



Nelson Macedo da Cruz

Os métodos indiretos na investigação tributária dos rendimentos e atos ilícitos

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(28\)2020.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(28)2020.ic-04)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

Os métodos indiretos na investigação tributária dos rendimentos e atos ilícitos

The indirect methods on the tax investigation of illicitly generated profits

Nelson MACEDO DA CRUZ¹

RESUMO: A criminalidade tributária incide violentamente sobre bens jurídicos iminentemente supraindividuais e quantificáveis em termos de lesão infligida sobre o erário público – substrato basilar para a compleição pública das suas finalidades teleológicas. Paralelamente, a sua reduzida censurabilidade, vertida pelo legislador nas medidas das penas constante da sua lei penal tributária extravagante, aliada ao elevado potencial de rentabilidade gera o seu crescente e estendido cometimento desacompanhado de instrumentos que possam suprir a impunibilidade.

Neste contexto aliado a uma evidente relutância judicial, o mecanismo tradicional de avaliação indireta, devidamente delimitado nos quadros da prova indireta ou indiciária, reveste-se como uma solução aprimorada para a quantificação efetiva dessa lesão *in casu*, garantindo, por conseguinte, a efetiva tutela penal e cumprimento dos seus desideratos sociais no respeito dos inabaláveis direitos de defesa e garantias dos sujeitos processuais.

PALAVRAS-CHAVE: criminalidade tributária; vantagem patrimonial; métodos indiretos e prova indireta.

ABSTRACT: Tax crime violently affects legal values, which are imminently superindividual and quantifiable in terms of the injury inflicted to the public patrimony – a basis for the public completion of its teleological purposes. Concurrently its reduced censorship, noticed on the penalties seriousness contained in its extravagant tax criminal law, combined with the high potential for illegal profits generates its growing commission without instruments that can address its impunity.

In this context and despite the evident judicial reluctance, the traditional mechanism of indirect evaluation, duly delimited in the framework of indirect evidence, remains an improved solution for the effective quantification of this injury *in casu*, thus ensuring the effective protection and compliance with criminal law, as well as ultimately with its social desiderates respecting the absolute defence rights and guarantees all of the procedural subjects.

KEYWORDS: Tax crime; criminal profits; indirects tax methods and indirect evidences.

Introdução

Com uma intensidade crescente, não olvidados dos efeitos das crises económicas cíclicas, as instituições políticas nacionais, europeias e

¹Agente Temporário na FRONTEX, Mestre em Ciências Militares na especialidade de segurança na Academia Militar e Doutoramento em Direito e Segurança na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, nelson.macedo@frontex.europa.eu.

internacionais têm assumido como uma prioridade o combate à fraude e evasão fiscais, reconhecendo e sensibilizando os efeitos nefastos produzidos nas finanças públicas, indissociáveis de todos os setores públicos, e na economia. O debate público centra-se nas políticas, métodos e formas que estas instâncias têm vindo a adotar para fortalecer as capacidades de prevenção, deteção, repressão e recuperação dos tributos devidos e sonegados por parte de um segmento dos sujeitos passivos.

Deixando de lado essa discussão e, focando-nos num dos seus vetores: o plano da justiça, mais especificamente, inseridos no direito penal tributário, verifica-se a imutável dificuldade probatória da factualidade típica da fraude fiscal, designadamente, a ocultação e simulação, bem como os métodos de apuramento e determinação da vantagem patrimonial ilegítima – elemento objetivo ou condição objetiva de punibilidade atendendo às diferentes posições tomadas – por período de tributação. A tensão cresce quando se almeja, para além de apurar essa vantagem nos rendimentos lícitos, determiná-la relativamente a rendimentos e atos ilícitos, pois, nestes casos, a existência de dados que possibilitem o apuramento direto desvanece-se com ainda maior frequência.

Esta volatilidade associada a um crescente sentimento de impunidade obriga a que, com as necessárias cautelas demandadas pelo ramo do direito onde se exponencia o princípio da segurança e certeza jurídica, e onde reinam o princípio da presunção da inocência de onde decorre o princípio *in dubio pro reo*, no plano da valoração da prova, de se admitirem e desta feita compatibilizarem os métodos indiretos de apuramento inseridos nos quadros da prova indireta ou indiciária, no seio da lei penal.

Da evasão e fraude fiscais

Em primeira instância, importa operacionalizar e distinguir dois conceitos que enformam práticas suscetíveis de merecer tutela penal no ordenamento jurídico nacional e europeu: os conceitos técnico-operacionais de evasão fiscal e de fraude².

² Voluntariamente se olvida o conceito de elisão fiscal dado o mesmo, unanimemente, se localizar numa posição de licitude face ao ordenamento jurídico-penal português,

A evasão fiscal ou *tax avoidance*, conceitos paralelos³, são definidos de diversos modos, mantendo, contudo, um denominador comum, senão vejamos. Ferreira⁴ dispõe-nos como “a prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade e objetivos económicos subjacentes, por serem anómalos, anormais ou abusivos”. Ainda Pereira⁵ considera que a evasão fiscal é constituída por “(...) atos e contratos atípicos ou anormais que têm por objetivo ou principal objetivo a diminuição do imposto a pagar”. Miranda considera que “a evasão fiscal designa o planeamento fiscal ilegítimo, deixando de fora todo o planeamento legítimo que se funda em normas de isenção ou redução de imposto (...) abrange tanto a evasão fiscal “*contra legem*” ou fraude fiscal, as evasões fiscais “*in fraudem legem*” ou fraude à lei fiscal ou ainda o *tax avoidance*, sendo esta também designada por elisão por ação”⁶.

Estes mesmos atos denotam-se *prima facie* antijurídicos⁷, mas lícitos, com vista a diminuir os valores devidos. Esta poupança fiscal é realizada assim *extra legem*, pois o legislador intenta em incidir com um tributo esses atos ou negócios, mas por motivos vários representam uma lacuna na lei. Assim, prevê o legislador um limite Constitucional à liberdade de gestão empresarial⁸ — o da

representando, assim, um espaço de discricionariedade, devidamente limitado, voluntariamente deixado pelo legislador.

³ Não existe uma uniformidade terminológica em torno dos conceitos de fraude, evasão e elisão fiscal, agregando-se invariáveis vezes o conceito de elisão ao conceito de evasão. Contudo, tomamos como referência a posição tomada por Manuel Henrique de Freitas Pereira, separando os conceitos de fraude fiscal em sentido amplo (*tax evasion*), de gestão fiscal/*tax planning*, de evasão fiscal ou *tax avoidance* e, por fim de elisão fiscal, *vide* PEREIRA, M. - *Fiscalidade*, 6.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 9789724075563, p. 514.

⁴ FERREIRA, A. - *Por um Estado Fiscal suportável – Gestão, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal* [Em linha]. Faculdade de Direito da Universidade do Porto; Porto; 2009 [consultado 17 de agosto 2020]. Disponível em: www.cije.up.pt/download-file/228.

⁵ PEREIRA, M. – *Fiscalidade*, 5.ª Ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 9789724058450.

⁶ MIRANDA, A. – *O combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos* [Em linha]. Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto; Porto; 2013 [consultado 2 de agosto 2020]. Disponível em: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2011/1/dm_AntonioMiranda_2013.pdf.

⁷ CAMPOS, D. – *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 9789724013855. Ainda de acordo com este autor, “(...) na infração tributária há uma violação aberta e direta de normas jurídicas, enquanto que na fraude à lei não se produz tal violação. Pois se evita, mediante expedientes jurídicos, a realização dos pressupostos de facto de que nasce o tributo. Na fraude à lei não se realiza o facto tributário, antes se ilude a sua verificação, não surgindo por isso qualquer obrigação tributária ligada ao facto iludido”.

⁸ Cfr. art.º 103, n.º 1, da CRP. Não obstante as liberdades de iniciativa económica e de empresa previstas nos art.ºs 61, 80, alínea c), e 86, todos da CRP, através do planeamento fiscal, escolha da forma e organização da empresa, do financiamento, do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações.

subsistência e manutenção do sistema fiscal a fim de satisfazer as necessidades financeiras do Estado, no âmbito de uma repartição justa do rendimento e da riqueza originada, uma cláusula antiabuso geral e várias específicas⁹. Os seus elementos sancionatórios traduzem-se na ineficácia e intransponibilidade jurídico-tributária dos atos ou contratos praticados¹⁰.

Por outro lado, o conceito de fraude fiscal ou *tax evasion*, numa perspetiva anglo-saxónica, ancora-se em “atos ou negócios ilícitos, infringindo totalmente a lei fiscal, através de atuação *contra legem*, não se pagando no todo ou em parte um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo uma vantagem patrimonial indevida”¹¹. De acordo com o acórdão TCAS de 15 de fevereiro de 2011¹², a fraude fiscal consiste “(...) na realização de atos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal (...) sendo eles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou e declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza”. Esta mesma fraude pode materializar-se por omissão — “(...) abstenção intencional de uma ação, pelo abuso de confiança fiscal, ou pelas

⁹ Ao nível da UE, este conceito advém do Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas estipulado nas conclusões do Ecofin de 1 de dezembro de 1997, JOCE 41.º ano (ECOFIN, 1997), que salienta a importância das medidas antiabuso nas legislações fiscais e convenções relativas à dupla tributação. No caso da legislação nacional, estas práticas encontram-se previstas no art.º 2, n.º 2, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro — “são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico”. Por sua vez, o acórdão do TCAS (2011), já mencionado, define quatro elementos como o elemento meio (forma utilizada), o elemento resultado (que visa a vantagem fiscal), o elemento intelectual (motivação fiscal do contribuinte) e o elemento normativo (reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida). No quadro das cláusulas antiabuso específicas, realçam-se as definidas nos art.ºs 58 a 61, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88.

¹⁰ Cfr. art.º 11, da Lei Geral Tributária, e art.º 9, do Código Civil.

¹¹ FERREIRA, A. - *Por um Estado Fiscal suportável – Gestão, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal* [Em linha]. Faculdade de Direito da Universidade do Porto; Porto; 2009 [consultado 17 de agosto 2020]. Disponível em: www.cije.up.pt/download-file/228.

¹² Processo 04079/10, relatado por Eugénio Sequeira, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/615a43e164ec6e9a8025783b003e6ef5?OpenDocument&Highlight=0,15%2F02%2F2011>.

contraordenações fiscais”¹³, ou por ação através da fraude fiscal *stricto sensu*, a simulação fiscal e a frustração de créditos fiscais.

Por conseguinte, não obstante a multiplicidade concetual, observa-se, antes de mais, uma antijuricidade comum à evasão e fraude fiscais, embora no primeiro caso ao nível dos conceitos civilísticos de abuso do Direito¹⁴ e de fraude à Lei¹⁵. No entanto, colocam-se num espetro de intensidade crescente em que, no seu limite inferior, se localiza o ténue limiar ao conceito de elisão fiscal e, no seu superior, a infração clara, objetiva e grave ao ordenamento jurídico-fiscal.

Do crime de fraude fiscal

Na senda de recortar os conceitos operacionais atrás elencados no ordenamento jurídico penal fiscal nacional, encontramos respaldo fundamentalmente no disposto nos artigos 103 e 104, ambos do RGIT¹⁶ - fraude simples e qualificada.

Com uma análise histórica do crime de fraude fiscal é possível verificar inúmeros modelos de conformação normativa que diferem relativamente ao bem jurídico, área de tutela e matéria proibida em nome da incriminação. De acordo com Dias e Andrade¹⁷, Tiedemann¹⁸ e Kohlmann¹⁹, existem três paradigmas para o mencionado tipo: a fraude como um crime de dano contra o património-fisco²⁰, como uma infração que se esgota na violação dos deveres

¹³ MIRANDA, A. – *O combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos* [Em linha]. Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2013 [consultado 2 de agosto 2020]. Disponível em: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2011/1/dm_AntonioMiranda_2013.pdf.

¹⁴ Cfr. Artigo 334, do Código Civil.

¹⁵ Cfr. Artigo 21, do Código Civil.

¹⁶ Regime Geral das Infrações Tributárias, Lei n.º 15/2001 de 5 de junho, *Diário da República n.º 130/2001, Série I-A* de (01-06-05) 3336.

¹⁷ DIAS, F. e ANDRADE, C. - *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*. Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, Vol. 11, 1999.

¹⁸ TIEDEMANN, K. - *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität*. Hamburg: Besonderer Teil, 1976. ISBN 9783531220864.

¹⁹ KOHLMANN — *Steuerstrafrecht Kommentar*. Hamburg: Ottoschmidt, 2017. ISBN 9783504259501.

²⁰ Neste crime, é necessário a efetiva produção de um prejuízo patrimonial, mais concretamente, o não pagamento ou pagamento indevidamente reduzido de tributo, recebimento de reembolso indevido ou a obtenção de benefício fiscal indevido. O bem jurídico neste caso traduz-se no “interesse público no recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos (...) a pretensão do Estado ao produto integral de cada espécie singular de imposto”.

de informação e de verdade que impendem sobre o sujeito passivo da obrigação tributária²¹ e uma terceira posição intermédia que conjuga as duas ordens de valores: o *património* e a *verdade/transparência*²².

De acordo com o acórdão do TRL de 18 de julho de 2013²³, a fraude fiscal consiste num “(...) crime de dano contra o património, e logo como uma infração cuja consumação requer a efetiva produção de um prejuízo patrimonial, ou como uma infração que se esgota na violação dos deveres de informação e de verdade que impendem sobre o sujeito passivo da obrigação tributária”²⁴. O acórdão do TRC de 2 de outubro de 2013²⁵ define o elemento objetivo deste crime como sendo “(...) a adoção de condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”. Integra ainda o tipo o valor de 15.000,00 Euros previsto no art.º 103, n.º 2, do RGIT, como limite inferior da vantagem patrimonial ilícita como critério de criminalização das condutas anteriormente descritas²⁶.

²¹ De acordo com Kohlman, a incriminação incide sobre os deveres de colaboração com a administração fiscal, designadamente, de lealdade, verdade e transparência, representando o cidadão um *órgão auxiliar da administração*. O bem jurídico, neste caso, materializa-se na “(...) pretensão do Estado ao cumprimento dos deveres de revelação dos factos que versem a comunicação de dados às autoridades financeiras, conforme o estabelecido nas singulares leis fiscais”.

²² De acordo com o acórdão do TRL de 18 de julho de 2013, “(...) é corrente configurar-se a fraude fiscal como um delito de falsidade, só que duma falsidade levada a cabo com o propósito de produzir um prejuízo ou alcançar um benefício. Dano ou prejuízo que, em todo o caso, não têm de ocorrer para se atingir a consumação do crime”. Por outras palavras, a fraude fiscal detém um estatuto dogmático ambivalente: é tipicamente um crime de falsidade, mas materialmente um crime contra o património.

²³ Processo 1/05.2JFLSB.L1-3, relatado por Rui Gonçalves, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>.

²⁴ De acordo com o mesmo acórdão, todas as condutas tipificadas no crime relevam no mesmo significado material-típico, designadamente, a ofensa a valores de verdade e transparência para com a administração tributária, assegurando-lhe o cabal e ajustado conhecimento dos factos fiscalmente relevantes, preordenados a assegurar a realização do património necessário ao exercício das funções estaduais.

²⁵ Processo 105/11.2IDCBR.C1, relatado por Jorge Dias, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3bc38ea3f5b559b980257bfd0034fcc5?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>.

²⁶ O acórdão do TRP de 9 de abril de 2014, Processo 31/06.7IDVRL.P1, relatado por Eduarda Lopo, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/58de270d520a3d9280257cca00466c68?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>, estabelece, no seu parágrafo IV, “o limite de 15.000,00 euros, limite negativo e quantitativo da incriminação, tem o seu espaço de aplicação tanto em sede de tipo base como do tipo qualificado de fraude fiscal”. Esta visão foi retomada e confirmada pelo acórdão do TRC de 12 de março de 2014, Processo 44/03.0IDGRD.C2, relatado por Isabel Silva, acessível em:

A fraude fiscal assume-se como um crime de perigo que protege as *receitas fiscais do Estado destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social*, assumindo ainda uma natureza de crime de *resultado cortado*²⁷. A sua consecução pode se revestir de condutas por ação²⁸ ou omissão²⁹ por via de várias condutas típicas: *ocultar ou alterar factos ou valores; simular; falsificar, inutilizar ou recusar a entrega de livros, programas ou ficheiros informáticos*.

Na forma qualificada, o acórdão do TRP de 18 de setembro de 2013³⁰ estabelece as condições para a sua aplicação — “o crime de fraude fiscal apenas será qualificado se, para além da ocorrência de, pelo menos, duas das suas circunstâncias agravativas, as mesmas forem aptas a causar um prejuízo ou a diminuição de vantagens tributárias no valor de, pelo menos, 15.000,00 Euros”.

Quanto às condutas suscetíveis de integrar à prática do crime enunciado, independentemente de assumir a forma simples ou agravada, estas são elencadas, não taxativamente apesar de se considerarem suficientemente amplas para abarcar todas as “realidades da vida” que o legislador almejou tutelar, nas alíneas a) a c), do n.º 1, do art.º 103.º, do RGIT. Delimita-se, deste modo, a sua realização por via de ações de ocultação, alteração e simulação de qualquer elemento constante de documentos fiscalmente relevantes.

<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/7db5a7272f5499d580257c9e004cad09>.

²⁷ Nos termos do acórdão do TRC de 2 de outubro de 2013, anteriormente referido, definindo este conceito por via do facto da obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não ser um elemento do tipo, bastando que as condutas referidas sejam preordenadas à obtenção dessa vantagem.

²⁸ Na medida em que se proceda à alteração de factos ou valores que devam constar da escrita contabilística ou de declarações apresentadas à administração tributária ou ainda através da celebração de contrato simulado, conforme o dispõe o art.º 103, n.º 1, alínea a), do RGIT.

²⁹ Designadamente nos termos do art.º 103, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT — no momento em que o agente oculta factos ou valores que devam constar da contabilidade ou de declarações tributárias, e quando não declara factos ou valores com relevância tributária. Pois, o agente é, por direta imposição legal, garante do cumprimento do dever jurídico de declarar os rendimentos à administração tributária.

³⁰ Processo 67/10.3IDPRT.P1, relatado por Élia São Pedro, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/0333655927f00d4580257bf8005117c1?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>. Entendimento comum constante do acórdão do TRP de 21 de maio de 2014, Processo 5722/04.4TDLSB.P1, relatado por Pedro Vaz Pato, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/0529f7099f8ec5d080257ce8004f930c?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>, e do já analisado acórdão do TRL de 18 de julho de 2013.

De um modo transversal, é elemento do tipo subjetivo do crime exposto o dolo extensível ao dolo necessário ou eventual dirigido à 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 tributárias. Peculiarmente, este elemento objetivo afasta-se do subjetivo na medida que não inclui a consumação do resultado típico, apenas a aptidão da conduta para o alcance do resultado, assumindo-se, por conseguinte, um crime de perigo³¹.

É precisamente o elemento subjetivo do crime de fraude que assume preponderância na forma de provar o limiar penal de 15.000,00 Euros, 50.000,00 Euros e 200.000,00 Euros, bem como para quantificar com precisão o valor da vantagem patrimonial ilegítima com vista à sua restituição à administração tributária. Deixando de parte discussão se esse limite mínimo constitui um elemento objetivo do crime, que se acumula ao plano subjetivo atrás exposto, ou meramente uma condição de punibilidade, a quantificação, tendo por base os regimes tributários de incidência, especialmente o Código de IVA, IRS e IRC, representa imprescindivelmente a sustentação da comprovação do crime de fraude, seja na sua forme simples ou qualificada.

Dos proveitos ilícitos

Os mercados ilícitos na Europa, não obstante em constante mutação em termos de grandeza, produtos, atores, rotas e fluxos, permanecem as principais fontes de rendimento do crime organizado.

A quantificação destes rendimentos ilícitos carece de dados rigorosos e sistematizados, surgindo, deste modo, associados à ideia de números míticos e de uma fundamentação arbitrária em prol de correntes securitárias e de justificação político-institucional. Apesar destas limitações, a OCP estimou um valor anual de 110 biliões de euros, correspondentes a 1% do PIB da UE³². Dentro deste valor global, verificou o grupo de trabalho constituído que a fraude, nas suas mais diversas variantes, com especial incidência da fraude

³¹ Daí a designação de crime de resultado cortado, conforme atrás mencionado.

³² Ressalvando-se um maior peso sobre o PIB no Sul e Leste Europeu.

Missing Trader Intra-Community (MTIC) e a fraude em carrossel de IVA³³, representam a origem mais rentável de proveitos ilícitos. O segundo mercado mais rentável continua a ser o tráfico de drogas ilícitas, desde as tradicionais (cocaína e heroína), as novas substâncias sintéticas (metanfetaminas), às drogas produzidas domesticamente (produção caseira de canábis), seguindo-se o tráfico de seres humanos e o tráfico ilícito de armas. Contudo, há evidências de uma clara tendência das organizações criminosas se centrarem nas atividades associadas a crimes fiscais, menos censuráveis, tanto social como penalmente, e altamente rentáveis. Para o efeito, recorrem a sociedades comerciais legítimas com vista a camuflarem as atividades que realizam nos mercados ilícitos – seja como empresas inseridas nos esquemas de fraude em carrossel, para facilitarem os transportes de mercadorias ilícitas ou, mais adiante, para reinserir os proveitos ilícitos no mercado lícito.

Estes proveitos ilícitos são partilhados entre vários atores não monopolizados, os quais variam em número, natureza, composição e nível de organização de acordo com o país, o mercado, as oportunidades e a fase da cadeia de fornecimento ilícito em que se situa. Embora existam grandes e estruturados grupos criminosos, têm crescido e se estabelecido grupo mais reduzidos e profissionalizados³⁴, *free-lancers*³⁵ e acordos de cooperação entre organizações³⁶ nos mercados emergentes (fraude e drogas sintéticas por exemplo), evoluindo também em grupos heterógenos (em termos de nacionalidades), multiétnicos, interdependentes, por via da expansão de

³³ Consideradas as formas mais danosas de fraude ao IVA (só a fraude MTIC garante às organizações criminosas um rendimento anual de 29 biliões de euros), assentam fundamentalmente na criação de sociedades comerciais fictícias em diversos Estados-Membros no intuito de explorar a isenção de incidência desse imposto, por via da aplicação do art.º 14, do Regime de IVA para as Transações Intracomunitárias, no intuito de não proceder ao seu pagamento e, simultaneamente, obter indevidamente deduções e reembolsos. A fraude MTIC distingue-se da fraude em carrossel de IVA, na medida em que, no primeiro caso, apenas se objetiva o não pagamento do IVA (normalmente esquemas de triangulação de fraude na aquisição), enquanto no segundo se cria uma cadeia de sociedades, cada uma delas com finalidades específicas (*broker*, *buffer* e *conduit company*), com vista não só ao seu não pagamento mas como à obtenção de reembolsos indevidos de imposto.

³⁴ Tipicamente, configuram-se como empresas de prestação de serviço ilícitos especializadas destinadas ao cumprimento de um contrato.

³⁵ Pertencem à área cinzenta e conectam-se a diversas organizações criminosas simultaneamente, podendo atuar como testas de ferra, facilitadores ou denominados *gatekeepers*.

³⁶ As denominadas Joint Ventures em que determinadas organizações criminosas unem esforços na gestão de negócios legítimos em mercados legais, com vista a usufruírem mutuamente das suas possibilidades.

ligações funcionais, especializados em determinados mercados³⁷ embora diversifiquem os mercados em que operam³⁸. Este conhecimento especializado permite às organizações criminosas localizarem parte das suas operações numa zona cinzenta entre o lícito e ilícito³⁹, explorando vazios ou contradições legais que possam gerar proveitos avultados.

Nem todos os proveitos ilícitos se encontram disponíveis para investimento na economia legítima, as organizações criminosas fazem face a diferentes tipos de custos indissociáveis das suas atividades: custos operacionais (aquisição de matéria-prima ou transporte/armazenamento), custos de gestão (salários dos membros da organização e colaboradores), despesas pessoais (a fim de cobrir as despesas diárias associadas ao seu estilo de vida diário, por norma ostentoso) e os custos do próprio branqueamento (recorrendo a empresas especializadas no branqueamento a troco de comissões, ou no suborno a empresas do mercado ou funcionários de instituições bancárias ou de transferência internacional de fundos). Estima-se que, subtraídos estes custos, restam 25% a 42% dos proveitos ilícitos gerados para serem então reinseridos na economia lícita, ou seja, branqueados.

Antes de nos focarmos no processo de branqueamento, importa compreender que os investimentos das organizações criminosas têm diversos intuitos conjuntos, caso a caso, e não meramente esse processo. Salienta-se, em primeira mão, o seu próprio branqueamento, mas também a maximização dos proveitos, o controlo de territórios, a infiltração nas esferas políticas, económicas e administrativas, aumentar a sua aceitação e legitimidade social, satisfazer necessidades pessoais e a facilitação de atividades ilícitas. Neste último campo, destacam-se o investimento em empresas grossistas, de transporte, logística ou de importação/exportação, restaurantes, bares clubes e hotéis, serviços de transferência de capitais, e empresas de combustíveis e

³⁷ Especialmente no que concerne à fraude, atividade em que são necessários conhecimentos e competências jurídico-técnicas especializadas no sucesso das operações, dada a complexidade normativa em que opera.

³⁸ A diversificação garante às organizações criminosas estabilidade e continuidade dos rendimentos ilícitos perante qualquer perturbação ou deteção por parte das autoridades. Por outro lado, permite a redução de custos operacionais e o aumento das margens de lucro.

³⁹ Atente-se, a título de exemplo, a dificuldade de distinção entre fraude, evasão e elisão fiscal e, sobretudo, a dificuldade probatória associada a fenómenos de planeamento fiscal agressivo, a erosão das bases tributárias ou *transfer pricing*.

gás. De uma forma global, estes investimentos representam uma forma de exercício do seu poder, influência e de exploração dos mercados económicos.

Estes proveitos são fundamentalmente branqueados na economia lícita europeia, orientando-se para a maximização do lucro, a eficiência dos processos de branqueamento, o controlo de território chave, a influência na esfera política, a obtenção de legitimidade social, a obtenção de proveitos pessoais ou a ocultação de atividades criminosas. Em termos geográficos, incidem especialmente em locais uma forte presença do crime organizado⁴⁰, estratégicos para o tráfico ilícito (Andaluzia), próximos de portos e aeroportos chave⁴¹, transfronteiriços, áreas turísticas⁴² e nas grandes metrópoles europeias⁴³. Quanto aos setores alvos desse investimento de fundos criminais, estes estabilizam-se na restauração e diversão noturna, construção civil, venda por grosso ou a retalho, empresas de transporte, hotéis e investimentos imobiliários. Contudo, evoluem para os setores da energia renovável, gestão de resíduos, logística, instituições de transferência internacional de capitais, jogo de fortuna e azar, apostas desportivas e jogo *online*. Numa perspetiva mais longínqua, vislumbra-se a sua entrada também em setores que operam com elevadas quantias em numerário, setores com uma forte presença da administração pública e subsídios públicos, setores específicos de determinadas regiões com vista a garantir o seu controlo e setores com uma regulação reduzida ou inexistente.

Relativamente ao tipo de ativos, sistematizam-se as seguintes categorias: os ativos registados, tais como veículos e embarcações que também se assumem instrumentos para o crime, bem como símbolos do estatuto e cultura do grupo; bens móveis: jóias, relógios de luxo, instrumentos financeiros, contas bancárias e numerário; bens imobiliárias como terrenos, moradias e apartamentos, sendo considerados pelas organizações como ativos seguros na medida em que permitem elevados retornos e se podem também assumir como instrumentos.

⁴⁰ Maioritariamente no Sudeste italiano, Lazio e Lombardia, ou a fronteira Roménia – Moldávia.

⁴¹ Com especial incidência em Amesterdão, Roterdão e Marselha.

⁴² Tome-se como o exemplo a região PACA em França: Provence-Alpes-Côte d'Azur, Múrcia, Málaga e capitais europeias.

⁴³ Madrid, Paris, Roma e Berlim por exemplo.

Note-se que as sociedades comerciais constituídas com vista a colocar em prática esquemas de fraude MTIC ou fraude em carrossel de IVA assumem um papel preponderante no branqueamento: além de possibilitarem o não pagamento desse imposto e a obtenção de reembolsos indevidos, representam verdadeiras fábricas de faturas, orçamentos ou projetos justificadores dos movimentos e fluxos financeiros gerados por estas atividades criminosas ou por outros crimes (tráfico de droga, de armas, seres humanos, etc.).

Da tributação dos rendimentos ou atos lícitos e ilícitos: a vantagem patrimonial ilegítima

É comumente aceite que as tributações atrás mencionadas não se cingem aos rendimentos e atos lícitos, mas incidem sobre os referidos factos tributários independentemente da sua origem se legalmente permitida ou obtida por via do cometimento de ilícitos civis, administrativos ou penais⁴⁴. Se esta abrangência normativa é explícita e, por isso, pacífica, já a sua aplicação jurídico-prática é problemática e alvo de diversas interpretações.

Antes demais, como o reconhece Freitas da Rocha⁴⁵ a definição de facto jurídico ilícito não é consensual, mas estabiliza-o como uma manifestação de vontade contrária à ordem jurídica, censurável, suscetível de causar um dano imputável e despido de qualquer causa de exclusão da ilicitude.

Como dispõe o art.º 10, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, o qual aprova a Lei Geral Tributária (LGT)⁴⁶, “o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”. Esta norma geral releva, à partida, na necessidade de dois critérios para a submissão dos rendimentos ilícitos à tributação: que os *factos tributários se constituam como rendimentos, aquisições, titularidades ou*

⁴⁴ O disposto no art.º 483.º, do Código Civil, estabelece a responsabilidade civil e patrimonial dos agentes dos factos que violem ou direito de outrem ou qualquer disposição legal que tutele direitos alheios, no caso administrativo destaca-se a figura das contraordenações e o âmbito penal já fora afluído.

⁴⁵ FREITAS DA ROCHA, M. J. - As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto de rendimentos provenientes de atos ilícitos, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998.

⁴⁶ Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398/98 - *Diário da República n.º 290/1998, Série I-A (98-12-17)*.

transmissões de bens, devendo ser respetivamente inseridos nas tipologias de regime que os vinculam e, consecutivamente, que sejam *preenchidos os pressupostos das normas de incidência real e pessoal* constantes dessas normas – neste sentido o acórdão de 31 de março 2016 do TCAS⁴⁷.

Os próprios CIRS e CIRC definem nos seus artigos 1.º a base e pressuposto dos respetivos impostos, comungando na expressão “mesmo quando provenientes de atos ilícitos”, incluindo-os, desta forma, nos seus regimes de incidência, lançamento, liquidação e cobrança, após devidamente examinados e enquadrados nas categorias correspondentes.

Doutrinariamente, Diogo Leite de Campos⁴⁸ delimita uma posição positiva que assenta no reconhecimento de que “a própria ordem jurídica, e a ordem tributária, não podem promover ou beneficiar um comportamento ilícito ou contra os bons costumes, o que sucede se o isentassem de imposto. Seria precisamente a lógica da ordem jurídica que resultaria afetada por uma errada perspetiva tributária”, e uma posição negativa defensora da salvaguarda da “unidade da ordem jurídica” na medida em que se geraria uma contradição entre as finalidades do Estado reter sob a forma de imposto, o produto de factos ilícitos, dando assim relevância jurídica a comportamentos que ele próprio penaliza ou desaprova⁴⁹.

Por seu turno, intermediamente, defende-se que a tributação deve limitar-se a acréscimos patrimoniais, a qual espelha uma capacidade contributiva, e assim coletá-la de acordo com o princípio da igualdade tributária. Atente-se, contudo, que tais incrementos já constam da alínea *d*), do n.º 1, do art.º 9.º, do CIRS, inserindo-se nos denominados acréscimos patrimoniais não justificados à luz da figura das manifestações de fortuna disciplinadas nos artigos 87.º e ss., da LGT, encontrando-se claramente expostas na tabela do n.º 4, do art.º 89-A, da LGT. Este instituto, de índole administrativo fiscal, cinge-

⁴⁷ Processo 06314/13, relatado por Joaquim Condesso, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9eceb3830813c45180257f8d0035ae2c?OpenDocument&Highlight=0,rendimentos,il%C3%ADcitos>.

⁴⁸ CAMPOS, D. - *Tributação dos rendimentos de factos ilícitos, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa: Vislis Editores, 1999.

⁴⁹ Complementarmente, Nuno Sá Gomes *in* SÁ GOMES, Nuno - Notas sobre o problema da legitimidade e tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios. *XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, Vol. II, 1983, argumenta que os seus defensores entendem que ao tributar, Estado protege e torna lícitos esses factos, tornando-o um cúmplice interessado nessas atividades na medida em que obteria delas um proveito.

se a rendimentos cuja origem é desconhecida, presumindo-os, nestes termos lícitos em abono do princípio da presunção da inocência.

Da determinação da vantagem patrimonial ilegítima

Foca-se, nesta fase, a ótica de análise à forma e métodos de cálculo e avaliação da matéria tributável, procedimento inserido na fase de lançamento⁵⁰, os quais, como princípio geral, são realizados diretamente – com uma base objetiva e com a ponderação dos fatores que geram o seu resultado - segundo os critérios de cada tributo e, de acordo critérios de excecionalidade e subsidiariedade, indiretamente, quer isto dizer, com recurso a indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária dispõe, nos termos do art.º 81.º, da LGT, dirigindo-se, em ambos os casos para a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (arts.º 83.º e 85, da LGT).

Em ambos os casos, exige-se a participação do sujeito passivo neste processo, seja por via de declaração, autoliquidação ou revisão (art.º 82.º, da LGT), deveres enquadrados genericamente no art.º 31.º, da LGT, funcionalizando-se uma obrigação principal vinculada ao pagamento, e obrigações acessórias de verdade, transparência e colaboração com a administração tributária para o apuramento da obrigação do imposto⁵¹. Estas obrigações acessórias tais como as formas, momentos e mecanismos diretos de avaliação constam especificamente de cada diploma que disciplina os tributos em causa e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, porquanto à avaliação indireta é dedicado um regime próprio na LGT, o qual merecerá a nossa atenção.

Antes de nos adiantarmos no caminho proposto, importa salientar que se esta colaboração vinculada do sujeito passivo na determinação do apuramento

⁵⁰ A fase de lançamento, antecedida da incidência real e pessoal, compreende o conjunto de procedimentos com vista à identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria coletável, dando finalmente lugar à liquidação e cobrança. Estas fases têm por base determinado facto tributário, sobre o qual incide um ato tributário que poderá ser de liquidação ou autoliquidação, culminando numa cobrança final que extingue o procedimento.

⁵¹ Como o dispõe o art.º 75.º, da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita regularmente organizadas.

do imposto é pacificamente aceite no processo tributário, tal não sucede quando se procura impor este ónus nos quadros do processo penal. Não obstante ser considerado esse dever de colaboração, verdade e transparência por alguns autores como o bem jurídico tutelado na incriminação da fraude, os direitos à não autoincriminação *nemo tenetur se ipsum accusare* e decorrentemente ao silêncio, os quais assentam na garantia de liberdade do arguido nas suas decisões quanto à sua defesa e participação na produção da prova, representam fundamentos inabaláveis do processo penal derivados da Lei Constitucional, mais especificamente no seu art.º 16.º. Neste sentido caminha a jurisprudência⁵², devendo ser entendido que estas posições não são conflituantes, mas que se devem cingir aos momentos processuais para as quais foram previstas, demarcando-se o seu limite como a indicição da prática de um crime tributário e a constituição do sujeito passivo como arguido (art.º 58.º, do CPP, e art.º 3, alínea a), 2.ª parte, do RGIT).

Ambas as formas de cálculo almejam a determinação de um rendimento real que espelha a capacidade contributiva, decorrência constitucional. Enquanto na sua forma direta, a boa-fé, transparência e verdade do contribuinte não foram colocados em crise, os métodos indiretos procuram, face a esta quebra, com base numa realidade económica, contabilística e fiscal, alcançar o valor mais próximo possível do rendimento real com base em presunções assentes em pressupostos identificáveis.

Conforme exposto preliminarmente, a admissibilidade deste tipo de avaliação assenta em critérios de excecionalidade e subsidiariedade, os quais, para além de concretizados no art.º 87.º, da LGT, obriga à formulação dos motivos da impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria coletável (art.º 77.º, da LGT) e a utilização, na medida do possível as regras da avaliação direta. Exige-se, por conseguinte, a verificação de pelo menos uma das circunstâncias tipificadas, ressalvando-se a disposta na alínea b), do n.º 1, do referido artigo: perante a *impossibilidade de comprovação e quantificação*

⁵² Tal como decorre dos acórdãos de 16.07.2018, do TC, Processo 1043/17, relatado por Pedro Machete, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190298.html>: 11.11.2013 do TC, Processo 81/2013, relatado por Ana Guerra Martins, acessível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130767.html>, e de 27.02.2013 do TRP, Processo 15048/09.11DPRT.P1, relatado por Ernesto Nascimento, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2?OpenDocument&Highlight=0,15048%2F09>.

direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto. Para possibilitar a sua aplicação por via desta, definiram-se hipóteses não taxativas de situações suscetíveis de integrar essa impossibilidade (art.º 88.º, da LGT),

Depreende-se das concretizações da norma elencadas que a intenção fora possibilitar o apuramento de tributos aquando de condutas de ocultação e simulação do sujeito passivo perante a administração tributária, tornando manifestamente inviável a realização da avaliação direta, sob pena do erário público ser lesado. Note-se que as referidas circunstâncias se inserem com perfeição nos elementos subjetivo e objetivo que constituem o crime de fraude exposto anteriormente, denotando-se uma curiosa, mas natural similitude. Por outras palavras, decidiu o legislador, voluntária ou involuntariamente, definir, no domínio administrativo fiscal, um instituto para a determinação da vantagem patrimonial ilegítima cujos mecanismos de ativação se moldam ao tipo incriminador de fraude⁵³.

No intuito de balizar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável, foram definidos critérios, mais uma vez não taxativos (art.º 90.º, da LGT), que, para além de serem necessariamente objetivos (art.º 84.º, da LGT), visam ilustrar que tipo de variáveis e indicadores se poderão inserir neste cálculo.

Este rol de critério clausulam uma assinalável variedade de dados que possibilitam o apuramento de tributo, não se podendo, no entanto, olvidar que, atentos às circunstâncias específicas de cada caso concreto, novos critérios poderão ser utilizados desde que salvaguardem o rigor, fidedignidade e precisão dos métodos e do resultado obtido, bem como, por outro lado, a necessária transparência e fundamentação que permita a sua sindicabilidade.

É neste contexto que suplementarmente⁵⁴ se introduz a possibilidade do sujeito passivo, perante a utilização de tais métodos na determinação de um

⁵³ Pois note-se que a utilização dos métodos indiretos assenta, em primeiro lugar, na quebra do dever de cooperação leal do contribuinte com a administração tributária, bem como, subsequentemente, a adoção de condutas de ocultação ou simulação aptas a diminuição da receita tributária e apropriação de tais quantias. A única potencial diferença reside na potencial utilização deste instituto meramente em factos que não integrem uma vantagem patrimonial ilegítima superior a 15.000,00 Euros, sendo precisamente este elemento típico/condição de punibilidade alvo de análise no presente artigo.

⁵⁴ Quer isto significar que para além das vias genéricas de reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial, fixadas no art.º 95 e ss. do RGIT, dada a excecionalidade e

tributo a pagar, possa recorrer ao pedido de revisão da matéria tributável estatuído no art.º 91.º e ss., da LGT. Esta garantia de defesa e de exercício do contraditório inclui a possibilidade de indicação de um perito, o qual syndica o cálculo com um perito da administração tributária que não tenha tido qualquer intervenção anterior no processo, com a participação de um perito independente⁵⁵. Esta revisão pode originar um novo apuramento que, mediante acordo entre as partes, será liquidado com base na matéria tributável acordada.

Surge novamente a necessidade de efetuar o paralelismo entre a solução jurídica exposta, a qual se insere no processo tributário, e a sua eventual aplicação no processo penal tributário. Todavia, neste caso, considerando ainda interpretação constitucional deste normativo⁵⁶, cremos que, em detrimento da situação da colaboração vinculada do sujeito passivo com a administração tributária, não se trata de uma solução jurídica limitada ao momento administrativo, mas que, mediante um reforço da sua blindagem factual e presuntiva, possa ser aplicada ao universo penal⁵⁷.

De facto, como recorda Castro Mendes⁵⁸, toda a convicção humana assenta em *probabilidades*, as quais se articulam numa cascata de inferências dedutivas quanto aos elementos objetivos e subjetivos, com vista a ultrapassar

potencial para a controvérsia, é fixado um mecanismo de revisão do apuramento indireto específico.

⁵⁵ Nomeado e de exercício vinculado nos termos do art.º 93.º, da LGT.

⁵⁶ Dispôs o acórdão n.º 180/2007, do Tribunal Constitucional que “só que estas normas não podem servir para determinar a responsabilidade criminal dos suspeitos de prática do crime de fraude fiscal, levando à presunção de um dano, nem a natureza de crime de perigo legítima, face aos princípios da necessidade e da culpa legítima essa presunção, que aliás violaria o princípio da presunção de inocência do arguido (ou, no plano da prova, o princípio *in dubio pro reo*).

⁵⁷ Não obstante o posicionamento de vários autores em sentido contrário, como Nuno Pombo *in POMBO*, Nuno - *A Fraude Fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007. ao considerar que “os valores apurados através dos métodos indiretos, por serem presumidos ou meramente indiciários, não podem servir de base a uma condenação penal, uma vez que no processo criminal vigora presunção de sentido contrário, como resulta do n.º 2, do artigo 32.º da CRP”, SÁ GOMES, Nuno - *Notas sobre o problema da legitimidade e tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios. XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, Vol. II, 1983, e da jurisprudência – acórdão de 26 de março 2014, processo 61/10.4IDCBR.C2, relatado por José Eduardo

Martins, <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3d5744e0ae23254a80257caf004d14b2?OpenDocument>, acórdão de 25 novembro de 2008 do TRL, processo 6554/2005-7, acessível em:

<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/a7517479c9c05f8a8025756a004e404d?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal>.

⁵⁸ MENDES, J. – *O Conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961, p. 319.

a dúvida fundada do juiz. É fulcral, segundo José Luís Saldanha Sanches⁵⁹, “a construção de um “*standard of proof*” específico do processo fiscal que concilie as exigências de certeza com o não favorecimento da violação dos deveres de cooperação”, densificando-se as necessidades de fundamentação e, paralelamente, de defesa do arguido, por forma a lograr-se a certeza jurídica atinente à constitucional igualdade entre os sujeitos passivos das obrigações fiscais.

Soluções contrárias, como as interpretações jurisprudenciais realizadas, apenas representariam uma motivação para que os contribuintes, sabendo de uma reação ou como *modus operandi*, destruíssem ou ocultassem tais meios de prova e, assim, se tornassem inatingíveis penalmente – realidade que certamente o legislador quis salvaguardar com a edificação normativa tributária. Noutro plano, admitir-se-ia a limitação da utilização de um mecanismo probatório às lesões menos graves ao bem jurídico tutelado e, no caso de maior danosidade, sofisticação e culpa das condutas infratoras, em que inevitavelmente inexistem meios de prova que possibilitem um cálculo direto, se optasse pela desresponsabilização penal dos agentes.

Em primeira instância, tal método não é alvo de qualquer proibição de prova expresso na lei penal (art.º 125.º e 127.º, do CPP), sendo comumente aceite a admissibilidade de presunções legais ou *hominis* no processo penal⁶⁰, como o estatui o acórdão do STJ de 08 de novembro de 2008, sempre ancoradas no princípio de presunção da inocência do qual decorre o princípio *in dubio pro reo*. Certo será, neste sentido, que a presunção deverá se assumir como um condutor, baseado em relações seguras e diretas⁶¹, da convicção do julgador rumo a um certo facto real, nunca para ficcionar uma realidade sob pena de se estabelecer uma verdadeira presunção de culpa, vedada pelo art.º 32.º, da CRP⁶². Por outras palavras, o valor de rendimento presumido obtido

⁵⁹ SANCHES, J. – *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª Ed., Dissertação de Doutoramento, Lex Lisboa, 2000, p. 361.

⁶⁰ As quais surgem definidas no art.º 349.º do Código Civil, enquanto as ilações que o julgador retira de factos conhecidos para firmar outros factos desconhecidos. Sendo admissíveis, são estas valoráveis segundo a livre convicção do julgador segundo as regras da experiência, razoabilidade e normalidade.

⁶¹ Que, deste modo, impossibilitem saltos lógicos ou conjeturas para o estabelecimento da relação entre indícios ou entre os indícios e o *thema probandum*.

⁶² Neste sentido, o acórdão de 26 de fevereiro de 2013 do TRE.

por via de métodos indiretos deve se sobrepor à presunção da inocência do arguido, devendo assim se construir em provas concretas e concludentes e submeter-se a um exame de aferimento da validade das provas por indícios.

A primeira tomada de posição favorável surgiu por via do acórdão de 28 de outubro 2009, do TRC⁶³, a qual foi decalcada pelo posterior acórdão de 26 de fevereiro 2013 do TRE⁶⁴ “os métodos indiretos consistem nos meios de avaliação indireta de lucros tributáveis ou rendimentos líquidos através do recurso a índices que permitam extrair presunções quantitativas. Não constituem, portanto, um modo de avaliação de um montante efetivamente existente, antes possibilitam a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que, supostamente, o podem identificar”.

Dada a inferior solidez do resultado da aplicação destes métodos, entende-se que “os valores determinados por recurso a método indiciário não têm outra relevância que não seja a determinação, com carácter sancionatório fiscal, do montante devido pelo contribuinte à fazenda nacional, podendo este ser executado por esse montante se o não pagar voluntariamente⁶⁵”, subsistindo integralmente a necessidade do inquérito elucidar todos os elementos constitutivos do crime com a segurança e solidez capaz de inverter o princípio *in dubio pro reo* no exame probatório dos pressupostos de facto e inferências realizadas.

Das considerações finais

A ocultação ou simulação de rendimentos ou factos tributários em geral, sejam eles lícito ou ilicitamente obtidos, assumem-se uma realidade crescente na *praxis* económica nacional e internacional, a qual é acompanhada de uma sofisticação na dissimulação dos elementos contabilísticos informais que lhes permitem o controlo das atividades, mas que, voluntariamente, vedam da administração tributária por bem saberem representar a única forma desta,

⁶³ Processo 31/01.3IDCBR.C1, relatado por Jorge Jacob, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/54ccf242493399848025766d0055d427?OpenDocument>.

⁶⁴ Processo 174/08.2IDSTB.E1, relatado por Maria Isabel Duarte, acessível em: <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/5a2754c69a67b6a280257de10056fb52?OpenDocument>.

⁶⁵<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/54ccf242493399848025766d0055d427?OpenDocument>.

penalmente, reconstituir diretamente as suas obrigações fiscais. Se nos situarmos no universo das organizações criminosas dedicadas exclusivamente à obtenção de proveitos à custa do não pagamento de imposto, a sofisticação e métodos atingem o seu expoente máximo.

Parece-nos evidente que será perante estes últimos casos que os mecanismos de combate penais se deverão assumir eficazes e conduzir à justiça, sob pena de prevalecer um crescente sentimento de impunidade, distorção das regras do mercado e a perda da credibilidade do sistema tributário em que assenta a economia, se fazer sentir comunitariamente. Por outro lado, não se poderá cair na tentação de fazer uso de ferramentas mais ágeis no procedimento administrativo fiscal, flexibilizando-se as garantias e direitos dos sujeitos passivos derivado da inexistência do rigor indissociável do direito penal, deixando a descoberto os casos mais graves. Tal cenário apenas agravaria as consequências atrás expostas.

Ora, se a fraude e evasão fiscais nacionais e internacionais assentam fundamentalmente nestas realidades, é imprescindível que se instituem mecanismos que garantam, com a necessária eficácia, a deteção dos sujeitos passivos e o cabal apuramento dos tributos que, intencionalmente, pretenderam sonegar à administração tributária. O desaparecimento da volátil prova direta que permita a quantificação clara da matéria tributável deve ser acompanhado de formas alternativas que possam colmatar esta carência. Note-se a similitude entre as formas de realização do crime de fraude elencadas e a definição da impossibilidade de apuramento direto desenvolvida no intuito de colocar em prática o apuramento indireto da matéria tributável.

Os métodos indiretos de quantificação da vantagem patrimonial, devidamente enquadrados na admissibilidade e forma de valoração da prova indiciária ou indireta, assumem-se como metodologias chave para compatibilizar a volatilidade probatória exposta à imprescindível necessidade de certeza e segurança no alcance da verdade material dos factos em processo penal. Não se trata de uma novidade, pois vemos que o recurso a indícios e a presunções sempre foi admissível e prática corrente na lei criminal com vista à comprovação dos elementos objetivos, mas sobretudo subjetivos, dos crimes.

Enquanto presunção legal e *hominis*, estes métodos deverão integrar todos os elementos disponíveis que diretamente permitam o apuramento, bem como, na sua inexistência ou seu complemento, sustentar-se em elementos probatórios diretos, precisos, graves e concordantes, relacionados de uma forma razoável e segura, por forma a possibilitar inferências assentes nas regras da experiência e da ciência, globalmente examinadas e solidificadas pelo contraditório, imediação e oralidade, capazes de subverter o princípio *in dubio pro reo* que vigora na valoração e apreciação da prova e, por conseguinte, se considerarem provado a condição objetiva de punibilidade ou elemento objetivo do crime de fraude.

Por conseguinte e conclusivamente, não obstante as posições ainda não consensuais, considera-se que nada obsta à utilização dos métodos indiretos no apuramento da matéria tributável. Importa, a fim de garantir a validade epistemológica desta ferramenta de apuramento da verdade material, a qual ainda não fora submetido aos rigorosos testes do legislador processual penal, que a sua utilização seja de acordo com os parâmetros utilizados na produção de prova indireta e, ainda assim, sujeito a especiais formas de contraditório e recurso, tais como, entre outros, a possibilidade de utilização do sistema de peritos constante do pedido de revisão no caso de apuramento direto.

Referências Bibliográficas

CAMPOS, D. L. - *Tributação dos rendimentos de factos ilícitos, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999.

CAMPOS, D. L. – *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 9789724013855.

DIAS, F. e ANDRADE, C. - *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*. Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, Vol. 11, 1999.

FERREIRA, A. - *Por um Estado Fiscal suportável – Gestão, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal* [Em linha]. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2009 [consultado 7 de agosto 2020]. Disponível em: www.cije.up.pt/download-file/228.

FREITAS DA ROCHA, M. J. - As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto de rendimentos provenientes de atos ilícitos, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998.

KOHLMANN — *Steuerstrafrecht Kommentar*. Hamburg: Ottoschmidt, 2017. ISBN 978-3-504-25950-1.

MENDES, J. – *O Conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961.

MIRANDA, A. – *O combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos* [Em linha]. Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2013 [consultado 2 de agosto 2020]. Disponível em: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/2011/1/dm_AntonioMiranda_2013.pdf.

OCP - *From Illegal Markets to Legitimate Businesses: The Portfolio of Organised Crime in Europe: Final report of Project OCP, Organised Crime Portfolio*. Trento: Transcrime – Università degli Studi di Trento, 2015. ISBN 9788884435958.

PEREIRA, M. – *Fiscalidade*. 5.^a Ed. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 9789724058450.

PEREIRA, M. – *Fiscalidade*. 6.a Ed., Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 9789724075563.

POMBO, N. - *A Fraude Fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007

SÁ GOMES, N. - *Notas sobre o problema da legitimidade e tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios*, XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Vol. II, 1983.

SANCHES, J. – *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.a Ed., Dissertação de Doutoramento, Lex Lisboa, 2000.

TIEDEMANN, K. - *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalitat*. Hamburg: Besonderer Teil, 1976. ISBN 9783531220864.

TCAS – *Acórdão de 15 de fevereiro de 2011* [Em linha]. DGSI, Jurisprudência, 2011 [consultado 3 de julho 2020]. Disponível em: <http://dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be>.

TRC - *Acórdão de 2 de outubro de 2013* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2013 [consultado 22 junho 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-lisboa/>.

TRC - *Acórdão de 10 de outubro de 2013* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2013 [consultado 2 marco 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-lisboa/>.

TRC - *Acórdão de 12 de março de 2014* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2014 [consultado de marco 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-lisboa/>.

TRE – *Acórdão de 26 de fevereiro de 2013* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2013 [consultado 3 marco 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-evora/>.

TRL - *Acórdão de 18 de julho de 2013* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2012 [consultado 22 junho 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-lisboa/>.

TRP - *Acórdão de 18 de setembro de 2013* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2013 [consultado 12 julho 2020]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-porto/>.

TRP - *Acórdão de 9 de abril de 2014* [Em linha]. Jurisprudência dos Tribunais Portugueses, 2014 [consultado 29 setembro 2016]. Disponível em: <http://www.acordaos.pt/tribunal-da-relacao-porto/>.

Data de submissão do artigo: 28/09/2020

Data de aprovação do artigo: 03/12/2020

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt