



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

A
FRAUDE FISCAL
E A
SIMULAÇÃO

Sara Raquel Pereira Marques

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

I – INTRODUÇÃO

Actualmente, a evasão e a fraude fiscais constituem um dos mais graves problemas da ordem tributária. Os contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou pessoas colectivas, procuram aumentar o seu rendimento disponível, pelo que se furtam ao pagamento dos impostos devidos, de forma consciente e intencional, com a intenção de evitar a assunção de obrigações tributárias que sobre eles impendem, muitas vezes, fruto da elevada carga fiscal existente.

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

Praticando actos que visam a evasão e a fraude fiscal, os contribuintes violam, deliberadamente, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da solidariedade social e da solidariedade fiscal.

A apresentação de declarações falsas, onde o rendimento declarado é substancialmente inferior ao auferido e a subtracção ao pagamento dos tributos exigidos pela Administração Fiscal não são mais do que forma de desvirtuar a justiça tributária, fiscal. A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.¹

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

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

É ao contribuinte que cabe o e compete a iniciativa, o dever e o direito da realização dos procedimentos necessários ao cumprimento da relação jurídico tributária. É ao contribuinte que cabe a identificação, qualificação e quantificação dos factos tributários. Cabendo-lhe, igualmente, a aplicação aos mesmos factos da norma legal de

¹ Art. 5º/1 da Lei Geral Tributária (LGT)

incidência, com vista à definição do direito subjectivo do Estado, para a determinação do objecto da obrigação tributária correspondente.

O dever de contribuir é um dever inato, com uma dupla faceta, por um lado consubstancia-se no dever de proporcionar ao Estado os meios de apuramento, determinação e controlo do montante do tributo, por outro, o direito de iniciativa de apuramento desse mesmo montante, partindo da lei, dos factos e da presunção de verdade da respectiva declaração.

O art. 31º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), prevê como obrigações acessórias dos contribuintes a de apresentação de declarações e a de exibição da contabilidade ou escrita. Pelo que, o procedimento de liquidação é instaurado, por iniciativa do contribuinte, com base nas respectivas declarações, apresentadas nos prazos legalmente fixados para o efeito – artigos 57º e 58º do CIRS, 71º e 96º do CIRC e 59º/1 do CPPT.

Sendo recebida a declaração do contribuinte sobre a identificação, a qualificação e a quantificação dos factos tributários, a mesma beneficia de uma presunção de verdade, consagrada no artigo 75º da LGT, que se aplica quer em relação à declaração, quer em relação à contabilidade e escrita do contribuinte.

A Administração Fiscal ou considera como verdadeira a informação prestada pelo contribuinte e apenas segue a tramitação posterior, liquidando o imposto ou configurando a sua auto-liquidação, ou reage contra a presunção de verdade estabelecida, procurando ilidi-la através dos vícios que a enfermam, invalidando os pressupostos exigidos pela presunção e verdade.

Assim, não procedendo o contribuinte em conformidade, ou encontrando-se as declarações prestadas viciadas por qualquer forma, ou tomando a administração fiscal conhecimento de factos não declarados pelo contribuinte, o procedimento tributário é instaurado com base em todos os elementos de que dispuser a entidade competente para a liquidação – artigos 59º/1 e 78º/1 do CIRS, 71º/1 d) do CIRC e 82º/1, 83ºA/1 e 2 e 87º do CIVA. A Administração Fiscal tem, então, uma função de controlo do cumprimento das obrigações tributárias que legalmente impendem sobre o contribuinte, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento dos factos tributários.

Estamos, assim, perante uma verdadeira relação jurídica entre o Contribuinte e a Administração, com vista ao apuramento exacto dos factos tributários, devidamente identificados, qualificados e quantificados. Cabe ao Contribuinte declarar tais factos, cabendo à Administração Fiscal controlar essas mesmas declarações. Não cumprindo o

contribuinte estes deveres, perde o contribuinte o direito de iniciativa e o direito à presunção de verdade das declarações efectuadas, devolvendo à administração tributária a função de promoção do processo tributário.

Ora, nestes casos, e suscitando-se situações de declarações erróneas, omissivas e lesivas dos interesses legalmente tutelados, entramos no campo do ilícito tributário.

II – O ILÍCITO FISCAL

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

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

Comportamentos subsumíveis a situações de evasão fiscal podem redundar tanto na aplicação de sanções de natureza preventiva, como é o caso do vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações, por o contribuinte não cumprir uma delas; como em sanções de natureza reconstitutiva, como é o caso da execução fiscal²; de natureza compulsória (juros fiscais de mora)³; de natureza compensatória (juros fiscais compensatórios).

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

Entre umas e outras há que distinguir os ilícitos fiscais penais e os ilícitos fiscais não penais. E, dentro dos ilícitos fiscais penais, há que distinguir entre infracções fiscais administrativas e crimes fiscais.

A distinção entre as diferentes condutas justifica-se pela gravidade subjectiva e objectiva das infracções tributárias em causa, sendo que a criminalização de determinadas condutas não choca com o sentimento de justiça impendente sobre a sociedade.

² Artigos 148º e ss. do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

³ Art. 44º da LGT.

III – A EVASÃO FISCAL E A FRAUDE FISCAL

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

Assim, quando falamos de “tax avoidance” queremos significar algo próximo do chamado “planeamento fiscal”, em que os actos praticados ou os negócios jurídicos celebrados não vão contra qualquer proibição legal, i.e., com vista a evitar a obrigação fiscal, ou apenas diminuir o montante do tributo a pagar, o contribuinte socorre-se de operações que não se encontram legalmente previstas e que lhe permitem realizar poupança fiscal. O contribuinte utiliza, assim, meios técnicos, sejam eles negócios jurídicos que escapam às normas de incidência, sejam eles operações contabilísticas, legalmente admissíveis, que lhes são mais favoráveis. Não podendo nunca deixar de se salientar que estes comportamentos evasivos são permitidos pelo princípio da tipicidade taxativa das normas tributárias, que não deixa margem para a sua aplicação analógica.

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

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

Estaremos perante um crime de fraude fiscal quando nos depararmos com uma acção ou omissão jurídico-fiscal orientada para a obtenção de uma situação tributária mais favorável, i.e., evitar o pagamento de um imposto, a sua redução ou o retardamento ou a obtenção de benefícios fiscais, de reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

IV – ENQUADRAMENTO LEGAL

a) Evolução do R.J.I.F.N.A. para o R.G.I.T.

O Regime Geral de Infracções Tributárias, aprovado pelo art. 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, procedeu, nos arts. 87.º a 91.º e 103.º a 107.º, a uma reformulação dos tipos de crime fiscal anteriormente consagrados no Regime Geral das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (R.J.I.F.N.A.), aprovado pelo art. 1.º do Dec.Lei n.º 20-A/90, de 1 de Janeiro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) O crime de Fraude Fiscal

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

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

A distinção entre fraude fiscal simples e qualificada já vinha esboçada no R.J.I.F.N.A., correspondendo o actual modelo de fraude fiscal qualificada aos casos em que à fraude fiscal era anteriormente aplicável pena de prisão entre um e cinco anos. Todavia, os crimes fiscais não se mantiveram exactamente os mesmos, seja no que ao tipo diz respeito seja relativamente à medida da pena.

Deste modo, constituem crime de fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no artigo 103º do R.G.I.T, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas.

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

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

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

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

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

De acordo com a letra da lei, não cometerá o crime de fraude fiscal quem, em mais que um exercício, ao declarar os seus rendimentos, o faça ocultando factos e valores que devam constar dos livros de contabilidade, com a intenção de obter vantagem patrimonial de, por exemplo € 13500.00 (treze mil e quinhentos euros).

Por outro lado, parece ter o Legislador considerado como relevante não a conduta em si mesma, mas a declaração apresentada pelo contribuinte. Podendo levar a

considerar-se que não é a conduta em si mesma que se mostra lesiva, mas antes a projecção desta por via das declarações apresentadas. O que nos levaria a concluir que, se cada declaração apresentada consubstanciar a obtenção de vantagem patrimonial inferior a €15.000,00 (quinze mil euros), não obstante o contribuinte apresentar mais que uma declaração respeitante à mesma conduta, não estaríamos perante um crime de fraude fiscal.

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

Assim, não deverá ser a declaração o ponto central, mas antes a conduta do agente, não obstante o desdobramento em declarações que uma mesma conduta possa ter.⁴

Entre os elementos de que se pode revestir a conduta ilegítima que integra a fraude fiscal qualificada, além dos que constavam do art. 23.º, n.º 3, do R.J.I.F.N.A. quando em acumulação de mais de uma das circunstâncias elencadas (exigência que se mantém), passam a incluir-se a falsificação, viciação, ocultação, destruição, inutilização e recusa de entrega dos programas e ficheiros informáticos, a utilização da interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável e o conluio do agente com terceiros com os quais esteja em relações especiais (art. 104.º, n.º 1, alíneas d), e), e f), R.G.I.T).

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

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

O crime de fraude fiscal é um crime de perigo, cujo bem jurídico especialmente protegido é a ofensa ao Erário Público, i.e., às receitas fiscais que se destinam à realização de fins públicos de natureza financeira, económica e social.

⁴ *NUNO POMBO, A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões, Almedina, 2007*

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

V – A FRAUDE FISCAL E A SIMULAÇÃO

a) A Simulação Fiscal

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

Figura muito próxima da simulação civilística, prevista no artigo 240º do Código Civil, que a define como sendo o acordo entre o declarante e o declaratário pelo qual, no intuito de enganar terceiros, se verifica uma divergência entre a vontade implícita na declaração negocial e a vontade real do declarante.

A Simulação pode ser Relativa, quando as partes, tendo celebrado um determinado negócio jurídico, tinham a intenção de celebrar outro, diferente daquele⁵. A simulação relativa é composta de três elementos:

- A divergência intencional entre a vontade e a declaração
- O pactum simulationis
- Intuito de enganar terceiros.

A Simulação pode também ser Absoluta, quando as partes, ao celebrarem um qualquer negócio jurídico, não pretendiam, de facto, celebrar negócio algum⁶.

O art. 39º da LGT prevê a simulação relativa, estatuidando que, em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio simulado.⁷ Assim sendo, a nulidade afecta apenas o negócio simulado, desde que se encontrem preenchidos os requisitos da validade do negócio dissimulado. Todavia, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade, sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária⁸.

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

⁵ “*colorem habet substantiam vero alteram*”

⁶ “*colorem habet substantiam vero nullam*”

⁷ n.º 1

⁸ n.º 2

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

Assim, o negócio jurídico, fiscalmente menos oneroso, em que não se verifica qualquer simulação, enquadra-se na figura do negócio indirecto, i.e., no negócio a que as partes recorrem para com a intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à directa realização daqueles mesmos fins. Trata-se de um negócio jurídico verdadeiro, em que não há qualquer contradição entre a vontade real das partes e a vontade declarada, uma vez que pretendem celebrar o negócio jurídico indirecto (lícito) e obter a correspondente poupança fiscal.⁹

b) O Regime Tributário da Simulação

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

Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. A tributação de negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial, sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária.¹⁰

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

⁹ NUNO SÁ GOMES, “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto” in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, páginas 19 e ss.

¹⁰ Art. 39º da LGT.

Nos termos do art. 240º/2 do Código Civil, o negócio simulado é nulo. Todavia, pelo simples facto de o negócio simulado ser nulo tal não significa que o negócio dissimulado seja considerado facto tributário, correspondente ao tipo legal de incidências. Assim, é necessário que o reconhecimento da simulação seja acompanhado da decisão declaratória da efectividade do objecto do negócio real e da sua correspondência a um certo tipo de incidência real.

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

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

Um último reparo prende-se com o facto de os efeitos jurídicos ou reais da ineficácia do acto ou negócio vicioso/ viciado deverem corresponder, necessariamente, a um determinado facto tipificado na lei de incidência real, na medida em que o valor do interesse económico que se visa ocultar com a simulação não pode ser tributado como tal, carecendo da sua tipificação, sob pena de estarmos perante uma inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103º/2 e 165º/2 da CRP.

CONCLUSÕES

- A evasão e a fraude fiscais constituem um dos mais graves problemas da ordem tributária. Se por um lado os contribuintes procuram aumentar o seu rendimento disponível, por outro lado a complexidade da lei fiscal potencia a evasão, dado que não permite que a administração fiscal fiscalize devidamente os actos tributários.
- O incumprimento, por parte dos contribuintes, das suas obrigações fiscais desemboca, muitas das vezes, na prática de ilícitos fiscais, que podem revestir várias formas, culminando no crime fiscal, dada a importância e a gravidade dos actos praticados.
- Um determinado comportamento, com vista a evitar a ocorrência de facto que possa resultar no preenchimento da previsão de uma norma de incidência, evitando, assim, as decorrências fiscais impostas pelo preceito pode ser ou não um ilícito fiscal. É a distinção entre tax avoidance e tax evasion, sendo ao primeiro caso algo próximo do chamado “planeamento fiscal”, e traduzindo-se o segundo na evasão fiscal contra legem, i.e., o contribuinte engana, directa e intencionalmente, o Fisco, desrespeitando os preceitos legais.
- O Regime Geral de Infracções Tributárias, aprovado pelo art. 1.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, procedeu, nos arts. 87.º a 91.º e 103.º a 107.º, a uma reformulação dos tipos de crime fiscal anteriormente consagrados no Regime Geral das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (R.J.I.F.N.A.), aprovado pelo art. 1.º do Dec. Lei n.º 20-A/90, de 1 de Janeiro. A principal novidade introduzida foi a divisão, em dois, dos tipos de crimes tributários: os comuns, em que se incluem a chamada burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo e os fiscais como a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança. O R.J.I.F.N.A previa substancialmente quatro tipos de crimes fiscais: a fraude fiscal (art. 23.º), o abuso de confiança fiscal (art. 24.º), a frustração de créditos fiscais (art. 25.º) e a violação do segredo fiscal (art. 27.º).

- O anterior crime de fraude fiscal passa a dividir-se na fraude fiscal simples, regulada no art. 103.º, e na fraude fiscal qualificada, regulada no art. 104.º, ambos do RGIT.
- Só poderá ser qualificada determinada conduta como fraude fiscal ou abuso de confiança fiscal quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (quinze mil euros).
- O crime de fraude fiscal é um crime de perigo, cujo bem jurídico especialmente protegido é a ofensa ao Erário Público.
- A simulação fiscal, traduz-se na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objectivo de a administração Fiscal liquidar menos ou nenhum imposto.
- Diferente será a situação em que o contribuinte, não pretendendo enganar a administração tributária, pratica actos ou negócios jurídicos, que correspondem à sua vontade real e lhe permitem obter um resultado económico equivalente ao resultante de outro acto ou negócio jurídico que a lei fiscal submete a um regime tributário menos favorável.
- Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. A tributação de negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial, sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária.
- Os efeitos jurídicos ou reais da ineficácia do acto ou negócio vicioso/viciado devem corresponder, obrigatoriamente, a um determinado facto tipificado na lei de incidência real, sob pena de estarmos perante uma inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103º/2 e 165º/2 da CRP.

ISTO POSTO,

As obrigações tributárias são um direito, um dever e representam uma obrigação cívica. A evasão fiscal, prosseguida através da fraude fiscal, que tem como um dos seus veículos de eleição a simulação fiscal, é contraproducente e só permite alimentar as economias paralelas.

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

Daí que este tipo de condutas evasivas mereçam a tutela do direito penal, na medida em que está em causa um bem jurídico fundamental e que a todos respeita e aproveita. Não é por isso de estranhar o trabalho que o legislador tem vindo a desenvolver e que não se encontra, de todo, acabado.

BIBLIOGRAFIA:

- CAMPOS, Diogo Leite de – *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal, Problemas Fundamentais do Direito tributário*, Vislis, 1999, páginas 191-218;
- CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, Vislis, 1998;
- GOMES, Nuno Sá – *Direito Penal Fiscal, cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 128, Lisboa, 1983;
- MARTÍNEZ, Soares – *Direito Fiscal*, 10ª edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1998;
- SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2ª Edição, 2002;
- NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, Almedina, 2ª edição, 2003;
- POMBO, Nuno – *A Norma Incriminadora, a Simulação e outras reflexões*, Almedina, 1ª edição, 2007;
- TORRES, Manuel Anselmo, *A simulação fiscal na Lei Geral Tributária*, in Revista da Banca, n.º 47, Janeiro – Junho 1999, páginas 71-86
- MARTINS, António Carvalho – *Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo*, Coimbra Editora, 2006;
- FERNANDES, Luís A. Carvalho – *Estudos sobre a Simulação*, Quid Juris, Lisboa, 2004;
- GOMES, Nuno Sá – “*As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*” in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 371;
- TEIXEIRA, Glória – *Combate à evasão fiscal, Medidas Prioritárias*, in Revista “Mais-Valia”, 2004;

- **ÍNDICE:**

Capítulo I – Introdução	Pag. 1
Capítulo II – O Ilícito Fiscal	Pag. 5
Capítulo III – A evasão Fiscal e a Fraude Fiscal	Pag. 6
Capítulo IV – Enquadramento Legal	Pag. 7
Capítulo V – A Fraude Fiscal e a Simulação	Pag. 12
Conclusões	Pag. 15
Bibliografia	Pag. 18
Índice	Pag. 19