



FACULDADE DE DIRITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**A AVALIAÇÃO INDIRECTA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL
REFLEXÃO SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL DO
ARGUIDO**

MARIA TERESA BRANDÃO LEAL

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

ABREVIATURAS

Ac.	—	Acórdão
AF	—	Administração Fiscal
CIRC	—	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	—	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	—	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPA	—	Código do Procedimento Administrativo
CP	—	Código Penal
CPP	—	Código de Processo Penal
CPPT	—	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	—	Constituição da República Portuguesa
CSC	—	Código das Sociedades Comerciais
LGT	—	Lei Geral Tributária
MP	—	Ministério Público
RCPIT	—	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	—	Regime Geral das Infracções Tributárias
STA	—	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	—	Supremo Tribunal de Justiça
TC	—	Tribunal Constitucional
TCAN	—	Tribunal Central Administrativo – Norte
TCAS	—	Tribunal Central Administrativo – Sul
TRL	—	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	—	Tribunal da Relação do Porto

Não conheço qualquer ofício em que, mais do que no juiz, se exija tão grande noção de viril dignidade, esse sentimento que manda procurar na própria consciência, mais do que nas ordens alheias, a justificação do modo de proceder, assumindo as respectivas responsabilidades. A independência dos juízes, isto é: aquele princípio institucional por força do qual, ao julgarem, se devem sentir desligados de qualquer subordinação hierárquica, é um privilégio duro, que impõe, a quem dele goza, a coragem de ficar só consigo mesmo, sem que se possa comodamente arranjar um esconderijo por detrás da ordem superior.

Piero Calamandrei, *“Eles, os Juízes, Vistos
Por Nós, os Advogados”*

Índice

Introdução.....	5
Breves notas sobre a evolução do Regime.....	6
Análise do Regime Legal.....	8
Aspectos gerais.....	8
A desejável tributação do rendimento real.....	13
Pressupostos da avaliação indirecta.....	16
Garantias do sujeito passivo.....	21
O direito de audição previa.....	21
O pedido de revisão da matéria colectável.....	23
Casos práticos.....	25
Jurisprudência dos Tribunais Administrativas e Fiscais.....	27
Enquadramento Penal e Processual Penal.....	29
As incriminações fiscais.....	29
Estrutura e finalidades do processo penal.....	34
O Inquérito.....	36
O Julgamento.....	39
O princípio da livre apreciação da prova.....	41
O princípio do in dubio pro reo.....	44
A fundamentação da sentença.....	46
Conclusão.....	47
Bibliografia.....	49

Introdução

Podemos convocar a ideia do contrato social¹ quando se olha o imposto como uma limitação à liberdade dos cidadãos, a qual deve ser aceite por estes através dos seus representantes.

Os impostos destinam-se, *prima facie*, à obtenção de receitas para a satisfação de necessidades públicas. Mas um sistema fiscal que se arrogue moderno tem que introduzir a realização da justiça distributiva como seu objectivo.

Não é moralmente indiferente que os cidadãos recebam os benefícios do Estado sem pagar, ou que actuem fraudulentamente para não pagar a necessária contraprestação.

A prática da evasão e da fraude fiscal infringe, portanto, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da concorrência leal e da solidariedade social.

Tal prática deve ser aguerridamente combatida, sob pena de vermos aqueles princípios reduzidos a meras intenções. A eficácia da política criminal depende, também, de uma forte consciência social da danosidade deste tipo de ilícito.

Actualmente, a evasão fiscal atinge proporções tão escandalosas que os danos causados pela maioria dos tradicionais crimes patrimoniais constituem insignificâncias face aos danos provocados por tal fenómeno.

É sobretudo através daquela finalidade de justiça distributiva que há-de encontrar-se a fundamentação ética do ilícito tributário.

Está em causa um dever de cidadania fiscal, que significa que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da comunidade, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos os membros que o integram a cumprir o referido dever².

¹ Entre os autores das teorias do contrato social contam-se os nomes de Hugo Grócio, Thomas Hobbes, John Locke e J.J. Rousseau.

² CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2004, p. 435.

No nosso sistema fiscal existe uma preferência legal pela avaliação directa na determinação da matéria colectável. O princípio da verdade declarativa coloca na esfera de actuação dos contribuintes a iniciativa do apuramento, fixação e pagamento dos impostos. Desta forma, o dever de colaboração do sujeito passivo com a Administração Fiscal assume uma importância vital no âmbito do procedimento tributário.

O que fazer, então, quando o sujeito passivo viola claramente o princípio da verdade e da boa fé? Cessa, naturalmente, a presunção de verdade. Face a este comportamento, caberá à Administração Fiscal utilizar os meios de que legalmente dispõe para repor a verdadeira situação tributária do sujeito passivo.

É neste enquadramento que surgem os chamados métodos indirectos de avaliação da matéria tributável.

Neste trabalho, procuraremos abordar a questão da avaliação indirecta da matéria tributável, quer da perspectiva estritamente fiscal (designadamente para efeitos de liquidação e cobrança), quer da perspectiva penal e processual penal, indagando da legitimidade de um discurso criminalizador em sede de julgamento.

Será legítima a sentença que condene o arguido pela prática de um crime de fraude fiscal, cuja vantagem patrimonial ilegítima foi calculada com base em métodos indirectos de avaliação da matéria tributável?

Breves notas sobre a evolução do Regime

No âmbito do Código da Contribuição Industrial³, a tributação pelo lucro efectivamente obtido apenas vigorava para os contribuintes enquadrados no grupo A. Para os contribuintes enquadrados nos grupos B e C, a tributação era baseada, respectivamente, nos lucros presumidos ou normais, fixados pelo chefe de repartição de finanças.

Com a reforma fiscal de 1989, que teve como princípios basilares o da tributação do rendimento real efectivo e o reforço das garantias dos contribuintes, propugnou-se o apuramento da matéria colectável com base na declaração do contribuinte, tendo os

³ Aprovado pelo DL nº 4513, de 1 de Julho de 1963.

métodos indiciários carácter excepcional e só podendo haver recurso aos mesmos nos casos taxativamente previstos na lei.

No entanto, a evolução legislativa registada desde 1989 tem vindo a alargar os casos em que a Administração Fiscal pode recorrer a indícios ou presunções para determinação da matéria colectável, como medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

A Lei Geral Tributária⁴ procedeu, desde logo, a uma alteração terminológica, passando os tradicionais métodos indiciários a designar-se métodos indirectos⁵.

Assim, o artigo 87º da LGT previa os seguintes casos, em que se podia recorrer aos métodos indirectos:

- i) Regime simplificado de tributação nos casos previstos na Lei;
- ii) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável (nos termos do art. 88º);
- iii) A matéria colectável se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei (nos termos do art. 89º).

Com a publicação da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, este artigo foi alterado, acrescentando, ainda, aos casos anteriores, os seguintes:

- i) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art. 89º-A;
- ii) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz no termo do terceiro ano, ou em três durante um período de cinco.

⁴ Curiosamente, a Lei Geral Tributária foi aprovada por um Decreto-Lei, o DL nº 398/98, de 17 de Dezembro. A LGT enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.

⁵ Esta alteração decorre sobretudo do facto de nem sempre os métodos indirectos se basearem em índices. Refira-se, por ex., o caso em que o recurso aos métodos indirectos adopta como critério, a matéria tributável do ano ou anos mais próximos determinada pela administração fiscal. Nesta situação, não se trata da aplicação de qualquer índice, mas antes da aplicação de elementos declarados pelo próprio sujeito passivo.

Simultaneamente, a mesma Lei introduziu nos Códigos do IRS e do IRC regimes simplificados de determinação do rendimento líquido da categoria B e de determinação do lucro tributável, respectivamente, concretizando a previsão da LGT (vd. art. 31º do CIRS e art. 53º do CIRC).

A Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro veio acrescentar outro facto susceptível de recurso à avaliação indirecta, constante da alínea f) do art.87º da LGT.

Este progressivo alargamento da possibilidade de intervenção da avaliação indirecta não pode deixar de ser acompanhado de grandes cautelas.

Análise do Regime Legal

Aspectos gerais

Incidindo a tributação sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo, o legislador partiu do princípio que é aquele quem melhor se encontra informado sobre tal realidade⁶. Mais: suportando o sujeito passivo sozinho e por inteiro as consequências de eventuais erros da AF, é ele o primeiro interessado no cumprimento rigoroso da legalidade tributária⁷.

A avaliação directa surge, neste contexto, como um instrumento útil na busca da verdade material enquanto princípio que deve nortear todo o procedimento tributário. Atente-se no disposto no nº 1 do art. 75º da LGT: Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Nos termos do nº 2 do citado artigo, a presunção referida no número anterior não se verifica quando:

⁶ Cf. art. 16º/1 do CIRC.

⁷ Faça-se, desde já, uma ressalva: a Administração Fiscal não pode pretender que o sujeito passivo realize o lucro mais elevado. Pode este legitimamente praticar actos que visem pagar o menor imposto possível, movendo-se dentro da legalidade, o que acontece com o chamado *planeamento fiscal*. Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal, in: *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 208.

- As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
- O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.

Neste quadro, o cumprimento escrupuloso dos deveres contabilísticos⁸ é essencial para o sucesso do controlo feito *a posteriori* pela administração fiscal.

As incorrecções da contabilidade terão de ser responsabilidade dos gerentes, dos administradores e dos respectivos órgãos de fiscalização de contas.

Na versão reformada do art. 64º do CSC (pela entrada em vigor do DL nº 76-A/2006, de 29 de Março), os administradores encontram-se agora vinculados a um dever de cuidado e de lealdade. Esse *duty of care* foi também alargado aos órgãos de fiscalização (art. 64º/2). A ilicitude da conduta dos fiscalizadores aferir-se-á em função da violação de “elevados padrões de diligência profissional”, cláusula geral, aliás, de não fácil concretização⁹.

Com aquele Decreto-Lei, surge um novo leque de modelos de governo societário. O actual art.278º do CSC (relativo às sociedades anónimas) sujeita a uma regra de *numerus clausus* os modelos organizativos possíveis e afasta a possibilidade de combinação de estruturas próprias de modelos diferentes (*cherry picking*): modelo latino (conselho de administração e conselho fiscal); modelo anglo-saxónico (conselho de administração,

⁸ Cf. art. 17º, 115º e 117º do CIRC; art. 28º e 118º do CIRS; e art. 28º, 44º, 51º, 52º e 69º do CIVA.

⁹ Desenvolvidamente, a este propósito, GABRIELA FIGUEIREDO DIAS – Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil (Após a Reforma do Código das Sociedades Comerciais), Coimbra Editora, 2006.

comissão de auditoria e ROC); e modelo germânico (conselho de administração executivo, conselho geral de supervisão e ROC).

No entanto, a maior parte do tecido empresarial português é composta por sociedades por quotas.

O apuramento da matéria tributável nem sempre se fará, contudo, com base na declaração do sujeito passivo. O procedimento inspectivo desempenha aqui um papel essencial na descoberta da verdade material¹⁰.

Frustrando-se a desejável cooperação dos contribuintes no apuramento da efectiva matéria tributável, dispõe a AF de meios alternativos, a saber, as correcções técnicas ou os métodos indirectos de avaliação da matéria tributável¹¹.

As correcções técnicas, tendo ainda por base a contabilidade do sujeito passivo, constituem ajustamentos efectuados à contabilidade. Se, apesar dos erros e anomalias detectados, for possível apurar directamente a matéria tributável através de correcções técnicas, cai o motivo legal que permite o recurso aos métodos indirectos.

O recurso a estes últimos assume carácter excepcional, porquanto só pode funcionar no pressuposto da impossibilidade¹².

Situações há em que o sujeito passivo, tendo sido tributado com base em correcções técnicas, vem, em sede de recurso, requerer a tributação pela avaliação indirecta, pelo facto de permitir maiores possibilidades de defesa.

A prática dos actos de avaliação indirecta é uma atribuição exclusiva da Administração Fiscal, conforme o disposto no nº 2 do art.82º da LGT.

Tal não significa, porém, que, nestes casos, o contribuinte seja completamente alheio à determinação da matéria tributável, pois a lei confere-lhe a possibilidade de participação, antes de proferida a decisão, em sede de direito de audição, ao abrigo do art. 60º da LGT e, mais tarde, em sede de pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do art. 91º do mesmo diploma (*vide infra*).

¹⁰ Tenhamos sempre presentes os princípios norteadores da acção inspectiva: legalidade, proporcionalidade e adequação.

¹¹ Cf. Ac. STA de 07/05/2003 (proc. 0243/03): A alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas com fundamento, ainda, na contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na mesma contabilidade ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequados ao apuramento do lucro tributável.

¹² Na verdade, embora o procedimento da avaliação indirecta procure a efectiva verdade material, apenas logrará atingir uma verdade material aproximada, razão pela qual só deve ser admitido como *ultima ratio*.

Em sede de IRC, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos encontra-se regulada nos art. 52º a 57º do CIRC¹³.

Em sede de IRS, a aplicação de métodos indirectos encontra-se prevista no art. 39º do CIRS, o qual remete para a LGT e para o CIRC¹⁴.

Para efeitos de repartição do ónus da prova, compete à AF demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos facultados pelo sujeito passivo e que a adopção daquela metodologia se tornou a única forma possível de apurar o imposto¹⁵. Para tanto, deverá especificar as razões daquela impossibilidade e indicar os critérios usados na sua determinação, os quais deverão nortear-se pela razoabilidade e normalidade, atendendo sempre às especificidades próprias da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

Impõe-se à AF demonstrar, não só a verificação de anomalias e incorrecções na contabilidade, mas também que estas inviabilizam a determinação directa da matéria tributável.

Só através dessa justificação poderá o sujeito passivo, por seu turno, provar a ilegitimidade do acto, seja por erro nos *pressupostos* para a tributação com recurso àqueles métodos indiciários, seja por erro na quantificação da respectiva matéria tributável¹⁶.

Assim, ao sujeito passivo pede-se um comportamento pautado por uma concreta e circunstanciada alegação de factos, idóneos a demonstrar a errada ou excessiva

¹³ art. 52º do CIRC: 1 - A aplicação de métodos indirectos efectua-se nos casos e condições previstos nos artigos 87º a 89º da lei geral tributária. 2 - O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, a que se refere o artigo 88º da lei geral tributária, só dá lugar à aplicação de métodos indirectos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação. 3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infracção eventualmente praticada.

¹⁴ art. 39º do CIRS: 1 - A determinação do rendimento por métodos indirectos verifica-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária e segue os termos do artigo 90.º da referida lei e do artigo 54.º do Código do IRC, com as adaptações necessárias. 2 - O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes, só determinam a aplicação dos métodos indirectos após o decurso do prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação. 3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a sanção a aplicar pela eventual infracção praticada.

¹⁵ Cf. art. 74º/1 e 3 da LGT e art. 100º do CPPT.

¹⁶ Compete à AT demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indiciários e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam ou que, verificando-se, houve erro ou manifesto excesso na quantificação. – Ac. do TCAS de 21/06/2005 (proc. 00815/03), in www.dgsi.pt.

quantificação da matéria tributável, não se devendo orientar pelo objectivo, “simplista e preguiçoso”¹⁷, de suscitar dúvida sobre essa quantificação.

Se a AF apurar a matéria tributável por métodos indirectos legalmente fundamentados, não tendo o sujeito passivo proposto melhor critério pelo qual se pudesse verificar que a matéria tributável encontrada estava errada, não pode concluir-se pela errada quantificação, pelo que a impugnação do sujeito passivo terá de improceder em face do art. 74º/3 da LGT¹⁸.

A melhor forma de reduzir ou anular a margem de incerteza que preside à avaliação da matéria tributável por métodos indirectos reside na fundamentação, dada a desigualdade de posições entre os sujeitos envolvidos.

Só através desta poderá o seu destinatário compreender os motivos por que se resolve de certa maneira, e não de outra. O dever de fundamentação está constitucionalmente consagrado no art. 268º/3 da CRP¹⁹.

Nas palavras do STA²⁰, a fundamentação dos actos administrativos traduz a exigência de externalização das razões ou motivos determinantes da decisão administrativa, tendo como objectivos essenciais os de habilitar o destinatário a reagir eficazmente contra a respectiva lesividade, e assegurar a transparência e imparcialidade das decisões administrativas.

A obrigação de fundamentar procura prevenir e evitar eventuais arbitrariedades ou mesmo excessiva discricionariedade na aplicação deste regime.

Com a imposição legal de que os actos administrativos, em geral, e os tributários em particular, se mostrem fundamentados, pretende-se que os actos da administração se estribem num discurso empreendido pelo respectivo autor que explicita as razões que se mostrem adequadas/aptas e, simultânea e necessariamente, credíveis e susceptíveis a suportarem-nos, revelando-as de forma contextual, clara, congruente e suficiente na explicitação daquela motivação, sem perder de vista, no entanto, que a fundamentação consubstancia um conceito relativo na medida em que implica uma maior ou menor

¹⁷ Ac. do TCAN de 25.01.2007 (proc. 00235/04), in www.dgsi.pt.

¹⁸ Cf. Ac. do TCAN de 09/03/2006 (proc. 00421/04), in www.dgsi.pt.

¹⁹ Cf. ainda art. 123º CPA; 77º/3 e 4 LGT e 63º RCPIT.

²⁰ Ac. do STA de 09.03.2000 (proc. 044231), in www.dgsi.pt.

densidade directamente proporcional à maior ou menor litigiosidade e complexidade do acto²¹.

Não esqueçamos que o relatório de inspecção é fundamental a dois níveis: no suporte à prática dos actos tributários, assim como na quantificação da vantagem patrimonial ilegítima, em sede de processo-crime.

O dever de fundamentar a decisão de aplicação do método em causa representa uma tramitação essencial do procedimento de determinação da matéria colectável com implicações na defesa do contribuinte. Assim, a sua omissão irá viciar o acto de liquidação que é o culminar de tal procedimento, sendo que tal preterição de formalidade legal constitui fundamento de impugnação judicial.

Note-se que apenas as ilegalidades de fundamentação geram a possibilidade de ser requerida a anulação do correspondente acto. As ilegalidades na notificação ao sujeito passivo geram apenas a ineficácia dessa comunicação, podendo inclusivamente ser sanados os seus efeitos, se não tiver decorrido o prazo de caducidade para a liquidação do tributo.

A desejável tributação do rendimento real

Quanto à tributação das empresas, a Constituição da República Portuguesa aponta, claramente, no sentido da tributação da matéria colectável real, bastando atentar no teor do nº 2 do seu art. 104º: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Para DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, o Direito português, depois de um significativo progresso no sentido da tributação da matéria colectável real, promovido pela Reforma fiscal dos anos oitenta (sobretudo, Códigos do IRC e do IRS), voltou a ser invadido por métodos sediados na LGT e que afastam a realidade substituindo-a por uma ficção de rendimentos – a avaliação indirecta (art. 85º e segs)²². É certo que o princípio da capacidade contributiva não encontra consagração

²¹ Ac. do TCAS de 31.10.2006 (proc. 00335/06), in www.dgsi.pt.

²² DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, p. 128.

expressa na lei fundamental. No entanto, o princípio da igualdade²³ só poderá realizar-se através da avaliação da capacidade contributiva.

Em anotação ao art. 104º da CRP, JORGE MIRANDA refere que, no que respeita ao imposto sobre as pessoas colectivas, é de notar que o objectivo de tributação do rendimento real é assumido, logo na Constituição, de uma forma mitigada e que a prática tem vindo a demonstrar a dificuldade em conseguir uma aplicação correcta em face da estrutura empresarial portuguesa, conduzindo a legislação por caminhos que praticamente afastam a tributação real²⁴.

De acordo com CASALTA NABAIS, nada impede que haja empresas que não sejam tributadas pelo seu rendimento real, mas sim pelo seu rendimento normal. Pois o que o preceito constitucional impede é que as empresas que tenham todas as condições para revelarem o seu rendimento real, mormente porque estão sujeitas ou porque optaram pela contabilidade organizada e dispõem desta em termos aceitáveis para a administração fiscal, venham a ser tributadas, não por essa medida do rendimento, mas pela medida apurada pela administração a partir de outras realidades, de outros elementos.

A tributação do rendimento real das empresas compreende a sua determinação, de forma efectiva, com base na declaração do contribuinte e nos registos contabilísticos, embora devidamente controlados. Se a contabilidade não merece confiança, então podem intervir, mas só a título subsidiário, os métodos indiciários, sob pena de violação do princípio da certeza e segurança jurídica²⁵.

Se é certo que a base tributada é fundamentalmente a real, parece admitirem-se excepções que não colidam com os imperativos do princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, o rendimento real efectivo pode não ser necessariamente o rendimento declarado pelas empresas, pois este pode ser falso ou não ser controlável. Daí que a lei fiscal portuguesa tenha previsto a aplicação de métodos indiciários, quando haja anomalias e incorrecções na documentação fiscal.

Para FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, a admissão de um regime que permite desconsiderar o lucro tributável real com base em meras suspeitas, abstractamente definidas

²³ Não uma igualdade perante a lei (nos termos do art. 13º da CRP), mas uma igualdade socializante (nos termos do art. 104º/1 da CRP).

²⁴ JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora 2006, p. 226.

²⁵ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “Fiscalidade” nº 7/8 de Julho/Outubro de 2001.

por referência a médias de rendibilidade de um sector afigura-se contrária aos princípios da igualdade tributária, da capacidade de pagar e da tributação real²⁶.

Partindo do pressuposto de que, neste trabalho, nunca defenderíamos a suficiência de *meras suspeitas*, cumpre, no entanto, interrogar: e a admissão de um regime que tolera a impunidade daqueles que, diariamente, afrontam o princípio da igualdade e da justiça fiscal?

Neste panorama, faça-se uma pequena nota em relação ao sigilo bancário. Um sistema de controlo administrativo suportado na verificação das declarações com base em informações de natureza financeira é certamente mais eficaz (muito embora a fundamentação primeira do dever de confidencialidade relativamente à informação sobre elementos de natureza pessoal dos sujeitos passivos resida no direito à reserva da intimidade da vida privada, garantido pelo art. 26º da CRP).

A regra vigente em matéria de sigilo bancário é que este só pode ser derogado, mediante autorização judicial, nos termos do nº 2 do art. 63º da LGT. Esta norma admite, no entanto, situações em que a AF pode aceder aos documentos cobertos pelo sigilo bancário sem dependência de tal autorização.

Nos termos do art. 63º-B/1 a) da LGT, admite-se a derrogação do sigilo bancário quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária²⁷.

Muito recentemente, a Assembleia da República aprovou o diploma que irá modificar o regime da derrogação do sigilo bancário, através da introdução de alterações à LGT, ao CPPT e ao RGIT. Uma das alterações mais importantes prende-se com a derrogação automática do sigilo bancário, isto é, sem prévio e necessário consentimento do contribuinte, sempre que este reclamar ou impugnar uma decisão da AF.

O diploma que seguiu para promulgação pelo Presidente da República, prevê também a derrogação do sigilo bancário, quando, após notificação, o contribuinte não entregar a declaração de rendimentos exigida por lei para que a AF determine, avalie ou comprove a

²⁶ FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “Avaliação Indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, p. 355.

²⁷ Veja-se o recente entendimento do STA: A falta de colaboração não constitui infracção penal autónoma, nem pode ser arvorada, por si, em indício de crime fiscal. (...) O que o recorrente [DGI] pretende é encontrar eventualmente esses indícios de crime fiscal através do varejo da conta bancária do reclamante. Ou seja: só após a análise das contas bancárias era eventualmente possível dizer se havia ou não indícios de crime. Ora, a lei não lho consente. – Ac. do STA de 14.03.2007 (proc. 0189/07), in www.dgsi.pt.

matéria colectável. Por outro lado, sempre que a AF verifique que um contribuinte declara rendimentos inferiores aos “sinais exteriores de riqueza” exibidos, e decida efectuar correcções à matéria colectável, essa informação será comunicada ao Ministério Público.

Se o contribuinte pudesse ser tributado, sem possibilidade de prova em contrário, por métodos indiciários ou por presunções de riqueza que, por si mesmos, não revelassem a sua matéria colectável efectiva, ou fosse obrigado a pagar um imposto mínimo sem capacidade contributiva, aí sim, violar-se-ia o princípio constitucional da capacidade contributiva²⁸.

A partir do momento em que a violação do dever de cooperação impossibilita a determinação do lucro tributável com base na declaração do sujeito passivo, encontra-se justificada a aplicação dos métodos indirectos.

Pressupostos da avaliação indirecta

O artigo 87º da LGT identifica as situações em que é permitido à AF o recurso à avaliação indirecta²⁹:

- Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;³⁰
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.³¹

²⁸ NUNO SÁ GOMES - Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, 2000.

²⁹ As duas primeiras situações representaram mais de 90% dos casos de tributação indiciária em 2005, segundo informação do Ministério das Finanças.

³⁰ Nestes casos, a tributação não é efectuada com base na matéria tributável declarada ou avaliada, mas com base em coeficientes aplicáveis aos rendimentos empresariais provenientes do trabalho independente ou aos proveitos. Os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de tributação poderão, contudo, optar pelo regime normal de tributação (com base na contabilidade organizada), aplicando-se, então, o regime de avaliação directa, devendo esta opção ser mantida por um período mínimo de três anos. A percentagem de sujeitos passivos que optam pelo regime simplificado tem vindo a diminuir. Na verdade, este regime assenta na tributação de rendimentos normais, o que pode não ser vantajoso para pequenas empresas e para profissionais liberais.

³¹ Recai sobre o contribuinte a “prova diabólica” de demonstrar as razões pelas quais os seus resultados são mais reduzidos do que a média do sector - FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, Ob.cit., p. 355.

- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco. (Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro)³²
- Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. (Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, referida na alínea b) do art. 87º da LGT, traduz-se numa das situações enumeradas no art. 88º da LGT:

- Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

É imprescindível a existência de um *nexo de causalidade* entre o comportamento ilícito do sujeito passivo e a impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável em causa. Isto é, tem de haver uma causalidade adequada entre os factos conhecidos e a inferência dos factos desconhecidos (*maxime*, o imposto).

³² Esta alínea foi introduzida para fazer face às práticas continuadas de apresentação de prejuízos por parte dos profissionais liberais e dos empresários em nome individual.

Neste sentido, a AF tem que demonstrar a alegada impossibilidade, não lhe bastando afirmar a existência da mesma (o que é muito diferente).

O que releva para determinar a impossibilidade não é uma impossibilidade absoluta de avaliação directa da matéria tributável, mas a impossibilidade de tal avaliação no momento em que ela deve ser efectuada.

Por isso, no caso de falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução, basta que as deficiências não sejam supridas no prazo legal para se utilizar o método de avaliação indirecta, não sendo relevante para afastar a sua aplicação a eventualidade de as deficiências serem supridas posteriormente³³. Contudo, se o sujeito passivo pedir, mais tarde, a revisão da matéria colectável, já serão tidos em conta os elementos que apresentar após aquele prazo.

Verificada alguma das situações previstas no art. 88º, a avaliação da matéria tributável terá em conta os seguintes critérios estabelecidos no art. 90º da LGT:

- As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- A localização e dimensão da actividade exercida;
- Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Na terceira situação do art. 87º da LGT, se a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores. Pode questionar-se a constitucionalidade da norma da alínea c) do art. 87º da

³³ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, 3ª edição, Vislis Editores, 2003, p. 443.

LGT, por violar o princípio da capacidade contributiva, uma vez que se avalia a matéria colectável que se julga demasiadamente baixa³⁴.

No caso de a impossibilidade de avaliação directa ser meramente parcial (relativamente apenas a uma parte do período de tempo global a considerar para liquidação do tributo, ou quanto apenas a alguma ou algumas das actividades relevantes para efeitos de fixação da matéria tributável), o recurso à avaliação indirecta deve limitar-se também à parte da matéria tributável que não é viável determinar através de avaliação directa³⁵.

Autores há que entendem que a lista de factores a atender no art. 90º da LGT tem carácter taxativo, como se depreende do não uso de qualquer expressão que indique que se está perante uma enumeração exemplificativa. Este carácter taxativo dos critérios utilizáveis na avaliação indirecta estaria em sintonia com a intenção legislativa de procurar objectividade na realização da avaliação de rendimentos³⁶.

A quarta situação que permite o recurso aos métodos indirectos está ligada às designadas manifestações de fortuna, tipificadas no art. 89º-A da LGT. Em 2000, o legislador introduziu esta nova hipótese de fixação da matéria colectável por avaliação indirecta: se a declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo (ou na falta de declaração³⁷) não evidenciar rendimentos capazes de justificar a existência daquelas manifestações de fortuna, presume-se a existência de um rendimento mais elevado, o qual será fixado em determinadas percentagens do valor dessas manifestações de fortuna.

Trata-se de uma presunção elidível, podendo o sujeito passivo provar que esses sinais exteriores de riqueza provêm de fonte que não impõe a sua declaração em IRS (assim, p.ex., rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, como prémios de jogo; heranças; rendimentos obtidos no estrangeiro não sujeitos a tributação em Portugal, etc)³⁸.

³⁴ Assim, DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª edição, Del Rey, p. 128.

³⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Ob. cit.*, p. 437.

³⁶ Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Ob. cit.*. Em sentido contrário, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, p. 309.

³⁷ A declaração está em falta quando não seja apresentada no prazo legalmente estabelecido. – Ac. do TCAS de 20.03.2007 (proc. 01678/07), in www.dgsi.pt.

³⁸ Cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente, herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito. – Ac. STA de 17.01.2007 (proc. 01225/06), in www.dgsi.pt.

As manifestações de fortuna previstas na lei são a aquisição de imóveis, automóveis e motociclos, barcos de recreio, aeronaves de turismo e suprimentos ou empréstimos em que o sujeito passivo seja o mutuante, quando de valor superior ao estipulado em tal norma.

Para RUI DUARTE MORAIS³⁹, trata-se de um sistema injusto, pois as grandes manifestações de riqueza dos nossos dias consubstanciam-se em outras realidades que o legislador não tipificou pela evidente dificuldade da sua detecção. Será, p.ex., o caso das jóias, das obras de arte, e, em especial, dos títulos representativos de valores mobiliários “ao portador”.

Em 2004, através da alínea f) do art. 87º da LGT, a lei veio permitir à administração fiscal fixar o rendimento tributável quando se verifique a “existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço, entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”. O rendimento assim fixado⁴⁰ será considerado como um incremento patrimonial tributável na categoria G (art. 9º/3 do CIRS).

Com a introdução da al. f) do art. 87º da LGT, permitiu o legislador que a administração fiscal fixe indirectamente o rendimento colectável perante outros “indícios fundados de riqueza”, que não os previstos no art. 89º-A. Na opinião daquele autor⁴¹, é duvidoso saber como conciliar estes dois sistemas, uma vez que correspondem a dois diferentes modelos legislativos: por um lado, uma norma que procede a uma tipificação rigorosa do que são manifestações de fortuna e estabelece critérios rígidos de quantificação do rendimento tributável assim presumido (art. 89º-A da LGT); por outro, uma norma “aberta” (art. 87º, al. f) da LGT). Pergunta-se, a título de exemplo: pode a administração fiscal, com base no art. 87º, al. f) da LGT, atender ao valor de patrimónios (v.g., obras de arte) que não os expressamente tipificados pelo legislador como constituindo manifestações de fortuna no art. 89º-A; pode somar o rendimento presumido a partir das “manifestações de fortuna” com o presumido através de certas manifestações de consumo (v.g., viagens ao estrangeiro)?

³⁹ RUI DUARTE MORAIS – Sobre o IRS, Almedina, 2006, p. 106.

⁴⁰ No sentido de o rendimento fixado ser a parte que exceda o declarado, vd. RUI DUARTE MORAIS, *Ob. cit.*, p. 106.

⁴¹ *Ibidem*, p. 107.

Enquanto as manifestações de fortuna se traduzem num método substitutivo, através do qual a AF se substitui ao sujeito passivo, confrontando o rendimento declarado com o rendimento padrão tipificado na lei, os acréscimos de património traduzem-se num método complementar ao dispor da AF, através do qual se compara o rendimento declarado com o acréscimo de património ou os consumos evidenciados, não tipificados na lei.

Neste contexto, verificando-se essa tal divergência não justificada, considera-se rendimento da categoria G de IRS a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados relativamente ao mesmo período.

Na declaração de rendimentos para 2006 procedeu-se à eliminação dos campos de preenchimento obrigatório relativos às manifestações de fortuna, que estavam previstos na declaração do ano anterior⁴².

Garantias do sujeito passivo

O direito de audição previa

Há que referir que nem sempre a jurisprudência considerou que o princípio da participação previsto no CPA era de aplicação ao direito tributário.

O CPA veio estabelecer como forma privilegiada de participação no procedimento administrativo a audiência dos interessados regulada nos seus art. 100º e seguintes que, no essencial, pressupõe o reconhecimento do direito de os interessados se pronunciarem sobre

⁴² A este propósito, o Ministério das Finanças veio esclarecer (em 17.01.2007) o seguinte: “O controlo de divergências entre as manifestações de fortuna e os rendimentos declarados mantém-se como uma prioridade deste Governo e, por consequência, da Administração Fiscal. Aliás, esta prioridade está patente no Plano Nacional da Inspeção Tributária (PNAIT) de 2006 e na proposta para 2007, bem como nas alterações legislativas introduzidas pelo OE para 2007 ao art. 89º-A da LGT. (...) A melhoria nos procedimentos dos serviços, tendentes à obtenção e tratamento de dados, bem como a sua fiabilidade, aliada à política de simplificação que vem sendo adoptada pelo Governo, levaram a que a AF eliminasse do anexo G1 da Declaração Modelo 3 a obrigação de prestação de informações que já estão disponíveis na DGCI (...), mediante recurso a informações obtidas por outras vias, designadamente através de organismos oficiais como os notários e as conservatórias, da declaração anual de informação contabilística e fiscal e de demais informações residentes em aplicações informáticas da DGCI. (...) A alteração introduzida no anexo G1 resulta pois de um esforço de simplificação das declarações fiscais, sem gerar perda de informação relevante, que tem vindo a ser compreendido e que foi ponderado em tempo útil e não resulta de nenhuma falha técnica dos serviços.”

o objecto do procedimento tal como o mesmo é configurado pelo órgão instrutor imediatamente antes da decisão final⁴³.

A LGT propõe-se adequar a disciplina do procedimento tributário ao Código do Procedimento Administrativo e à Constituição.

Com a aprovação da LGT - assim se pronunciou o STA⁴⁴ - a audição prévia foi definitivamente consagrada como princípio essencial nas relações jurídicas tributárias.

Se a legalidade da liquidação depende do correcto apuramento da capacidade contributiva do contribuinte, compreende-se o interesse objectivo em que este colabore com a AF a fim de prevenir futuros litígios. Por outro lado, do ponto de vista do contribuinte, este tem interesse em esclarecer as eventuais incertezas probatórias da AF antes que as mesmas sejam resolvidas num sentido contrário aos seus interesses.

De facto, a audição prévia permite que o sujeito passivo participe no apuramento da verdade material, apresentando os elementos de prova que reputar relevantes e que terão de ser obrigatoriamente analisados pela administração fiscal.

Tal conclusão é evidente no que respeita à liquidação, mas também é válida quanto à decisão de aplicação de métodos indirectos.

Violado este direito do sujeito passivo, estará em causa um vício do procedimento tributário, podendo conduzir à anulação da decisão final.

Em regra, no conhecimento dos vícios conducentes à anulação do acto administrativo, deve ser dada prevalência aos vícios de violação da lei substantiva, em detrimento dos vícios de forma. No entanto, há situações em que se impõe uma apreciação prévia dos vícios de forma ou procedimentais. É o caso do vício de forma por falta da audiência prévia dos interessados, prevista no art. 100º do CPA, que por dizer respeito à formação de uma vontade, têm de ser apreciados antes dos que meramente influam na formulação dela e ainda antes do vício de falta de fundamentação⁴⁵.

Será suficiente que o sujeito passivo seja ouvido em momento anterior à conclusão do relatório? Ou é necessário ouvi-lo novamente antes do acto de liquidação, nos termos do art. 60º/1 a) da LGT? A este respeito, o STA⁴⁶ também já entendeu que “há preterição de

⁴³ Cf. art. 267º/5 CRP, 8º CPA, 100º a 103º CPA, 45º CPPT, 60º RCPIT e 60º LGT.

⁴⁴ Ac. do STA de 17.10.2001 (proc. 26131), in www.dgsi.pt.

⁴⁵ Ac. do STA de 01.02.2007 (proc. 047540), in www.dgsi.pt.

⁴⁶ Ac. do STA de 27.02.2002 (proc. 026615), in www.dgsi.pt.

formalidade legal se, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, não for de novo ouvido antes do acto da liquidação, pois trata-se de duas audições autónomas relativamente a duas decisões distintas do processo de liquidação.”

Já o TCA⁴⁷ entendeu que “tendo havido lugar a inspecção tributária e notificada a recorrente sobre as conclusões do projecto de relatório para exercício do direito de audição, não tinha esta de ser novamente ouvida no procedimento tributário, nomeadamente antes da liquidação que teve lugar após fixação da matéria tributável pelo Director de Finanças (que concordou com a proposta do Relatório), por inexistência de acordo na Comissão de Revisão (art. 60º, 1 d) e) e 3 da LGT).”

Haverá dispensa de audição prévia nos casos do nº 2 do art.60º da LGT⁴⁸. Contudo, aquele direito já não poderá ser dispensado se, na liquidação, se atender a outros elementos para além da declaração do sujeito passivo, ou se for feito um enquadramento jurídico diverso⁴⁹.

O pedido de revisão da matéria colectável

Está regulado nos art. 91º a 94º da LGT. É o meio específico de reacção, à disposição do sujeito passivo, contra a aplicação dos métodos indirectos. A especificidade deste procedimento reside, não apenas no facto de ser um dos poucos meios tutelares com efeito suspensivo imediato da liquidação do imposto, mas ainda por se tratar de um procedimento de carácter mais informal, cuja finalidade é a obtenção de um acordo quanto ao valor da matéria colectável, entre os peritos das partes.

O processo nas comissões é assim estruturado como um debate de peritos, que vai ter como objecto o grau de precisão e de correcção técnica dos critérios utilizados para a reconstituição do facto tributário⁵⁰.

⁴⁷ Ac. do TCAN de 30.03.2006 (proc. 01137/04), in www.dgsi.pt.

⁴⁸ Art. 60º/2 da LGT: É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

⁴⁹ Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in Lei Geral Tributária, VisLis, 3ª ed.

⁵⁰ Para maiores desenvolvimentos, ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, Revisão da Matéria Tributável – Procedimento de Avaliação e Escrutínio Judicial, Coimbra Editora, 1999.

Havendo acordo entre o perito do contribuinte e o perito da administração fiscal, o imposto será liquidado com base na matéria tributável acordada que, caso seja diferente da matéria inicialmente fixada, deverá ser fundamentada. Refira-se que a existência de acordo inviabiliza a possibilidade de impugnação judicial posterior⁵¹. Caso não se alcance o acordo, caberá à administração fiscal decidir, ficando aberto o caminho para a impugnação judicial, sendo que esta tem efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida.

Não deve o sujeito passivo limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação dos factos, uma vez que dúvida sobre a quantificação existe sempre, quando se recorre aos métodos indirectos. Impõe-se-lhe, antes, cumprir o ónus de demonstrar o erro ou manifesto exagero dessa quantificação. Se o sujeito passivo pretende ser tributado pelo lucro real, deveria ter uma contabilidade regularmente organizada, que permitisse o controle dos dados nela constantes.

Quer nos casos em que o sujeito passivo chegue a acordo com a AF no que concerne ao *quantum* apurado, quer nos casos em que o sujeito passivo não recorra sequer a este mecanismo, conformando-se com os valores apurados pela AF, imperioso se torna que o julgador reconheça a necessidade de penalização.

As dúvidas sobre o valor tributável são apenas as conaturais ao próprio acto de apuramento de um valor por meio de métodos indirectos, onde o valor encontrado é sempre um valor probabilístico e não um valor absolutamente certo.

Diremos, com SALDANHA SANCHES, que as comissões de revisão não são órgãos substitutivos dos tribunais mas haverão de ser capazes de considerar os argumentos atendíveis do contribuinte e funcionar como uma forma de evitar os erros e injustiças que podem resultar de um abuso de poderes ou menor competência técnica que acompanham em várias hipóteses, a actividade fiscalizadora da Administração. E em muitos casos podem evitar o recurso aos tribunais. Noutros, em que se não consegue uma solução aceitável para todos os participantes, podem tornar mais fácil pela clarificação obtida quanto à questão

⁵¹ Expende, assim, o STA: O art. 86º/4 da LGT ao não permitir que, quando a liquidação tiver por fundamento o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável, na impugnação do acto tributário de liquidação, em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, possa ser invocada qualquer ilegalidade desta, não viola o princípio constitucional contido no art. 268º/4 da CRP, já que não pode considerar-se o sujeito passivo vinculado pelo acordo que seja obtido, sempre que não se demonstre que o representante agiu dentro dos limites dos seus poderes de representação e não agiu em sentido contrário a estes poderes. – Ac. STA de 23.11.2004 (proc. 0657/04, in www.dgsi.pt).

debatida, a decisão judicial. A comissão servirá neste caso para clarificar o litígio definindo mais claramente o objecto da controvérsia ou seja, ao tomar uma decisão a comissão tem o estrito dever de clarificar as questões, preparando o processo para a futura indagação judicial, caso venha a ter lugar⁵².

Como já foi referido, o pedido de revisão da matéria tributável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo⁵³. Trata-se de um regime de excepção, dado que a tendência do processo fiscal é a de exigir o pagamento prévio do imposto, com a consequente devolução da quantia indevida se o sujeito passivo vier a obter ganho na lide (*solve et repete*)^{54 55}.

De todo o modo, é conveniente requerer a revisão da matéria tributável, sob pena de o sujeito passivo não poder, mais tarde, impugnar judicialmente⁵⁶.

O sujeito passivo pode, também, reclamar graciosamente do acto tributário, interpondo, depois, recurso hierárquico da decisão de indeferimento. No caso de não ter havido acordo na reclamação de revisão, pode-se impugnar judicialmente os actos tributários finais.

Só depois de concluído o processo fiscal, e de ter já precludido a hipótese de contestação da matéria tributável apurada com base naqueles métodos (por via do recurso para as comissões de revisão ou impugnação judicial, sendo que ambas as situações suspendem o processo de inquérito que tiver sido, entretanto, instaurado – art. 42º/2 e art. 47º do RGIT), onde é permitido ao contribuinte discutir a legalidade e legitimidade das correcções efectuadas, se pode afirmar peremptoriamente a existência ou não de infracção fiscal.

Casos práticos

- Na sequência de uma acção inspectiva, recolheram-se fortes indícios de que o sujeito passivo X havia contabilizado, na sua escrita, o valor total de € Y, com base em facturas

⁵² SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 1998, p. 280-281, apud António CARVALHO MARTINS, Ob. cit., p. 117.

⁵³ Cf. art. 91º/2 da LGT.

⁵⁴ Cf. art. 169º e 199º do CPPT: Nas reclamações graciosas e nas impugnações os actos de liquidação só têm efeito suspensivo na medida em que se garanta o pagamento da dívida.

⁵⁵ Com a Lei do Orçamento de Estado para 2007, o legislador revogou o art. 183º-A do CPPT (relativo à caducidade da garantia), medida que consideramos, de resto, altamente abusiva.

⁵⁶ Cf. art. 86º da LGT e art. 117º do CPPT.

emitidas por outros indivíduos (devidamente identificados e fiscalizados⁵⁷), sem que tais documentos correspondessem a efectivas transacções comerciais⁵⁸.

Face a isto, à administração fiscal cabe proceder à desconsideração dos custos reputados falsos, nos termos do art. 23º do CIRC, devendo efectuar a necessária “correção técnica” (pela subtracção do valor “líquido” das facturas ao rendimento/lucro). Do lado do IVA, este será considerado indevidamente deduzido.

Por conseguinte, a AF não ficou impedida de apurar a matéria tributável de forma *directa*, bastando-lhe desconsiderar como custo as importâncias a que se reporta a facturação em causa⁵⁹.

- Em 1ª instância, foi dado como provado que a empresa A celebrou escrituras de compra e venda onde foram transmitidos lotes de terreno para construção urbana.

Nesses mesmos lotes já existiam construções, apartamentos e moradias com alvarás de licença de utilização da Câmara Municipal de B emitidos em nome daquela empresa.

Esta última vendeu lotes com as construções acabadas, tendo recebido dos compradores o correspondente ao preço dos lotes de terreno.

Não logrou a empresa (ora impugnante) demonstrar que os valores constantes nas escrituras correspondem ao valor dos lotes de terreno com as vivendas, logo, não conseguiu demonstrar o excesso da quantificação da matéria tributável efectuada pela AF.

O juiz “a quo” entendeu que, apesar de estarem reunidos os pressupostos legais para a AF lançar mão dos métodos indirectos, a impugnante teria demonstrado a excessiva quantificação. Esta resultaria do facto de a impugnante ter demonstrado que “os compradores dos lotes com apartamentos neles construídos pagaram o que consta das escrituras...”.

Chamado a pronunciar-se, o TCAS⁶⁰ entendeu (e bem) assim: O que está em causa não é se os compradores dos lotes pagaram o que consta das escrituras, mas antes se o preço por

⁵⁷ É pressuposto da actuação da AF a possibilidade de controlo cruzado dos sujeitos passivos, pois que o custo dedutível de um há-de corresponder ao ganho tributável de outro.

⁵⁸ Por uma questão de abreviação, damos aqui por suficientemente indiciados os factos que nos levaram a concluir pela falsidade das facturas.

⁵⁹ Discordamos de MÁRIO JANUÁRIO quando afirma: “para casos em que esse valor [das facturas falsas] se aproxime dos 50% do volume dos custos das empresas, hipótese em que o sacrifício da verdade material seria enorme, achamos que a tributação indiciária será o procedimento legal a utilizar. Menos do que esse valor, será de avaliar, caso a caso.” Pensamos que o regime dos métodos indirectos exige grandes cautelas no seu tratamento e análise, pelo que uma tal discricionariedade por parte da AF não seria admissível.

que foram efectuadas as escrituras dizia respeito apenas ao valor dos lotes de terreno ou se, pelo contrário, abrangia os lotes e os apartamentos e as moradias neles implantados.

A AF veio a estimar os custos dos apartamentos e das moradias com base nos valores médios de mercado por metro quadrado da área de construção, considerando a localização do empreendimento e os anos em que ocorreram as vendas.

- O sujeito passivo recusa-se a apresentar a escrita: a não apresentação da contabilidade e demais documentos legalmente exigíveis, na medida em que impossibilita a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, constitui, de acordo com a alínea b) dos art. 87º e 88º da LGT, fundamento para a aplicação de métodos indirectos.

O IVA dedutível constante das declarações enviadas pelo sujeito passivo será considerado como indevidamente deduzido, dado que o preenchimento das declarações não reflecte os elementos constantes da escrituração, contrariando o disposto no nº 1 do art. 44º do CIVA e, conseqüentemente, não se encontram reunidas as condições necessárias para o exercício do direito do imposto delas constante.

Com efeito, a fraude que o art. 103º do RGIT pretende penalizar consegue-se, não só por via da declaração falaciosa, mas também por via da não declaração pura e simples. A não responsabilização dos contribuintes faltosos beneficiá-los-ia em detrimento daqueles que entregam declarações, ainda que adulteradas.

Actuar doutra forma seria, sim, premiando a despuerada violação da lei, cometer profunda injustiça para com os contribuintes que se movem na legalidade, no cumprimento dos seus deveres e obrigações tributárias⁶¹.

Jurisprudência dos Tribunais Administrativas e Fiscais

- Acórdão do TCAN de 25/01/2007 (proc. 00235/04.7)

⁶⁰ Ac. do TCAS de 28.07.2006 (proc. 01308/06), in www.dgsi.pt.

⁶¹ Ac. do TCAN de 01.03.2007 (proc. 02974/04), in www.dgsi.pt.

(...) Cumpre recordar que, grosso modo, a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável se impõe, destacadamente, nas situações em que o respectivo apuramento se mostra inviabilizado pela falta de credibilidade, inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração de responsabilidade do sujeito passivo.

Ora, se esta é a causa primordial que determina a necessidade, conformada por lei, de a AF lançar mão dos malquistos métodos indirectos, também a mesma tem de servir para tolerar e justificar que na operância destes métodos ocorra alguma margem de discricionariiedade no estabelecimento dos valores em que se há-de expressar a quantificação, não viabilizada com o apoio da contabilidade ou declaração do contribuinte. Isto é, a provável falibilidade, inverosimilhança, da quantificação é resultado da apontada inevitabilidade em accionar o método indirecto ou presuntivo, derradeira possibilidade de repor a legalidade e apurar uma determinante e insubstituível matéria tributável que, apenas por motivos, deficiências, imputáveis ao sujeito passivo, não pode estabelecer-se com recurso à via normal (directa) que é a contabilidade ou escrita comercial deste.

- Acórdão do TCAS de 31/10/2006 (proc. 00335/06):

O nosso ordenamento jurídico consagra, como regime regra da tributação, o método declarativo, surgindo a possibilidade de recurso a metodologia alternativa, como consequência da ruptura daquele dever vinculado a que os contribuintes se encontram adstritos, de cooperação com a AF, no sentido de viabilizar a concretização da obrigação a que esta, por seu turno, está obrigada pelo princípio da legalidade, do controle e apuramento do efectivo lucro tributável.

Enquadramento Penal e Processual Penal

As incriminações fiscais

Vimos dois acórdãos dos tribunais administrativos e fiscais que reconhecem a necessidade do recurso à avaliação indirecta (para efeitos de liquidação e cobrança).

Cumpra agora perguntar: E quando o valor da vantagem patrimonial ilegítima atinge os € 15 000, condição de punibilidade do crime de fraude fiscal? Passando a ser julgado pelos tribunais comuns, como se articulam os princípios gerais do direito penal com esta matéria?

Este tipo legal de crime está previsto no art. 103º do RGIT nos seguintes termos: 1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000. 3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

A factualidade típica da fraude fiscal analisa-se em dois elementos: um de natureza objectiva (a conduta típica – ocultação ou alteração de valores, ou celebração de negócio simulado) e outro de natureza subjectiva (a intenção de obter um determinado resultado). A infracção não configura um crime de dano. Ao contrário do que fizeram outros ordenamentos jurídicos, o legislador português não integrou no ilícito-típico a exigência de uma lesão efectiva do património.

A lei prevê que sejam penalizadas todas as condutas de ocultação de factos e valores, mesmo que apenas visem a obtenção de vantagens patrimoniais, susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Desde a entrada em vigor do DL 394/93, de 24.11, o crime de fraude fiscal passou a ser visto como um crime de perigo ou de resultado cortado. O desvalor da acção revela-se de forma exemplar na tentativa de crime, enquanto o desvalor de resultado é mais evidente no crime consumado. Por aqui se deixa perceber a distinção entre uma concepção pessoal e uma concepção puramente objectiva do ilícito.

A justiça penal, mais do que olhar ao imposto, tem de olhar à pessoa que cometeu a infracção. Neste sentido, recorde-se a formulação clássica de WELZEL⁶²: O ilícito não se esgota na lesão do bem jurídico dissociada da pessoa do agente, antes antijurídica é a acção apenas como obra de um determinado agente: quais os objectivos que este conferiu finalisticamente ao facto objectivo, a partir de que posição ele o cometeu, – tudo isto determina em larga medida o ilícito do facto ao lado da eventual lesão do bem jurídico. Antijuridicidade é sempre a desaprovação de um facto referido a um determinado agente. Ilícito é ilícito ‘pessoal’ da acção referido ao agente.

A categoria da culpa jurídico-penal adiciona um novo elemento à acção ilícita-típica, sem o qual nunca poderá falar-se de facto punível.

Pode bem suceder que uma conduta seja ilícita mas não seja censurável ao concreto agente. Enquanto o ilícito exprime um conteúdo objectivo de contrariedade a uma norma de determinação, a culpa exprime um conteúdo subjectivo de contrariedade a essa norma. O conhecimento e a vontade de realização do tipo objectivo é referido a um alguém. É ao nível da culpa que vamos encontrar o sentido do acto, pois este é a objectivação de uma atitude interior.

O aspecto que releva no dolo é o elemento emocional. É este conteúdo emocional que está na base do juízo de censura. Neste sentido, é necessário atender a diversos elementos para saber se o agente era ou não livre: factores de natureza endógena (problema da imputabilidade), factores de natureza exógena (problema da não exigibilidade...) e a questão da falta de consciência da ilicitude.

⁶² H. WELZEL, apud Figueiredo DIAS, Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais – A Doutrina Geral do crime, Coimbra Editora, 2004, p. 271.

Actualmente, pode afirmar-se com segurança que todo o direito criminal é um direito criminal do facto, que arranca dos bens jurídicos que afirma. A culpa jurídico-penal tem de ser referida ao facto (i.e., ao ilícito-típico). Tal não significa que não se possa considerar a personalidade do agente; simplesmente, o direito penal tem de partir da exterioridade do homem para poder dirigir-se à sua interioridade.

Consideramos ainda hoje pertinente a teoria da “culpa na formação da personalidade”, formulada por EDUARDO CORREIA. Trata-se de uma culpa do agente por não ter corrigido ou educado o seu modo de ser de forma a torná-lo apto a respeitar os valores jurídico-criminais⁶³.

Quanto à fraude qualificada, dispõe o art.104º do mesmo diploma: 1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 - A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente. 3 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

⁶³ EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal*, Vol. I, Almedina, 2001, p. 325.

No caso das facturas falsas, estas revestem modalidades muito variadas, tais como: facturas falsas atribuídas pelo emitente-utilizador a empresas inexistentes; facturas falsas atribuídas pelo emitente-utilizador a empresas existentes, mas com desconhecimento destas últimas; facturas falsas emitidas por terceiro em conluio com o utilizador que as incorpora na sua contabilidade para diminuir os seus encargos fiscais ou para obter reembolsos ilegítimos, sendo certo que este conluio pode ter lugar, quer mediante o pagamento de uma quantia ao emitente, quer mediante facturas emitidas gratuitamente⁶⁴.

A ilicitude tributária não é uma ilicitude de grau menor, nem os valores que o sistema tributário prossegue, nomeadamente a repartição dos rendimentos e da riqueza, são ilegítimos, antes são valores constitucionalmente consagrados e conforme aos ditames essenciais da ideia de democracia⁶⁵.

Também as normas do direito fiscal participam por inteiro dos fins do direito penal, nomeadamente a prevenção. Os princípios fundamentais do direito penal – protecção de bens jurídicos, legalidade, culpa – têm, neste domínio, plena aplicação⁶⁶.

Quanto ao bem jurídico protegido nas infracções tributárias, refere SUSANA AIRES DE SOUSA⁶⁷ que essa determinação não se mostra, tradicionalmente, isenta de controvérsia no âmbito da doutrina criminal. Vários têm sido os modelos propostos pela doutrina ao longo do tempo.

Há quem atribua ao bem jurídico uma natureza predominantemente patrimonial. Estando em causa o objectivo de obtenção de receitas, a infracção fiscal está sobretudo associada ao desvalor do resultado.

⁶⁴ A falsidade não se confunde com a simulação, pois esta não diz respeito ao documento, mas ao negócio jurídico simulado, ou contrato. Nas facturas falsas emitidas para efeitos fiscais, os agentes da infracção não fazem qualquer declaração negocial, limitando-se a incorporar falsamente no documento as notações relativas a mercadorias ou serviços e respectivos preços, que não se verificaram. No caso de facturas falsas, atribuídas a empresas inexistentes ou a empresas existentes que desconhecem a referida falsificação, nunca poderá haver contrato simulado. - NUNO SÁ GOMES, A Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 377, Jan-Mar 1995, p. 9 e segs.

⁶⁵ GERMANO MARQUES DA SILVA, Ética, Imposto e Crime ou O Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário, in www.afp.pt.

⁶⁶ Um desvio ao regime comum encontra-se na responsabilidade das pessoas colectivas, não admitida pelo direito penal.

⁶⁷ SUSANA AIRES DE SOUSA, Os Crimes fiscais – Análise Dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra Editora, 2006, p.266.

Um outro modelo concebe a infracção fiscal como a violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com o fisco. Neste sentido, o desvalor da acção assume maior peso, traduzindo-se tal conduta num crime de desobediência.

Alguns autores adoptam modelos mistos, capazes de assegurar a protecção, quer dos interesses patrimoniais, quer dos valores de verdade e transparência fiscal⁶⁸.

As profundas transformações associadas à actual civilização socio-política desencadearam novos fenómenos criminais que, para alguns autores, reclamaram novas exigências de tutela penal (sobretudo ao nível do direito penal secundário). Para essa corrente, o legislador penal não parte das representações de valor preexistentes na consciência jurídica da comunidade, mas intervém modeladoramente no sentido de uma ordenação da convivência.

Partindo de um entendimento oposto, SUSANA AIRES DE SOUSA⁶⁹ julga ser necessária a prévia existência do bem jurídico a tutelar para que a incriminação de condutas seja legítima. Isto é, o direito penal não pode erigir-se como impulsionador da mudança das concepções sociais dominantes, como factor revelador de novas consciências sociais e colectivas carentes de tutela penal, como criador, ele próprio, dos bens jurídico-penais. A sua intervenção só estará legitimada quando surja em resposta à tutela de bens individuais ou colectivos que a própria consciência social deixa a descoberto.

Concordamos com estas palavras, porquanto o direito penal não pode andar “a reboque” dos constantes novos fenómenos criminais. Ele é e terá de continuar a ser a ultima ratio, não o impulsionador de incriminações. Com isto não pretendemos dizer que o direito penal deve alhear-se, ou ser indiferente às modificações sociais; simplesmente, não deve andar ao mesmo passo, e muito menos antecipar-se a elas.

No ilícito fiscal, o bem jurídico preexistente representa o património do Estado, que por dizer respeito à comunidade dos indivíduos, não pode deixar de ser analisado à luz de objectivos sociais.

As normas tributárias, mormente as incriminações, impõem-se aos cidadãos em virtude das sanções que cominam e não pelo apelo moral ao seu cumprimento⁷⁰. Nas palavras de BECCARIA, um dos maiores freios aos delitos não é a crueldade das penas, mas a

⁶⁸ Assim, CASALTA NABAIS – Direito Fiscal, 2ª edição, Almedina, p. 437.

⁶⁹ SUSANA AIRES DE SOUSA, Ob. Cit., p. 291.

⁷⁰ GERMANO MARQUES DA SILVA, Ibidem.

infalibilidade delas. (...) A certeza de um castigo, ainda que moderado, causará sempre impressão mais intensa que o temor de outro mais severo, unido à esperança de impunidade, pois os males, mesmo os menores, quando são certos, sempre espantam o espírito humano (...) ⁷¹.

Estrutura e finalidades do processo penal

Diz-se do direito processual penal ser “direito constitucional aplicado”. Com efeito, as soluções concretas do direito processual penal dependem, em última análise, das concepções políticas e filosóficas de uma determinada sociedade, em determinado momento. Por isso é que, numa concepção autoritária do Estado, o processo penal está associado a uma liberdade inteiramente discricionária do julgador, não havendo independência deste face ao poder político. Num tal Estado absolutista, a estrutura do processo penal é designada de inquisitória.

No Estado liberal, o indivíduo surge com os seus direitos naturais originários e inalienáveis. Em termos processuais penais, isto traduzir-se-ia num autêntico processo de partes, com total observância do princípio do contraditório e de todos os direitos e garantias do cidadão.

O processo penal português procura uma convergência de interesses. É um processo de estrutura acusatória integrado por um princípio de investigação ⁷². De facto, mesmo que não haja iniciativa probatória das partes, ou mesmo contra a vontade dos sujeitos processuais, o tribunal tem o poder-dever de comprovar os enunciados factuais relevantes, isto é, não está limitado aos meios de prova que as partes ofereçam ou venham a oferecer ⁷³.

No actual processo de estrutura acusatória, apontam-se como características essenciais: a exigência de uma acusação formulada por entidade diversa do juiz de julgamento e a igualdade de armas entre a acusação e a defesa.

⁷¹ CESARE BECCARIA, *Dos Delitos e das Penas*, WVC Editora, p. 67.

⁷² Cf. art. 340º/2 do CPP.

⁷³ A prova tanto pode ser feita através de elementos probatórios oferecidos pela própria interessada, como pode ser feita pela AT, sabido que esta deve, no âmbito da descoberta da verdade material, providenciar, oficiosamente, pela junção de todos os elementos de que disponha com interesse para a decisão da causa (...), poder que dimana ou provém do princípio do inquisitório que vigora, como princípio estruturante, no processo judicial tributário (...) – Ac. do TCAN de 25.01.2007 (proc. 00636/06.6BECBR).

O processo penal moderno tem como sua razão de ser a realização da justiça e a descoberta da verdade material. Contudo, esta última não pode ser admitida a todo o custo, atropelando os direitos fundamentais dos arguidos. A decisão final tem que ter sido obtida através de um modo processualmente válido, o que pode impedir, por vezes, que se alcance a tal verdade material. Isto é assim porque no actual Estado de Direito vigora a proibição da valoração das provas obtidas mediante tortura, coacção ou, em geral, ofensa da integridade física ou moral das pessoas (cf. art. 126º CPP)⁷⁴.

O processo deve não só chegar a um resultado justo como deve desenrolar-se ainda segundo o direito. É isso o que os anglo-americanos designam de *due process of law*, o “direito a um processo justo e equitativo”, reconhecido, entre nós, pela Constituição da República (art. 20º/4, *in fine*).

Assim também a Declaração Universal dos Direitos do Homem dispõe, no art. 10º: Toda a pessoa tem direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja equitativa e publicamente julgada por um tribunal independente e imparcial que decida dos seus direitos e obrigações ou das razões de qualquer acusação em matéria penal que contra ela seja deduzida.

Já o art. 6º⁷⁵ da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, que confere aos indivíduos o direito de verem a sua causa ser julgada num prazo razoável, foi recebido no direito processual europeu, como nota CUNHA RODRIGUES⁷⁶, com um toque de escândalo: julgar bem e depressa em matéria penal parecia naturalmente uma impossibilidade lógica.

O restabelecimento da paz jurídica posta em causa pelo crime constitui também finalidade do processo penal.

O processo penal tributário comunga hoje dos princípios gerais do processo penal.

Como ensina FIGUEIREDO DIAS⁷⁷, se procurarmos agrupar os mais importantes princípios gerais em correspondência com os grandes capítulos do processo penal, talvez *se*

⁷⁴ A propósito da contraposição dos modelos de processo penal - garantístico Vs. securitário - , veja-se, a título de curiosidade (embora sem interesse directo para o presente trabalho), o confronto entre o Ac. do Tribunal da Relação do Porto, de 13.09.2006 (proc. 1641683) e o Ac. do Tribunal Constitucional nº 155/2007 (proc. 695/06), a respeito dos meios de obtenção de prova. A situação prende-se com os exames (art. 171º e ss do CPP), em especial com a colheita de vestígios biológicos para análise de ADN.

⁷⁵ Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela.

⁷⁶ CUNHA RODRIGUES, Lugares do Direito, Coimbra Editora, 1999, p. 429.

⁷⁷ J. FIGUEIREDO DIAS, Direito Processual Penal – Lições coligidas por Maria João Antunes, Secção de Textos da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1988-89, p. 82.

revele adequada – sem se perder consciência da relatividade do valor formal pertencente a qualquer compartimento que vise, antes de tudo, fins expositivos e didáticos – a sua divisão em princípios gerais relativos a:

- a) promoção ou iniciativa processual: princípios da “oficialidade”, da “legalidade” e da “acusação”;
- b) prossecução ou decurso processual: princípios da “investigação”, da “contraditoriedade”, da “suficiência” e da “concentração”;
- c) prova: princípios da “investigação”, da “livre apreciação da prova” e “*in dubio pro reo*”;
- d) forma: princípios da “publicidade”, da “oralidade” e da “imedição”.

Adoptando a estrutura “natural” do processo, a sequência dos actos processuais divide-se em duas grandes fases: o inquérito e o julgamento⁷⁸.

O Inquérito

O art. 262º do CPP define o âmbito e a finalidade do inquérito como o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação.

A sua direcção cabe exclusivamente ao Ministério Público⁷⁹ e as diligências que nele têm lugar podem ser realizadas pelo M. P., pelo juiz de instrução ou pelos órgãos de polícia criminal (art. 53º/2, 263º, 264º, 267º a 270º do CPP). Ressalve-se o facto de haver actos que só podem ser praticados ou autorizados pelo juiz de instrução e outros apenas pelo M. P..

Nos termos do art. 40º/2 do RGIT, “Aos órgãos da administração tributária e aos da administração da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de actos que o Ministério Público pode atribuir àqueles órgãos.”

⁷⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, Do Processo Penal Preliminar, Lisboa, 1990, p. 109.

⁷⁹ É o direito revolucionário francês que institucionaliza o Ministério Público como órgão judiciário. Um decreto de 1790 determina que os “oficiais do Ministério Público” serão nomeados pelo rei e serão vitalícios. – CUNHA RODRIGUES, Ob. cit., p. 158.

Quanto à duração do inquérito, os prazos são meramente ordenadores, pelo que os actos praticados para além desses prazos não sofrem de qualquer vício processual.

O M. P. está obrigado a promover o processo penal, abrindo o inquérito, sempre que tenha adquirido a notícia de um crime (art. 262º/2 do CPP) e a deduzir acusação se tiver recolhido indícios suficientes de se ter verificado crime e de quem foi o seu agente.

Os indícios serão suficientes quando o M. P. concluir que os elementos de prova já recolhidos por si ou conjuntamente com outros que depois advenham ao processo, numa fase posterior, possam conduzir à aplicação ao arguido de uma pena ou de uma medida de segurança (art. 283º/2 do CPP).

É esta possibilidade razoável que forma convicção do Ministério Público quanto à suficiência dos elementos que recolheu para submeter o arguido a julgamento. Como se escreveu no Acórdão da Relação do Porto de 20/10/93, “tendo em conta as gravosas consequências de sujeitar alguém a julgamento, exige-se que a acusação (...) assente numa alta probabilidade de futura condenação do arguido” (...).

A acusação define e fixa, perante o tribunal, o objecto do processo, delimitando os poderes de cognição do tribunal e a extensão do caso julgado.

A actividade do M.P. é desenvolvida através de uma estrita vinculação à lei (e não segundo considerações de oportunidade de qualquer ordem) e a critérios de objectividade. O que significa, quanto à objectividade, que não lhe compete acusar a todo o custo, mas apenas quando os elementos probatórios – recolhidos à *charge et à décharge* – apontem nesse sentido. Na fase de inquérito não se visa, pois, fundamentar a acusação mas sim “decidir sobre ela”, no que vai implicado que se proceda integralmente à investigação do caso, ou seja, que se proceda a todas as diligências para o apuramento da verdade e, portanto, também àquelas que possam concorrer para uma decisão de não-acusação. Colocado perante o caso, a obrigação do Ministério Público é contribuir para a descoberta da verdade material, qualquer que ela seja⁸⁰.

O inquérito é, por força da função que desempenha no devir processual, a fase do processo em que o objecto vai ganhando a sua identidade.

⁸⁰ ANABELA MIRANDA RODRIGUES – O Inquérito no Novo Código de Processo Penal, in Centro de Estudos Judiciários, Jornadas de Direito Processual Penal, O Novo Código de Processo Penal, Almedina, Coimbra, 1993, p. 74.

Terminado o inquérito (art. 276º e segs. do CPP), o MP terá que tomar uma decisão: ou os factos ocorreram e disso se colheu prova bastante para apresentar alguém a julgamento e augurar a respectiva condenação ou, falhando alguma dessas premissas, compete proferir arquivamento⁸¹. Deixamos aqui nota de excertos de alguns despachos proferidos pelo MP, reveladores da relutância em fundamentar acusação pelo crime de fraude fiscal com base na metodologia indirecta:

Despacho de arquivamento (Inquérito nº 101/01.8 IDPRT):

“O direito penal rege-se por normas claras, precisas e estáveis que traduzem a segurança jurídica e que procuram alcançar a certeza jurídica. Os métodos indiciários contêm em si mesmos, e pela sua própria definição, elementos perturbadores que não se coadunam com tais princípios.”

Despacho de arquivamento (Inquérito nº 118/04.0 IDPRT):

“Não esquecemos que o crime de fraude fiscal, actualmente, é um crime de perigo e não de resultado” (...). No entanto, o perigo para a Fazenda Pública só existe desde que a correspondente vantagem patrimonial pretendida pelo agente seja ilícita, isto é, fiscalmente indevida.” (...)

A determinação da vantagem patrimonial ilegítima pretendida pelo agente é, por outro lado, elemento fundamental para aferirmos da verificação, ou não, da condição de punibilidade do prejuízo fiscal mínimo relevante (...).

O valor apontado nos autos (...) não foi calculado com base em elementos probatórios seguros, demonstrativos e comprovativos da quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável da mesma firma no mencionado exercício económico, mas, ao invés, com base em presunções legais ou estimativas que, salvo o devido respeito, não relevam, nem são suficientes para fundamentar acusação pelo crime de fraude fiscal.

⁸¹ Há também a hipótese de suspensão provisória do processo. Não iremos tratar da fase (facultativa) da instrução, a qual só terá lugar quando for requerida pelo arguido que pretenda invalidar a acusação contra si deduzida, ou pelo assistente que pretenda acusar em desconformidade com a decisão do M.P. (cf. art. 286º e segs. do CPP).

A acusação crime não pode, pois, fundamentar-se em meras presunções ou estimativas, havendo, antes, que justificar-se em factos concretos e comprovados.

Para efeitos de responsabilidade penal, na determinação do montante do lucro tributável em falta, não podem ser considerados os valores obtidos pelo fisco, através de métodos indiciários.”

Despacho de arquivamento (Inquérito 28/03.9 IDPRT):

(...) Se fiscalmente o procedimento poderá não chocar, já no plano do direito penal é inaceitável colher essas conclusões para efeitos de incriminação.

(...) Repugna ao direito penal e processual penal o emprego de presunções e estimativas.

O Julgamento

O célebre adágio “*da mihi factum, dabo tibi ius*” (dá-me os factos, logo te darei o direito) nem sempre é de fácil concretização. Muito menos o é no domínio da criminalidade económica e, em particular, quando se trata de lidar com estimativas, as quais são conaturais à metodologia indirecta. À semelhança do que fizemos em sede de inquérito, apresentamos agora o sumário de um acórdão da Relação de Lisboa, cujo conteúdo procuraremos rebater.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 27/02/2002

I – A responsabilidade penal dos arguidos, da prática do crime de fraude fiscal deve ser aferida à luz dos princípios gerais do direito penal, não afastados pelo RJIFNA.

II – Para efeitos de responsabilidade penal, na determinação do montante do lucro tributável em falta, não podem ser considerados os valores obtidos pelo fisco, através de métodos indiciários.

Para BECCARIA, a função do juiz reduzir-se-ia a uma pura operação lógico-silogística. À luz deste positivismo legal, não se estranha que tenha dito que nada é mais perigoso do que o axioma comum de que é necessário consultar o espírito da lei⁸².

A jurisprudência desempenha, hoje, um papel muito diferente. O juiz estará sempre vinculado a julgar segundo o direito objectivo. Simplesmente, o direito não é aquele que outros lhe imponham mas aquele que, em consciência, lhe apareça como verdadeiro.

No âmbito do presente trabalho, afiguram-se particularmente importantes – de entre os princípios enunciados supra⁸³ - , os princípios relativos à prova, na medida em que a questão da avaliação indirecta da matéria tributável em muito se prende com o tema da prova indiciária.

A lei distingue entre os meios de prova, por um lado, e os meios de obtenção de prova, por outro. São meios de prova (nos termos dos art. 128º a 170º do CPP): a prova testemunhal, as declarações do arguido, as declarações do assistente, as declarações das partes civis, a prova por acareação, a prova por reconhecimento, a reconstituição do facto, a prova pericial e a prova documental. Constituem meios de obtenção de prova (nos termos dos art. 171º a 190º do CPP): os exames, as revistas, as buscas, as apreensões e as escutas telefónicas.

De acordo com o princípio da investigação, o juiz não se limita a ter em conta os factos alegados pelas partes e as provas por elas produzidas. Ao invés, é sobre ele que recai o ónus de investigar e esclarecer officiosamente – independentemente das contribuições das partes – o facto submetido a julgamento.

Tenha-se em atenção, quanto à audiência de julgamento, o art. 327º/2 do CPP: Os meios de prova apresentados no decurso da audiência são submetidos ao princípio do contraditório, mesmo que tenham sido officiosamente produzidos pelo tribunal⁸⁴.

Preceitua o art. 355º/1 do CPP: Não valem em julgamento, nomeadamente para o efeito de formação da convicção do tribunal, quaisquer provas que não tiverem sido produzidas ou examinadas em audiência.

⁸² CESARE BECCARIA, *Ob. cit.*, p. 27.

⁸³ P. 47.

⁸⁴ Na fase da instrução, só o debate instrutório é que aparece subordinado ao princípio do contraditório. No inquérito, em que a aquisição da prova pertence predominantemente ao MP, só em casos contados é que se justifica o contraditório.

Não nos iremos debruçar sobre o momento da admissibilidade da prova, nem sobre o momento relativo à produção da prova, mas antes sobre o da sua valoração. É esta que assume especial relevância no quadro deste trabalho.

Em matéria de apreciação da prova, surge a questão de saber se aquela deve ter lugar na base de regras legais predeterminantes do valor a atribuir-lhe (sistema da prova legal), ou antes na base da livre valoração do juiz e da sua convicção pessoal (sistema da prova livre). O sistema da prova legal é muito antigo. Mas na Europa continental surge a partir da Baixa Idade Média (séc. XIII) e desenvolve-se progressivamente ao longo de vários séculos, acompanhando o processo inquisitório, até à Revolução Francesa. Este sistema pode ser decomposto em duas sub-formas: as provas legais negativas (provas sem as quais o tribunal não pode condenar) e as provas legais positivas (a lei impõe uma condenação na presença de certos meios de prova). A perversão do sistema da prova legal positiva ocorre ao impor conclusões ao juiz⁸⁵.

Com a Revolução Francesa instituiu-se o júri para os julgamentos penais. Os jurados iriam julgar segundo a sua íntima convicção. Foi assim que surgiu o sistema da prova livre. Refere MAIA GONÇALVES⁸⁶ que “a regra da livre apreciação da prova em processo penal tem sido unanimemente aceite a partir da primeira metade do séc. XIX com as reformas judiciais saídas da revolução liberal, encontrando-se de algum modo ligada ao modo de apreciação das provas pelo júri.”

O princípio da livre apreciação da prova

No nosso actual CPP, dispõe o seu artigo 127º: Salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente.

⁸⁵ Com o Iluminismo, o sistema da prova legal positiva foi objecto de muitas críticas. VOLTAIRE (a partir do caso Jean Calas, de 1760) contribuiu para abalar o sistema do inquisitório, denunciando o automatismo da prova. Um boato é 1/8 de prova; um rumor é 1/4 de prova; juntamos uns quantos rumores e boatos e temos prova plena!

⁸⁶ MANUEL LOPES MAIA GONÇALVES, Código de Processo Penal – Anotado, 1996, 7ª ed., Almedina.

Isto significa, em primeiro lugar, que o valor a atribuir às provas não está predeterminado na lei. A nossa lei recusa as provas legais (muito embora o art. 127º do CPP comece com uma ressalva⁸⁷).

Na verdade, há muito que o juiz deixou de ser somente “*la bouche qui prononce les paroles de la loi*”⁸⁸.

Mas, naturalmente, o princípio da livre apreciação da prova nunca quererá significar uma apreciação arbitrária da prova produzida.

Ainda que o montante da dívida fiscal possa ser validamente calculado por métodos indirectos, nomeadamente para efeitos de liquidação e cobrança, já para efeitos de apuramento da responsabilidade penal inerente à prática do crime de fraude fiscal tem de provar-se no respectivo processo-crime a existência de vantagem patrimonial ilegítima.

É sabido que a ilação retirada de uma presunção não pode formular-se sem exigências de segurança, sobretudo em matéria de prova em processo penal. A afirmação da prova de um facto não se pode bastar com juízos de mera probabilidade, os quais, pela sua própria definição, não atingem a dimensão de certeza que é condição da comprovação.

Acrescentaremos, contudo, que o direito probatório nunca impõe certezas absolutas, sendo antes um tema de grande complexidade e delicadeza.

Nas palavras de FIGUEIREDO DIAS⁸⁹, a “livre” ou “íntima” convicção do juiz não poderá ser uma convicção puramente subjectiva, emocional e portanto imotivável. A verdade material que se busca em processo penal não é o conhecimento ou apreensão absolutos de um acontecimento, que todos sabem escapar à capacidade do conhecimento humano (...). Mas nem por isso ficará só em aberto o caminho da pura convicção subjectiva. Se a verdade que se procura é uma verdade práctico-jurídica, e se, por outro lado, uma das funções primaciais de toda a sentença (maxime da penal) é a de convencer os interessados do bom fundamento da decisão, a convicção do juiz há-de ser, é certo, uma

⁸⁷ A regra da livre apreciação da prova tem algumas excepções. Há casos em que a lei comanda a tarefa de valoração. Na maior parte deles são situações de exclusão de valoração, v.g., o silêncio do arguido: a lei impede que o silêncio seja valorado negativamente. Há casos em que a lei comanda conclusões positivas, como no caso da confissão (art. 344º do CPP). Um verdadeiro limite à apreciação da prova é o caso do art. 169º do CPP (quanto ao valor probatório dos documentos autênticos e autenticados). Também o art. 163º do CPP consagra presunção de maior competência dos peritos, pelo que o laudo pericial se impõe ao juiz. No entanto, este poderá discordar (nº 2), o que só poderá acontecer em despacho fundamentado, podendo ser reapreciado em sede de recurso (art. 410º, nº 2 c) do CPP).

⁸⁸ A expressão é de MONTESQUIEU (*De L'esprit des lois*).

⁸⁹ J. FIGUEIREDO DIAS, *Ob. Cit.*, p. 139.

convicção pessoal - até porque nela desempenha um papel de relevo não só a actividade puramente cognitiva, mas também elementos racionalmente não explicáveis (v.g., a credibilidade que se concede a um certo meio de prova) e mesmo puramente emocionais - , mas, em todo o caso, também ela uma convicção objectivável e motivável, portanto, capaz de impor-se aos outros.

Uma tal convicção existirá quando e só quando – parece-nos este um critério prático adequado, de que se tem servido com êxito a jurisprudência anglo-americana – o tribunal tenha logrado convencer-se da verdade dos factos para além de toda a dúvida razoável.

Concordamos com o entendimento da Relação do Porto⁹⁰, segundo o qual o juízo valorativo do tribunal tanto pode assentar em prova directa do facto como em prova indiciária da qual se infere o facto provando, não estando excluída a possibilidade do julgador, face à credibilidade que a prova lhe mereça e as circunstâncias do caso, valorar preferencialmente a prova indiciária, podendo esta só por si conduzir à sua convicção.

Isto tanto vale para os crimes comuns, como para os crimes fiscais.

No entanto, discordamos de MÁRIO JANUÁRIO⁹¹ quando sustenta que as provas indiciárias (apesar de não serem directas, redondas, inquestionáveis) são, “ainda assim, as possíveis e as queridas pelo legislador como solução para casos extremos de economia paralela”.

A possibilidade de o julgador recorrer a indícios ou presunções não lhe é conferida, em sede de crimes fiscais, com qualquer intuito de combate à economia paralela. As provas indiciárias não são – nem poderão ser – utilizadas como solução para aquele fenómeno.

O universo do Direito Penal é predominantemente simbólico. A sua função é restaurar a confiança da colectividade numa norma que foi violada⁹².

Aquele arguido nunca poderá servir de pretexto para finalidades de obtenção de receita ou para contribuir para a redução dos 22,5% do PIB que se estimam representar essa economia subterrânea.

⁹⁰ Ac. do TRP de 22.06.2005 (proc. 0412101), in www.dgsi.pt.

⁹¹ Comunicação feita no âmbito do “Seminário sobre a criminalidade fiscal” (CEJ com a colaboração da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais), em 19.01.2007.

⁹² Com a teoria da prevenção geral positiva ou de reintegração, no sentido do restabelecimento, através da punição, da paz jurídica comunitária, dá-se prevalência à chamada estabilização contrafáctica das expectativas comunitárias na validade da norma violada (na formulação de Jakobs).

Aceitamos a valoração da prova indiciária pelo tribunal, aceitamos inclusivamente a valoração preferencial desta, mas desligada de quaisquer objectivos patrimoniais. A função do processo-crime não é a de cobrar impostos.

No referido acórdão do TRP pode ler-se, adiante: O exame crítico das provas imporá que o tribunal explique o como e o porquê da sua convicção, mesmo quando na sua imediação as mesmas se lhe impõem, pelo seu indiscutível crédito, no elenco de todas as demais, sob pena de se apresentar como uma convicção puramente subjectiva, emocional e não motivada. (...)

A utilização de estimativas no âmbito da avaliação indirecta da matéria colectável terá que assentar em todo um conjunto de elementos concretos que levem fortemente a crer na ilegitimidade da conduta do sujeito passivo⁹³.

A livre convicção não significa “apreciação segundo as impressões”, mas “constitui antes um modo não estritamente vinculado de valoração da prova”, isto é, uma “conclusão subordinada à lógica e à razão e não limitada por prescrições formais exteriores”⁹⁴.

Como alguém já referiu, “o princípio da livre apreciação das provas é um fruto relativamente tardio do desenvolvimento jurídico; pois, quanto mais primitiva e arcaica é uma cultura jurídica, tanto mais fortemente é o juiz ligado a regras probatórias rígidas, muitas vezes exteriores e formais”.

O princípio do *in dubio pro reo*

Como já foi referido, o direito da prova nunca impõe certezas absolutas. A verdade é que o juiz tem que se convencer da veracidade dos factos para além de toda a dúvida razoável. Muitas vezes, a vida coloca situações de verdadeiros impasses probatórios, em que não é possível lograr essa convicção dos factos nem a convicção contrária. O Direito foi criando mecanismos de superação dos mesmos. As presunções constituem um mecanismo

⁹³ Neste sentido, julgamos que o paralelismo feito pelo TRL – quando afirma que a hipótese em apreço equivale, no que concerne à recusa à submissão a exame para pesquisa de álcool no sangue, ao legislador ter optado, ao invés de a punir como crime de desobediência (art. 158º, nº 3 do C.E.) por determinar que se presumia uma TAS igual ou superior à de 1,2g/l, prevista no art. 292º do CP - é algo simplista e redutor da delicadeza da matéria em questão, tanto mais que acreditamos que não haja nenhum juiz que decida condenar alguém por crime de fraude fiscal com semelhante ligeireza de espírito.

⁹⁴ Ac. do STJ de 09.02.2005 (proc. 04P4721), in www.dgsi.pt.

importante. O Código Civil define-as com precisão como as “ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido” (art. 349º).

O conteúdo essencial do princípio *in dubio pro reo* é este: muito embora o tribunal tenha feito todas as diligências probatórias para lograr o esclarecimento dos factos, quando isso não for alcançado, o tribunal deve resolvê-lo, considerando como provados os factos favoráveis ao arguido.

Não estando este princípio previsto em nenhum artigo da lei, a doutrina entende-o como uma decorrência do princípio da presunção de inocência, o qual encontra tutela constitucional no art. 32º/2 da CRP.

O princípio *in dubio pro reo* pode encontrar justificação válida no dever de fundamentação da decisão. Se o tribunal não alcançou o patamar exigido da convicção, então não pode fundamentá-la devidamente e terá que absolver.

Ensina o Prof. Figueiredo Dias, a este propósito: À luz do princípio da investigação bem se compreende, efectivamente, que todos os factos relevantes para a decisão que, apesar de toda a prova recolhida, não possam ser subtraídos à “dúvida razoável” do tribunal, também não possam considerar-se como provados. E se, por outro lado, aquele mesmo princípio obriga em último termo o tribunal a reunir as provas necessárias à decisão, logo se compreende que a falta delas não possa, de modo algum, desfavorecer a posição do arguido: um *non liquet* na questão da prova tem de ser sempre valorado a favor do arguido.

Este princípio aplica-se quanto à dúvida sobre os factos constitutivos dos pressupostos incriminadores, como também à dúvida sobre os factos relativos aos pressupostos justificadores. O funcionamento do *in dubio pro reo* não implica sempre a absolvição do arguido. Há que ver sempre o *quid* sobre o qual incide a dúvida⁹⁵.

Saliente-se o que foi recentemente proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça⁹⁶: As normas dos artigos 126º e 127º do CPP podem ser interpretadas de modo a permitir que possam ser provados factos sem que exista uma prova directa deles. Basta a prova indirecta, conjugada e interpretada no seu todo. Essa interpretação não ofende quaisquer princípios constitucionais, como o da legalidade, ou das garantias de defesa, ou da presunção de

⁹⁵ Ex.: A é acusado de um crime de furto qualificado porque há uma circunstância agravante. O tribunal convence-se da subtracção, mas está em dúvida sobre a tal circunstância agravante. Assim, na dúvida, o tribunal não vai considerar que houve furto qualificado, porque não dá como provada aquela circunstância.

⁹⁶ Ac. do STJ de 23.11.2006 (proc. 06P4096), in www.dgsi.pt.

inocência e do contraditório, consagrados no art. 32º, nº 1, 2, 5 e 8 da CRP, desde que haja uma fundamentação crítica dos meios de prova e um grau de recurso em matéria de facto para efectivo controlo da decisão.

A fundamentação da sentença

A fundamentação da sentença assume-se como um importantíssimo mecanismo de controlo à livre apreciação⁹⁷. É através dela que a livre convicção há-de ser demonstrável.

O “monopólio da última palavra” encontra o seu freio nesta exigência de fundamentação (que decore expressamente dos art. 365º/3 e 374º/2 do CPP), a qual vai justificar o facto de se ter decidido daquela maneira e não de outra.

O art. 125º do CPPT tem correspondência com o art. 668º do CPC, em especial com a sua alínea b), de acordo com a qual a sentença é nula “quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão”.

É a correcta e integral fundamentação que vai dissipar dúvidas sobre o processo lógico, racional e cognitivo que presidiu à aplicação da norma substantiva ao caso concreto. Donde a justificação da exigência do exame crítico das provas produzidas.

Na expressão de CALAMANDREI, a fundamentação da sentença é uma garantia de justiça, quando consegue reproduzir exactamente, como num levantamento topográfico, o itinerário lógico que o juiz percorreu para chegar à sua conclusão, pois se esta é errada, pode facilmente encontrar-se, através dos fundamentos, em que altura do caminho o magistrado se desorientou⁹⁸.

A sua importância é ainda mais impressiva no âmbito penal, o qual de mais perto contende com os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e valores sociais.

Não obstante os actos dos magistrados estarem subordinados ao dever geral de fundamentar a decisão consagrado no art. 158º do CPC, a nulidade da sentença por falta de fundamentação só é operante quando ocorra total omissão dos fundamentos de facto e de direito em que radica a decisão, irrelevando a deficiente, errada ou incompleta fundamentação⁹⁹.

⁹⁷ Cf. Art. 205º/1 da CRP; art. 374º do CPP, que trata dos requisitos da sentença, e art. 379º do CPP.

⁹⁸ Piero CALAMANDREI, *Eles os Juizes, Vistos por Nós, os Advogados*, p. 145.

⁹⁹ Ac. do TCAS de 17.12.2003 (proc. 00749/03), in www.dgsi.pt.

Para que ocorra a nulidade prevista no art. 668º/1/b) do CPC, não basta que a justificação da decisão seja deficiente, incompleta, sendo necessário que a sentença seja totalmente omissa quanto aos motivos da decisão, seja no que respeita à factualidade em que se baseia, seja quanto às razões jurídicas que suportam o julgamento¹⁰⁰.

A justiça do juiz nunca será absoluta (por ser algo que o transcende), mas histórica. Muito embora o homem não possa apoderar-se da concepção da Justiça, deverá tentar a sua aproximação constante, dentro das possibilidades da sua realização prática.

Conclusão

Vem já do Direito Romano a orientação doutrinária segundo a qual, na dúvida, a norma fiscal deveria interpretar-se contra o Fisco, em termos favoráveis ao contribuinte.

Os mesmos argumentos que foram usados na base do afastamento de princípios de interpretação favoráveis ao contribuinte serviram já de fundamento a uma regra de acordo com a qual, sendo duvidosa a interpretação de uma norma fiscal, as dúvidas quanto a ela suscitadas deveriam solucionar-se adoptando o entendimento mais favorável ao Fisco.

No entanto, não se poderá aceitar o princípio *in dubio pro fisco*, em nome da primazia do interesse geral do Estado, tanto mais que nem sempre o poder político é efectivamente representativo do interesse geral...

Sabemos que são os interesses patrimoniais que comandam a actuação da administração fiscal. Reconhecemos a legitimidade dessa actuação, quando o imposto for devido.

Na sua actuação, cabe também à administração fiscal por cobro a situações, infelizmente habituais, de uma clara violação do princípio elementar de justiça fiscal.

Porém, não devemos erigir os métodos indirectos ao meio privilegiado de combate à criminalidade fiscal. Se assim fosse, teríamos um número infindável de condenações nesta matéria.

Sabemos que este método de quantificação, baseado em presunções e estimativas, nunca pode garantir a correspondência *total* entre a matéria tributável quantificada e a realidade,

¹⁰⁰ Ac. do STA de 05.04.2005 (proc. 0266/05), in www.dgsi.pt.

pelo que, pela sua própria natureza, não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre aquela quantificação.

Contudo, a facilidade com que não raros sujeitos passivos desrespeitam os deveres de colaboração com a administração fiscal, leva, por vezes, à inevitabilidade do recurso a esta metodologia. Na verdade, a AF não pode ficar refém dos comportamentos que os sujeitos passivos entendam adoptar.

Nesta abordagem, quisemos sobretudo destacar o seguinte: para que o julgador possa assumir um resultado probatório como válido, e nele assentar a sua decisão, não se exige que sobre ele tenha uma certeza absoluta. O que se pede ao julgador é que ele logre obter uma convicção acerca da veracidade dos factos, para além da dúvida razoável. O juiz estará convencido, então, quando houver afastado qualquer dúvida a favor da qual militassem determinadas razões. Naturalmente, esta convicção há-de reflectir-se na fundamentação da decisão e será, por conseguinte, sindicável em sede de recurso.

Com este trabalho, ambicionámos sustentar a legitimidade (em termos abstractos) da sentença de condenação por crime de fraude fiscal, cuja vantagem patrimonial ilegítima tenha sido alcançada através da metodologia indirecta de avaliação da matéria tributável.

Não pretendemos, de forma alguma, fazer a apologia dos métodos indirectos de uma forma *apriorística*, pois que cada processo deve ser individualmente analisado. Diremos, se nos é permitida a ligeireza, que “há métodos indirectos e métodos indirectos”!

Promover o Direito e a Justiça significa, também, que os diversos operadores – órgãos de polícia criminal, administração fiscal, advogados, consultores, magistrados do Ministério Público e magistrados judiciais – se pautem por critérios de rigor, exigência e, não menos importante, pela sensatez e pela ponderação.

Bibliografia

Associados, Vieira de Almeida & - Determinação da matéria tributável por métodos indirectos, Revista de Fiscalidade, nº 16, Outubro de 2003, Instituto Superior de Gestão.

Andrade, Manuel da Costa – A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”? – Revista de Legislação e Jurisprudência, Julho-Agosto 2006.

Beccaria, Cesare – Dos Delitos e das Penas, trad. José Roberto Malta, WVC Editora.

Calamandrei, Piero – Eles, os Juízes, Vistos Por Nós, os Advogados, Clássica Editora, 8ª Ed., 1994.

Câmara, Francisco de Sousa – “Avaliação Indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT”, in: Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

Campos, Diogo Leite de – Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal, in: Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

Campos Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva/ SOUSA, Jorge Lopes de – A Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Vislis Editores, Lisboa, 2003.

Campos, Diogo Leite de/ CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de – Direito Tributário, 2ª Edição, Del Rey.

Centro de Estudos Judiciários Jornadas de Direito Processual Penal – O Novo Código de Processo Penal, Livraria Almedina, Coimbra, 1993.

Correia, Eduardo – Direito Criminal, Vol. I, Almedina, 2001.

Costa, António Manuel Almeida – Comentário ao artigo 217º do Código Penal, in: Comentário Conimbricense do Código Penal: Parte Especial, Tomo II, Coimbra Editora, 1999.

Dias, Gabriela Figueiredo – Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil (Após a Reforma do Código das Sociedades Comerciais), Coimbra Editora, 2006.

Dias, Jorge de Figueiredo, Direito Penal – Questões Fundamentais – A Doutrina Geral do Crime, Tomo I, Coimbra Editora, 2004.

Dias, Jorge de Figueiredo, Direito Processual Penal – ed. policopiada das Lições coligidas por Maria João Antunes, Coimbra, 1988-89.

Ferreira, Eduardo Paz - “Em torno das constituições financeira e fiscal e dos novos desafios na área das finanças públicas”, in: Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001.

Ferreira, Rogério Fernandes – A Tributação do Lucro Real, 2ª Edição, Lisboa, 1972.

Gomes, Nuno Sá – Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal, 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, 2000.

Gomes, Nuno Sá – Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 377, Janeiro-Março 1995.

Gonçalves, Manuel Lopes Maia – Código Penal Português Anotado e Comentado, Almedina, 2005.

Gonçalves, Manuel Lopes Maia – Código de Processo Penal Anotado, 7ª Edição, Almedina, 1996.

Januário, Mário – A inevitável tributação indiciária e a prova do crime de fraude fiscal, in Seminário sobre a Criminalidade Fiscal (CEJ com a colaboração da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais), Janeiro 2007.

Leitão, Hélder Martins – Determinação Indirecta da Matéria Colectável ou Métodos Indiciários/Liquidação Adicional, Colecção “Nova Fiscus”, nº 6 – Almeida & Leitão, Lda

Machete, Pedro – “A Audição Prévia do Contribuinte”, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

Martinez, Pedro Soares - Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1983.

Martins, António Carvalho – Revisão da Matéria Tributável – Procedimento de Avaliação e Escrutínio Judicial, Coimbra Editora, 1999.

Miranda, Jorge, Medeiros, Rui – Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, 2006.

Morais, Rui Duarte – Sobre o IRS, Almedina, 2006.

Morgado, Abílio – O Sigilo Fiscal, Ciência e Técnica Fiscal, 2004, nº 414.

Nabais, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2ª Edição, Coimbra, 2003.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2005.

Portugal, António Moura – A Vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: Reflexões sobre um caso de facturas falsas – Revista de Direito e Gestão Fiscal “Fiscalidade”, nº 7/8 – Julho/Outubro 2001.

Rodrigues, Anabela Miranda – “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in DPEE, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

Rodrigues, José Narciso da Cunha – Lugares do Direito, Coimbra Editora, 1999.

Sanches, José Luís Saldanha – Segredo bancário e tributação pelo lucro real, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 377, Janeiro-Março 1995.

Sanches, José Luís Saldanha – Manual de Direito Fiscal, Lex, Lisboa, 1998.

Silva, Germano Marques da – Do Processo Penal Preliminar, Lisboa, 1990

Silva, Germano Marques da – “Imposto, Ética e Crime”, in: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez, Coimbra: Almedina, 2000.

Silva, Isabel Marques da – Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, nº 5, Almedina, 2006.

Sousa, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais - Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Coimbra Editora, 2006.

Teixeira, Glória – A Tributação do Rendimento - Perspectiva Nacional e Internacional, Almedina, 2000.

Ribeira, Teixeira, José Joaquim - Lições de Finanças Públicas, 4ª Edição, Coimbra Editora, 1991.

