

Fraude Fiscal

JENNIFER CIRNE *

Resumo: A tributação tem como objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e é através da tributação que se tenta corrigir as desigualdades existentes na distribuição da riqueza e do rendimento. Certo é, que a realidade é outra. Atualmente estamos perante um Estado Fiscal. Os contribuintes sentem que a despesa do Estado não é distribuída de forma igualitária entre todos e tendo como objetivo aumentar o seu rendimento e preservar o seu património recorrem à fraude fiscal. A própria fraude fiscal é potenciada pelo défice de meios de controlo face aos contribuintes existentes. Neste artigo propomo-nos encontrar os problemas existentes, avaliá-los e encontrar soluções para os mesmos. Para isso, analisamos a doutrina, jurisprudência existente, bem como estudos realizados dentro deste tema.

Sumário: I. Introdução; II. Enquadramento legal – Evolução do RJFNA para o RGIT; III. O que é a fraude fiscal; IV. Diferença entre elisão e fraude fiscal; V. Condutas sancionadas; VI. O crime em especial; VII Autor do crime de Fraude Fiscal; VIII. Bem jurídico protegido; IX. Consumação do crime; X. Sistema Fiscal; XI. Motivos que fundamentam o recurso à Fraude Fiscal; XII. Medidas de reação contra a Fraude Fiscal; XIII. Conclusão; XIV. Bibliografia especialmente utilizada.

JURISMAT, Portimão, 2022, n.º 15, pp. 433-453.

* Estudante do Curso de Direito do ISMAT.

I. Introdução

Nos dias de hoje, a fraude fiscal constitui um dos problemas mais graves da esfera tributária.

Define-se fraude como um ato de má-fé praticado com o intuito de enganar ou prejudicar, sendo um comportamento que é ilícito, e como tal punido por lei.

O principal objetivo dos contribuintes é aumentar o seu rendimento e preservar o seu património pessoal e para isso tendem a contornar a lei para obstar ao pagamento de impostos de forma consciente e intencional, pois consideram que existe uma grande carga fiscal.

Não existem condições humanas e logísticas suficientes para fiscalizar milhões de contribuintes, potenciando assim a própria fraude.

Com a fraude fiscal, os contribuintes violam princípios como a justa repartição dos rendimentos, da riqueza e o princípio da solidariedade fiscal.

A tributação tem como objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas tentando corrigir as desigualdades existentes na distribuição da riqueza e do rendimento.¹

Contudo, os contribuintes sentem que a despesa do Estado não é distribuída de forma igualitária entre todos.

Os comportamentos fiscalmente fraudulentos desregulam os mercados, fomentam ainda o branqueamento de capitais.

A apresentação de rendimentos fictícios ou a subtração ao seu pagamento, impede a justiça fiscal e não permite o investimento público em setores fundamentais para a sociedade, como a educação, a saúde e a assistência social.

É ao contribuinte que cabe a identificação, qualificação e quantificação dos factos tributários.

O contribuinte tem o dever geral de prestar informações à Administração Tributária acerca da sua real situação tributária - dever de colaboração que está previsto no artigo 59.º da LGT.

¹ Lei Geral Tributária – Art.º 5º n.º1.

O artigo 31.º n.º2 da LGT, prevê como obrigações acessórias dos contribuintes a apresentação de declarações e a exibição da contabilidade ou escrita.

Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações que os contribuintes apresentam, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.²

Contudo, quando as declarações são erróneas, omissivas e lesivas dos interesses legalmente tutelados, entramos no campo do ilícito tributário.

Ao longo deste artigo, pretende-se explorar e explicar-se o crime de fraude fiscal.

Pretende-se analisar qual o bem jurídico que o direito penal tributário pretende defender no âmbito deste tipo de criminalidade.

Questionamo-nos também sobre qual deverá ser a medida aplicada ao agente e quais as condicionantes que poderão vir a agravar o comportamento daquele.

Finalmente, iremos indagar acerca do que poderá motivar este comportamento por parte do sujeito passivo de imposto, apresentando ainda algumas medidas de combate ao crime de fraude fiscal.

II. Enquadramento Legal – Evolução do RJIFNA para o RGIT

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

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

Assim, de acordo com a terminologia adotada pelo Regime Geral das Infrações Tributárias, apenas os dois primeiros tipos de crime seriam de considerar especificamente fiscais. Os dois restantes tipos de crime consistiam em crimes tribu-

² Lei Geral Tributária – Art.º 75º.

tários comuns, ou seja, caracterizados apenas por o lesado ser a Fazenda Pública, o credor tributário.

III. O que é a Fraude Fiscal

A fraude fiscal acaba por ser toda e qualquer ação ou omissão que pretende ilidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Recorrer à fraude fiscal faz com que haja uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado.

A Fraude Fiscal pode ter várias formas, mas as mais comuns são: falsidade na contabilidade, emissão de faturas falsas, negócios simulados, apropriação de impostos de terceiros e falsificação de documentos.

O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado pelo emitente das faturas quando as entrega ou por aquele a quem as faturas são entregues que, por sua vez, as inclui na sua conta-corrente para efeitos de IVA.

A falsidade fiscal diz respeito ao documento e a simulação ao conteúdo do negócio celebrado.

Na falsidade fiscal existe uma divergência intencional entre a declaração e a realidade ou entre a declaração e o seu suporte escrito.

Na simulação há uma divergência dolosa intencional entre a vontade e a declaração negocial sendo verdadeiro o documento que a incorpora.

Na simulação, o objetivo é que a Administração Fiscal liquide menos ou nenhum imposto.

O art. 39º da LGT prevê a simulação relativa, estatuidando que, em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio simulado.³

³ A Simulação é relativa quando as partes celebraram um determinado negócio jurídico, e tinham a intenção de celebrar outro, diferente daquele. A simulação relativa é composta por três elementos: - A divergência intencional entre a vontade e a declaração - O *pactum simulationis* - Intuito de enganar terceiros.

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

IV. Diferença entre elisão e fraude fiscal

Um dos pontos de partida desta análise é a diferença entre elisão e fraude fiscal. Na elisão fiscal há a utilização de mecanismos legais para pagar a menor quantidade de impostos possível.⁴

Na elisão fiscal há algo próximo do chamado “planeamento fiscal”, em que os atos praticados ou os negócios jurídicos celebrados não vão contra qualquer proibição legal, tendo como objetivo evitar a obrigação fiscal, ou apenas diminuir o montante do tributo a pagar, o contribuinte socorre-se de operações que lhe permitem realizar poupança fiscal.

O contribuinte utiliza, assim, meios técnicos, sejam eles negócios jurídicos que escapam às normas de incidência, sejam eles operações contabilísticas, legalmente admissíveis, que lhes são mais favoráveis. Estes comportamentos evasivos são permitidos pelo princípio da tipicidade taxativa das normas tributárias.

Na fraude fiscal há a utilização de mecanismos ilegais para não pagar ou pagar menos impostos.⁵

Na fraude fiscal o contribuinte engana, direta e intencionalmente, o Fisco, desrespeitando os preceitos legais.

O contribuinte realiza atos ou negócios jurídicos tendo em vista, por um lado, fugir ao pagamento dos tributos ou, por outro, a obtenção de proveitos fiscais, usando para esse fim meios fraudulentos.

Depois de estar verificado o facto tributário, pode-se identificar um comportamento ilegal, que tem como finalidade a não satisfação do tributo devido.

⁴ Glossário sobre fiscalidade – evasão fiscal vs elisão fiscal, in <https://www.europarl.europa.eu>. Como exemplo de elisão fiscal temos a transferência de lucros para um país de baixa tributação.

⁵ Como exemplo de fraude fiscal temos a não declaração de lucros ou a utilização de mecanismos para evitar pagar IVA.

Há uma ação ou omissão jurídico-fiscal orientada para a obtenção de uma situação tributária mais favorável, evitar o pagamento de um imposto, a sua redução ou o retardamento ou a obtenção de benefícios fiscais, de reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Nesta análise irá ser abordada única e exclusivamente a fraude fiscal ficando de fora todo e qualquer estudo/pesquisa sobre a elisão fiscal.

Cada cidadão tem o dever de colaborar e de ser transparente no que diz respeito à sua relação fiscal com o Estado apenas no que diz respeito à sua situação patrimonial, aos seus rendimentos.

Tais deveres não existem no que diz respeito à situação patrimonial de terceiros. Se por exemplo A souber que B não vai declarar em sede de IRS os seus rendimentos daquele ano, A não tem qualquer dever para com o Estado que o obrigue a denunciar aquele facto.

V. Condutas sancionadas

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

É através dos tributos que o Estado financia as atividades públicas.

Daí que determinadas condutas sejam objeto de especial atenção por parte do legislador, muitas vezes criminalizando determinados comportamentos tendentes a frustrar as receitas tributárias do Estado.

As alíneas consagradas no artigo 103º do RGIT estabelecem os meios de ação ou omissão pelos quais pode haver fraude fiscal. Estas condutas tipificadas são meramente exemplificativas.⁶

⁶ Art.º 103º RGIT - “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 coletável, ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária e na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas”.

Será sempre ilegítima a não liquidação da prestação tributária, bem como a não entrega, não pagamento total ou parcial, o recebimento ou obtenção indevida daquela.

Será também ilegítima a vantagem patrimonial igual ou superior a € 15 000.

Os valores a considerar são os que devem constar de cada declaração a apresentar à administração.

No nosso entender a lei considera como relevante não a conduta em si mesma do agente, mas a declaração apresentada pelo contribuinte.

Mas, não deve ser a declaração o ponto central, mas antes a conduta do agente.

Todas as condutas vão contra os valores da verdade e da transparência, representam a violação dos deveres de colaboração com a Administração.

Consistem na ocultação de factos ou valores que devem constar dos livros de contabilidade e das declarações apresentadas ou prestadas à administração para que ela fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável.

Um dos esquemas fraudulentos mais praticados pelos contribuintes destinam-se a evitar o pagamento do IVA ou obter o seu reembolso indevido.

Um exemplo concreto desta situação é quando um empresário exportador cria uma empresa fictícia que vende determinados produtos acrescidos de IVA sobre o respetivo preço a uma empresa importadora também ela fictícia. A segunda empresa vende os mesmos produtos com uma comissão de dez por cento acrescido do IVA. Tudo leva a querer que os dez por cento foram o lucro da segunda empresa, mas se ambas as empresas forem do mesmo empresário e se a primeira não pagar imposto, o empresário recebe o dinheiro do imposto. Se as duas empresas são fictícias e pertencerem a um “testa-de-ferro”, o empresário não pode vir a ser acusado criminalmente. Esta fraude é baseada num esquema em cascata.⁷

Também é muito praticada a chamada fraude em carrossel. Regra geral começa com a criação de uma rede internacional de empresas que são registadas em offshore para ocultar a identidade dos proprietários. Simulam grandes quantidades de trocas comerciais regra geral de produtos de grande valor económico

⁷ Ac. TRL de 18.07.2013, in www.dgsi.pt.

durante um curto período de tempo. Durante esse período, essas empresas emitem declarações fiscais falsas e em consequência obtêm assim reembolsos de IVA indevidos.⁸

Para haver fraude fiscal basta a suscetibilidade de causar diminuição das receitas tributárias, não se exige assim que tenha ocorrido a obtenção de uma vantagem patrimonial para o próprio ou para outrem.

VI. O crime em especial

A parte III do RGIT diz respeito às infrações tributárias estando previstos os diferentes tipos de crimes tributários.

O crime de fraude fiscal está consagrado nos artigos 103º e 104º do RGIT. Desse modo, constituem crime de fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas.

A fraude fiscal pode ter lugar por uma de três vias: i. Ocultação ou alteração de factos ou valores que deva constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; ii. Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; iii. Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.⁹

Só poderá ser qualificada determinada conduta como fraude fiscal quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (quinze mil euros).

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

Os factos previstos no artigo 103º são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas

⁸ Ac. TRP de 09.04.2014, in www.dgsi.pt.

⁹ Regime Geral das Infrações Tributárias – Art. º 103º.

quando se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias consagradas nas alíneas do artigo 104º do RGIT.¹⁰

O artigo 22º do RGIT estabelece a dispensa e atenuação especial da pena para o tipo de crime em apreço.¹¹

Para beneficiar da atenuação o contribuinte paga a prestação tributária em falta e seus acréscimos, até à decisão final ou no prazo nela fixada – n.º 2 do referido art. 22º do RGIT.

O crime de fraude fiscal pode ser considerado como um crime de dano contra o património bem como uma infração em que a consumação requer um efetivo prejuízo patrimonial ou ainda uma infração que se esgota na violação dos deveres de informação e de verdade que responsabilizam o sujeito passivo da obrigação tributária.¹²

¹⁰ Art.º 104º N.º 1 RGIT – “O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária, o agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções, o agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções, 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, o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro, tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, o agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais”. N.º 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; ou A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000”. N.º 3 – “Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas”. N.º 4 – “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”.

¹¹ Art.º 22º N.º 1 RGIT – “Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se: A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves, A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação, À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção”.

¹² Ac. TRP de 19.02.2014, in www.dgsi.pt.

VII. Autor do crime da Fraude Fiscal

O agente poderá cometer o crime quer por ação, quer por omissão, consoante o agente tenha que praticar algum ato ou deixe de o fazer quando assim estava obrigado.

A fraude fiscal trata-se de um crime comum, uma vez que qualquer pessoa poderá cometê-lo, não sendo necessário que o agente reúna alguma característica especial.¹³

Na ação só pode ser autor do crime o real e efetivo beneficiário da ocultação, pois é ele que detém a efetiva disponibilidade e domínio sobre a declaração do valor em falta.¹⁴

Na omissão é autor do crime de fraude fiscal aquele sobre quem recai um dever jurídico de ação (dever de colaborar com a administração fiscal e de pagar os impostos devidos) e tendo a possibilidade de intervenção no acontecimento não faz uso de tal possibilidade por representar e querer o facto como seu.

É autor quem por si mesmo realiza o tipo de ilícito, assim como é autor aquele que se serve de terceiro para realizar a sua vontade e atingir o resultado do tipo. Nada aponta em sentido negativo no que diz respeito à comparticipação na fraude fiscal.¹⁵

Bastará aqui considerarmos a mera hipótese de uma empresa cujo órgão representativo é composto por uma pluralidade de indivíduos e todos eles acordam em falsificar a contabilidade da empresa para obterem um qualquer benefício fiscal.

¹³ Tal apenas poderá ser considerado, como veremos mais à frente, quando estivermos a analisar a fraude fiscal qualificada em que as características do agente poderão ser o elemento qualificador do crime.

¹⁴ Pedro Azevedo, *Fraude Fiscal – o ilícito tributário e os sujeitos processuais*, Dissertação apresentada para obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal no curso de Mestrado em Direito Fiscal, conferido pela Universidade Católica do Porto orientada por Germano Marques da Silva, Porto, 2014, in <https://repositorio.ucp.pt>

¹⁵ Existência de um encontro de vontades prévio à execução que “volve em união de esforços, por via de regra à luz de ajustado plano global e com divisão de funções” – Figueiredo Dias, *A Doutrina Geral do Crime - Questões Fundamentais*, Tomo I Parte Geral, Alameda, Coimbra.

O sujeito que auxilie materialmente na prática (por ação ou omissão) dos factos constantes do art.º 103º do RGIT deverá ser punido na medida do auxílio prestado.

VIII. Bem jurídico protegido

No crime de fraude fiscal o bem jurídico protegido é a ofensa ao património fiscal ou erário público, o incumprimento dos deveres fiscais por parte dos cidadãos, são os interesses do Estado na sua vertente vulgarmente denominada por Fisco ou Fazenda Nacional entendido como um sistema dinâmico de obtenção de receitas e realização de despesas.¹⁶

IX. Consumação do crime

Para que o crime de fraude fiscal se considere consumado não se exige, em regra, que o agente represente com exatidão o montante da vantagem ou benefício patrimonial indevido. Será bastante a representação genérica da consequência da diminuição da receita fiscal.

Entre as condutas tipificadas passíveis de integrar este crime inclui-se a “ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária”.

X. Sistema Fiscal

Segundo Casalta Nabais “as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.¹⁷

A realidade dos impostos tem vindo a acompanhar a evolução da sociedade ao longo dos tempos.

Os impostos e o sistema fiscal sempre foram uma preocupação concertante do Estado Social, desde o início do constitucionalismo.

¹⁶ Miguel Costa, *A fraude Fiscal como crime de aptidão – faturas falsas e concurso*, Almedina, Coimbra, 2010.

¹⁷ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10ª edição, Almedina, Coimbra, 2017.

Facto é que a intervenção do Estado na sociedade sofreu uma evolução que podemos dizer ter culminado na conceção de Estado Fiscal.

O Estado deveria estar mais alerta para as necessidades da sociedade, mas somos de crer que a realidade em que hoje vivemos é outra.

Hoje em dia estamos perante um Estado Fiscal. O Estado sobrevive através das receitas que consegue angariar através dos impostos. O Estado para existir enquanto entidade tem de garantir o mínimo para subsistir.

Há impostos que são legalmente indispensáveis e esses impostos fazem parte do sistema fiscal português. Estes impostos indispensáveis têm como objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas – artigo 103º nº1 da Constituição da República Portuguesa¹⁸, através do financiamento das despesas públicas.¹⁹

O sistema fiscal tem como objetivo a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Perante a lei há uma igualdade de armas entre as partes, considerando de forma igual o que é igual e de forma desigual o que não é igual.

Contudo, em termos práticos uma das partes acaba por ter sempre mais meios/recursos do que a outra não havendo em termos práticos a chamada igualdade de armas.

É necessária uma simplificação do sistema fiscal português. Existem muitas taxas (por volta de 4.300) e contribuições aplicadas às empresas, por exemplo, e nem o Estado sabe porque as está a cobrar.²⁰

¹⁸ Art.º 103º CRP - “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

¹⁹ Pedro Azevedo, *Fraude Fiscal – O ilícito tributário e os sujeitos processuais*, Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal no curso de Mestrado em Direito Fiscal, conferido pela Universidade Católica do Porto orientada por Germano Marques da Silva, Porto, 2014.

²⁰ Estudo da CIP – Confederação Empresarial de Portugal, de 06.10.2020, in Estudo CIP - CIP - Confederação Empresarial de Portugal

XI. Motivos que fundamentam o recurso à Fraude Fiscal

Para haver este crime tem de haver pessoas capazes de o cometer, têm de ter intenção de o praticar, têm um motivo e procuram a oportunidade ideal.

As crises económicas levam o agente a recorrer a uma vantagem indevida, a chamada fraude fiscal. Estas crises levam os cidadãos ao desespero ficando sem forma de fazer face às suas despesas.

Temos ainda uma sociedade descontente com o executivo pela aprovação de medidas de austeridade que dificultam ainda mais a sobrevivência e a conservação do estilo de vida que o comum cidadão estaria acostumado.

As taxas de desemprego são outro motivo, pois também fazem com que os cidadãos fiquem desesperados e através do recurso à fraude fiscal vêm uma oportunidade fácil de contornar o Estado e tentar recuperar aquilo que pensam ser-lhes devido.

Um outro motivo corresponde à demora da AT na verificação deste tipo de situações. Perante estas situações, o agente julga que não pode ser apanhado e por necessitar de autofinanciamento defrauda o Estado e obtém assim uma vantagem patrimonial.

Os contribuintes também consideram que a carga de impostos é muito elevada e quando precisam do apoio do Estado não vêm o seu contributo de uma vida dar frutos ou qualquer tipo de vantagem. Sentem que levam uma vida inteira a pagar impostos para nada. Até porque aquilo que o Estado dá resulta do dinheiro dos contribuintes.

Contudo, o agente tem de perceber que os seus comportamentos lesam os cofres do Estado os demais contribuintes incluindo a si próprio, pois o Estado fica sem forma de conseguir responder às necessidades.²¹

²¹ Pedro Azevedo, *Fraude Fiscal – o ilícito tributário e os sujeitos processuais*, Dissertação apresentada para obtenção de grau de mestre em Direito Fiscal no curso de Mestrado em Direito Fiscal, conferido pela Universidade Católica do Porto orientada por Germano Marques da Silva, Porto, 2014.

XII. Medidas de reação contra a fraude fiscal

Medidas preventivas e de polícia fiscal – estas medidas têm como objetivo diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos dos contribuintes.

Dentro destas medidas podem ser adotadas ações de consciencialização da população informando dos benefícios que o pagamento dos impostos trazem para a sociedade bem como para os cidadãos e para que estes compreendam as consequências negativas dos seus comportamentos.

Consideramos que, a consciencialização deve erradicar na equidade na distribuição dos encargos, numa maior eficácia na cobrança da receita e para que o sistema não seja asfíxiante uma maior competitividade para conseguir atrair o investimento em Portugal.

Devia haver em alguns casos o perdão fiscal para quem denunciasse atos de fraude fiscal, havendo lugar também ao arrependimento dos infratores.

Devia haver ainda medidas de colaboração com a AT em que os próprios contribuintes intervenham no respeito pelo cumprimento do sistema tributário.

Devia ainda haver uma maior intervenção fiscalizadora do Estado.

Um dos mecanismos de deteção de potenciais fraudes fiscais é o do incentivo de denunciante.

Este inventivo provocaria uma proteção bem como uma recompensa através de uma pequena percentagem dos impostos arrecadados com base na denúncia.

Foi aprovada em Abril de 2019 a Diretiva de Proteção dos denunciante pelo Parlamento Europeu em que o Vice-presidente da Comissão Europeia, Frans Timmermans diz que “devemos proteger os denunciante de serem punidos, despedidos, despromovidos ou perseguidos na justiça por fazerem o que está certo pela sociedade”.

Segundo a Comissão Europeia, só 10 Estados-Membros asseguram hoje a proteção dos denunciante e Portugal não é um deles.²²

²² Pedro Oliveira, artigo sobre a deteção e combate à Fraude Fiscal, in [https:// www.optimize.pt/detecao-e-combate-a-fraude-fiscal](https://www.optimize.pt/detecao-e-combate-a-fraude-fiscal)

Consideramos que, a maior parte dos portugueses sente que as denúncias nunca resultam em nada. Sem confiança nas instituições, sem confiança na solidez da proteção aos denunciadores não existem denúncias. Este tipo de crimes são crimes de poder, dos poderosos ou crimes protegidos pelo poder e pelos poderosos e fazer uma denúncia deste tipo de crimes é contrariar esse poder e a vontade de criar mecanismos para limitar esse poder é nula. Duvidamos que haja vontade política para tal. A proteção do anonimato é essencial para proteger os denunciadores.

O sucesso no combate à fraude fiscal depende de muitos fatores, mas um dos mais importantes depende da capacidade da Autoridade Tributária em analisar, cruzar e utilizar os dados que tem ao seu dispor sendo importante a modernização das ferramentas que tem ao seu alcance.

É necessário ainda a criação de alertas que consigam identificar de uma forma mais simples e célere as situações de risco elevado.

A moldura penal para os crimes mais graves como a fraude fiscal qualificada deveria ser agravada.

Também era importante haver um reforço dos mecanismos de troca de informações com países com centros financeiros de natureza global e com paraísos fiscais.

Consideramos que, esta troca de informação é importante para perceber a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes e para ser efetivamente tributado o rendimento e o imposto que têm de pagar.

É necessária uma flexibilização das regras de utilização da cláusula geral anti abuso por parte da Autoridade Tributária para combater o planeamento fiscal agressivo e o alargamento significativo das regras de transparência fiscal internacional.

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio de 2015-2017 enumera algumas medidas prioritárias de combate à fraude e evasão fiscais entre elas:²³

Medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de faturas que permitem assegurar a base de dados fundamental que possibilitará uma monito-

²³ Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2015-2017, in PECEFA_2015_2017.pdf (opinumerica.pt)

rização de todo o sistema e o controlo do cumprimento de todas as obrigações fiscais em sede de IVA, de IRS e de IRC.

Estas medidas assentam no controlo de todas as fontes de informação que evidenciam a emissão de faturas, recebendo informação dos consumidores, das empresas e do sistema de gestão dos documentos de transporte.

Estas medidas permitem o controlo das empresas que não comunicaram algumas faturas que os consumidores comunicaram à Autoridade Tributária porquanto é permitido aos consumidores inserir no Portal das Finanças os elementos das faturas relativas às suas aquisições de bens e de serviços.

Consideramos que uma taxa mínima aplicada ao rendimento das empresas, garante independentemente de onde o facto tributário é gerado ou com o qual está conexas, uma tributação mínima dos rendimentos igual em todos os países e jurisdições sendo o ponto de partida para ter uma chave de repartição dessas receitas que seja adequada e tenha conexão com países ou jurisdições onde esse mesmo rendimento é gerado. Uma harmonização de regras é importante para prevalecer aquilo que é uma tributação justa independentemente do sítio onde a tributação venha a ocorrer.

É necessário um incentivo e efetivo investimento numa verdadeira educação fiscal não apenas para aqueles que voluntariamente incumprem os seus deveres, mas também para aqueles que não os conhecem.

O Estado deverá promover o ensino das suas funções, integrando e realçando o papel que a tributação tem para o bem comum.

Em primeiro lugar, deveria haver um esforço no sentido da simplificação das leis fiscais, uma vez que, apesar de uma grande maioria dos contribuintes incorrer na prática de fraude ou evasão fiscal propositadamente, essa não será uma realidade absoluta, existindo quem incorra naquela prática por falta de conhecimento das leis fiscais, assim como devido à sua complexidade e constante mutação.

É também importante que o Estado explique aos contribuintes onde e como é que os seus impostos são gastos, a importância destes para a sustentabilidade do país e as implicações que a falta de pagamento destes pode acarretar para a sociedade.

Consideramos que não existe transparência, pois existe informação secreta que não chega ao conhecimento dos contribuintes. Os contribuintes têm direito a

saber o destino dos seus impostos. A informação disponível muitas vezes é inacessível e indecifrável ao cidadão comum e tem itens opacos mesmo para os mais informados.

Para que a recolha de prova documental seja mais célere, evitando-se a destruição ou ocultação, a Administração Tributária deve proceder à ação de inspeção e de investigação simultaneamente, sempre que possível, evitando a duplicação de diligências de inspeção e investigação.

Em Portugal existe um paradoxo já referido pela Exma. Senhora Procuradora da República Dra. Cândida Almeida:²⁴ “Quem tem a competência técnica para fazer a investigação, não tem a autoridade e quem tem a autoridade não tem a competência técnica.”. Investigações de grande complexidade e impacto na sociedade portuguesa embora sejam dirigidos pelo Ministério Público, são apoiados, em termos técnicos, por trabalhadores da Autoridade Tributária.²⁵

Consideramos que, a investigação a realizar não deve ser feita por um único órgão de investigação, devem ser criadas equipas mistas que através de uma ação multidisciplinar consigam detetar fenómenos de fraude fiscal. Deve haver a intervenção da AT com outros órgãos de polícia criminal. As equipas multidisciplinares devem conhecer realidades de ordem jurídica, pois esta matéria envolve questões jurídicas que escapam aos licenciados em economia, formados em auditoria ou em gestão. As equipas devem ter diferentes culturas institucionais que podem levar à confluência de vários saberes e competências, devem ter diferentes metodologias de trabalho que podem incrementar as ferramentas para interpretação da realidade e por fim devem ter diferentes processos de decisão que podem levar a abordagens e decisões mais inovadoras e eficazes.

Outra medida, proposta pelo plano descrito anteriormente, é a restrição do sigilo ou segredo bancário, para que verificados determinados pressupostos garantísticos, o inspetor Tributário tenha acesso sem qualquer entrave às contas do contribuinte e, se necessário às contas dos sujeitos passivos que maioritariamente com ele contratam sem a possibilidade de recurso com efeito suspensivo por

²⁴ Ex-Diretora do Departamento Central de Investigação e Ação Penal (DCIAP).

²⁵ Art.º 40º n.º2 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”. Porém o Ministério Público pode a qualquer momento evocar para si o processo, conforme estabelece o art.º 41º n.º1 RGIT. Cândida Almeida, *Poderes de Autoridade e Soberania do Estado*. Seminário do 35º Aniversário do STI, in http://static.stimpostos.pt/files/fe1b5d6d-Intervencao_Dra_Candida_Almeida.pdf.

parte do contribuinte, já que os agentes da Administração Tributária estão vinculados ao segredo profissional, constituindo crime a sua violação.

No entanto, não podemos deixar de ter em consideração que o sigilo bancário representa uma das manifestações do direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada e familiar, o qual se encontra previsto no número 1, do artigo 26º da Constituição da República Portuguesa.

O acesso da Administração Tributária às contas do contribuinte resulta do exposto no artigo 63º-B da LGT no seu número 1²⁶ este estabelece quando é que a Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos.

Nos termos do número 2 do mesmo normativo, a Administração Tributária tem, ainda, “(...) o poder de aceder diretamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte”

As decisões da Administração Tributária, no sentido do levantamento do sigilo bancário, de acordo com o disposto no número 4 desse artigo, devem ser fundamentadas, “(...) com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no

²⁶ Art.º 63º-B nº1 LGT – “a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária; b) Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; c) Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º; e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta; g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social; h) Quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado; i) Constitui também fundamento da derrogação do sigilo bancário, em sede de procedimento administrativo de inspeção tributária, a comunicação de operações suspeitas, remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal da Procuradoria-Geral da República (DCIAP) e pela Unidade de Informação Financeira (UIF), no âmbito da legislação relativa à prevenção e repressão do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo”.

prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do diretor-geral dos Impostos ou do diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação”.

Consideramos que, uma maior incidência de escrutínio junto das entidades bancárias, obrigando que estas tenham responsabilidade relativamente aos movimentos efetuados entre sociedades que têm sede em paraísos fiscais, dificultava os movimentos financeiros, pois quem tem rendimentos ocultos que escaparam à tributação quer vir a utilizá-los, comprando por exemplo um carro ou um imóvel. Se o Estado dificultar através das entidades bancárias os movimentos financeiros decorrentes das offshore esvazia o conteúdo da sua utilização.

Uma outra medida é uma maior aplicação da pena de prisão efetiva, em detrimento da pena de multa, para que o agente tenha uma menor tendência para a prática deste crime e para que a comunidade restabeleça a sua confiança na norma, porque, muitos dos agentes que praticam este crime detêm um grande poderio económico, sendo que muitas vezes apesar de lhes ser aplicada uma pena de multa eles continuam a praticar o crime.

Deve também aumentar-se os limites mínimos e máximos da pena de multa e aplicar-se acessoriamente aos responsáveis a perda da possibilidade de obter subsídios ou ajudas e o direito a usufruir dos benefícios da Segurança Social, ou benefícios fiscais durante um prazo maior do que o que vigora atualmente (3 anos).

XIII. Conclusão

O Estado necessita de recorrer aos impostos para se financiar.

Os impostos são assim um contributo essencial para a vida em sociedade, assumindo a natureza de um dever fundamental.

Atualmente, o Estado necessita de arrecadar cada vez mais receitas fiscais, recorrendo para isso a um aumento sucessivo e generalizado dos impostos.

Por outro lado, os contribuintes enfrentam cada vez maiores dificuldades económicas e financeiras, procurando reduzir ou atenuar a carga fiscal sobre as suas atividades e os seus rendimentos, de forma a assegurar os meios indispensáveis para fazer face às suas necessidades.

Já quanto à motivação do contribuinte para cometer tais crimes dever-se-á, atual e especialmente, à crise económica e ao descontentamento com as políticas aplicadas pelo órgão executivo.

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

Todavia, não se pode descurar que a obrigação de imposto se consubstancia num dever de cidadania, devendo o contribuinte ser alertado para a importância do cumprimento daquela obrigação.

Só poderá ser qualificada determinada conduta como fraude fiscal ou abuso de confiança fiscal quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a €15.000,00 (quinze mil euros).

A evasão fiscal, permite alimentar as economias paralelas.

A poupança fiscal obtida através destes veículos é desviada para os chamados paraísos fiscais, que, após o branqueamento de capitais, sustentam as chamadas economias paralelas, desregulando o mercado da livre concorrência.

O bem jurídico protegido reveste uma natureza patrimonial e consiste na obtenção das receitas fiscais que integram o ativo do património fiscal do Estado.

O bem jurídico complexo aqui defendido poderá ser violado através de diversos comportamentos que se encontram, a título exemplificativo, contemplados no art.º 103º e 104º do RGIT.

O legislador impôs uma série de sanções, relevando aqui especialmente a pena de multa e a pena de prisão como forma de sancionar o infrator tributário.

Há a possibilidade da comparticipação na fraude fiscal e também as qualidades do agente poderão ser determinantes para a qualificação do crime de fraude fiscal.

O crime de fraude de fiscal insere-se na categoria de crime de aptidão no que diz respeito à idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias. Esta categoria de crimes, não exige a produção efetiva de um resultado de perigo concreto, o fundamento do ilícito é a aptidão da conduta, verificável antes, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico.

O crime de fraude fiscal é um crime específico, uma vez que pressupõe uma declaração e, como tal, só quem tem esse dever é que a pode apresentar.

Contudo, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º, tem-se entendido que o crime pode ser comum, uma vez que a simulação envolve mais do que uma pessoa.

Existe, por isso, uma necessidade do Estado em recorrer ao sistema punitivo, para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e consciencializar os contribuintes da necessidade do cumprimento dessas normas.

As condutas abusivas e ilícitas têm vindo a ser combatidas com implementação pelos Estados de acordos sobre trocas de informações fiscais, medida a que Portugal tem aderido, tendo já sido celebrados vários acordos neste sentido.

O Estado deve esclarecer e demonstrar a benevolência da utilização das receitas fiscais, tendo para isso que fazer compreender aos cidadãos as questões essenciais do Orçamento do Estado, e qual o destino dado aos impostos.

O Estado precisa de combater e corrigir, o sentimento generalizado, em relação à falta de equidade na repartição da carga fiscal, à falta de confiança nos governantes e à pesada carga fiscal existente nos Estados Modernos.

Cabendo ao Estado demonstrar e justificar o local onde foram gastas as quantias recebidas dos impostos para, assim, evitar manifestações negativas face à função tributária.

Pela promoção de um melhor relacionamento entre a AT e o contribuinte, cremos ser possível o controlo e o maior combate à fraude fiscal. Caso contrário, caberá à própria AT promover medidas de combate à mesma, sendo do nosso entendimento que a promoção de inspeções surpresa poderá colmatar mais eficazmente as falhas do contribuinte.

XIV. Bibliografia especialmente utilizada

Figueiredo Dias, *A Doutrina Geral do Crime - Questões Fundamentais*, Tomo I Parte Geral. Coimbra.

José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 10ª edição, Almedina, Coimbra, 2017.

Miguel Costa, *A fraude Fiscal como crime de aptidão – faturas falsas e concurso*, Almedina, Coimbra, 2010.

