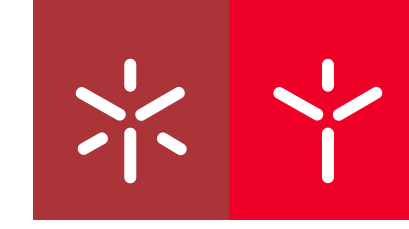


Tiago Oliveira Fernandes A tributação através de métodos indiretos e o crime de fraude fiscal: "dis" ou concordância prática. Um contributo prático-doutrinário.

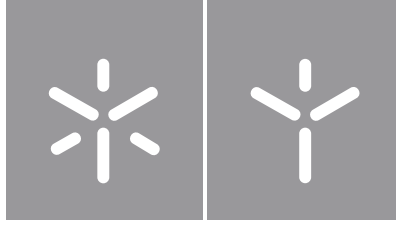


**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Tiago João Oliveira Fernandes

A tributação através de métodos indiretos e o crime de fraude fiscal: "dis" ou concordância prática.  
**U**m contributo prático-doutrinário.





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Tiago João Oliveira Fernandes

A tributação através de métodos indiretos e o crime de fraude fiscal: "dis" ou concordância prática.  
**Um** contributo prático-doutrinário.

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito  
Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor** Joaquim Freitas da Rocha

## **DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS**

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

### ***Licença concedida aos utilizadores deste trabalho***



#### **Atribuição**

**CC BY**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

## **AGRADECIMENTOS**

À minha Família, em especial aos meus pais, pelo apoio incondicional e confiança demonstrada, e à minha namorada, pela paciência, companheirismo e conforto que se revelaram essenciais para a conclusão da presente Dissertação.

Aos meus Amigos e Colegas, pelos sábios conselhos e pelas distrações que, no turbilhão da vida, das complicações e das obrigações mundanas, asseguraram o equilíbrio essencial;

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, por ter aceitado acompanhar-me nesta etapa, permitindo delinear o rumo correto a seguir e concretizar os alicerces essenciais que culminaram com a estrutura racional a que se encontra subjacente à presente Dissertação; e, mais ainda, por ter sido essencial pelo fomentar de um gosto por uma área de direito, sem o qual a elaboração da presente Dissertação não teria sequer sido almejada;

Aos demais Professores do Mestrado de Direito Tributário, pelos ensinamentos que permitiram sedimentar as bases legais subjacentes à elaboração da presente Dissertação;

E, por fim, um sentido agradecimento a toda a Comunidade Académica, por permitir uma constante evolução do conhecimento científico, que de outra forma não seria possível.

## **DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE**

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

***A Tributação através de métodos indiretos e o crime de fraude fiscal: "dis" ou concordância prática.  
Um contributo prático-doutrinário***

**Resumo**

O objeto primordial da presente dissertação prende-se com a compreensão acerca da compatibilidade entre dois ramos de Direito – Penal e Fiscal -, por forma a descortinar a possibilidade de utilizar métodos legalmente previstos e admissíveis no âmbito da legislação tributária para dar como provados factos penalmente relevantes. Para tanto, analisaremos a legislação aplicável, a jurisprudência dos Tribunais Superiores, nacional e internacional, bem como a doutrina relevante.

Concretamente, e em termos objetivos, o que se pretende concretizar, *a final*, é se a matéria coletável determinada através de métodos indiretos poderá relevar para efeitos de preenchimento do tipo objetivo de ilícito do crime de fraude fiscal, p.p. pelo art. 103.º do R.G.I.T., e, em caso afirmativo, em que termos. Para tanto, numa primeira fase será efetuada uma análise ao Direito Fiscal, enquanto sub-ramo do Direito Tributário, no qual relevam os princípios aplicáveis que se afiguram relevantes, nomeadamente que se encontram subjacentes à incidência do imposto, as finalidades dos impostos, o enquadramento dos comportamentos adotados pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária em face da legislação aplicável, os deveres a que se encontram adstritos e, no final, os métodos de determinação de matéria tributável. Desta forma, poderemos compreender os fundamentos, os pressupostos e as finalidades dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável, bem como a sua legalidade.

Em contraposição, numa segunda fase será efetuada então uma análise ao ramo do Direito Penal, no qual relevam os princípios aplicáveis que se afiguram relevantes, nomeadamente que se encontram subjacentes ao comportamento do Arguido e suas consequências, as finalidades das penas, o bem jurídico enquanto objeto de tutela e, dentro deste, os crimes tributários e as teses a si referentes, concluindo com uma sucinta qualificação do crime de fraude fiscal e a análise do bem jurídico por si tutelado. Desta forma, poderemos compreender os fundamentos, os pressupostos e as finalidades subjacentes à criminalização das condutas previstas no art. 103.º do R.G.I.T., sob epígrafe “Fraude Fiscal”.

Analisados estes dois ramos de Direito nos termos enunciados, passamos então a analisar a atividade probatória, com especial incidência sobre a prova, as presunções e os ónus da prova, concretizando as peculiaridades inerentes ao objeto de análise nos dois capítulos anteriores.

Aqui chegados, em capítulo autónomo evidenciaremos então a relevância das presunções tributárias para efeitos criminais, por forma a conseguir responder à questão essencial: podem os métodos indiretos de determinação de matéria coletável determinar o preenchimento do tipo objetivo de ilícito, previsto no art. 103.º do R.G.I.T. sob epígrafe “Fraude Fiscal” e, se sim, em que termos?

**Palavras Chave:** “Métodos indiretos”; “Determinação de matéria coletável”; “Fraude Fiscal”; “Presunções legais”; “Ónus da prova”

***Taxation through indirect methods and the crime of tax fraud: "dis" or practical agreement.***

***A practical-doctrinal contribution***

**ABSTRACT**

The main object of this dissertation is to understand the compatibility between the branches of Law - Criminal and Tax -, in order to unveil the possibility of using legally foreseen and admissible methods under the tax legislation to give as proven criminal facts relevant. For that, we will analyse the applicable legislation, the jurisprudence of the Superior Courts, both national and international, as well as the relevant doctrine.

Concretely, and in objective terms, what is intended to materialize, in the end, is whether the taxable amount determined through indirect methods may be relevant for the purposes of filling in the objective type of illicit crime of tax fraud, p.p. by art. 103 of the R.G.I.T., and, if so, on what terms.

For this purpose, in a first phase, an analysis of Tax Law will be carried out, in which the applicable principles that are relevant are highlighted, namely those underlying the incidence of the tax, the purposes of the taxes, the framework of the behaviour adopted by the taxpayers, the duties to which they are attached and, in the end, the methods for determining the taxable matter. In this way, we will be able to understand the fundamentals, assumptions and purposes of indirect methods for determining taxable income, as well as their legality.

In contrast, in a second phase, an analysis will then be made to the branch of Criminal Law, which highlights the applicable principles that are relevant, namely that they underlie the Defendant's behaviour and its consequences, the purposes of the penalties, the legal interest as object of tutelage and, within it, the tax crimes and the theses referring to them, concluding with a succinct qualification of the crime of tax fraud and the analysis of the legal interest protected by it. In this way, we will be able to understand the foundations, assumptions and purposes underlying the criminalization of the conduct provided for in art. 103 of the R.G.I.T., under the heading "Tax Fraud".

Having analysed these two branches of Law in the terms set out, we then began to analyse the evidentiary activity, with special focus on the evidence, the presumptions and the burden of proof, realizing the peculiarities inherent to the object of analysis in the two previous chapters.

Having arrived here, in an autonomous chapter, we will then highlight the relevance of tax presumptions for criminal purposes, in order to be able to answer the essential question: can indirect methods of determining taxable income determine the fulfilment of the objective type of tort, provided for in art. 103 of the I.T.R.G. under the heading "Tax Fraud" and, if so, in what terms

**Key Words:** "indirect methods"; "Determination of taxable income", "tax fraud", "legal presumptions", "burden of proof"



## ÍNDICE

<b>Agradecimentos</b> .....	iii
<b>Declaração de Integridade</b> .....	iv
<b>Resumo</b> .....	v
<b>Abstract</b> .....	vi
<b>Lista de abreviaturas e siglas</b> .....	x
<b>Introdução</b> .....	12
<b>PARTE I – Direito Fiscal</b> .....	15
1. Nota introdutória .....	15
2. Princípios do Direito Tributário e Fiscal .....	16
2.1 Princípio da Legalidade Fiscal .....	17
2.2 Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva .....	18
2.3 Princípio da Proporcionalidade .....	21
2.4 Os Princípios Fiscais aplicados à determinação da matéria coletável através de métodos indiretos .....	23
3. Finalidades do Imposto .....	25
3.1 O Estado Fiscal .....	25
3.2 Finalidades do Imposto propriamente ditas .....	27
4. Planeamento, Evasão e Fraude Fiscal .....	29
4.1 Planeamento Fiscal lícito .....	31
4.2 Planeamento Fiscal Ilegítimo .....	32
4.2.1 Evasão Fiscal .....	34
4.2.2 Fraude Fiscal .....	35
5. Os deveres do contribuinte enquanto sujeito da relação jurídico-tributária .....	36
5.1 Deveres Principais .....	36
5.2 Deveres Acessórios .....	37
6. A determinação da matéria coletável .....	39

6.1 Os métodos de determinação da matéria coletável .....	39
6.1.1 Métodos indiretos de determinação da matéria coletável .....	41
6.1.2 Sanções inerentes à aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável .....	47
7. Conclusão .....	48
<b>PARTE II – DIREITO PENAL .....</b>	<b>51</b>
1. Nota introdutória .....	51
2. Princípios aplicáveis ao Direito Penal .....	53
2.1 Princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i> .....	54
2.2 Princípio da presunção de inocência e <i>in dubio pro reo</i> .....	59
3. Finalidades da pena .....	63
4. O bem jurídico .....	65
4.1 A tutela de bens jurídicos pelo Direito Penal .....	66
5. Direito Penal Tributário .....	68
5.1 Os bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários .....	73
5.2 As teses elaboradas quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes tributários .....	75
5.2.1 Teorias patrimonialistas .....	76
5.2.2 Teorias funcionalistas .....	78
5.2.2.1 Ofensa à função tributária .....	78
5.2.2.2 Ofensa ao poder tributário .....	79
5.2.2.3 Ofensa ao sistema económico .....	79
5.2.2.4 Ofensa ao Sistema Fiscal .....	80
5.2.3 Teorias mistas .....	80
5.2.4 Teorias relacionadas com a violação de deveres tributários .....	82
5.3 Posição adotada .....	83
6. O Crime de Fraude Fiscal .....	84
6.1 Qualificação do crime de fraude fiscal .....	84
6.2 Bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal .....	86
7. Conclusão .....	87

<b>PARTE III – A ATIVIDADE PROBATÓRIA</b> .....	91
1. Nota introdutória .....	91
2. A prova .....	91
3. As presunções .....	94
4. O ónus da prova .....	99
5. A Atividade probatória no Direito Penal .....	100
5.1 O ónus da prova no Direito Penal .....	100
5.2 A relevância das presunções no ramo do Direito Penal .....	102
6. A atividade probatória no âmbito do direito tributável .....	103
6.1 Princípios aplicáveis ao procedimento tributário .....	103
6.2 As presunções nos procedimentos tributários .....	106
6.3 O ónus da prova nos métodos indiretos de determinação da matéria coletável .....	108
<b>PARTE IV – A RELEVÂNCIA DAS PRESUNÇÕES TRIBUTÁRIAS PARA EFEITOS PENAIS</b> .	113
Capítulo Único .....	113
<b>CONCLUSÃO</b> .....	121
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	123
<b>REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS</b> .....	133
<b>REFERÊNCIAS NORMATIVAS</b> .....	142
<b>SÍTIOS ONLINE</b> .....	144

## **Lista de abreviaturas e siglas**

Ac. – Acórdão

Al. Alínea

Als. – Alíneas

Art. – Artigo

Cfr. – Conferir

C.C. – Código Civil

C.E. - Comissão Europeia

C.E.D.H. - Convenção Europeia dos Direitos do Homem

C.I.M.I. - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

C.I.M.T. – Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

C.I.R.C. - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

C.I.R.S. - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

C.I.S. – Código do Imposto do Selo

C.M.V.M. - Comissão do Mercado de Valores Mobiliário

C.P.A. – Código do Procedimento Administrativo

C.P. – Código Peal

C.P.C. - Código de Processo Civil

C.P.P. – Código de Processo Penal

C.P.P.T. - Código de Procedimento e de Processo Tributário

C.R.P. – Constituição da República Portuguesa

Ex. – Exemplo

Etc. - Et cetera

E.N.R. – Economia Não Registada

E.T.A.F: - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

I.e. – isto é

I.M.I, - Imposto Municipal sobre Imóveis

I.M.T. - Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

I.R.C. - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

I.R.S. - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

I.S. – Imposto do Selo

L.G.T. – Lei Geral Tributária

N,º - número

n.ºs – números

op. cit. – anteriormente citado

P. – página

Pp. - páginas

P.E.F. – Processo de Execução Fiscal

P.I.D.C.P. - Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos

p.p. – previsto e punido

R.C.P.I.T.A. - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

R.G.I.T. – Regime Geral das Infrações Tributárias

R.O.C. – Revisor Oficial de Contas

T.E.D.H. - Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

T.J.U.E. - Tribunal de Justiça da União Europeia

T.O.C. – Técnico Oficial de Contas

U.E. – União Europeia

Vol. – Volume

V.g. – verbi gratia

## **INTRODUÇÃO**

Com as guerras mundiais e crises económicas que ocorreram no século XX os impostos passaram a adotar uma função determinante na sustentabilidade do Estado, tornando-se essenciais para que o Estado consiga prosseguir as finalidades que lhe são intrínsecas. O Estado tornou-se assim num Estado Fiscal.

Esta relevância determinou coincidentemente uma eticização social, sendo ultrapassada a ideia de neutralidade no que diz respeito à fuga dos impostos para a esse comportamento passar a estar intrínseca uma conotação negativa.

Estes dois fatores determinaram a criação e o desenvolvimento por parte do legislador de diversos meios de reação e prevenção aos fenómenos de evasão e de fraude fiscal, relevando quanto a este último a aplicação de métodos indiretos para determinar a matéria coletável e a tipificação do crime de fraude fiscal.

Sucedo que o legislador, ao tipificar o crime de fraude fiscal, entendeu utilizar um critério quantitativo para distinguir a punição das condutas que integram o tipo de ilícito como crime ou contraordenação.

Ora, em face desta realidade, e às dificuldades inerentes à investigação da criminalidade económica, verifica-se que, em face das peculiaridades inerentes aos respetivos ramos de direito – Fiscal (enquanto sub-ramo do Direito Tributário) e Penal – o meio que se tem verificado mais eficaz para os referidos efeitos consiste na aplicação de métodos indiretos para determinar a matéria coletável, com as consequências daí advindas, nomeadamente patrimoniais. E isto, porque, não se conseguindo concretizar os factos que integram o tipo de ilícito e quantificar os mesmos, torna-se não raras vezes difícil conseguir enquadrar os factos no tipo de crime.

Não obstante, verificamos no meio judicial uma tentativa de subverter os princípios aplicáveis ao Direito Penal, tentando aproveitar a liquidação do imposto obtida através da aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável para enquadrar a conduta no crime de fraude fiscal.

Assim, o que se pretende com a presente dissertação é compreender efetivamente se é possível preencher o tipo de ilícito p.p. pelo n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T., sob epígrafe “Fraude Fiscal”, através da liquidação efetuada através da aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável.

Para o efeito, entendemos por conveniente analisar ambos os regimes legais, ou seja, o Direito Fiscal e o Direito Penal.

Quanto ao Direito Fiscal, por forma a compreender a realidade subjacente aos métodos indiretos de determinação de matéria coletável, será necessário compreender os fundamentos legais que legitimam a sua aplicação, bem como os critérios gerais que os norteiam, para o que relevamos o princípio da legalidade – por se tratar de uma matéria de incidência do imposto à qual estão adstritas imposições legais de natureza formal e material; o princípio da igualdade e da capacidade contributiva – por forma a compreender o enquadramento destes métodos enquanto meio idóneo a preencher os critérios e finalidades inerentes a estes princípios, e o princípio da proporcionalidade, para enquadrar o meio de reação de acordo com as finalidades pretendidas e as regras de atuação legalmente previstas.

Após a análise dos princípios não podemos olvidar as finalidades dos impostos enquanto desenvolvimento do acima descrito, bem como as classificações passíveis de enquadrar os comportamentos dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária enquanto tal, e os deveres a que se encontram adstritos.

Por fim, no âmbito do Direito Fiscal, estaremos então em condições de analisar os métodos de determinação de matéria coletável e, *a final*, dentro destes os métodos indiretos.

Em contraposição, chegados a esse ponto será então essencial compreender os princípios aplicáveis ao Direito Penal, de entre os quais relevamos os princípios *nemo tenetur se ipsum accusare* e o princípio da presunção de inocência, porquanto, à luz dos referidos princípios, quer o comportamento processual do sujeito passivo enquanto arguido, quer a postura por este adotado enquanto tal, terá consequências distintas às previstas (e legalmente admissíveis) no Direito Fiscal.

Após, e em oposição às finalidades dos impostos, será então necessário compreender as finalidades das penas, e, considerando aí se integrar a tutela de bens jurídicos, compreender o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários bem como, *a final*, pelo crime de fraude fiscal.

Concluída esta análise ao Direito Penal, estaremos então em condições de qualificar o crime de Fraude Fiscal, ficando assim com uma noção de ambas as formas de reação aos fenómenos de evasão e fraude fiscal, i.e., métodos indiretos de determinação de matéria coletável e o crime de fraude fiscal.

Assimiladas as peculiaridades e consequentes diferenças entre ambos os meios de reação, e considerando toda a matéria objeto de análise, entendemos assim por necessário proceder à análise da atividade probatória, no âmbito da qual relevam de forma preponderante as presunções e os ónus da prova, quer em termos genéricos, quer em termos aplicáveis a ambos os ramos de Direito.

Concluída que seja esta análise, estará clarificada toda a matéria subjacente à relevância das presunções tributárias para efeitos criminais, i.e., para efeitos de preenchimento do tipo objetivo de ilícito e, bem assim, para podermos concluir pela existência de uma compatibilidade entre a consideração do

resultado obtido através da aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletiva e o preenchimento do tipo objetivo de ilícito previsto no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T..



# **PARTE I – DIREITO FISCAL**

## **1. NOTA INTRODUTÓRIA**

O Direito Tributário, ramo de direito financeiro que regula as matérias relativas aos tributos<sup>1</sup> – (cfr. Art. 3.º da L.G.T.), como explica Casalta Nabais, “(...) caracteriza(...) -se por ser constituído por normas que disciplinam relações entre o Estado e os particulares que têm por objectivo satisfazer as necessidades colectivas da comunidade organizada no Estado (moderno) em que este se apresenta, por via de regra, munido de poderes de autoridade ou de *ius imperii*”. Trata-se de um ramo de direito público, ao qual, conforme é patente na doutrina e jurisprudência, estão adstritos princípios e normas próprios, quer de natureza substantiva, quer processual, e, como tal, é julgado em instâncias judiciais distintas dos demais litígios “comuns” – os Tribunais Administrativos e Fiscais – cfr. arts. 1.º, n.º 1, 4.º, ambos do E.T.A.F..

De entre os sub-ramos do Direito Tributário encontramos o Direito Fiscal como sendo, nas palavras de Casalta Nabais, o “*direito relativo ao mais importante sector das receitas coactivas – as receitas coactivas unilaterais ou impostos*”<sup>2</sup>.

Considerando que a presente dissertação irá incidir, por um lado, sobre a aplicação de métodos indiretos e suas consequências, e que à aplicação dos métodos indiretos está subjacente a aplicação de impostos, e não de outros tributos, será sobre o Direito Fiscal que irá incidir a análise mais profunda (análise esta que, considerando que o Direito Fiscal é um sub-ramo do Direito Tributário, terá de passar pela análise dos princípios aplicáveis a este último).

Em relação à legislação aplicável ao imposto, considerando a matéria objeto de análise, e sem descurar a diversa legislação avulsa vigente no nosso ordenamento jurídico, releva de forma preponderante a Lei Geral Tributária<sup>3</sup>, porquanto, tal como decorre do disposto nos n.ºs 1, 2 e 3 do art. 1.º da L.G.T., a referida Lei “*regula as relações jurídico-tributárias*”, sendo assim consideradas as “*as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas*”, e integrando a administração tributária, entre outros, “*a Autoridade Tributária e*

---

<sup>1</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, 2.ª edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, Lisboa, fevereiro 2018. ISBN 978-972-54-0587-1. P.15 e NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, setembro, 2011, 6.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4377-7. P.5

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, setembro, 2011, 6.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4377-7. P.5-6

<sup>3</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, a que surge para suprir uma lacuna e “*dotar o sistema tributário português de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas*”. Isto, alicerçado no entendimento de que “*A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário*” Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro

*Aduaneira [e] as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos (...)*”.

Considerando o supra exposto, entendemos assim relevante fazer uma breve resenha aos princípios aplicáveis ao Direito Fiscal, quer autonomamente, quer enquanto sub-ramo do Direito Tributário, concretamente aos princípios da legalidade fiscal, da igualdade e da capacidade contributiva e, por fim, da proporcionalidade, com vista a compreender o âmbito de aplicação - pressupostos e limites - dos métodos indiretos de determinação de matéria coletiva.

Para o mesmo efeito, consideramos igualmente relevante compreender as finalidades dos impostos (no âmbito das quais será sempre de considerar os princípios objeto de análise), bem como classificar os comportamentos passíveis de ser adotadas pelos sujeitos passivos no âmbito da relação jurídico-tributária – no âmbito do qual se encontra o comportamento denominado “fraude fiscal” - e cuja tipificação enquanto crime se encontra inclusa no objeto da presente dissertação – e deveres que recaem sobre o sujeito passivo, enquanto sujeito da relação jurídico-tributária.

Tudo isto, tendo em vista a compreensão dos critérios gerais subjacentes à determinação da matéria coletável e, em termos concretos, que é o que efetivamente se pretende, à determinação da matéria coletável através de métodos indiretos.

## **2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL**

Como sucede em qualquer ramo de direito, também inerente ao Direito Tributário encontramos diversos princípios que o regem, quer a nível substantivo, quer a nível processual. Para José Gomes Canotilho, cujo entendimento perfilhamos, os princípios são “*fundamentos de regra*”, constituindo a *ratio* das normas jurídicas. Para tanto, identifica o Autor dois tipos de princípios, os hermenêuticos, que exercem uma função argumentativa, permitindo uma interpretação das normas jurídicas, bem como delinear os limites de interpretação das normas jurídicas, ainda que de forma não expressa, e os jurídicos, expressamente previstos no ordenamento jurídico.<sup>4</sup>

Por outro lado, os princípios gerais de direito tanto podem ser consagrados na Constituição da República Portuguesa, como nas Leis ou Decretos-Lei, sem nunca descurar, no entanto, a hierarquia das normas jurídicas.

---

<sup>4</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes - Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.ª Edição, 5.ª Reimpressão, Coimbra, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-2106-5. P.1160

No que diz respeito ao Direito Fiscal no âmbito Constitucional, a determinação da estrutura e dos princípios ordenados dos impostos é uma das matérias mais importantes, sendo designada por “Constituição Fiscal”<sup>56</sup>, e o qual, como explica Filipe de Vasconcelos Fernandes, consubstancia *“o conjunto de normas que expressamente vinculam o texto constitucional a um determinado programa normativo em matéria de impostos, no qual se incluem não só a prossecução de finalidades de ordem financeira, tal como prescritas na parte inicial do artigo 103.º n.º 1 da CRP, como a prossecução de objetivos de natureza extrafiscal sobre os quais o texto constitucional se pronuncia de forma expressa, assim como de forma não expressa, sendo disso exemplo o contributo da tributação das empresas para a manutenção de um clima de neutralidade concorrencial, resultante da interconexão entre o disposto nos artigos 81.º alínea f) e 104.º n.º 2 da CRP, respetivamente.”*

Nestes termos, passamos então a descrever, nos termos que se nos afiguram por bastantes para o efeito, os supra referidos princípios.

## **2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL**

O princípio da Legalidade Fiscal é um dos princípios de referência aplicáveis ao Direito Fiscal, e do qual se identificam dois aspetos essenciais – o princípio da reserva da lei (que corresponde à sua vertente formal), e o princípio da tipicidade (que corresponde à sua vertente material).<sup>8</sup>

Assim, e de forma resumida, a sua vertente formal implica que seja uma Lei, ou um Decreto-Lei ao abrigo de autorização legislativa, a criar os impostos, e a determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (*cf.* n.º 2 do art.103.º, al. i) do n.º 1 do art. 165.º e al. b) do n.º 1 do art. 198.º, todos da C.R.P.).<sup>9</sup>

Quanto à sua vertente material, encontramos a necessidade de que a Lei (ou diploma com autorização expressa para o efeito nos termos legalmente previstos para o efeito), *“contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada”*<sup>10</sup> de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 103.º da C.R.P.,

---

<sup>5</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional, Introdução e Princípios Fundamentais, Editora AAFDL, junho de 2020. ISBN 978-972-629-553-2. P.38

<sup>6</sup> Tendo na génese desta referência autónoma José Manuel Cardoso da Costa, no seu livro denominado *“Curso de Direito Fiscal”*, de 1972, - *cf.* *Ibidem* p.30

<sup>7</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional... (*op. cit.*) P.149

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, ... (*op. cit.*) Pp.135ss

<sup>9</sup> Como explica João Sérgio Ribeiro, *“O conceito de facto tributário corresponde ao conjunto das circunstâncias, hipoteticamente previstas a norma, cuja verificação, através do encontro da situação real com a norma, dá lugar ao nascimento de uma obrigação tributária concreta. Embora, como é óbvio, o fundamento jurídico, ou melhor, a sede da sua disciplina normativa, seja sempre e necessariamente a lei, por força do princípio constitucional da legalidade.”* - *cf.* RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável, Reimpressão da ed. De Abril de 2010, Edições Almedina, Novembro, 2018. ISBN 978-972-40-7785-7. P.106

Neste segmento, e em conformidade, concretizam, respetivamente, o n.º 2 e n.º 4 do referido art. 36.º que *“Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes”* e que *“A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”*.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal... (*op. cit.*) P.136

estando consagrada igualmente na L.G.T., ainda que em termos mais amplos, determinando os n.ºs 1 e 2 do art. 8.º da L.G.T. que, para além das matérias identificadas no referido n.º 2 do art. 103.º da C.R.P., estão ainda sujeitas ao princípio da legalidade tributária as seguintes matérias: “ (...) a definição dos crimes fiscais, o regime geral das contra-ordenações fiscais, a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, a regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias, a definição das obrigações acessórias e das sanções fiscais sem natureza criminal, bem como as regras de procedimento e processo tributário.”

É, pois, essencial que estejam previstos os elementos essenciais dos impostos, bem como que estes elementos sejam, ou determinados, ou determináveis – englobando os elementos objetivos (material, temporal, espacial e quantitativa), subjetivos (sujeitos ativos e passivos), as taxas e os benefícios fiscais - de maneira a que fique assegurado o Princípio do Estado de Direito, ínsito no art. 2.º da C.R.P. (e de entre os quais o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos)<sup>11 12</sup>.

## **2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Quanto ao princípio da igualdade, estamos perante um princípio nuclear, previsto no art. 13.º da C.R.P., sendo transversal a todo o ordenamento jurídico e determinando que, no âmbito da tributação, se considere essencialmente que se trate de maneira igual o que é igual, e de maneira diferente o que é diferente (igualdade vertical e igualdade horizontal).

Assim, no âmbito da igualdade tributária verifica-se a existência de uma igualdade formal, de acordo com o previsto no n.º 1 do art. 12.º e n.º 1 do art. 13.º, ambos da C.R.P., e a existência de uma igualdade material, patente nos conceitos legais e decorrentes das previsões constitucionais, que se materializam nos critérios de capacidade contributiva, da incidência pelo rendimento “real”, da progressividade dos impostos e da função redistributiva inerente aos mesmos.

Decorrência necessária deste princípio, destaca-se o princípio da capacidade contributiva. Pois que, conforme evidencia de forma cristalina a doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores, este princípio determina a imposição de uma igualdade horizontal e de uma igualdade vertical, operando, quer como condição da tributação, pois que é necessário existir determinada riqueza ou rendimento objeto de

---

<sup>11</sup> Vide, et al, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 0164A/04, de 13-11-2007, pelo relator São Pedro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/07/2020, no qual é ainda concretiza que “Os citados princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado”

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal... (op. cit.) P.137

tributação, quer como critério de tributação, pois que recai sobre a “capacidade de gastar” dos sujeitos passivos. Como tal, “*contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical)*.”<sup>13</sup> Concretizando o respetivo aresto, “*O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação.*”<sup>14</sup> E isto, porque “*(...) o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais*”.<sup>15</sup>

De facto, e tratando-se de uma realidade inegável inerente ao Estado Social e Fiscal vigente no nosso ordenamento jurídico, conforme explica Jorge Miranda e Rui Medeiros, “*Os contribuintes que tiverem maior capacidade económica têm o **dever de solidariedade obrigatória**, contribuindo em maior proporção para a realização das tarefas fundamentais do Estado, elevando esta forma o nível de vida dos cidadãos mais desfavorecidos. Em última análise, como já se referiu, esta questão remete-nos para o conceito de **capacidade contributiva**, devendo esta ser entendida como **medida de tributação** e mesmo como **critério de repartição***”<sup>16</sup> Em conformidade, os referidos Autores relacionam estes dois princípios, concretizando que “*(...) o princípio da capacidade contributiva visa a realização da **igualdade**: por um lado, na **tributação**, conferindo-se tratamento desigual aos desiguais, devendo cada um pagar o imposto segundo a sua capacidade contributiva e não mais (proibição do confisco); por outro lado, na **redistribuição da receita tributária**, proporcionando o acesso igual dos cidadãos a bens essenciais, colmatando assim as “falhas do mercado” e elevando assim no futuro também o nível de capacidade contributiva dos contribuintes com menos recursos.*”<sup>17</sup>

Ora, apesar de não ser consagrado de forma expressa na nossa Constituição, no sentido da doutrina e jurisprudência vigente, explica Filipe de Vasconcelos Fernandes que “*é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP*”<sup>18</sup> Sem prejuízo, como explica José Casalta Nabais quanto a tal

---

<sup>13</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, proferido no âmbito do processo n.º 612/12, pelo Relator Juiz Conselheiro José da Cunha Barbosa, disponível online em

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130197.html>, consultado em 01/10/2020

<sup>14</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, pelo Relator Juiz Conselheiro Artur Mauricio, disponível online em

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>, consultado em 01/10/2020

<sup>15</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, ... (op. cit.)

<sup>16</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, Volume II, 2.ª edição revista, atualizada e ampliada, Universitária Católica Editora, 2018. ISBN 978-972-54-0611-3. P.198

<sup>17</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.) P.198

<sup>18</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, ... (op. cit.)

desnecessidade, *“Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e não qualquer outro. Nomeadamente, o seu fundamento não pode ser o princípio do Estado social, como pretendem alguns autores.*<sup>19</sup>

Assim, é correto afirmar que o princípio da capacidade contributiva, enquanto grau de capacidade de cada sujeito passivo pagar impostos, em regra, trata-se de uma concretização derivada do princípio geral da igualdade, aplicada ao sistema fiscal.<sup>20</sup>

Já quanto à natureza da capacidade contributiva, e em termos semelhantes com o referido quanto ao princípio da igualdade, esta constitui, quer o pressuposto, quer o critério da tributação.

Nesse âmbito, seguindo os doutos ensinamentos de Casalta Nabais, *“[C]omo pressuposto, exige não só que todos os tributos (...) tenham por objeto “bens fiscais”, excluindo da tributação, por conseguinte, tanto o mínimo existencial como o chamado máximo confiscatória. Neste seguimento, “(...) a capacidade contributiva tem de basear-se na força ou potencialidade económica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização de riqueza (ou de rendimento). É que, sendo o imposto por definição uma subtração ou captação coactiva de riqueza, não se vê como possa ser cobrado numa situação em que a mesma falte ou relativamente a um contribuinte que dela não disponha”*<sup>21 22</sup>

Já enquanto critério de tributação, quer de índole objetivo, subjetivo ou quantitativo, José Casalta Nabais explica que *“a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados. Atento o seu âmbito, um tal critério, objectivamente, vale apenas relativamente aos impostos fiscais e no concernente à respectiva obrigação de imposto e, subjectivamente, diz respeito somente aos contribuintes (e não a outros sujeitos passivos fiscais), sejam cidadãos ou estrangeiros, pessoas singulares ou colectivas. Relativamente ao quantum ou intensidade da*

---

<sup>19</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, ... (op. cit.) Pp.149-151

<sup>20</sup> Quanto à sua relevância prática, explica Filipe de Vasconcelos Fernandes que “a capacidade contributiva se assume como o principal modo de aferição e concretização da igualdade fiscal no domínio dos impostos, assim como nos tributos que, no plano constitucional, a estes sejam equiparados.” – cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional, ... (op. cit.) P.163

<sup>21</sup> Pois que, concretizando o referido Autor, *“Assim se evidencia ser na pessoa humana, na sua dignidade, e nos fins da sua plena e integral realização, que se baseia a ordem constitucional tributária substantiva; e ser a capacidade contributiva medida pelos critérios e valores de índole e estrutura política da colectividade consagrados no n.º 1 do artigo 103.º que se legitima a repartição de tal dever, e se delimita o poder de tributar. E ser, assim, nessa base, e não na mera perspectiva tradicional da consideração da relação jurídica tributária decorrente do poder soberano de ordem financeira, que tem de se restabelecer uma nova e adequada construção técnica e científica da ordem tributária.”* - cfr. NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos – ... (op. cit.) P.463

<sup>22</sup>A título exemplificativo, veja-se o art. 58.º do C.I.R.S. quanto à dispensa de apresentar declaração de rendimentos e consequente pagamento, ou o art. 70.º sob epígrafe “Mínimo de existência”, e a isenção de I.M.I. prevista no art. 11.º-A do C.I.M.I..

*tributação, a capacidade contributiva não constitui qualquer suporte da progressividade do sistema fiscal ou dos impostos, indiciando-nos antes a opção por impostos proporcionais.”*<sup>23 24</sup>

Esta importância e relevância do princípio da capacidade contributiva é revelado ainda no art. 10.º da L.G.T., o qual prevê que *“O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.”*<sup>25</sup>

## **2.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

O princípio da proporcionalidade é um outro que se encontra consagrado no nosso ordenamento jurídico, nos diversos ramos e diversas legislação vigente, seguindo como princípio norteador dos comportamentos adotados quer pelo legislador, quer pelas entidades administrativas. Veja-se, a título meramente exemplificativo, o previsto no n.º 2 do art. 18.º e n.º 2 do art. 266.º, ambos da C.R.P., o art. 55.º da L.G.T., o art. 46.º do C.P.P.T., o art. 5.º do C.P.A. ou o art. 7.º do R.C.P.I.T.A..

Como evidenciam Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *“o princípio da proporcionalidade (também designado como princípio da proibição do excesso) afirma-se como um princípio estruturante do Estado de Direito, e tem o seu mais visível campo aplicativo nas restrições de direitos fundamentais, particularmente de direitos, liberdades e garantias, pelo que se pode afirmar que se está aqui em presença de um relevantíssimo parâmetro aferidor da validade e bondade das actuações administrativas em matéria tributária.”*<sup>26</sup>

Já Saldanha Sanches, no que diz respeito ao Direito Fiscal, explica que *“O princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso tem um papel fundamental”*, nomeadamente no âmbito de

<sup>23</sup> NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos – ... (op. cit.) P.689

<sup>24</sup> O Tribunal Constitucional evidenciou ainda não há muito que os critérios abstratos aplicáveis ao princípio da capacidade contributiva, tratar-se-iam de conceitos indeterminados que determinavam a existência de autores *“que contestam a operatividade jurídica prática ao princípio da capacidade contributiva, em razão, nomeadamente, da sua acentuada e indiscutível indeterminabilidade, não se estando aí senão perante uma “fórmula passe-partout” imprestável para um teste jurídico-constitucional dos impostos, quer porque se limitaria a “estabelecer que “deve pagar-se o que se pode pagar” sem definir o “poder pagar”, quer porque “não forneceria nenhum critério concreto para a repartição justa dos encargos fiscais por todos os contribuintes”, quer ainda porque “diria muito pouco sobre as taxas a considerar correctas dos impostos ou sobre a sua exacta progressão, caso esta, em alguma medida possa resultar de um tal princípio”* – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, ... (op. cit.)

<sup>25</sup> Parafraseando Sandra Oliveira Silva, *“Por força do princípio da neutralidade axiológica dos impostos (art. 10.º da LGT), torna-se irrelevante saber se o facto tributário (o facto gerador de rendimento) corresponde à prática de um ato moral ou imoral, de um facto lícito ou ilícito (mesmo criminalmente ilícito). Também os rendimentos provenientes de condutas consideradas imorais, de tráficos ilícitos, de atos de corrupção, etc., estão sujeitos à incidência dos impostos aplicável, devendo, por isso, constar das declarações que o contribuinte é obrigado a apresentar à Autoridade Tributária. Se os ocultar com a intenção de não pagar impostos, o contribuinte comete o crime de fraude fiscal; se deles fizer menção como a lei lhe impõe, convoca sobre si o perigo de responsabilização criminal pela prática dos delitos que estiverem na origem dos rendimentos.”* – cfr. SILVA, Sandra Oliveira e – Nemu Tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário: das (in)ludíveis Antinomias à Harmonização (possível), in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2. P.839

<sup>26</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPI) Anotado e Comentado, 2013, Coimbra Ed.. ISBN 978-972-32-2140-4. Disponível online em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/57722> . Consultado online em 11/12/2020. P.30

determinação e concreta aplicação das medidas criadas com vista a combater fenómenos de evasão e fraude fiscal.<sup>27</sup>

No âmbito da proibição do excesso, parafraseando Gomes Canotilho, *“O sentido mais geral da proibição do excesso é, como se acaba de ver, este: evitar cargas coactivas excessivas ou actos de ingerência desmedidos na esfera jurídica dos particulares. Há, porém, um outro lado da proteção que, em vez de salientar o excesso, releva a proibição por defeito (Untermassberbot). Existe um **defeito de protecção** quando as entidades sobre quem recai um dever de protecção (Schutzpflicht) adoptam medidas insuficientes para garantir uma protecção constitucionalmente adequada dos direitos fundamentais.”*<sup>28</sup>

Relacionado com este princípio encontramos um juízo de ponderação. Como refere Gomes Canotilho, *“Quando se chegar à conclusão da necessidade e adequação da medida coactiva do poder público para alcançar determinado fim, mesmo nesse caso deve perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à «carga coactiva» da mesma (...) Meios e fins são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objectivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de «medida» ou «desmedida» para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.”*<sup>29</sup> <sup>30</sup> Em face da realidade supra evidenciada e, parafraseando Filipe de Vasconcelos Fernandes, sob pena de *“ficar irremediavelmente prejudicada a coerência do sistema fiscal e, com a deste último, a de todo o ordenamento jurídico”*, entende este Autor que *“a generalidade dos conflitos entre regras fiscais, em particular regras de incidência e regras fiscais especiais ou excepcionais deverão ser resolvidos por recurso à ponderação, de tal forma as derrogações ao carácter geral da incidência de imposto devem assumir natureza materialmente constitucional, ou seja, exigindo uma consecutiva demonstração da superioridade posicional dos interesses que lhes subjazem, o que significa que, nessa medida, as regras fiscais acabam por ser normas parcialmente abertas à otimização.”*<sup>31</sup>

De facto, não raras vezes os tribunais se vêm perante um conflito de duas normas, por vezes de igual relevância jurídica, sem a existência de uma relação de preferência legal em face da hierarquia normativa, e que visam ou afetam direitos fundamentais de igual relevância, muitas vezes em face da

---

<sup>27</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - Os limites do planeamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra, Coimbra Editora, 2006. ISSN 978-972-32-1433-4. P.291

<sup>28</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes - Direito Constitucional e Teoria da Constituição... (op. cit.) P.273

<sup>29</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes - Direito Constitucional e Teoria da Constituição... (op. cit.) P. 270

<sup>30</sup> Como explica Tiago Rolo Martins, *“No que concerne ao princípio da proporcionalidade, por influência germânica, é geralmente aceite que este comporta uma tridimensionalidade que torna possível decompor o princípio da proporcionalidade em três vertentes: (i) adequação (Geeignetheit), (ii) necessidade (Erforderlichkeit) e (iii) proporcionalidade em sentido estrito (Verhältnismässigkeit). Assim, o princípio da proporcionalidade desdobra-se nos princípios da adequação, da necessidade e do equilíbrio ou da proporcionalidade em sentido estrito.”* – cfr. MARTINS, Tiago Rolo – A configuração do princípio da proporcionalidade e a sua aplicação na ponderação de normas de direitos fundamentais: a fórmula da proporcionalidade, in Revista Jurídica, n.º 30, 2016, coord. Tiago Azevedo Basílio,, AAFDL Ed.. ISSN 2182-9039. P.448

<sup>31</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real, Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português, Ed. AAFDL, Janeiro, 2018. ISBN 978-7-629-167-1. Pp.146-147



promulgação de legislação subsequente, e em face de realidades que se pretende (re)estabelecer um regime jurídico. Como explica Tiago Rolo Martins, *“A circunstância das normas de direitos fundamentais terem tendencialmente uma natureza expansiva tem como consequência a potencialidade de as previsões de várias normas de direitos fundamentais se sobreporem, porquanto, devido a esta característica de expansibilidade, muitas situações da vida (ações e condutas) preenchem simultaneamente mais do que uma previsão, sendo que isto conduz, na maioria dos casos, a situação de conflito normativo, ou seja, a existência de pelo menos duas normas de direitos fundamentais aplicáveis e com efeitos jurídicos contraditórios. Assim, percebemos que as normas de direitos fundamentais têm uma alta potencialidade para entrarem em conflito.”*<sup>32 33</sup>

E é em face desta otimização que será de atender ao critério de efetividade (ou eficiência), o qual determina que, como explica Nuno Brandão, *“perante duas medidas com uma potencialidade danosa idêntica para os seus destinatários, deve ser escolhida a mais eficaz”*. Na fórmula simples, mas clara, formulada pelo Autor, *“[t]rata-se, no fundo, de responder a esta questão: “existirá um meio de tutela mais eficaz que não comporte uma afectação mais forte dos direitos fundamentais de terceiros ou de outros fins (constitucionalmente imanentes)”*.<sup>34</sup>

## **2.4 OS PRINCÍPIOS FISCAIS APLICADOS À DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL ATRAVÉS DE MÉTODOS INDIRETOS**

Quanto aos limites inerentes ao Princípio da Legalidade, nomeadamente na sua vertente material, conforme espelhado na jurisprudência dos Tribunais Superiores, *“o legislador tributário goza, em princípio, de discricionariedade normativo-constitutiva quanto à eleição dos factos reveladores de capacidade contributiva que podem ser elevados à categoria de factos tributários, bem como à definição dos elementos que concorrem para se definir a matéria colectável”*, estando, no entanto, vinculado à constituição quanto aos critérios gerais.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> MARTINS, Tiago Rolo – A configuração do princípio da proporcionalidade ... (op. cit.) P.437

<sup>33</sup> De acordo com o mesmo Autor, *“A formulação de um enunciado de preferência na escolha entre duas normas implica a prevalência de uma norma sob a outra, ou seja, a ponderação implica que uma das normas aplicáveis seja preterida por outra norma. Contudo a prevalência de uma norma não acarreta a invalidade da norma preterida.”* – cf. MARTINS, Tiago Rolo – A configuração do princípio da proporcionalidade ... (op. cit.) P.442

<sup>34</sup> BRANDÃO, Nuno – Bem Jurídico e Direitos Fundamentais: Entre a Obrigação Estadual de Protecção e a Proibição do Excesso, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume I Direito Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 108, 2017. ISBN 978-989-8891-07-5.257

<sup>35</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido no âmbito do processo 127/04, de 3/3/2004, pelo relator Juiz Benjamim Rodrigues, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040127.html>, consultado em 05/09/2020

Assim, e como supra referido, a necessidade de permitir a determinabilidade dos impostos não implica uma determinabilidade exata, mas a concretização dos meios para a concretizar, tendo sempre em vista o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade.

De facto, não obstante funcionar como critério e pressuposto de tributação e servir como princípio regulador do regime tributário, o princípio da capacidade contributiva não é exato e inequívoco. Como tal, em face de diversas situações com as quais a Autoridade Tributária se defronta, em face da necessidade de existir uma cooperação por parte do contribuinte para uma concretização exata deste princípio, verifica-se uma clara necessidade de o legislador estabelecer formas de tornar a liquidação e cobrança o mais prático e eficaz, mas sempre nunca perder de vista a legalidade e consequente legitimidade da sua atuação, à luz dos princípios aplicáveis.

Como decorre da jurisprudência dos tribunais superiores, “ *considerando que os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos, e que o princípio da justiça não pode dar cobertura a [todas as] situações (...), numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade, deve dar-se prevalência ao interesse público da prevenção e combate à evasão fiscal, sendo que neste juízo de ponderação deve ser tido igualmente em conta o princípio da justiça na perspectiva dos contribuintes que cumprem as suas obrigações fiscais, que de outra forma seriam prejudicados e negativamente discriminados em face dos que sistematicamente não as cumprem.* ».<sup>36</sup>

Pois que, ainda que em regra, como explica Susana Aires de Sousa, o indicativo seja o rendimento, nos termos implícitos no art. 104.º da C.R.P.,<sup>37</sup> certo é que, não raras vezes, será a capacidade de gastar que determinará a matéria coletável sobre a qual incidirá o imposto.

Como explica Pedro Marinho Falcão, relacionando a aplicação do princípio da capacidade contributiva com a aplicação de métodos indiretos de determinação de matéria coletável, e respetiva compatibilização, “ *Como a jurisprudência vem salientando, a utilização de métodos de fixação indirecta da matéria tributável conduz à determinação de valores ficcionados da mesma, valores que não de poder sempre ser afastados pelo contribuinte através da prova em contrário da aquisição desses rendimentos, pois, se assim não fosse, estaria a admitir-se a tributação assente em valores presumidos, com clara violação do princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos.* ”<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 06844/13, pela Relatora Anabela Russo, datado de 06-04-2017, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi), consultado online em 05/07/2020

<sup>37</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador, Reimpressão, Edições Almedina, Coimbra, Fevereiro 2021. ISBN 978-972-40-9017-7. P.215ss

<sup>38</sup> FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna, Edições Almedina, Novembro, 2016, Reimpressão. ISBN 978-972-40-6263-1. P.67

Assim, e como se verá, a aplicação de métodos indiretos para determinar a matéria coletável consubstancia um dos desvios à efetivação do princípio da capacidade contributiva, sendo, no entanto, um mal necessário, e que, em qualquer dos casos, poderá sempre ser ilidido pelo sujeito passivo na decorrência da inversão do ónus da prova operada e da proibição da aplicação de presunções inilidíveis no âmbito das normas de incidência tributária, expressamente consagrada no art. 73.º da L.G.T..<sup>39</sup>

### **3. FINALIDADE DO IMPOSTO**

#### **3.1 O ESTADO FISCAL**

Como consabido, em Portugal (e na generalidade dos países desenvolvidos) vigora o denominado “Estado Fiscal”, ou seja, como explica Germano Marques da Silva, *“um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos”*<sup>40</sup>, e em contraposição com o Estado Patrimonial, o qual *“tem as necessidades financiados com rendimentos da exploração económica do seu património”*.<sup>41</sup>

Esta realidade evidenciou-se após a revolução de 1974, pois que, como explica Benjamim Silva Rodrigues, *“O imposto deixou de ser entendido como um simples instrumento de arrecadação, para o “caldeirão”, das receitas do Estado, donde saíam para provar à satisfação das suas necessidades públicas, mas em que a parte, socialmente, então, mais sentida era aquela que era absorvida pelo esforço da guerra nos territórios de além-mar. Nela, assumiu-se como valor fundamental a ser prosseguido pelo sistema fiscal não só a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, como passou a atribuir-se-lhe uma nova função – a de funcionar como um instrumento de repartição justa dos rendimentos e de riqueza.”*<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> A inconstitucionalidade da existência de presunções absolutas, de presunções inilidíveis, é relevada pela doutrina e pela jurisprudência vigente, tendo importantes préstimos aquando da aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável. De facto, em termos meramente exemplificativos, atente-se que, não obstante as exigências contabilísticas a que os contribuintes se encontram adstritos, e como entendimento dos Tribunais Superiores, *“I - O custo não documentado pode relevar fiscalmente se o contribuinte provar, por qualquer meio admissível, a efectividade da operação e o montante do gasto. II - Os princípios especiais da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real devem prevalecer sobre o princípio geral de combate à evasão e fraude fiscal, especialmente nas situações em que só através dessa prevalência seja possível concretizar o impostergável princípio da justiça que o julgamento tem de emanar.”* - cfr. FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna, Edições Almedina, Novembro, 2016, Reimpressão. ISBN 978-972-40-6263-1. P.67

<sup>40</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, ... (op. cit.) P.125

<sup>41</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (op. cit.) P.27

<sup>42</sup> Rodrigues, Benjamim Silva – A desformatação administrativa da avaliação indirecta da matéria tributável. Um retorno às “Comissões Distritais de Revisão”? in Estudos em Homenagem ao Juiz Conselheiro António Henriques Gaspar, Ed. Almedina, 2019. ISBN 978-972-40-8208-0. P.381

Assim, os impostos passam a ser globalmente perspetivados como, na célebre expressão do juiz do Supreme Court norte-americano Olivier Wendell Holmes: «o que pagamos por uma sociedade civilizada»<sup>43</sup>

Ou seja, o imposto deixou de ser percecionado socialmente como uma forma de opressão, mas como o contributo de cada um para fazer a máquina funcionar, ou, como explica Germano Marques da Silva, “o preço das liberdades, a contribuição de cada um segundo a sua capacidade para a realização do Estado de direito.”<sup>44 45</sup>

A emergente relevância do Imposto na sociedade determinou a sua eticização social, concretizada no facto de que, como explica Susana Aires de Sousa, “Está hoje mais longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e a fraude fiscal vista como uma espécie de legítima defesa contra o Estado. Ao contrário do negócio privado, em que há uma contraprestação concreta da outra parte, ao pagamento do imposto ao Estado não corresponde por parte deste uma prestação com um conteúdo individualizado, o que contribuiu longamente para que a fraude às leis tributárias não fosse sentida como uma falta moral.”<sup>46 47</sup>

De facto, atualmente os impostos são essenciais para fazer a máquina estatal funcionar<sup>48</sup>, bem como para salvaguardar a execução das tarefas incumbidas ao Estado. Como explica Jorge Miranda, “No atual Estado Social de Direito, a simbiose entre a cidadania e a democracia comporta a afirmação da responsabilidade comunitária dos cidadãos-contribuintes para o financiamento da realização das **tarefas fundamentais do Estado** (artigo 9.º, da Constituição da República Portuguesa)”<sup>49</sup>.

---

<sup>43</sup> ADAMS, Charles – For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization, 2.ª ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford, 1999, *apud* NABAIS, José Casalta - Por um Estado Fiscal Suportável, in Estudos de Direito Fiscal, Volume IV, outubro, 2015, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6150-4. P.104

<sup>44</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.27

<sup>45</sup> Como explica Sandra Oliveira e Silva, “Pense-se, de forma arquetípica, no direito tributário, que não visa propriamente a investigação de eventuais infrações, mas a obtenção de receitas e a justa repartição da riqueza. Pense-, ainda, no direito estradal ou no direito ambiental, mais interessados (um) na garantia da segurança rodoviária e (o outro) na regulação das atividades poluentes do que na punição das condutas.” – *cf.* SILVA, Sandra Oliveira e – Nemo Tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário: ... (*op. cit.*) P.836

Não obstante e como evidencia José Casalta Nabais, o dever de pagar impostos “tem especial incidência em sede dos problemas do fundamento da criminalização das infrações tributárias e do bem jurídico protegido, porquanto um tal dever fundamental não pode ficar inteiramente à margem da base material da incriminação e sancionamento das condutas que atentem contra a convivência solidária dos membros da comunidade nacional no domínio do seu imprescindível suporte económico-financeiro.” – *cf.* NABAIS, José Casalta – Problemas Nucleares de Direito Fiscal, Coimbra, Novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8977-5. Pp. 227-228

<sup>46</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais, in Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. P.294

<sup>47</sup> *Cfr.* De facto, e conforme espelhado no relatório elaborado pela instituição Gulbekina, “A tolerância declarada em relação à fuga aos impostos diminuiu de forma clara de 1990 para 1999, tendo continuado a diminuir, mais lentamente, deste então.” – *cf.* RAMOS, Alice, MAGALHÃES, Pedro C., “Os valores dos portugueses – Resultados do European Values Study”, Gulbenkian Studies #1, Lisboa, 2021. Disponível online em <https://gulbenkian.pt/publication/os-valores-dos-portugueses/>. Consultado online em 22/06/2021. P.11.

<sup>48</sup> E não ignorando a realidade evidenciada por José Casalta Nabais, nos termos que se passam a transcrever: “(...) o recurso ao envidamento público para satisfazer necessidades de financiamento público no presente, que não possam ser asseguradas pelos impostos actuais, conquanto que os recursos assim obtidos sejam afectos a despesas de investimento, que com toda a probabilidade proporcionem adequado desenvolvimento económico futuro e por, conseguinte, a correspondente base de tributação, mais não é, ao cabo e ao resto, do que trocar impostos actuais que não é possível cobrar por impostos futuros proporcionais no quadro do exercício dinâmico da soberania fiscal, isto é, no quadro do exercício da soberania a longo prazo integrando o presente de forma inteiramente articulada com o futuro.” – *vide* NABAIS, José Casalta – Problemas Nucleares de Direito Fiscal, ... (*op. cit.*) P.207

<sup>49</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (*op. cit.*) P.196

Para tanto, e como concretiza José Casalta Nabais, “(...) é o estado fiscal que paga a conta do estado social, e que esta, ao concretizar-se no alargamento da acção do estado muito para além do seu homogéneo e restrito domínio clássico (*rectius liberal*) se consubstancia em mais e maior estado a implicar maiores despesas e, conseqüentemente, maior tributação ou carga fiscal.”<sup>50</sup> É, assim, o “o contributo indispensável a uma vida em comunidade”, que implica que “(...) cada contribuinte te[nha] simultaneamente um dever, o dever de contribuir para a comunidade que integra, e direitos entre os quais se encontra o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma.”<sup>51 52 53</sup>

Por fim, a título exemplificativo e demonstrativo da importância inerente à cobrança e pagamento dos impostos devidos, no âmbito do supra mencionado Estado Fiscal que suporta o funcionamento da sociedade, temos que o Estado, na qualidade de credor dessas quantias, se encontra munido de diversas vantagens em relação à generalidade dos demais créditos, e face aos outros credores. Como explica Manuel Cortes Rosa, “*Longe de se encontrar em posição paralela à dos demais credores, o sujeito activo da relação jurídica tributária vê o seu direito rodeado de particulares garantias. Já no regime das faculdades que, genericamente, a lei concede aos credores insatisfeitos (execução forçada e indemnização por perdas e danos), a relação jurídica tributária apresenta especialidades de relevo. Mas, além disso, a lei comina diversas sanções para condutas que infrinjam deveres tributários, quer esses deveres se vão encabeçar no contribuinte, quer incidam sobre outras pessoas.*”<sup>54</sup>

### **3.2 FINALIDADES DO IMPOSTO PROPRIAMENTE DITAS**

Conforme já supramencionado, de entre os tributos existentes no nosso ordenamento jurídico, com relevância para a matéria objeto de análise na presente dissertação essencialmente o imposto.

<sup>50</sup> NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos ... (*op. cit.*) Pp.575-576 e 679

<sup>51</sup> NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos – ... (*op. cit.*) Pp.575-576 e 679

<sup>52</sup> Veja-se que, nas palavras de José Casalta Nabais, “os impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado, pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade, a qual, ao implicar o reconhecimento, respeito e garantia de um conjunto amplo de direitos (em que se incluem os direitos sociais), acaba por assegurar um mínimo de igual liberdade para todos, ou, por outras palavras, uma base mínima de solidariedade. Daí que não possa ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não se compreende como possa ser preservada a liberdade que um tal preço visa serviços. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, nessa hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade, que está na base de um tal estado, porquanto embora todos beneficiem dos serviços públicos, apenas contribuem para o seu financiamento os que revelem capacidade contributiva.”<sup>52</sup> Como concretiza o Autor, “Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar.” – *cf.* NABAIS, José Casalta - Por um Estado Fiscal Suportável... (*op. cit.*) Pp.104-105 e 127

<sup>53</sup> De acordo com Germano Marques da Silva, o imposto consubstancia o preço de pertencer a uma comunidade, a manifestação do dever de solidariedade dos cidadãos para com a comunidade que constituem, *in* SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.33

<sup>54</sup> ROSA, Manuel Cortes - Natureza jurídica das penas fiscais, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. P.1

Para efeitos de determinação da noção do imposto, a doutrina e a jurisprudência nacional adotam a definição dada por José Casalta Nabais, definindo-o através de uma tríplice decomposição, constituída por três elementos: o objetivo, o subjetivo e o teleológico (finalista). Assim, "*objectivamente, o imposto é uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4) e coactiva (5). Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação com as características objectivas que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) possuidores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (6) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7). Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham carácter sancionatório (9).*"<sup>55</sup>

Com referência ao elemento teleológico, o Autor releva o facto de o imposto, não obstante não se limitar a uma finalidade financeira, nunca poderá ter uma função sancionatória.<sup>56</sup>

Quanto às finalidades, decorrentes do n.º 1 do art. 103.º e do n.º 1 do art. 104.º, ambos da C.R.P., podemos identificar genericamente a redistribuição da riqueza (e dos encargos), a inerente estabilização económica, e desenvolvimento económico e social através da afetação dos recursos à execução das finalidades do Estado.<sup>57</sup> Decorre assim destes preceitos a essencialidade dos impostos para que o Estado possa exercer a sua função de satisfazer as necessidades gerais da sociedade.<sup>58</sup>

Como explica Jorge Miranda, "*A supremacia do imposto no quadro dos meios de financiamento público surge como inevitável e pelo facto de a generalidade das funções assumidas pelo Estado assegurarem a satisfação de necessidades indivisíveis, em relação às quais não existe a possibilidade de imputação isolada a cada contribuinte ou grupo de contribuintes.*"<sup>59</sup> Além de que, como aprofunda o referido Autor, "*No Estado Social sempre que um direito básico estiver em risco por ausência ou insuficiência gravosa de meios, o Estado está vinculado a assegurar os recursos económicos elementares que possibilitem o exercício desse direito, daí a necessidade do seu financiamento pela via fiscal. O imposto não exprime assim um vácuo neutro, tem antes uma finalidade social intrínseca e está comprometido na **redistribuição dos rendimentos e da riqueza** e no **desenvolvimento económico e social.***"<sup>60 61</sup> Como concretizam os

---

<sup>55</sup> NABAIS, José Casalta – Problemas Nucleares de Direito Fiscal... (op. cit.). P.16. No mesmo sentido, o mesmo Autor, in NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos – ... (op. cit.). P.681

<sup>56</sup> Como explica o Autor, "*os impostos, que mesmo na época do liberalismo económico oitocentista nunca tiveram uma natureza totalmente neutra em termos económicos e sociais, prosseguem, sobretudo no actual Estado social, ao lado da finalidade reditícia, os mais variados objectivos de natureza económica e social, conquanto que não tenham carácter sancionatório.*" – cfr. NABAIS, José Casalta – Problemas Nucleares de Direito Fiscal, ... (op. cit.). P.17

<sup>57</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (op. cit.). P.294

<sup>58</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (op. cit.). P.27

<sup>59</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.).P.196

<sup>60</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.). P.197

<sup>61</sup> Como explica Filipe de Vasconcelos Fernandes, "*A existência de necessidades financeiras públicas deriva de um dever do próprio Estado em garantir um determinado grau de bem-estar aos cidadãos, que a mais não corresponde senão a um certo núcleo das suas necessidades privadas que se presumem identificadas com alguns dos seus direitos fundamentais e que, por isso, são diretamente reivindicáveis junto dos poderes públicos. O Estado Social encontra na sua dimensão redistributiva, a mais significativa expressão do seu relevo fiscal, já que o próprio legislador constituinte se encarregou de, na alínea b) do artigo 81.º, referir que, de entre outras, é incumbência prioritária do Estado no domínio económico e social "promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal", criando*

referidos autores, “O imposto assume (...) duas funções medulares: uma função estritamente **financeira** e uma função de **regulação** ou de **ordenação**”<sup>62</sup> 63

Quanto às funções do Estado no que diz respeito à satisfação de necessidades coletivas propriamente ditas e a sua dependência para com as receitas obtidas através dos impostos, Joaquim Freitas da Rocha, “a circunstância, na nossa óptica absolutamente incontornável, de competir ao Estado (em sentido amplo) a tarefa de satisfação de necessidades colectivas como a defesa, segurança, diplomacia, saúde, educação, transporte, ambiente ou planeamento territorial, entre outras, para o que carece de encontrar meios de financiamento adequados, a maior parte de natureza coactiva, tributária e particularmente fiscal. Neste sentido, refere o legislador constituinte que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (...)”, precisando posteriormente o legislador ordinário, nos diversos diplomas atinentes às matérias em causa, o arsenal de poderes funcionais liquidatórios, de cobrança e inspectivos que os credores fiscais têm ao seu dispor Na verdade, além de se assumirem como um verdadeiro garante do Estado de Direito e Democrático, os impostos constituem um dos pilares essenciais da construção do um sistema de bem-estar constitucionalmente previsto e garantido, na medida em que sem a sua existência dificilmente as prestações jurídicas (v.g., aprovação de diplomas normativos como leis, decretos-lei, regulamentos) e materiais (construção e manutenção de escolas, hospitais e habitações, atribuição de pensões ou subsídios, etc.) que os actores públicos estão obrigados a efectivar seriam levadas à consecução.”<sup>64</sup>

#### **4. PLANEAMENTO, EVASÃO E FRAUDE FISCAL**

Em face do já foi referido nos capítulos anteriores, nomeadamente quanto à relevância dos impostos na sociedade, é de conhecimento generalizado que os problemas relacionados com o sistema fiscal e inerentes fenómenos de fraude e evasão fiscal têm gerado preocupações emergentes, cujo relevo

---

*assim um papel privilegiado par a fiscalidade na promoção da dignidade e do bem-estar individual.” – cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real, ... (op. cit.). P.119*

<sup>62</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.). P.201

<sup>63</sup> Sendo que, no âmbito desta última, verifica-se a necessidade de o Estado salvaguardar o “mínimo de existência” a que está vinculado. – cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real, ... (op. cit.).

De facto, e como jurisprudencialmente aceite no nosso ordenamento jurídico, “Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdade fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade.” – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 312/2000, proferido no âmbito do processo n.º 442/99, de 20 de junho de 2000, pelo Relator Juiz Conselheiro Vítor Nunes de Almeida, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>, consultado em 05/08/2020

<sup>64</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade, Do direito à livre panificação fiscal, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Eward Horster, Almedina, Coimbra, disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35871/1/Direito%20fiscal%20e%20autonomia%20da%20vontade.pdf> . P.2

se tem evidenciado em face da importância, cada vez maior, dos impostos para o Estado e, consequentemente, para a sociedade em geral.

A importância dos impostos com referência às funções que são constitucionalmente incumbidas ao Estado, tendo sido já objeto de análise prévia, não cabe discorrer no presente capítulo.

Assim sendo, e como referia acertadamente Benjamim Franklin, se é certo que *“para além da morte a obrigação de pagar impostos é uma das certezas humanas, não é menos verdade, independentemente do grau de previsibilidade da sua cobrança, é igualmente certo que constitui uma certeza para o Estado, o ter de se confrontar com a tendência para a fuga ao pagamento, através dos mais variados comportamentos ilícitos dos obrigados tributários”*<sup>65</sup>

Considerando as alterações que sucederam na perceção da sociedade para com os tributos, nomeadamente os impostos, e que determinaram a sua reconhecida eticização, nas palavras de Andrei Schmidt, *“o direito assume uma missão de redobrada relevância, funcionando como instrumento legítimo de direcção da política económica do Estado e, sucessivamente, de protecção contra as eventuais violações observadas no respectivo segmento. De modo que não podemos cogitar a existência de uma regulação jurídica da política económica sem igualmente pensarmos, num primeiro momento, na tutela a ser exercida sobre os valores mais elementares que a compõem e, logo após, no sistema de sancionamento que deve incidir sobre os desvios observados.”*<sup>66 67</sup>

De facto, é notório e consabidamente perverso o efeito social da evasão; no rol avançado por António Dôra, este fenómeno: *«a) obriga à exacerbação do ónus tributário sobre os contribuintes diligentes ou sobre os que estão materialmente impossibilitados de se valer dos expedientes evasivos; b) comprime as receitas públicas, como alternativa, privando o Estado dos meios necessários à execução dos serviços que se atribui; c) corrói o princípio da igualdade tributária; d) frustra a distribuição dos encargos fiscais segundo a capacidade contributiva dos indivíduos»*.<sup>68</sup>

Já relativamente ao conceito de planeamento em geral, este aparece em regra associado a um comportamento adotado opor um contribuinte com vista a obter uma poupança fiscal.”<sup>69</sup> De entre os vários

---

<sup>65</sup> PAIVA, Carlos – Das infrações fiscais à sua persecução processual, 2ª Ed., Ed. Almedina, Março, 2017. ISBN 978-972-40-6945-6. P.87

<sup>66</sup> SCHMIDT, Andrei Zenkner – Fundamentos para uma parte geral do Direito Penal Económico, In Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IURIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2. P.116

<sup>67</sup> Pois que, como concretiza, o Autor na citada obra, pp. 115-116, *“Se bem examinarmos os contornos históricos das principais crises políticas e económicas observadas ao longo do século XX, perceberemos que a interferência do Estado na economia, ainda que sob as mais variadas dimensões, é uma exigência da qual não mais podemos abdicar. O bloco comunista ruiu. O neoliberalismo anglo-americano teve suas bases significativamente revistas a contar de 2009. O legado que nos foi transmitido a partir dessas duas rupturas foi a de que uma terceira via, caso pretenda conciliar liberdade individual e justiça social, ainda tenha que perseguir, sob a lógica do capitalismo e da democracia, o diálogo entre welfare state e invisible hand.”*

<sup>68</sup> JOÃO RICARDO CATARINO/NUNO VICTORINO ‘ CONTRIBUTOS PARA O ESTUDO DO NOVO DIREITO INFRACCIONAL TRIBUTÁRIO?, CTF, N.º 405 (2002), P.45 apud COSTA, Miguel João de Almeida – A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infrações, in Instituto de Direito das empresas e do Trabalho, Miscelâneas, n.º 6, Coimbra, abril 2010. ISBN 978-972-40-4182-7. P.192

<sup>69</sup> SANTOS, António Carlos dos – *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O fiscalista no seu labirinto*, in Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 38, Edição do Instituto Superior de Gersão, Abril-Junho 2009. P.62



atos possíveis, como explica António Santos, “há alguns que são ilícitos, constituindo um delito ou uma infracção, merecendo, por isso, um sinal vermelho por parte do ordenamento jurídico, outros que são lícitos perante o direito no seu conjunto (e, não raro, até desejáveis), merecendo um sinal verde, outros ainda que, sem constituírem um delito ou infracção fiscal, poderão infringir outros normativos (não penais ou contraordenacionais). São estes últimos comportamentos, situados numa zona de fronteira (a que corresponderia a emissão de um sinal amarelo, que devem ser objecto de uma análise mais profunda”.<sup>70</sup>

Em consonância, como ensina Joaquim Freitas da Rocha, de entre estes fenómenos que “têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração e diferimento tributário”<sup>71</sup>, podemos identificar três categorias, a saber, o Planeamento fiscal (lícito), a Evasão fiscal, e a Fraude Fiscal, encontrando-se estes dois últimos no âmbito do planeamento fiscal ilegítimo, como *infra* se concretizará.

#### **4.1 PLANEAMENTO FISCAL LÍCITO**

Em relação ao planeamento fiscal, pouco haverá a referir no âmbito da presente dissertação em face do tema que configura seu objeto, ainda que muito haja a desenvolver no âmbito deste ramo de direito, não se pretendendo assim dirimir a sua relevância.

Ora, como evidencia Carlos Paiva “Uma vez que a tributação se encontra sujeita aos princípios da tipicidade e da legalidade, só os atos ou negócios expressamente previstos na lei podem ser sujeitos a tributação, por isso encontra-se afastada a hipótese de interpretações analógicas.” Assim, o Autor identificou o fenómeno com o recurso a negócios jurídicos menos onerosos<sup>72</sup>

De facto, e considerando a panóplia legislativa vigente, como explica Miguel João de Almeida Costa “A ideia de estadualidade fiscal exprime-se também no princípio da subsidiariedade da intervenção estadual na vida económica – enunciado por HEINZ HALLER-, que exige que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultarem danos para a colectividade, ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual. Dentro desta área de liberdade, e num contexto de justiça fiscal, os particulares têm a possibilidade de actuar de modo que lhe permitir obter o melhor resultado fiscal. Têm, isto é, a oportunidade de fazer uma planificação fiscal preordenada a pagar o mínimo possível a título de imposto (...)”<sup>73</sup>

<sup>70</sup> SANTOS, António Carlos dos – *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: ...* (op. cit.). P.65

<sup>71</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – *Direito fiscal e autonomia da vontade...* (op. cit.). P.7

<sup>72</sup> PAIVA, Carlos – *Das infracções fiscais à sua perseguição processual, ...* (op. cit.) P.104

<sup>73</sup> COSTA, Miguel João de Almeida – *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão ...* (op. cit.) PP.188-189

Assim, como ensina Joaquim Freitas da Rocha, “*O planeamento fiscal pode ser conceptualizado como o conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal*”, no âmbito do qual “*não exist[e] qualquer valoração negativa da conduta em causa, (...) considerando-se esta absolutamente intralegem.*”<sup>74 75</sup>

## **4.2 PLANEAMENTO FISCAL ILEGÍTIMO**

Quanto a esta classificação de planeamento fiscal, em oposição ao que antecede, Saldanha Sanches identifica dois fenómenos tipo: a fraude fiscal e fraude à lei fiscal. A primeira situação corresponde à fraude fiscal propriamente dita, e a fraude à lei fiscal a evasão fiscal, na aceção adotada de Joaquim Freitas da Rocha. Assim, explica o Autor que a fraude fiscal corresponde a uma conduta que viola um dever de cooperação por parte do sujeito passivo, e que tem inerente a si o preenchimento de um tipo legal punido como crime ou contraordenação, enquanto que a fraude à lei fiscal corresponde aos comportamentos que visam “contornar a lei sem expressamente a infringir”, indo contra a intenção do legislador, visando “*ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam.*”<sup>76</sup>

A ambas as realidades – evasão e fraude fiscais, são inerentes e verificáveis consequências nefastas para com as já mencionadas finalidades dos impostos. Como explica Óscar Afonso quanto à função de (re)distribuição da riqueza, “*A evasão e fraude fiscais têm efeitos sobre a distribuição do rendimento ao distorcer a função redistribuição do Estado. Face à redução das receitas fiscais, o Estado terá de reduzir os gastos públicos ao nível do pagamento de benefícios sociais ou, eventualmente, sobrecarregar fiscalmente outros sectores da população. Deste modo, a ENR tende a aumentar a desigual distribuição do rendimento. Pode haver alguma contratendência de impacto menor: famílias de baixo rendimento podem obter rendimentos adicionais e assim melhorar o seu nível de vida operando na ENR*”<sup>77</sup>

E, por esse motivo, a reacção à fraude e evasão fiscal serão uma forma de salvaguardar a repartição justa de rendimentos e riquezas, pois que se “***acabam por se repercutir também no cidadão-contribuinte cumpridor***”, identificando Jorge Miranda e Rui Medeiros esta situação com uma

<sup>74</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade, ... (op. cit.) P.7-8

<sup>75</sup> Como evidencia o Autor, “*Na maior parte das situações, ou pelo menos em grande parte delas, o que se passa é que os contribuintes e demais sujeitos tributários fazem um aproveitamento negativo da tipicidade fiscal, pois sabendo eles que nullum tributum sine lege, procuram explorar os vazios da normação e “contornar” (ilicitamente, insiste-se) as prescrições dos códigos e leis fiscais.*” – cf. ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade, ... (op. cit.) P.8

<sup>76</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - Os limites do planeamento fiscal ... (op. cit.) Pp.21-22

<sup>77</sup> AFONSO, Óscar – Economia Não Registada e respectivo peso em Portugal, in Fraude em Portugal, Causas e Contextos, Maio 2017, 1.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6976-0. P.158

situação de “concorrência desleal”, um “sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores”, e um “subsídio indireto aos contribuintes infratores.”<sup>78</sup>

Quanto aos pressupostos inerentes à luta contra o planeamento fiscal ilegítimo, António Carvalho Martins explica que *“Sendo embora, certo que os movimentos de fuga aos impostos e à assunção de obrigações tributárias ocorrem em todas as estruturas e concepções da ordem e da orgânica tributária, sucede que numa concepção e estrutura sócio-personalista como é a da actual Constituição, toda a construção doutrinária sobre a evasão e a fraude tributária tem de partir de outros pressupostos: os da justa repartição do dever de contribuir segundo a capacidade contributiva e dos seus caracteres de substratos determinantes e delimitativos do objecto e alcance das normas de incidência; e os da diferença entre os procedimentos, actos, factos ou situações que, pela ordem constituída, foram, efectivamente, abrangidos na esfera da realização, integral, da colectividade e os que, no plano político dessa mesma realização, foram deixados fora de tal esfera, segundo os critérios políticos dessa mesma realização, segundo as possibilidades e as oportunidades; e os dos comportamentos de fuga intencional, procurada e variável, segundo a gravidade do seu objecto e o grau de culpa dos procedimentos ilegítimos, que possam ser havidos como formas menos graves de evasão, ou formas muito graves de fraude tributária”*<sup>79</sup>

Já de acordo com os ensinamentos de Joaquim Freitas da Rocha, *“Jurídica e axiologicamente distintos do planeamento fiscal são a evasão e a fraude fiscais, sendo o principal critério diferenciador, na nossa óptica, o grau de ilicitude ou a carga valorativa negativa subjacente. Para estes efeitos, e como já decorre do apartado sistemático anterior, utiliza-se aqui um conceito operativo de ilicitude, entendido esta como o grau de desconformidade de determinada conduta com o Ordenamento normativo, podendo-se constatar que determinadas condutas ou comportamentos violam de modo mais gravoso esse Ordenamento, em termos de atentar contra os seus bens jurídicos fundamentais e contra os seus valores essenciais, enquanto outros o violam mas de modo mais moderado, afrontando bens e valores que, pela sua natureza, não revestem a característica da essencialidade.”*<sup>80</sup>

E, em face da realidade que esteja em causa, caberá o legislador determinar, quer as consequências dos comportamentos, quer a forma de as impedir ou minimizar, considerando sempre as finalidades que se pretendem atingir e os ramos de direito (e princípios inerentes) que estão ao seu dispor. Como explica o referido Autor, *“Ao nível do poder legislativo, as formas mais frequentes de impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos que os contribuintes adoptam para aliviar o peso da carga fiscal são o alargamento dos tipos fiscais, a criação de normas anti-abuso, a imposição de deveres acessórios e a*

---

<sup>78</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.) Pp.198-199

<sup>79</sup> MARTINS, António Carvalho – Simulação na Lei Geral Tributária e pressuposto do tributo em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal, Novembro, 2006, Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1456-7. P.15

<sup>80</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade, ... (op. cit.). P.11

*punição de comportamentos.*”<sup>81</sup> Sendo que, com referência ao assunto em apreço na presente dissertação, destaca-se a nível de ampliação dos tipos legais, a utilização de ficções e presunções, com base em indícios, e, no âmbito da punição (muitas vezes com reforço na violação dos deveres), a punição de comportamentos no âmbito do Direito Penal, tipificando as condutas mais graves e nefastas (com uma lesão mais danosa para os bens jurídicos tutelados, e respeitados os demais pressupostos legais), como crimes.

#### **4.2.1 EVASÃO FISCAL**

Como sucede várias vezes, atos ou negócios que não sejam objeto de sanção penal (ou contraordenacional), podem estar em violação de outras normas ou princípios de direito, levando a uma reação por parte do ordenamento jurídico. Como tal, António Santos explica que “*Estes comportamentos de planeamento fiscal de risco (não queridos, nem sugeridos pelo legislador), tanto podem, no final de uma análise mais profunda, revelar-se em total conformidade com a lei, como podem desembocar em comportamentos a-jurídicos, sancionáveis por violação de um ilícito sem natureza de infracção fiscal*”<sup>82</sup>

Assim, num campo intermédio, entre o fenómeno do planeamento fiscal e de fraude fiscal, encontramos a evasão fiscal, consubstanciando uma opção *intra legem*, que permite ao contribuinte/sujeito passivo uma tributação inferior à almejada pelo legislador. Parafraseando Carlos Paiva, “*Quando um determinado tipo de comportamento se traduz na celebração ou utilização de negócios jurídicos ou operações contabilísticas, de per si, ou cumulativamente, perfeitamente enquadrados nas disposições legais vigentes, aquilo que, não o sendo, se aproxima do chamado planeamento fiscal legítimo, então falamos de elisão fiscal, de acordo portanto com o ordenamento jurídico, antes se revê na utilização rebuscada dos quadros legais, evidenciando uma notória capacidade de engenharia fiscal, que não foram considerados nas normas de incidência e permitem a realização de uma significativa poupança fiscal.*”<sup>83</sup>

Já Joaquim Freitas da Rocha entende que “*A evasão fiscal (...) consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas tributárias como anómalos ou abusivos, tendo em vista o fim que pretendem atingir. Pode falar-se, por isso, numa ilicitude relativa ou moderada, consistindo mesmo esta circunstância o traço distintivo essencial em relação ao planeamento. Com efeito, o grau de desconformidade com o Ordenamento fiscal é aqui moderado, estando-se em presença de actos que à partida seriam válidos ou lícitos, mas que a norma jurídica fiscal qualifica como abusivos ou não conformes, considerando-os conduta*

---

<sup>81</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade ... (op. cit.) P.15

<sup>82</sup> SANTOS, António Carlos dos – Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: ... (op. cit.) P.74

<sup>83</sup> PAIVA, Carlos – Das infracções fiscais à sua perseguição processual, ... (op. cit.) P.104

*extralegem. (...) na medida em que se está em presença de uma realidade que ocupa um “espaço intermédio” a caminho da fraude, mas ainda não no âmbito desta”*<sup>84</sup>

Quanto às causas subjacentes ao fenómeno da evasão fiscal, Domingo Fanha evidencia quatro causas associadas, a saber: *“I. Falta de consciência tributária, em grande parte radicada na intrínseca falta de educação fiscal; II. Sistema tributário pouco transparente, porque ininteligível; III. Administração Tributária pouco flexível; [e] IV. Baixo risco de ser detectado.”*<sup>85</sup>

#### **4.2.2 FRAUDE FISCAL**

No que diz respeito à fraude fiscal, trata-se de um comportamento ilícito, com vista a alcançar um objetivo ilícito, e que legitima, nos termos que *infra* se concretizarão, a sua tipificação como crime.

Quanto a este comportamento, Carlos Paiva entende que *“ocorrerá sempre que um sujeito passivo de imposto, face à verificação de determinada relação jurídica tributária, pratique atos ou celebre negócios jurídicos que lhe permitam evitar o pagamento de impostos, ou de que resultam proveitos fiscais, em razão da utilização desses meios contrários à lei. Nestas circunstâncias estaremos perante uma evasão ilícita, que se consubstancia numa atuação ilegal, visando afastar a possibilidade da administração fiscal de receber o tributo, que resulta da verificação de um facto tributário.”*<sup>86</sup>

Como tal, explica Joaquim Freitas da Rocha que *“A fraude fiscal (tax evasion), diferentemente, já consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, praticados num quadro de ilicitude, têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento tributário. Aqui, como se constata, o grau de desconformidade da conduta com o Ordenamento jurídico-tributário é elevado e verifica-se claramente uma intenção fraudulenta por parte do sujeito que assim opera ou actua, e a sua actuação consubstancia uma violação directa das normas jurídicas”*

Não obstante, tal crime será objeto de análise em capítulo autónomo, porquanto incide diretamente no objeto de análise.

---

<sup>84</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Direito fiscal e autonomia da vontade, ... (*op. cit.*) P.12-13

<sup>85</sup> FANHA, Domingo Estêvão Mesquita Albardeiro - Tributação das Manifestações De Fortuna, in Julgar, n.º 15, Maio/Agosto, 2017, Coimbra Editora. Disponível online em [http://julgar.pt/julgar\\_em\\_papel/julgar-n-o-15/](http://julgar.pt/julgar_em_papel/julgar-n-o-15/), consultado em 24/09/2020. P.237

<sup>86</sup> PAIVA, Carlos – Das infrações fiscais à sua perseguição processual, ... (*op. cit.*) Pp.105-106

## **5 – OS DEVERES DO CONTRIBUINTE ENQUANTO SUJEITO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

Ainda no âmbito do capítulo referente ao Direito Tributário, consideramos ser necessário fazer uma breve referência à relação jurídico-tributária, pois que subjacente ao comportamento adotado pelo sujeito passivo encontramos, como se verá, os comportamentos tipo que poderão consubstanciar a prática do crime de fraude fiscal, p.p. pelo art. 103.º do R.G.I.T..

Como tal, no que diz respeito à relação jurídica tributária, prevê o n.º 1 do art. 36.º da L.G.T. que *“A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.”*

Conforme ensinam Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *“O facto constitutivo da relação tributária é um facto complexo cuja ocorrência faz desencadear o nascimento desta e das correspondentes vinculações. Trata-se de um facto complexo (e não simples) porque na sua estrutura é possível identificar dois componentes distintos: (i) um facto real e concreto – uma ocorrência fenoménica espaço-temporalmente localizada a que tradicionalmente se reserva a designação de “facto tributário” (stricto sensu) – e (ii) uma norma que preveja como sendo apto a desencadear efeitos tributários.”*<sup>87</sup>

Em sentido semelhante, Joaquim Condeso e João Sérgio Ribeiro evidenciam que é o facto tributário que *“está na base da noção de incidência de imposto”*, correspondendo a um *“conjunto de circunstâncias, hipoteticamente previstas na norma, cuja verificação, através do encontro da situação real com a norma, dá lugar ao nascimento de uma obrigação tributária concreta.”*<sup>88 89</sup>

No âmbito da relação jurídico-tributária, enquanto *“relação obrigacional complexa, que abrange no seu perímetro vínculos recíprocos e independentes”*<sup>90</sup>, é possível identificar dois tipos de deveres, os deveres principais, e os deveres acessórios.

### **5.1 DEVERES PRINCIPAIS**

Quanto ao primeiro, o dever principal, em face de tudo o que já foi dito, considerando as funções do Estado e a essencialidade da cobrança de impostos no âmbito do denominado “Estado Fiscal”, identificamos o dever principal do contribuinte com o dever de pagar impostos.

---

<sup>87</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Outubro, 2017, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7189-3. P.53

<sup>88</sup> CONDESSO, Joaquim - Avaliação da matéria colectável por métodos indirectos in Temas de Direito Tributário, [em linha], 1.ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [Consult. 20 out. 2020]. Disponível na internet: <[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TDT2019.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDT2019.pdf)>. ISBN 978-989-8908-84-1. P.60

<sup>89</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento, ... (op. cit.) P.106

<sup>90</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, ... (op. cit.) P.111

Assim, o vínculo principal, é constituído simultaneamente pelo crédito e pela dívida tributária, constituindo a obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária.<sup>91</sup> art. 30.º n.º 1 al. a) LGT.<sup>92 93</sup>

Consequentemente, este dever principal corresponde ao (eventual) pagamento do imposto, por forma a assegurar as receitas do Estado e, bem assim, permitir que o Estado execute as finalidades a que se encontra adstrito.

## **5.2 DEVERES ACESSÓRIOS**

Por outro lado, e em contraposição com o dever principal, ainda que umbilicalmente conexos, encontra-se os vínculos acessórios.

Como explica Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *“Os vínculos acessórios consistem em nexos relacionais que têm uma natureza eminentemente instrumental e secundária, na medida em que têm por objecto possibilitar a efectivação de um outro vínculo de obrigação principal (de efectuar o pagamento).”* Como adiantam os Autores, objetivamente, estes vínculos são objetivamente amplos, abarcando deveres documentais, de colaboração, de pagamento, etc.<sup>94</sup> De maneira que estes vínculos acessórios permitem alcançar o vínculo principal, sem perder de vista os princípios aplicáveis.

Como tal, há que atender ao previsto nas al. b) a e) do art. 30.º e n.º 2 do art. 31.º, ambos da L.G.T., através do qual se conclui que os vínculos acessórios são dependentes e intrínsecos ao vínculo principal, consubstanciando veículos de determinação do cumprimento efetivo do mesmo, ou consequências do seu incumprimento nos termos legalmente previstos para o efeito.<sup>95</sup>

Com o desenvolver da sociedade e das regras e fenómenos inerentes, com o consequente desenvolvimento das tecnologias e das complexidades comerciais, podemos ainda identificar, cada vez mais, os sujeitos passivos como colaboradores ativos da autoridade tributária. De facto, não raras vezes cabe

---

<sup>91</sup> Cfr. al. a) do.º 1 do art. 30.º da L.G.T. – *“1 - Integram a relação jurídica tributária: a) O crédito e a dívida tributários; (...)”* e n.º 1 do art.31.º da L.G.T. - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária.

<sup>92</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, ... (op. cit.) P.111

<sup>93</sup> Como evidencia Sandra Oliveira e Silva, com referência ao disposto no art. 10.º da L.G.T. [O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis] *“Por força do princípio da neutralidade axiológica dos impostos (art. 10.º da LGT), torna-se irrelevante saber se o facto tributário (o facto gerador de rendimento) corresponde à prática de um ato moral ou imoral, de um facto lícito ou ilícito (mesmo criminalmente ilícito). Também os rendimentos provenientes de condutas consideradas imorais, de tráfico ilícito, de atos de corrupção, etc., estão sujeitos à incidência dos impostos aplicável, devendo, por isso, constar das declarações que o contribuinte é obrigado a apresentar à Autoridade Tributária. Se os ocultar com a intenção de não pagar impostos, o contribuinte comete o crime de fraude fiscal; se deles fizer menção como a lei lhe impõe, convoca sobre si o perigo de responsabilização criminal pela prática dos delitos que estiverem na origem dos rendimento.”* – cfr. SILVA, Sandra Oliveira e – Nemo Tenetur se ipsum accusare ... (op. cit.) P.839

<sup>94</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária ... (op. cit.) P.114

<sup>95</sup> Cfr. Als. b) a e) do n.º 1 do art. 30.º da L.G.T.: *“1 - Integram a relação jurídica tributária: (...) b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; d) O direito a juros compensatórios; e) O direito a juros indemnizatórios”* e o n.º 2 do art. 31.º da L.G.T. – *“São obrigações acessórias do sujeito passivo, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”*

efetivamente aos profissionais particulares efetivar e efetuar o papel do estado, no que à arrecadação de impostos diz respeito, como sucede, a título meramente exemplificativo, com os advogados, com os notários, com os Revisores Oficiais de Contas ou com os Técnicos Oficiais de Contas<sup>96</sup>. Como constata Saldanha Sanches, *“A atribuição de crescentes deveres de cooperação aso particulares não vem afastar, como já deixámos referido, o princípio de que a aplicação da lei fiscal é uma tarefa da Administração. Que responde pelos resultados gerais desta e desempenha uma função permanentemente supletiva quanto ao cumprimento dos deveres dos particulares. Cabendo-lhe, por esse motivo, a detecção dos factos fiscalmente relevantes, através de uma tarefa de verificação da forma como são cumpridos os deveres de cooperação, quer quanto ao seu conteúdo positivo quer quanto às possíveis omissões.”*<sup>97</sup>

Quanto aos deveres acessórios, podemos distingui-los entre documentais e não documentais.

Assim, quanto às obrigações de natureza documental, estes relevam de forma preponderante, derivado ao facto de a generalidade dos deveres se materializarem na forma documental, enquanto tradutora de uma realidade que deverá (ou deveria) corresponder à realidade.<sup>98</sup>

Neste âmbito, e a título meramente exemplificativo, com referência ao C.I.R.S. e ao C.I.R.C., destacam-se as seguintes obrigações acessórias que recaem sobre os sujeitos passivos: De apresentar declarações (de início, cessação ou alteração de atividade)<sup>99</sup>; De ter e manter contabilidade organizada<sup>100</sup>; De ter e manter livros de registos<sup>101</sup>; De emitir faturas e/ou recibos<sup>102</sup>; De prestação de informações e esclarecimentos<sup>103</sup>;

Já quanto aos deveres acessórios não documentais, referem-se essencialmente ao dever de colaboração inerente à relação jurídico-tributária, com especiais encargos e ónus do lado do contribuinte.

Como evidencia Saldanha Sanches *“ao lado das prestações fiscais pecuniárias, surj[e] uma complexa teia de prestações não pecuniárias, que se destinam a tornar possível a determinação exacta das primeiras”*<sup>104</sup>, e que transcende os deveres acessórios documentais Falamos aqui dos deveres de

---

<sup>96</sup> Como sucede, por ex., no âmbito do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, sendo para o efeito, e entre outros, os R.O.C., os T.O.C. e os Advogados considerados promotores, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 5.º; e com os Notários (e advogados, por extensão, no âmbito do I.M.T., nos termos do art. 49.º do C.I.M.T. e no âmbito do I.S., nos termos da al. a) do n.º 1 do art. 2.º do C.I.S., e no âmbito de poderes conferidos ao abrigo do art. 38.º do Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março.

<sup>97</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, 2.ª edição, Lisboa, Lex. 2000. P.291

<sup>98</sup> Pois que, como explica Sandra Oliveira e Silva, *“Nestes setores de atividade, que envolvem em regra operações financeiras sofisticadas e complexas ou «condutas de massas», o cumprimento das funções de vigilância e controlo atribuídas às autoridades não se compadece com a mobilização dos recursos típicos do processo penal (as revistas, as buscas), tornando imprescindível a colaboração das próprias pessoas ou entidades fiscalizadas, a quem são impostos deveres de declaração e informação, registo, documentação, conservação, exibição e entrega de documentos (livros de atas, extratos de contas, faturas, recibos, etc.). Fenómeno que transmuta o cidadão em «órgão auxiliar da Administração», não apenas no domínio matricial do direito penal administrativo, como em todo o direito penal secundário e no direito das contra-ordenações.”* – *cf.* SILVA, Sandra Oliveira e – Nemo Tenetur se ipsum accusare ... (*op. cit.*) P.836

<sup>99</sup> *Cfr.* Arts.112.º C.I.R.S.; 117.º, 118.º e 119.º, todos do C.I.R.C.;

<sup>100</sup> *Cfr.* Arts. 117.º C.I.R.S. e 123.º do C.I.R.C.;

<sup>101</sup> *Cfr.* Arts. 116.º C.I.R.S. e 124.º do C.I.R.C.;

<sup>102</sup> *Cfr.* Arts. 115.º C.I.R.S. e €125.º do C.I.R.C.;

<sup>103</sup> *Cfr.* Art. 59.º da L.G.T.;

<sup>104</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (*op. cit.*) Pp.56-57



cooperação, que se materializam num conjunto de deveres que permitem a efetiva e (mais aproximadamente) justa tributação dos sujeitos passivos. No mesmo sentido, António Martins identifica estes deveres como deveres de conteúdo não pecuniário, e que “*que têm por objecto prestações de facto e de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes*”<sup>105</sup>, indo ao encontro do já exposto com referência ao subprincípio da cooperação, como corolário do princípio da verdade material.

Relativamente às consequências do incumprimento dos deveres, e sem prejuízo de eventual responsabilidade criminal ou contraordenação, no âmbito dos deveres principais, destacam-se como consequência do incumprimento o vencimento de juros de mora (*cf.* Art. 44.º da L.G.T. e n.º 1 do art. 86.º do C.P.P.T.), e a eventual instauração de Processo Executivo Fiscal, p. no Título IV do C.P.P.T., enquanto que no âmbito dos deveres acessórios, destacam-se a sujeição a inspeções tributárias; (*cf.* Art. 2.º do R.C.P.I.T.A.) e a aplicação de métodos indiretos de avaliação, designadamente mediante a tributação através de indícios ou presunções [*cf.* art. 87.º b) ss, 88.º, 89.º e 89.º-A LGT, e art. 10.º do R.C.P.I.T.A.]

## **6. A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

A liquidação do imposto consiste num (ou mesmo no) ato essencial do procedimento tributário, que visa tornar líquido (ou seja, determinado) um montante devido por um sujeito passivo ao Estado a esse título. Tal liquidação passará, na prática, por aplicar uma taxa sobre um determinado valor, e ao qual está subjacente um determinado facto jurídico. Já sobre esse valor, poderá haver adaptações, como sucede, por ex., com as deduções específicas ou com referência a prejuízos verificados nos períodos fiscais anteriores, e que na presente dissertação o seu desenvolvimento não interessa.

Pelo que, em face da matéria objeto de análise, se passa a analisar os métodos de determinação da matéria coletável.

### **6.1. OS MÉTODOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

De acordo com o n.º 1 do art. 81.º da L.G.T., “*A matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei.*” Por sua vez, quanto à

---

<sup>105</sup> MARTINS, António Carvalho – Simulação na Lei Geral Tributária ... (*op. cit.*) P.40

competência para a liquidação<sup>106</sup>, prevê o n.º 1 do art. 82.º da L.G.T. que a avaliação direta é da competência da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo. Já a avaliação indireta, nos termos do n.º 2, é da competência da administração tributária, com eventual participação por parte do sujeito passivo.<sup>107</sup>

Desde logo, e considerando os requisitos de aplicação dos tipos de determinação de matéria coletável, de frisar que, quanto a esta matéria, no sistema tributário vigora o denominado “princípio da declaração”<sup>108</sup>, o qual se encontra consagrado no n.º 1 do art. 75.º da L.G.T., e determina que se presumam verdadeiras e de boa fé as declarações apresentadas pelos contribuintes, desde que *“apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*, e que não se verifique qualquer uma das situações previstas no n.º 2. Em conformidade com esta presunção de boa fé, determina o n.º 2 do art. 59.º, quanto à atuação dos sujeitos, que *“Presume-se a boa fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária”*.

Ainda que a avaliação direta seja a mais desejada, por corresponder à concretização efetiva dos critérios de tributação, mormente do rendimento pessoal, em consideração à capacidade contributiva do sujeito passivo, e à incidência do rendimento real das empresas, certo é que, por vezes, não é possível.

Como explicam Jorge Miranda e Rui Medeiros, *“Como a tributação do rendimento real exige **contabilidade organizada**, este método de tributação, também designado por “**método direto**”, implica muitos deveres de cumprimento para os contribuintes [sendo que ]A complexidade dos regimes de tributação do rendimento real facilita também o planeamento fiscal, o abuso fiscal e mesmo a fraude e evasão fiscais. Por estas razões, a tributação do rendimento real é acompanhada de **métodos subsidiários** ou **complementares**. É o caso dos **métodos indiretos** baseado em tipos médios ou frequentes, quando são violados os deveres legais formais, tais como os deveres de contabilidade (artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária); (...)”*<sup>109</sup>

Em conformidade, explica Joaquim Freitas da Rocha que a avaliação direta poderá não ser possível, em face das burocracias associadas, e custos acrescidos inerentes.<sup>110</sup> Como tal, concretiza o Autor que *“Compreensivelmente, a complexidade inerente à avaliação directa pode constituir um entrave à sua*

<sup>106</sup> Cfr. n.º 1 do art. 10.º, al. b) do n.º 1 do art. 44.º e n.ºs 1 e 2 do art. 59.º, todos do C.P.P.T., e al. b) do n.º 1 do art. 54.º da L.G.T..

<sup>107</sup> Cfr. Art. 60.º da L.G.T..

<sup>108</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária ... (op. cit.) Pp.8-9

<sup>109</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.) P.240

<sup>110</sup> ROCHA, Joaquim Freitas – A aplicação das normas tributárias no domínio do direito do ambiente (enfoque constitucional) [em linha]. Ed. Universidade do Minho. Centro de Estudo Jurídicos do Minho (CEJUR), 2008. Disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60007>. Consultado online em 06/12/2020. P.7

*efectivação, de modo que o recurso à avaliação indirecta se apresenta por vezes como uma alternativa juridicamente aceitável”*<sup>111</sup>

Nesta senda, existem formas consensuais que determinam a aplicação dos métodos indirectos de determinação da matéria coletável, como sucede com os regime simplificados (*cf.* arts. 28.º, 31.º e 70.º do C.I.R.S.), bem como formas impostas pela administração tributária – e sobre as quais relevam comportamentos por parte do sujeito passivo, para o que prevê o n.º 2 do art. 75.º da L.G.T. diversas situações que derrogam a presunção de verdade das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos<sup>112</sup>, estando a al. a) relacionada com a al. b) do n.º 1 do art. 87.º e art 88.º, ambos da L.G.T.; a al. c) com a al. c) do n.º 1 do art. 87.º da L.G.T. e a al. d) com a al. d) do n.º 1 do art. 87.º e 89.º-A, ambos da L.G.T.. Já a al. b) do n.º 2 do art. 75.º prende-se com o incumprimento de deveres que recaem sobre o sujeito passivo (*cf.* N.º 4 do art. 59.º da L.G.T.) e, em conformidade com o art. 10.º do R.C.P.I.T.A., pode determinar a aplicação de métodos indirectos quando se verifique uma recusa expressa de colaboração do sujeito passivo.

113

### **6.1.1 MÉTODOS INDIRECTOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

Como supra referido, por vezes a determinação da matéria coletável poderá ocorrer por via de uma avaliação indirecta, ou seja, através de métodos indirectos de determinação de matéria tributável. Quanto a este método de determinação, como explica Filipe de Vasconcelos Fernandes, *“trata-se de um procedimento que deve revestir a natureza de “ultima ratio fisco”*<sup>114</sup> e exigir uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização, tal como decorre do artigo 81. N.º 1 *in fine* da LGT”, ao determinar que *“A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.”*<sup>115</sup>

---

<sup>111</sup> ROCHA, Joaquim Freitas – A aplicação das normas tributárias no domínio do direito do ambiente (enfoque constitucional) [em linha]. Ed. Universidade do Minho. Centro de Estudo Jurídicos do Minho (CEJUR), 2008. Disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60007>. Consultado online em 06/12/2020. P.9

<sup>112</sup> De forma sintética, Helder Martins Leitão explica a violação da presunção da verdade nos seguintes termos: [A Autoridade Tributária] tem como seu aliado o contribuinte, com ele e por ele caminhar na senda da obtenção de receitas – via impostos – com vista a prover às necessidades cada vez mais crescentes dos cidadãos. Infelizmente, esta confiança, por vezes, rompe-se, o equilíbrio desmorona-se e contra a vontade da Administração Tributária, que não pode demitir-se da primordial função da cobrança de impostos, tem que se inclinar para a avaliação indirecta. A qual, ainda que inevitável, é, estruturalmente, injusta e, portanto, a ter de perto a legislação para lhe cortar desvios de todo não aconselháveis por desenfiados, em sua visceral propensão para a liquidação e cobrança.” – *cf.* LEITÃO, Helder Martins - Como reagir à fixação da matéria tributável por métodos indirectos, 3.ª Edição, Librum Editora. ISBN 978-989-54382-3-5. P.35

<sup>113</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária... (*op. cit.*). P.39

<sup>114</sup> “Pois que, como evidencia Saldanha Sanches, *“Marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidada fundamentação, tem de se conservar como a ultima ratio fisci, pois um uso indevido e banalizado conduz necessariamente a uma denegação das garantias que devem acompanhar a sua utilização.”* – *cf.* SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação ... (*op. cit.*). P.303

<sup>115</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real ... (*op. cit.*) P.279

Estes métodos indiretos consistem na avaliação através de indícios ou presunções<sup>116</sup>, através da qual a Autoridade Tributária “*parte de um facto conhecido (consumo/despesa/acréscimo de património) para chegar ao facto desconhecido (rendimento) por recurso pleno à figura da presunção tributária (...)*”<sup>117</sup>

Como explicam Cristina Lopes e António Martins, a tributação do rendimento real pode ser efetivado de duas formas: ou com base nas declarações do contribuinte, considerando a contabilidade entregue nos termos legalmente exigíveis, e em face da insuficiência da determinação real da matéria tributável, através de métodos indiretos. Assim, concretizam como a predominante diferença para eleger o método o “*grau de confiança dos elementos apresentados pelo contribuinte, bem como aos registos contabilísticos.*”<sup>118</sup>

De notar que o critério incerto inerente aos métodos de determinação indireta de matéria tributável impõe que o recurso a estes só seja legalmente admissível “quando o apuramento da matéria coletável através de correções técnicas se revele, de todo, impraticável<sup>119</sup>, como *infra* se concretizará, e conforme resulta do teor da al. b) do n.º 1 do art. 87.º da L.G.T., ao pressupor a impossibilidade de proceder à “*correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto*”. Já em face do texto da Constituição, este método de determinação de matéria tributável é constitucionalmente aceite, desde logo considerando o teor do n.º 2 do art. 104.º C.R.P., o qual prevê que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, sendo de relevar o termo “*fundamentalmente*”. Assim, Jorge Miranda e Rui Medeiros concretizam que, decorrente do princípio da capacidade contributiva, do teor do n.º 2 do art. 104.º, e do n.º 1 do art. 85.º da L.G.T., “*A tributação segundo os **métodos indiretos** (ou presunções em sentido amplíssimo) apenas pode(...) ser aplicada em caso de violação de deveres fiscais formais por parte do contribuinte, baseia-se em **tipos médios ou frequentes** e tem de ser **subsidiária à tributação do rendimento real.***”<sup>120 121</sup>

Quanto ao escopo do legislador, Saldanha Sanches refere que “*Não há qualquer novidade quanto às consequência pretendidas pelo legislador: evitar que o sujeito passivo, que não cumpre os seus deveres de cooperação, possa obter qualquer vantagem em relação àquele que os cumpre, reagindo o*

<sup>116</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário, fevereiro, 2018, 6.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7331-6. P.128

<sup>117</sup> FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna, Edições Almedina, Novembro, 2016, Reimpressão. ISBN 978-972-40-6263-1. P.31

<sup>118</sup> LOPES, Cristina Mota; MARTINS, António – A tributação por métodos indiretos, uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais, Edições Almedina, Outubro, 2014. ISBN 978-972-40-5797-5. P.31

<sup>119</sup> Nesse sentido, *et al*, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 4397/10, de 03-07-2012, pelo Relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/07/2020

<sup>120</sup> MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (*op. cit.*). P.241

<sup>121</sup> O princípio da capacidade contributiva encontra-se sempre presente no espírito do legislador, quer por tais métodos não o derogarem, quer em face da sua previsão constitucional, quer através do teor do n.º 2 do art. 85.º da L.G.T., que impõem que “*À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa.*”

*ordenamento jurídico com a previsão legal de um regime tendencialmente desvantajoso em relação ao que se encontra em falta..*<sup>122</sup>

De facto, e como aceite jurisprudencialmente, inerente à aplicação destes métodos existe uma vertente preventiva e uma vertente repressiva. A primeira, concretiza-se através da dissuasão de comportamentos passíveis de enquadrar a prática de evasão fiscal, e a segunda através da determinação de uma matéria tributável presumida mais próxima da efetivamente tida e não declarada, que será tributada em termos mais gravosos, e com as consequências inerentes à sua aplicação, que *infra* se concretização.<sup>123</sup>

Quanto à sua previsão em legislação tributária específica, no que diz respeito ao I.R.S., prevê o n.º 1 do art. 39.º do C.I.R.S. que *“A determinação do rendimento por métodos indiretos verifica-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária e segue os termos do artigo 90.º da referida lei e do artigo 59.º do Código do IRC, com as adaptações necessárias.”*

Já no âmbito do I.R.C., prevê o n.º 1 do art. 57.º do C.I.R.C. que *“A aplicação de métodos indiretos efetua-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária”*, e o art. 59.º do C.I.R.C. que *A determinação do lucro tributável por métodos indiretos é efetuada pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue e baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, de acordo com o artigo 90.º da Lei Geral Tributária e demais normas legais aplicáveis.*

Ora, quanto aos métodos indiretos, estes encontram-se taxativamente indicados no art. 87.º da L.G.T., sendo que, *“Subjacente a todas elas encontra-se uma de duas situações: ou a inexistência de elementos de escrituração ou a sua não idoneidade para comprovarem o lucro/rendimento revelado pela escrita do contribuinte”*.<sup>124</sup>

Já Cristina Mota Lopes e António Martins identificam as situações previstas no art. 87.º em três categorias de situações, a saber: *Regime simplificado*; *“Situações em que é considerada expressamente a impossibilidade de fazer uma quantificação direta e correta de matéria coletável”*; e *“Situações em que a utilização dos métodos indiretos tem como fundamento o controlo dos meios diretos disponibilizados pelo sujeito passivo, por forma a evitar situações de fraude ou evasão fiscal.”*<sup>125</sup>

Por sua vez, Joaquim Freitas da Rocha considera que, em face da inexistência de uma homogeneidade material referente às situações que legitimam a aplicação de métodos indiretos de determinação de matéria coletável, são perceptíveis dois grupos distintos de situações. Como tal, o Autor

<sup>122</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (op. cit.) P.302

<sup>123</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 04544/11, de 01/06/2011, pelo Relator Joaquim Condoso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 01/09/2020

<sup>124</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 04544/11 ... (op. cit.)

<sup>125</sup> LOPES, Cristina Mota; MARTINS, António – A tributação por métodos indiretos ... (op. cit.) P.44

identifica as situações “não patológicas”, que se prendem com o regime simplificado de tributação, em que existe uma aceitação prévia de ambos os sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo) e ao qual está inerente a “simplicidade de cálculo”, e as situações que o Autor denomina de “patológicas”, que “*diz[em] respeito a casos em que o sujeito passivo introduz algum fator de ilicitude ou de desconfiança no procedimento tributário, nomeadamente porque violou os deveres de cooperação a que estava adstrito*”.<sup>126</sup>

Assim, concretizando o entendimento do Autor, de entre as situações patológicas encontramos a **impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto (art. 88.º da L.G.T.)<sup>127</sup>, o facto de a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, da que resultaria da aplicação de determinados indicadores objetivos (87.º n.º 1 al. c) L.G.T.)<sup>128</sup>, o facto de os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, de determinados padrões de**

<sup>126</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário ... (op. cit.) P.212

<sup>127</sup> Como explica o Autor, e decorrencia do já ante exposto, além do ónus de provar a verificação das situações previstas, bem como da impossibilidade de determinação através de correções, é ainda necessário que a impossibilidade de determinar a matéria tributável advém de um nexo de causalidade entre tal situação e uma falha do contribuinte. Como tal, “*Saliente-se, embora resulte desde logo do preceito, que não é suficiente a verificação destas realidade para o recurso aos métodos indirectos. Mais do que isso, torna-se indispensável a constatação de que a Administração ficou impossibilitada de, por forma direta e exata, determinar a matéria tributável, exigindo-se, assim, um nexo de causalidade entre a falha do contribuinte (violação dos seus deveres cooperativos) e a impossibilidade de avaliação direta.*” – cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário ... (op. cit.) P.216

Já a al. a) do art. 88.º prevê diversas situações que, *per si*, são passíveis de configurar infrações tributárias – *v.g.* a falta de entrega de declarações (p.p. artigo 116.º do R.G.I.T.), a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (p.p. Artigo 120.º, do R.G.I.T.), a não organização da contabilidade em harmonia com as regras da normalização contabilística e, bem assim, atrasos na sua execução (p.p. Artigo 120.º, do R.G.I.T.).”

Quanto à referida impossibilidade de determinar a matéria coletável, concretiza ainda Saldanha Sanches que “*(...) não é pela simples existência de uma qualquer irregularidade que podem usar-se os métodos indiciários. Há que ajuizar da sua gravidade e da sua capacidade para tornar inutilizáveis os registos contabilístico.*”, sendo que, “o simples facto de elaboração de uma contabilidade falsificada põe em causa a veracidade de qualquer outro registo contabilístico. Mas apenas na medida em que, prima facie, qualquer outro registo contabilístico perde a presunção de veracidade de que em princípio gozam todas as declarações dos contribuintes. E por isso cria para este um ónus de prova material, a respeito de qualquer outra declaração: mas caso se venha a fazer prova da veracidade de uma das contabilidades existentes, deve ser separada a reacção penal em relação ao crime de falsificação de documentos e da reacção sancionatórias da utilização de métodos indiciários.” – cfr. SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (op. cit.) Pp.282-284

<sup>128</sup> Concordamos com João Sérgio Ribeiro, quando refere que “A nosso ver, o facto de o artigo 89.º, n.º 2, da LGT, reconhecer ao Ministro das Finanças a faculdade para fixar os indicadores objectivos de base técnico-científica põe em causa o princípio da legalidade, sendo, por isso, de constitucionalidade duvidosa.” – cfr. RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento, ... (op. cit.) P.268

No entanto, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 84/2003, já abordou essa questão, tendo rejeitado a tese da inconstitucionalidade daquela disposição. Assim, quanto à **declaração de (in)constitucionalidade das normas contidas nos artigos 87.º, alínea c), 89.º, 90.º, n.º 2, e 75.º, n.º 2, alínea c), também dessa LGT**,<sup>129</sup> entendeu o referido aresto que “Trata-se, com efeito, de um poder regulamentar que se destina a ser exercido “nos termos da lei”, o que significa que não é operativo com base apenas no mesmo preceito. Será a lei - lei que, aliás, não foi ainda emitida - a definir os princípios e os critérios com base nos quais se construirão os “indicadores” de cada actividade. O Ministro das Finanças estará sempre limitado por essas limitações legais, e o que lhe cabe, verdadeiramente, é “concretizá-las” (o que significará, decerto, em maior ou menor medida, quantificá-las) em cada ano, em função da conjuntura: ora, esta é uma operação ou tarefa acentuada e eminentemente técnica, que não estará propriamente na linha mais directa da vocação parlamentar, ou até da do legislador governamental, e que por isso bem se compreende que seja simplesmente entregue ao ministro competente na matéria, para levá-la a efeito através do seu poder regulamentar.

Por outras palavras, ao exercer o poder regulamentar delegado, o Ministro das Finanças não estará a determinar, neste domínio, os “critérios materiais da definição da incidência real” do imposto e estes, em estrito cumprimento do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, serão determinados “nos termos da lei”, como se estabelece no artigo 89.º, n.º 2, da LGT.<sup>130</sup>

As normas dos artigos 89.º, n.º 2, e 90.º, n.º 2, da LGT não violam, pois, o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), conjugado com o artigo 103.º, n.º 2, da CRP. – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003 ... (op. cit.)

Por outro lado, evidencia o Autor que “*O facto de as regras relativas à determinação da matéria tributável por métodos indirectos preverem, por vezes, métodos não jurídicos como os que constam do artigo 90.º n.º 1 da LGT; não significa que o legislador tenha a intenção de atribuir à Administração Tributária poderes discricionários no que concerne à determinação da matéria tributável. É certo que, nesse tipo de situações, há uma maior margem de apreciação do que em situações em que se funde a mesma avaliação indirecta em disposições mais determinadas como, por exemplo, indicadores objectivos. Contudo, não se pode derivar daí que, quando a avaliação indirecta recorre a disposições menos determinadas, permita uma discricionariedade propriamente dita. Apenas existirá discricionariedade quando a lei atribua à Administração Fiscal o poder de escolha entre várias alternativas possíveis.*” – cfr. RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento ... (op. cit.) P.209

Já Jorge Miranda e Rui Medeiros aceitam a constitucionalidade da referida margem de apreciação incumbida à autoridade tributária quanto à escolha dos critérios aplicáveis para o efeito no caso concreto. – cfr. MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, ... (op. cit.) P.211

**rendimento (87.º n.º 1 al. d) L.G.T.)<sup>129</sup>, o facto de os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante vários exercícios consecutivos 87.º n.º 1 al. e) L.G.T. <sup>130</sup>, e, por fim, a existência de um acréscimo de património ou despesas de valor superior a €100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados (87.º n.º 1 al. f) L.G.T.).**

Ora, do que já foi possível perceber, os métodos indiretos de determinação de matéria coletável consubstanciam um desvio ao princípio da verdade material, evidenciando o facto de este não se tratar de um princípio absoluto.

De facto, como explica Joaquim Freitas da Rocha, “*por vezes, quando estamos a falar de normas tributárias e de sujeição ou não a imposição, não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na efetiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada. Será o que se passa, designadamente, com a fixação da matéria tributável recorrendo a indícios ou presunções, no âmbito de denominada “avaliação indireta”*. Assim, através de presunções aplicáveis nos termos legalmente previstos para o feito, o sujeito passivo “*vai ser alvo de tributação, não com base na riqueza que efetivamente auferiu, mas com base num valor que, de acordo com critérios vários, se julga que lhe é aproximado.*”<sup>131</sup>

E, parafraseando Saldanha Sanches, “*Permitindo-se a tributação com base em indícios, aceita-se a suficiência da prova indirecta, renuncia-se à exigência da certeza com condição de produção de um acto e aceitam-se formas menos seguras para reconstituir o facto tributável. É essa a primordial opção do legislador. Mas com o limite da verificabilidade e controlabilidade da decisão administrativo.*”<sup>132</sup>

<sup>129</sup> Releva nesta al. as denominadas “Manifestações de Fortuna”, criadas, como explica Rui Duarte Morais, para o caso de “a declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte (ou na falta de declaração) não evidenciar rendimentos capazes de justificar as manifestações de fortuna tipificadas em tal norma, presum[indo]-se a existência de um rendimento mais elevado, o qual será fixado em determinadas percentagens do valor de tais manifestações de fortuna.” – cfr. MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, abril, 2014. Ed. Almedina. 3.ª Ed.. ISBN 978-972-40-5552-7. P.123

Como explica Pedro Marinho Falcão, este regime “*actua como método reintegrativo num segmento específico do comportamento dos contribuintes: a manifestação da sua capacidade aquisitiva que, nos casos em que é assimétrica relativamente ao rendimento declarado, suscita a fundada dúvida sobre a origem ou a proveniência do rendimento. Verificada essa circunstância é legítimo a AT questionar o contribuinte sobre a origem dessa específica riqueza evidenciada através da aquisição de bens que, pelo seu valor, demonstram uma desproporção relativamente ao rendimento sujeito a tributação.*”

Como evidencia o Autor, “*A tributação de manifestações de fortuna é um instrumento eficaz e permite a recuperação fiscal do rendimento que face ao património ostentado pelo contribuinte presumivelmente terão sido subtraídos à tributação em sede de IRS, em manifesta violação do dever de pagar impostos (...). Tratam-se de hipóteses em que o agente económico conseguiu iludir o sistema fiscal e realizou operações cujos fluxos não foram reconhecidos na economia oficial, não sendo, assim, objecto de tributação de acordo com o regime regra que lhe caberia em condições normais. A detecção de operações evasivas desencadeia necessariamente a instauração de procedimento tributário com vista à reintegração no sistema fiscal dos inerentes fluxos e bem assim a liquidação do imposto, a par da eventual instauração do procedimento criminal face ao comportamento fraudulento que poderá estar na génese da omissão declarativa.*” – cfr. FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna, ... (op. cit.) Pp.7, 14 -15

<sup>130</sup> Como evidencia Carlos Condeso, “*A manutenção de uma actividade económica que, reiteradamente, apresenta resultados nulos ou negativos, indicia uma omissão de rendimentos e pode ser utilizada como fundamento da avaliação indirecta. O preceito tem aplicação no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e aos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares. Considera-se significativa, para efeitos desta norma, a apresentação desses resultados negativos ou nulos durante três anos, consecutivos ou interpolados num período de cinco anos. Nos casos de início de actividade, a contagem do prazo somente se inicia a partir do termo do terceiro ano. A finalidade da actividade das empresas é a obtenção de lucro, pelo que, o legislador considera que a persistência sucessiva de exercícios com prejuízo declarado poderá ser um facto indiciador de evasão fiscal*” (sublinhado nosso) – cfr. CONDESSO, Joaquim - Avaliação da matéria coletável por métodos indiretos ... (op. cit.) P.74

<sup>131</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário, ... (op. cit.) P.129

<sup>132</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (op. cit.) pP.304-305

Como ensina Joaquim Freitas da Rocha, *“Aqui, o objetivo não será a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação – porque, eventualmente, tal determinação não foi possível (devido a uma atuação de “má fé” do sujeito passivo) ou levaria à prática de inúmeros atos, registos contabilísticos e declarações por parte de sujeitos com rendimentos baixos e pouco habituados a estes giros mercantis -, mas a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de aproximações, indícios, presunções, padrões ou outros elementos.”*<sup>133</sup>

Nesse sentido, determina o n.º 1 do art. 84.º da L.G.T. que *“A avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objectivos”*, devendo a fundamentação da avaliação conter, obrigatoriamente, a *“indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado”*, nos termos do n.º 4 do referido artigo.

A existência desta verdade aproximada é relevada ainda quando considerando que, com referência à intervenção dos peritos, nos termos do disposto nos arts. 90.º e 91.º da L.G.T., terão de fazer um juízo ao qual está subjacente a consideração de diversas presunções.<sup>134</sup>

Já quanto aos critérios de determinação de matéria coletável através de métodos indiretos, José Casalta Nabais distingue dois grupos de situações: Um primeiro, *“em que a matéria tributável é determinada com base em elementos exclusivamente objetivos, como acontece nos casos de regime simplificado de tributação, de afastamento de padrões de rendimento evidenciados pelas manifestações de fortuna ou pelo acréscimo de património ou de consumo, bem como no caso de indicadores de actividade interiores aos normais”*; e um segundo, *“em que a matéria colectável é determinada com base numa combinação de elementos objectivos e subjectivos, como acontece nos casos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e, bem assim, de sistemática apresentação de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos.”*<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário, ... (op. cit.) P.210

<sup>134</sup> Como explica Benjamim Silva Rodrigues, no que diz respeito à atividade dos peritos, *“(…) Os peritos devem proceder a uma revisão de todo o processo de conhecimento da factualidade afirmado, de acordo com as regras materiais da prova: as provas de valor tarifado segundo o seu valor legal pré-estabelecido e as de livre apreciação segundo as regras de experiência comum, as regras técnicas, científicas, de contabilidade ou leges artis, etc. Trata-se de uma tarefa hercúlea, porque a factualidade cuja existência é declarada, seja pela administração, seja pelo contribuinte reclamante, não é suportada, em regra, por provas directas. Na verdade, os factos são determinados, em grande medida, mediante juízos de inferência ou de ilações, muitas vezes construídas sobre bases factuais cuja veracidade, por outro lado, não está, de todo, estabelecida como sendo certa, mas antes decorrendo, também, de um juízo de livre convicção e de verossimilhança probatórias. A isto acresce que as próprias provas das bases de inferência probatórias estão corporizadas em elementos que apenas permitem afirmar a existência de indícios, presunções legais, presunções hominis, médias estatísticas, etc., etc. Neste debate, muitas serão, necessariamente, as zonas de dúvidas probatório-ponderativas com que os peritos terão, obrigatoriamente, de se confrontar, caso ajam de boa fé. A sua missão será a de encontrar o ponto de equilíbrio de soluções para o qual o debate aponta como podendo, plausivelmente, ter acontecido: os pontos de encontro sobre os factos que, segundo um juízo probabilidade razoável, podem ter acontecido. Importa, todavia, realçar que o juízo dos peritos tende, sempre, à obtenção de um resultado estimado como sendo aquele que se terá verificado e não a um resultado tecnicamente certo, próprio da determinação directa. É própria natureza jurídico-razional do método indirecto, a estrutura das normas legais que o regem e a incerteza dos factos a determinar que postulam esta conclusão.”* – cfr. Rodrigues, Benjamim Silva – A desformatação administrativa da avaliação indirecta da matéria tributável ... (op. cit.) P.392

<sup>135</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, ... (op. cit.) P.320



## **6.1.2 SANÇÕES INERENTES À APLICAÇÃO DE MÉTODOS INDIRETOS DE DETERMINAÇÃO**

### **DA MATÉRIA COLETÁVEL**

Conforme frisa Joaquim Freitas da Rocha, um dos critérios de definição do imposto passa pela inexistência de um carácter sancionatório.

De facto, a C.R.P. determina as finalidades a que se encontra adstrita a liquidação e a cobrança dos impostos, bem como as finalidades inerentes a si, nos arts. 103.º e 104.º.

Não obstante, em relação à aplicação de métodos indiretos para determinar a matéria coletável, Saldanha Sanches identifica-os como uma “sanção de natureza fiscal”<sup>136</sup> ou uma “reação sancionatória” do direito tributário.”<sup>137</sup>

Já Filipe de Vasconcelos Fernandes identifica estes métodos com uma sanção imprópria de índole patrimonial, consubstanciando “*um mecanismo sancionatório, que opera pela via fiscal e procura repercutir-se numa específica modelação de comportamentos, relacionados com a gestão da liquidez patrimonial das empresas (...) cujas repercussões são particularmente intensas junto da determinação do lucro e matéria coletável.*”<sup>138</sup>

Assim, quanto às consequências da sua aplicação (e, bem assim, da verificação dos factos aos quais se encontra subjacente a sua aplicação), desde logo temos o facto de a lei determinar a inversão de um ónus de prova. Como explica Saldanha Sanches, “*estamos aqui perante uma sanção que lhe será infligida pela administração fiscal, no caso de ele não ter usado neste caso toda a diligência a que estava obrigado.*”<sup>139</sup>

Por sua vez, prevê o n.º 3 do art. 52.º do C.I.R.C., como consequência da sua aplicação temos a impossibilidade de deduzir os prejuízos fiscais nos respetivos períodos de tributação em que for determinado o lucro tributável com base em métodos indiretos.

Já quanto à aplicação da taxa que incide sobre a matéria coletável, a al. d) do n.º 1 e o n.º 3 do art. 9.º considerem, respetivamente, tratem-se de rendimentos de categoria G os “*Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária*” e os “*incrementos patrimoniais aqueles a que se refere o n.º 5 do artigo 89.º-A da lei geral tributária*”, sendo que, nos termos do n.º 16 do art. 72.º do C.I.R.S., “*Os acréscimos patrimoniais não*

---

<sup>136</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - Um direito do contribuinte à tributação indirecta? – anotação ao caso Serafim Teixeira Amorim Gomes, AcSTA de 27/10/99, rec. n.º 23768”, *Fiscalidade*, 2 (2000), 123-128. Disponível online em <http://www.saldanhasanches.pt/>, consultado online em 25/11/2020. P.127

<sup>137</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (*op. cit.*) Pp.283-284

<sup>138</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real ... (*op. cit.*) Pp.231-233

<sup>139</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - O Ónus da prova no processo fiscal, ... (*op. cit.*) P.138

*justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000, são tributados à taxa especial de 60%”*

Quanto aos juros compensatórios, releva ainda a sua aplicação, bem como a sua não dedutibilidade a título de I.R.C.,

Por fim, a aplicação destes métodos poderá ainda determinar a perda ou não cumprimento dos pressupostos para beneficiar de benefícios fiscais.<sup>140</sup>

De facto, independentemente de tais consequências serem inerentes à aplicação dos métodos indiretos, ou serem consequência necessária inerente ao comportamento do sujeito passivo, comportamento esse que determinou a aplicação de métodos indiretos, a verdade é que a lei faz referência à aplicação de métodos indiretos, pelo que é inegável que, a estes métodos, esteja intrínseca uma natureza sancionatória, com consequências implícitas e prejudiciais, ainda que de natureza de índole exclusivamente patrimonial e, como tal, distinta da aplicada no âmbito do ramo de Direito Penal.

## **7. CONCLUSÃO**

De entre as ideias explanadas no presente capítulo referente ao Direito Fiscal, podemos concluir que o Direito Fiscal consiste num ramo de direito que tem por objetivo o apuramento da matéria coletável (e, conseqüentemente, da coleta), para o que releva de forma preponderante a determinação da capacidade contributiva do sujeito passivo. Assim, no âmbito do Direito Fiscal, releva essencialmente a determinação do imposto devido.

De entre os princípios aplicáveis, destacámos no presente capítulo os princípios da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva e da proporcionalidade, sendo que, através da sua análise, foi possível compreender a legalidade inerente aos métodos de determinação de matéria coletável, a relevância dos critérios de igualdade e da capacidade contributiva enquanto fundamento dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável, sendo enaltecida o critério inerente à capacidade de gastar dos sujeitos passivos, pelo que se parte da ideia de que, relativamente aos impostos, sujeitos passivos com igual capacidade de gastar devem pagar o mesmo, e os sujeitos passivos com distinta capacidade de gastar devem pagar de maneira distinta.

Por outro lado, revelou-se também o facto de que o princípio da capacidade contributiva não se trata de um princípio exato e inequívoco, nomeadamente em face das necessidades que o legislador tem em estabelecer formas de tornar a liquidação e a cobrança dos impostos mais prática e eficaz, sempre com

---

<sup>140</sup> Ex. al. c) do art. 28.º do Código Fiscal do Investimento (Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31-10)

respeito aos demais princípios aplicáveis. De entre os diversos métodos, verificou-se, ainda que de forma leviana, o facto de o legislador utilizar para o efeito valores ficcionados, presumidos, em certas e determinadas situações legalmente previstas. Desta forma, ainda no âmbito do Direito Tributário, encontramos a necessidade de ter em consideração critérios de eficácia e de ponderação, determinando assim o facto de as normas tributárias serem abertas à otimização, para o que a Constituição da República Portuguesa admite.

Já em relação à natureza estatal, tendo o Estado como suporte financeiro os impostos, é inequívoco estarmos perante o que a doutrina denomina de Estado Fiscal, no âmbito do qual a cobrança efetiva dos impostos é essencial para que o Estado seja sustentável.

Nesta decorrência, identificam-se as finalidades dos impostos na redistribuição da riqueza, da estabilização económica e no desenvolvimento económico e social, através da afetação dos recursos à efetivação das finalidades reconhecidas ao Estado (*v.g.* de defesa, segurança, saúde, educação, etc.).

Em contrapartida, um sistema deficiente e ineficaz na luta contra os fenómenos de evasão e fraude fiscal determina um ónus tributário acrescido sobre os sujeitos passivos cumpridores, a diminuição das receitas públicas e conseqüente capacidade de o Estado levar a cabo as suas finalidades, viola o princípio da igualdade tributária e impede a concretização do princípio da capacidade contributiva.

Já no que diz respeito aos deveres que recaem sobre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, verificam-se dois distintos: um principal, que se concretiza no pagamento do imposto devido, e os acessórios, de índole documental ou não documental (este último relacionado com o dever de cooperação), que têm por finalidade concretizar o principal. Por sua vez, o incumprimento dos referidos deveres determina conseqüências distintas, sendo de destacar no principal o vencimento de juros de mora e eventual instauração de P.E.F., e nos acessórios a sujeição a inspeções tributárias e tributação através de indícios ou presunções, concretizado num valor ficcionado.

Isto posto, e conforme decorre da lei, existem dois métodos de determinação de matéria coletável – os métodos diretos e os métodos indiretos. A este último está intrínseco um critério de subsidiariedade em relação ao primeiro, adotando assim uma natureza de *“ultima ratio fisci”*.

Como constatado, os métodos indiretos de determinação de matéria coletável consistem na avaliação da matéria através de indícios, presunções, aproximações, padrões ou outros elementos ao dispor da administração tributária. Nessa decorrência, estamos perante métodos de determinação de cuja previsão legal se admite a tributação aproximada, renunciando a critérios de certeza, de acordo com critérios previamente fixados pelo legislador, e em condições pré-determinadas pelo legislador. Assim, o sujeito passivo será tributado, não de acordo com os valores efetivamente auferidos, mas com os que se julga ser

possível ter auferido, aceitando uma clara margem de erro, que caberá ao sujeito passivo, em face da inversão do ónus da prova operada, ilidir.

Inerentes a estes métodos verificamos uma vertente preventiva, por forma a dissuadir comportamentos enquadráveis na evasão e fraude fiscal, e uma vertente repressiva, de maneira que a tributação será conseqüentemente mais gravosa. Por outro lado, pretende-se assim evitar que um sujeito passivo que não cumpra os seus deveres enquanto contribuinte seja beneficiado, ou fique numa situação de igualdade, em relação ao contribuinte cumpridor.

Como conseqüências da aplicação destes métodos indiretos, além da inversão do ónus da prova verificados que estejam os pressupostos da sua aplicação e sob pena de se fixar definitivamente, para efeitos tributários, um valor ficcionado, verificam-se as seguintes: impossibilidade de deduzir os prejuízos fiscais nos respetivos períodos de tributação em que for determinado o lucro tributável com base em métodos indiretos; o facto de a matéria coletável ser tributada através da categoria G, ou seja, com taxas superiores; e a aplicação de juros compensatórios e a sua não dedutibilidade a título de I.R.C..

## **PARTE II – DIREITO PENAL**

### **1. NOTA INTRODUTÓRIA**

O Direito Penal corresponde ao ramo de direito constituído pelas normas jurídicas que determinam a aplicação de consequências jurídico-penais, reservadas e exclusivas deste ramo de direito – *v.g.* penas e medidas de segurança -, a certos comportamentos humanos, os quais passam assim a ser tipificados como crimes.

Em face da gravidade inerente à reação legal através deste ramo de direito, e conforme explica Cláudio Brandão, *“O direito penal está substancialmente ligado à violência, [sendo que] o quadro da violência do sistema penal é completado na reação do Estado às ações criminosas, isto é: a pena.”* Para tal, o Autor identifica, quer o crime, quer a reação do Estado, como violências desferidas com inerente lesão de bens jurídicos.<sup>141</sup>

De facto, as consequências penais consubstanciam uma reação limitadora do exercício de direitos fundamentais (*v.g.* liberdade), sendo pacífico no nosso ordenamento jurídico que ao direito penal está inerente a tutela subsidiária de bens jurídicos dotados de dignidade penal, estando esta subsidiariedade intimamente relacionada com critérios de necessidade que se venham a sentir e que determinam a sua aplicação. Consequentemente, e como ensina Jorge de Figueiredo Dias quanto à legitimidade (inerente à tutela de bens jurídicos dotados de dignidade penal) e necessidade (inerente à tutela subsidiária), *“a criminalização é legítima e pode afigurar-se necessária. Legítima, porque tais bens – como se torna em particular visível numa lei fundamental como a CRP – encontram refracção legitimadora expressa na ordem axiológica constitucional relativa aos direitos sociais, económicos, culturais e ecológicos. Necessária, de um ponto de vista de prevenção geral negativa, porque será razoável esperar que a punibilidade se revele susceptível de influenciar o cálculo vantagem/prejuízo de modo a promover a obediência à norma. Mas também e sobretudo de um ponto de vista de prevenção geral positiva, de modo a reforçar a disposição de obediência à norma da parte do cidadão em geral fiel ao direito.”*<sup>142</sup>

Nesse sentido, Paulo Marques identifica o conceito material do crime como a expressão dos princípios constitucionais do direito penal, identificando como critérios basilares da incriminação a sua

---

<sup>141</sup> BRANDÃO, Cláudio – Tipicidade Penal, Dos elementos da Dogmática ao giro conceitual do método entimemático, ed. Almedina, 2.ª edição, Março 2014, ISBN – 978-972-40-5342-4. P.218-219

<sup>142</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1523-6. P.149

indispensabilidade na defesa de bens jurídicos essenciais (princípio da necessidade), a ressonância ética negativa (princípio da culpa) e a necessidade de a criminalização ter de reunir um consenso comunitário.<sup>143</sup>

Assim, podemos afirmar que o Direito Penal e o seu exercício pelo Estado se fundamentam na necessidade de “*subtrair à disponibilidade de cada pessoa o mínimo dos seus direitos, liberdades e garantias indispensáveis ao funcionamento, tanto quanto possível sem entraves, da sociedade, à preservação dos seus bens jurídicos essenciais;*”<sup>144</sup> e a permitir a realização mais livre possível da personalidade de cada um enquanto indivíduo e enquanto membro da comunidade”<sup>145</sup>, almejando a “*preservação das condições fundamentais da mais livre realização possível da personalidade de cada homem na comunidade*”. Pelo que o Estado só deve tomar de cada pessoa o “*mínimo dos seus direitos e liberdades que se revele indispensável ao funcionamento sem entraves da comunidade*”<sup>146</sup>.

Desta forma, o “*Direito Penal tem que visar a solução de verdadeiros e reais problemas que o direito e a comunidade suscitam*”<sup>147</sup>, nos quais ficam de fora as conceções puramente morais<sup>148</sup>, e os “ *fins transcendentais de índole religiosa, metafísica, moralista ou ideológica*”<sup>149</sup>.

Já com referência aos limites a que se encontra adstrita a criminalização, encontramos na Constituição da República Portuguesa a primeira “barreira”, porquanto existe um conjunto de normas constitucionalmente consagradas que funcionam como limites às normas penais.<sup>150</sup> Assim, tanto encontramos na Constituição o conteúdo dos bens jurídicos, cuja existência necessariamente precede a criminalização de condutas lesivas, e os princípios gerais aplicáveis, a que o Direito Penal se encontra subordinado, e que daí emanam.<sup>151152</sup>

Não podemos ainda descuar que o Direito Penal se adapta e concretiza num determinado momento histórico, com relevância própria transposta na tipificação das condutas, de forma a adaptar-se às concretas sociedades onde vigora, e de acordo com as respetivas necessidades de intervenção que aí se

---

<sup>143</sup> MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia; MARQUES, Rui – Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores, Impostos, Crime e Castigo, Maio, 2017, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6998-2. P.152

<sup>144</sup> “(...) a legitimação da intervenção penal não pode hoje ser vista como unicamente advinda de qualquer ordem transcendente e absoluta de valores, mas tem de ser coada por critérios funcionais de *necessidade (e de conseqüente utilidade) social*” in DIAS, Jorge de Figueiredo – “*Direito Penal – Parte Geral, Tomo I...*” (op. cit.). P.31

<sup>145</sup> *Idem*. P.78

<sup>146</sup> *Idem*. P.123

<sup>147</sup> COSTA, José Francisco de Faria – O Perigo em Direito Penal” Coimbra Editora, 2000, p.180

<sup>148</sup> Anabela M. Rodrigues, *A Determinação da Medida da Pena Privativa da Liberdade*, Coimbra: Coimbra Editora, 1995 apud VALENTE, Manuel Monteiro Guedes, Consumo de Droga – Reflexões sobre o Quadro Legal, Almedina, 2014, 4ª edição. Pp.31-32

<sup>149</sup> Manuel de Costa Andrade, “*A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referência de uma doutrina teleológico-racional do crime*”, in RPCC, 2º fascículo, 1992) apud VALENTE, Manuel Monteiro Guedes, Consumo de Droga... (op. cit.). p.30

<sup>150</sup> V.g. arts. 1.º, 18.º, 20.º, 24.º n.º 2, 25.º a 34.º, 165.º e 168.º, n.º 1, 209.º, 210.º e 280.º, todos da C.R.P..

<sup>151</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.). P.28

<sup>152</sup> Como concretiza Nuno Brandão, “*De acordo com a doutrina penal portuguesa largamente dominante, desde sempre acompanhada pela jurisprudência constitucional nacional, é na Constituição que o direito penal encontra a sua fonte de legitimação material. Significa isto que, repousando na Constituição “o critério regulador da actividade punitiva do Estado”, é nela que, em última instância, se funda a exigência que a função do direito penal seja somente uma função de tutela subsidiária de bens jurídicos e ainda eu a densificação do conteúdo dos bens jurídico-penais tenha como referente a ordem axiológico-constitucional dos bens jurídicos. Será assim de reconhecer, fundamentalmente na esteira de Figueiredo Dias, que o direito penal português deve ser comandado pelo princípio jurídico-constitucional de que “todo o direito penal é um direito penal do bem jurídico, residindo por isso na Constituição o quadro referencial dos bens jurídico-penais.” – cfr. BRANDÃO, Nuno – Bem Jurídico ... (op. cit.). Pp.239-240*

verifiquem e as finalidades que se pretendem alcançar e tutelar. Nesse sentido, José de Faria Costa concretiza os movimentos de descriminalização e neocriminalização como sendo “*expressões, com relevância jurídico-penal, da historicidade ínsita na multiplicidade de elementos que jogam dentro do ordenamento penal, dos quais são de destacar, pelo seu relevo dogmático, os bens jurídico-penais.*”<sup>153</sup>

Assim, no decorrer do ora exposto, mormente das gravidades inerentes às sanções penais, aos limites e aos pressupostos da intervenção do Direito Penal, passamos então a discorrer sobre a matéria que entendemos relevante para a apreciação do objeto da presente dissertação.

Como consabido, o que releva *a final* é a compatibilidade entre os meios indiretos de determinação de matéria coletável e o crime de fraude fiscal.

Analisada que está a parte referente ao Direito aplicável aos respetivos métodos indiretos, cumpre agora compreender o crime de fraude fiscal, os princípios relevantes para o efeito que lhe estão subjacentes, as finalidades das penas e os bens jurídicos tutelados, nomeadamente nos crimes tributários e, em concreto, no crime de fraude fiscal, com uma breve alusão à qualificação do tipo legal.

Para tanto, revela-se-nos ser essencial a análise aos princípios *nemo tenetur se ipsum accusare* e o princípio da presunção da inocência, uma breve alusão às finalidades das penas e à noção de bem jurídico, para no fim enquadrar a respetiva matéria no âmbito do Direito Penal Tributário e no crime de Fraude Fiscal.

## **2. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO DIREITO PENAL**

Tal como sucede no nosso ordenamento jurídico, e em qualquer outro ramo de direito, o Direito Penal é regido por inúmeros princípios fundamentais que determinam o “*se*” e “*como*” da sua aplicação, sendo estas características peculiares neste ramo, em face das já mencionadas gravidades inerentes às consequências jurídicas.

Com referência ao assunto objeto de análise na presente dissertação, relevam essencialmente os princípios *nemo tenetur se ipsum accusare* (e o direito ao silêncio) e da presunção da Inocência (e *in dubio pro reo*).

Motivo pelo qual tais princípios serão, em face da sua relevância para a matéria em apreço, objeto de análise bastante para compreender os fenómenos que nos propomos tratar.

---

<sup>153</sup> COSTA, José Francisco de Faria – O Perigo em Direito Penal... (*op. cit.*). P.177

## **2.1 PRINCÍPIO NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE**

O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* corresponde a um princípio dos mais essenciais de entre os aplicáveis ao direito penal, cuja vigência é aceite de forma unânime pela doutrina e pela jurisprudência, apesar de não se encontrar expressamente consagrado na Constituição, tratando-se de um (dos) princípios constitucionais não escritos, mas que se encontra intimamente ligado com os direitos fundamentais, como sucede com o da dignidade humana, da liberdade de ação e da presunção de inocência.<sup>154 155</sup>

Ainda que se considere a sua consagração implícita no nosso ordenamento jurídico, os exatos contornos da sua extensão e do seu conteúdo não são unânimes, levando a distintas considerações e posições quanto ao mesmo, concretamente, e como a própria jurisprudência dos Tribunais Superiores releva, quer “*no que diz respeito à possibilidade de utilização do arguido como meio de prova [quer através das suas declarações, quer por via da sua sujeição a outras formas de obtenção de prova, tal como os exames]*.”<sup>156</sup>

Em face de tal realidade, mais recentemente, a Diretiva (UE) 2016/343 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de março de 2016, relativa ao reforço de certos aspetos da presunção de inocência (e do direito de comparecer em julgamento em processo penal),<sup>157</sup> veio materializar de forma preponderante o respetivo princípio, estabelecendo no seu art. 7.º que “*1.Os Estados-Membros asseguram que o suspeito ou o arguido têm o direito de guardar silêncio em relação ao ilícito penal que é suspeito de ter cometido ou em relação ao qual é arguido; 2. Os Estados-Membros asseguram que o suspeito ou o arguido têm o direito de não se autoincriminar. 3. O exercício do direito de não se autoincriminar não impede a recolha pelas autoridades competentes de elementos de prova que possam ser legitimamente obtidos através do exercício legal de poderes coercivos e cuja existência é independente da vontade do suspeito ou do arguido. (...) 5. O exercício do direito de guardar silêncio e do direito de não se autoincriminar dos suspeitos ou dos arguidos não deve ser utilizado contra os mesmos, nem pode ser considerado elemento de prova de que cometeram o ilícito penal em causa. (...)”*

---

<sup>154</sup> Vide MENEZES, Sofia Saraiva de – O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito, in Prova Criminal e Direito de Defesa, in Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal, coord. Tereza Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6ª Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5. P.120

<sup>155</sup> Como evidencia a jurisprudência dos Tribunais Superiores, “*É através da vertente do direito ao silêncio que se consagra e manifesta no nosso ordenamento jurídico o princípio do direito à não auto-incriminação (nemo tenetur se ipsum accusare), já que este último, ao contrário do que sucede noutros ordenamentos jurídicos, não tem tutela expressa na CRP*”. – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 171/12.3TAF LG.G1-A.S1, de 28/05/2014, pelo Relator Armindo Monteiro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020

<sup>156</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 171/12.3TAF LG.G1-A.S1, ... (op. cit.)

<sup>157</sup> Disponível online em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0343>



De facto, no âmbito da tutela do presente princípio, como evidencia a jurisprudência dos Tribunais Superiores, a sua importância e reconhecimento releva a sua previsão no direito internacional, como sucede no art. 6.º da C.E.D.H. e no art. 14.º do P.I.D.C.P..<sup>158 159</sup>

Já quanto à natureza inerente a este princípio, Lara Sofia Pinto concretiza que, “(...) em Portugal o entendimento maioritário defende que o princípio *nemo tenetur* tem um fundamento constitucional, mas de natureza processual.”<sup>160</sup> (sublinhado nosso), entendimento esse sufragado por Manuel de Costa Andrade, defendendo no seu Voto Vencido, no âmbito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019<sup>161</sup>, que “Os problemas associados ao privilégio contra a auto-incriminação são problemas de índole exclusivamente processual-penal. Só se colocam quando, num segundo e ulterior momento, se opera uma mudança de fim. Isto é, quando os meios de prova obtidos no procedimento tributário à custa das obrigações tributárias de colaboração/verdade chegam ao processo penal e aí reivindicam a valoração como meios de prova. Provocando, como resposta, uma inultrapassável proibição de valoração, ditada precisamente pelo *nemo tenetur*. A haver ponderação aqui, ela só poderia ocorrer entre os valores/interesses servidos pelo *nemo tenetur* e outros (contra-)valores/interesses subjetivados por uma justiça criminal eficaz.”

Quanto à aplicabilidade prática deste princípio Lara Sofia Pinto identifica-a no direito genérico de “não cooperar no fornecimento de quaisquer meios de prova para a sua incriminação.”<sup>162</sup> Nesse sentido, Sofia Saraiva de Menezes concretiza que “(...) este direito implica que o arguido possa recusar-se a praticar actos lesivos à sua defesa, tanto pelo direito de não prestar declarações como pela recusa em fornecer certo tipo de provas: não impende sobre ele um qualquer dever de colaboração”<sup>163</sup> Igualmente, o entendimento dos Tribunais Superiores identifica o campo de aplicação no facto de que “o arguido não pode ser obrigado, nem deve ser condicionado a contribuir para a sua própria incriminação, isto é, tem o direito a não ceder ou fornecer informações ou elementos) que o desfavoreçam, ou a não prestar declarações, sem que do silêncio possam resultar quaisquer consequências negativas ou ilações desfavoráveis no plano da valoração probatória.”<sup>164</sup>

<sup>158</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 171/12.3TAFLG.G1-A.S1, ... (op. cit.)

<sup>159</sup> Pois que, como explica Raquel Godschmidt, “nenhum procedimento seria justo se se partisse da sustentação de que o arguido seria já culpado, só nessa medida, e sempre a par das demais garantias de defesa constantes do art. 32.º da CRP, firmando bases o *nemo tenetur* na presunção de inocência e no direito a um processo equitativo.” – cfr. GOLDSCHMIDT, Raquel - A Regulação dos Mercados Financeiros e Processo Penal: Informações Obtidas pelas Entidades Administrativas e a sua Admissibilidade Probatória em Processo, in Novos Desafios da Prova Penal, coord. Paulo de Sousa Mendes, Rui Soares Pereira, novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8950-8. P.556

<sup>160</sup> PINTO, Lara Sofia – Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido. Caso study: revelação coactiva da password paa descriptação de dados – resistance is futile? In Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal, coord. Tereza Pizarro Beza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6ª Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5. P107

<sup>161</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, proferido no âmbito do processo n.º 1043/17, datado de 15/05/2019, disponível online em [www.Tribunalconstitucional.pt](http://www.Tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>162</sup> PINTO, Lara Sofia – Privilégio contra a auto-incriminação ... (op. cit.). P.109

<sup>163</sup> MENEZES, Sofia Saraiva de – O direito ao silêncio: ... (op. cit.) P.118

<sup>164</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 04P3276, de 05/01/2005, pelo Relator Henriques Gaspar, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020

Verifica-se, desta forma, uma eventual confusão entre o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e o direito ao silêncio.

Efetivamente, o princípio objeto de análise implica na sua génese dois direitos essenciais: o direito ao silêncio do arguido e o direito à não autoincriminação do arguido (indo assim ao encontro da estrutura acusatória inerente ao processo penal).

Como explica Manuel Soares, não se tratam de direitos equivalentes, porquanto o direito ao silêncio integra o direito à não auto-incriminação. É assim uma decorrência deste direito, que no seu raio de aplicação integra o direito do arguido de não facultar determinadas provas ou se sujeitar a determinadas diligências. Por sua vez, o próprio direito ao silêncio é assegurado por outros direitos fundamentais, *v.g.* “a informação sobre a faculdade de não prestar declarações e respectivas consequências, a liberdade de o fazer sem compromisso de verdade ou sujeição a sanções e a proibição de valoração probatória do silêncio.”<sup>165</sup> Na mesma senda, entendem os Tribunais Superiores que o direito ao silêncio do arguido “traduz-se na faculdade reconhecida ao arguido de não se pronunciar sobre os factos que lhe são imputados, diferentemente do que sucedia nos processos regidos pelo princípio do inquisitório em que as declarações obrigatórias do arguido, maxime a confissão forçada, tendem a convertê-lo em instrumento da sua própria condenação”, enquanto que o direito à não autoincriminação “impede a transformação do arguido em meio de prova por via de uma colaboração involuntária obtida com recurso a meios coercivos ou enganosos”. Conforme aí é evidenciado, “existe uma ligação íntima entre os dois direitos, desde logo porque, não sendo reconhecido ao arguido o direito a manter-se em silêncio, este seria obrigado a pronunciar-se e a revelar informações que poderiam contribuir para a sua condenação.”<sup>166</sup>

Quanto às consequências do direito ao silêncio inerente à posição processual do Arguido, ainda que não o possa prejudicar, certo é que também não o poderá beneficiar. Como evidencia a jurisprudência dos Tribunais Superiores quanto às suas consequências, “O silêncio, sendo um direito do arguido, não pode prejudicá-lo, mas também dele não pode colher benefícios. É que a opção pelo silêncio pode ter consequências, que não passam pela sua valorização indevida: ao não falar o arguido prescinde de poder gozar de circunstâncias atenuantes de relevo, como sejam a confissão e o arrependimento”.<sup>167</sup> De facto, como evidencia Sofia Saraiva Menezes, “O exercício de tal direito jamais poderá ser interpretado e valorado como um indício ou presunção de culpa. No entanto, ao calar-se, o arguido prescinde de revelar elementos que o possam eximir de responsabilidade e, por isso, talvez seja conveniente fazermos uma distinção.”<sup>168</sup>

---

<sup>165</sup> SOARES, Manuel - Proibição de desfavorecimento do arguido em consequência do silêncio em julgamento — a questão controversa das ilações probatórias desfavoráveis, in *Julgar*, n.º 32, Maio/Agosto, 2017, Ed. Almedina. ISSN 1646-6653. P.14

<sup>166</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, ... (*op. cit.*)

<sup>167</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 08P295, de 20/02/2008, pelo Relator Raul Borges, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020

<sup>168</sup> MENEZES, Sofia Saraiva de – O direito ao silêncio... (*op. cit.*), P.129

Pois que, e não obstante a consagração e importância do referido princípio, é também pacífico que este não beneficia de um carácter absoluto. Como tal, *“tem-se admitido que o direito à não autoincriminação pode ser legalmente restringido, no próprio processo penal, em determinadas circunstâncias.”*<sup>169</sup>

Quanto ao facto de não se tratar de um princípio absoluto, José Casalta Nabais evidencia com relevância às obrigações de índole tributária que *“Importância especial têm aqui os testes concretizados na salvaguarda do núcleo essencial do direito fundamental do arguido e no respetivo da proporcionalidade entre a restrição a esse direito e o interesse público na liquidação e cobrança dos impostos a implicar uma eficaz luta contra o fenómeno da evasão e fraude fiscais.”*<sup>170</sup>

Assim, na senda de Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, os deveres administrativos implícitos nas obrigações que recaem sobre os sujeito passivos que impõe comportamentos no âmbito do dever de colaboração não contendem por si só com o *nemo tenetur*, pois que estes *“têm perfeita justificação no complexo âmbito de economia real”* (v.g. supervisão continuada pela C.M.V.M.).<sup>171</sup> Nesse sentido, Paulo de Sousa Mendes, entende ainda que sobre as empresas recai o dever de colaborar com as Autoridades de Concorrência, fornecendo os documentos e informações necessárias, defendendo que *“a Lei da Concorrência afasta, por implicação necessária, o direito ao silêncio e o direito de não fornecer provas contra si próprio”*.

Tais factos determinam ainda que em determinados processos, às entidades administrativas esteja vedado impor a obrigação de fornecer respostas que determinem a eventual admissão de existência de infrações, cuja prova cabe às entidades<sup>172 173</sup>

Nesse sentido, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2013<sup>174</sup> foi decidido não julgar inconstitucional o facto de os elementos obtidos através de uma inspeção tributária, no âmbito de um dever

<sup>169</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, ... (op. cit.)

<sup>170</sup> NABAIS, José Casalta - Por um Estado Fiscal Suportável, ... (op. cit.) P.282

<sup>171</sup> GOLDSCHMIDT, Raquel - A Regulação dos Mercados Financeiros e Processo Penal: ... (op. cit.) P.559

<sup>172</sup> Quanto ao exemplo da Comissão Europeia, cfr. MENDES, Paulo de Sousa - O dever de colaboração e as garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência, in *Julgar*, n.º 9, Setembro/Dezembro, 2009, Ed. Almedina. ISSN 1646-6653. P.17

<sup>173</sup> Quanto a essa matéria, já há mais de 30 anos o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (T.J.C.E.) se pronunciou sobre o alcance e limites do dever de colaboração das empresas, declarando no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 374/87, de 18/10/1989, (Orkem vs Comissão) que “para preservar o efeito útil dos n.os 2 e 5 do artigo 11.º do Regulamento n.º 17 (Regulamento (CEE) n.º 17 do Conselho: Primeiro regulamento de execução dos artigos 85º e 86º do Tratado (actualmente artigos 81º e 82º) [Jornal Oficial n.º 013 de 21.02.1962]), a Comissão tem o direito de obrigar a empresa a fornecer todas as informações necessárias relativas aos factos de que possa ter conhecimento e, se necessário, os documentos correlativos que estejam na sua posse, mesmo que estes possam servir, em relação a ela ou a outra empresa, para comprovar a existência de um comportamento anticoncorrencial, já no entanto não pode, através de uma decisão de pedido de informações, prejudicar os direitos de defesa reconhecidos à empresa.”

A posição aí adotada foi depois adotada pelo Regulamento (CE) n.º 1/2003, do Conselho de 16-12-2002, prevendo no seu considerando 23 que “A Comissão deverá dispor, em todo o território da Comunidade, de poderes para exigir as informações necessárias para detectar eventuais acordos, decisões ou práticas concertadas proibidas pelo artigo 81.o do Tratado, ou eventuais abusos de posição dominante proibidos pelo artigo 82.o do Tratado. Ao cumprirem uma decisão da Comissão, as empresas não podem ser forçadas a admitir que cometeram uma infracção, mas são de qualquer forma obrigadas a responder a perguntas de natureza factual e a exhibir documentos, mesmo que essas informações possam ser utilizadas para determinar que elas próprias ou quaisquer outras empresas cometeram uma infracção.”

<sup>174</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2003, proferido no âmbito do processo n.º 817/12, pelo Relator Juiz Conselheiro João Cura Mariano, disponível online em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130340.html>, consultado em 01/10/2020

de cooperação, serem utilizados para provar a sua culpa, porquanto se trata de uma limitação ao dever objeto de análise que, em face dos princípios de legalidade e proporcionalidade, é legal.

Mais recentemente, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019 decidiu julgar inconstitucional caso análogo ao objeto de apreciação no referido Acórdão n.º 340/2013, em face de, aquando da inspeção e solicitação dos documentos fiscalmente relevantes, já se encontrar instaurado um processo crime em fase de inquérito pela prática de um crime de fraude fiscal, atuando a Autoridade Tributária à revelia da autoridade judiciária competente. Para tanto, o Tribunal alicerçou a sua posição na interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea a), todos do C.P.P..<sup>175</sup>

176

Por fim, a nível Europeu e, bem assim, de acordo com a jurisprudência do T.E.D.H., tem vindo a ganhar relevo a retirada de consequências negativas para o arguido em face do seu silêncio. De uma forma eloquentemente sumarizada por Manuel Soares, são assim evidenciadas três circunstâncias e condições em que tal é concebível, a saber: “*-as ilações desfavoráveis retiradas do silêncio só podem ser valoradas como elemento instrumental de corroboração de outras provas e nunca para estabelecer directa e isoladamente de forma determinante a culpa do acusado; podem também ser um elemento relevante para verificar a credibilidade da versão alternativa à acusação apresentada pelo acusado*”; – “*as ilações desfavoráveis só podem resultar de um silêncio que seja fútil; quando do raciocínio lógico e da experiência comum resulte a conclusão de que um acusado em condições normais e nas mesmas circunstâncias apresentaria uma versão alternativa credível, se a tivesse [situações] (...) em que as provas indiciam a culpa com forte probabilidade e “clamam” por uma explicação (cry out for an explanation)*”; - sendo que “*este raciocínio probatório só é admissível se o acusado tiver sido informado das circunstâncias em que o seu silêncio pode vir a ser objecto de valoração pelo tribunal e tiver feito essa opção com liberdade e devidamente assistido por defensor.*”<sup>177</sup> Como conclui o Autor, “*A análise da jurisprudência do T.E.D.H. autoriza, pelo menos, a conclusão de que o direito de não contribuir para a sua própria incriminação não é um direito absoluto, mas admite ponderações e restrições no confronto com outros interesses juridicamente tutelados, desde que se garanta a preservação do núcleo essencial daquele direito.*”<sup>178</sup>

---

<sup>175</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, ... (op. cit.)

<sup>176</sup> Como é referido no referido Acórdão, “

*“Entende-se, na verdade, que a imposição da colaboração em causa se justifica por razões de interesse público e de eficiência, correspondendo a um quadro legal que é – ou deve ser – conhecido daqueles que interagem com a Administração, razão por que não estão em causa métodos proibidos de prova, designadamente provas obtidas por via da perturbação da liberdade de vontade ou de decisão através de meios enganosos ou da ameaça com meio legalmente inadmissível (cfr. o artigo 126.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), do CPP)”*

<sup>177</sup> SOARES, Manuel - Proibição de desfavorecimento do arguido em consequência do silêncio em julgamento... (op. cit.) P.39

<sup>178</sup> MENDES, Paulo de Sousa - O dever de colaboração... (op.cit.) P.22

## **2.2 – PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E *IN DUBIO PRO REO***

No que diz respeito à presunção da inocência, trata-se de um princípio que advém da alteração de um processo de estrutura inquisitória para um processo de estrutura acusatória<sup>179</sup>, e que, ao contrário do princípio cuja análise antecedeu, se encontra consagrado em diversos diplomas. Assim, na C.R.P., prevê o n.º 2 do art. 32.º que *“Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa”*, estando em conformidade com o n.º 2 do art. 14.º do Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos, segundo o qual *“Qualquer pessoa acusada de infracção penal é de direito presumida inocente até que a sua culpabilidade tenha sido legalmente estabelecida”*. Já o n.º 2 do art. 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem estabelece que *“Qualquer pessoa acusada de uma infracção presume-se inocente enquanto a sua culpabilidade não tiver sido legalmente provada”* e o n.º 1 do art. 11.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem estatui que *“Toda a pessoa acusada de um acto delituoso presume-se inocente até que a sua culpabilidade fique legalmente provada no decurso de um processo público em que todas as garantias necessárias de defesa lhe sejam asseguradas.”*

A referida previsão constante dos diplomas hierarquicamente superiores, quer nacionais quer internacionais, de forma reiterada e uniforme deste princípio revela *per se* a sua importância no nosso ordenamento jurídico.

Augusto Vicente Ruço identifica como “probabilidade de referência” a considerar para se verificar este princípio o facto de, diante duas versões, normalmente antagónicas entre si, ainda que o juiz entenda que existe 80% probabilidade de a versão da acusação corresponder à verdade, e que existe 0% probabilidade de a versão da defesa corresponder à verdade, deverá optar pela absolvição, *“pois a diferença tem de ser de 0% para 100%, isto é, o juiz tem de adquirir a convicção de que a hipótese factual descrita na acusação existiu e se esta existiu, logicamente a outra alternativa não existiu.”* Assim, *“Se o juiz fica na dúvida, então tem de julgar os factos da acusação «não provados».”*<sup>180</sup> Como tal, nas palavras de Cristina Líbano Monteiro, *“À insuficiência da prova – que equivale à subsistência no espírito do tribunal de uma dúvida positiva e invencível sobre a existência ou inexistência de determinado facto – deve seguir-se um*

---

<sup>179</sup> Como explica Figueiredo Dias, *“(…) é com a passagem de um processo de estrutura inquisitória para um processo de estrutura acusatória que o arguido, muito por culpa da crescente afirmação do princípio da presunção de inocência (entre nos, consagrado no art. 32.º, n.º 2 da CRP), deixa de ser um mero objecto do processo, para ser visto como um verdadeiro sujeito processual, dotado de direitos e deveres processuais, legalmente definidos, como decorre expressamente dos arts. 60.º e 61.º do Código de Processo Penal, podendo co-determinar, ainda que no quadro de certos limites, a tramitação do processo. É justamente neste sentido que devemos entender, então, que as medidas coactivas e probatórias que sobre ele recaiam, não possam destinar-se à extorsão de declarações incriminatórias ou ainda a qualquer outra forma de auto-incriminação: como nos diz Figueiredo Dias, «todos os actos processuais deverão ser expressão da sua livre personalidade».* – cfr. DIAS, Figueiredo, *direito processual penal*, p. 240, apud MENEZES, Sofia Saraiva de – O direito ao silêncio:... (op. cit)

<sup>180</sup> Gomes Canotilho e Vital Moreira in "Constituição da República Portuguesa Anotada", 3ª Ed. revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 202 apud RUÇO, Alberto Augusto Vicente – Prova e Formação da Convicção do Juiz, 2.ª Ed., Ed. Almedina. Março, 2017. ISBN 978-972-40-6979-1. P.295

*Ersatz do non liquet: dá-se como não provado o facto desfavorável ao arguido. Por outras palavras, é indicado ao juiz que valora a favor do acusado a «prova dúbia».*<sup>181 182</sup>

No que diz respeito à sua aplicação prática, como explica Rui Pinheiro, “a presunção de inocência não transforma o arguido – cujo status se mantém – em inocente, mas opera exclusivamente sobre o regime do ónus da prova.”<sup>183</sup>

Em conformidade, e de acordo com Gomes Canotilho e Vital Moreira, “o princípio da presunção de inocência, num processo penal em que o princípio da investigação funciona subordinadamente ao princípio do acusatório, é atribuído o seguinte conteúdo adequado: **proibição da inversão do ónus da prova em detrimento do arguido**, preferência pela sentença de absolvição contra o arquivamento do processo, exclusão da fixação da culpa em despachos de arquivamento, não incidência de custas sobre o arguido não condenado, proibição de antecipação de verdadeiras penas a título de medidas cautelares, proibição de efeitos automáticos da instauração do procedimento criminal”<sup>184</sup> (sublinhado e negrito nosso).

Quanto às funções inerentes à presunção de inocência, Henriques Gaspar identifica duas, relevando assim o facto de o arguido apenas ser “equiparado” a culpado após trânsito em julgado da sentença condenatória (cfr. n.º 2 do art. 32.º da C.R.P.), e a existência de uma “regra de prova”, que implica uma desoneração do Arguido de um ónus da prova, sob pena de ser condenado.<sup>185</sup>

Em suma, e de forma pragmática, este princípio traduz a máxima de que será preferível a absolvição de um culpado do que a eventual condenação de um inocente, sendo tal realidade consistente com a gravidade das sanções e inerentes limitações são direitos fundamentais que afetam.<sup>186 187 188</sup>

Fazendo a ponte com o princípio *in dubio pro reo*, Rui Patrício explica que “(...) do referido princípio da presunção da inocência do arguido decorre um princípio *in dubio pro reo*, princípio que, procurando responder ao problema da dúvida na apreciação do caso criminal (não a dúvida sobre o sentido da norma, mas a dúvida sobre o facto), e partindo da premissa de que o juiz não pode terminar o julgamento

<sup>181</sup> MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo, fevereiro, 2019, 2.ª Edição, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7784-0. P.15

<sup>182</sup> Como explica Cristina Libano Monteiro, “Utilizando o modelo objectivista, a construção seria: também no processo penal os factos acabam por separar-se em dois grupos – os favoráveis ao arguido e os que lhe são desfavoráveis. Os primeiros considerar-se-ão provados ainda que duvidosos; os segundos, para se tomarem como integrantes do substrato material da decisão, deverão alcançar o grau de certeza.” – cfr. MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) P.51

<sup>183</sup> Rui Pinheiro e Artur Mauricio, a constituição e o Processo Penal, 2.ª ed. (rev. E atual), Lisboa, rei dos Livros, s.d. apud PATRÍCIO, Rui – A presunção da inocência no julgamento em processo penal, Alguns problemas, Edições Almedina, S.A., Março, 2019, Reimpressão. ISBN 978-972-40-7850-2. Pp. 44-45

<sup>184</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 155/2007, proferido no âmbito do processo n.º 695/06, pelo Relator Juiz Conselheiro Gil Galvão, disponível online em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/10/2020

<sup>185</sup> GASPAR, António da Silva Henriques, CABRAL, José António Henriques dos Santos, [et al.] - Código de Processo Penal Comentado, 2016, 2.ª Edição Revista, Julho 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6498-7. P.383

<sup>186</sup> Nesse sentido, *et al.* veja-se MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) P.14

<sup>187</sup> Conforme desenvolve a Autora em relação aos motivos subjacentes a esta necessidade, “Diremos – numa primeira formulação do processo criminal – que é mais grave duvidar em causa-crime do que em lide civilística ou em pleito destinado a restaurar o direito noutra qualquer área do universo jurídico. Melhor dito: são mais gravosas as consequências que podem decorrer de uma incorrecta fixação dos factos em processo penal.” – cfr. MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) Pp.20-21

<sup>188</sup> Como evidencia Cláudio Brandão, “O direito penal tem como característica diferenciadora a sua consequência, isto é, a pena, prevista no tipo como uma resultante da conduta proibida.” – cfr. BRANDÃO, Cláudio – Tipicidade Penal... (op. cit) P.25

com um non liquet, determina que, na dúvida quanto ao sentido em que aponta a prova feita, o arguido seja absolvido.”<sup>189</sup>

De facto, quanto à sua consagração legal, e ao contrário do que sucede com o princípio da presunção da inocência, o princípio *“in dubio pro reo”*, ainda que expressamente aceite no nosso ordenamento jurídico, não se encontra expressamente consagrado no texto constitucional ou legal”<sup>190 191</sup>

Intimamente ligado ao princípio *in dubio pro reo*, enquanto emanção do princípio da presunção da inocência, encontramos ainda o princípio da livre apreciação da prova. Nesse sentido, Rui Patrício evidencia que *“dúvida e convicção são indissociáveis”*, e que *“a fundamentação [das decisões] só é, verdadeiramente, possível e convincente (...) se o julgador estiver certo quanto à sua decisão relativa à questão-de-facto.”*<sup>192</sup>

Já no que concerne à relação entre estes dois princípios Cristina Libano Monteiro identifica o princípio da livre apreciação da prova como um *“esforço para alcançar a verdade material”*, tendo como limite o princípio *in dubio pro reo*.<sup>193</sup> Assim, desenvolvendo essa ideia, a Autora concretiza que, *“(...) ao pedir-se ao juiz, para a prova dos factos, uma convicção objectivável e motivável, está-se a impedi-lo de decidir quando não tenha chegado a esse convencimento; ou seja, quando possa objectivar e motivar uma dúvida. Espera-se, deste modo, que a decisão convença. Convença o juiz, no seu íntimo, mas contenha em si igualmente a virtualidade de convencer o arguido e, nele, a inteira comunidade jurídica.”*<sup>194 195</sup>

Como tal, é entendido na jurisprudência dos Tribunais Superiores, quanto à concretização destes princípios, que *“O in dubio pro reo, com efeito, «parte da dúvida, supõe a dúvida e destina-se a permitir uma decisão judicial que veja ameaçada a concretização por carência de uma firme certeza do julgador»*<sup>196 197</sup>

<sup>189</sup> PATRÍCIO, Rui – A presunção da inocência no julgamento em processo penal, ... (op. cit) P.96

<sup>190</sup> MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo, ... (op. cit) P.84

<sup>191</sup> Em relação à ligação entre estes dois princípios, Rui Patrício entende que *“Ao afirmarmos que o princípio in dubio pro reo é um corolário do princípio da presunção da inocência do arguido, não ignoramos que, na doutrina, não é unânime o entendimento acerca da natureza da relação entre o princípio in dubio pro reo e o princípio da presunção da inocência do arguido, não exigindo a história a ligação entre um e outro. Contudo, estamos em crer que, na verdade, o princípio in dubio pro reo pode e deve ser visto como um corolário do mais vasto princípio da presunção da inocência do arguido, sendo, afinal, o reverso processual do princípio penal da culpa. (...)”* - cfr. PATRÍCIO, Rui – A presunção da inocência no julgamento em processo penal... (op. cit) Pp. 42-43

<sup>192</sup> PATRÍCIO, Rui – A presunção da inocência no julgamento em processo penal... (op. cit) P.43

<sup>193</sup> Como refere a Autora, *“O princípio da livre apreciação da prova, entendido como esforço para alcançar a verdade material, como tensão de objectividade encontra assim no «in dubio pro reo» o seu limite normativo; ao mesmo tempo que transmite o carácter objectivo à dúvida que acciona este último.”* - cfr. MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) . P.59

<sup>194</sup> MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) P.58

<sup>195</sup> Quanto à certeza sobre a culpabilidade em concreto, explica a Autora que *“Sem uma certeza sobre a culpabilidade do arguido, a pena a aplicar corre o risco de ser uma «pena sem culpa» – cfr. MONTEIRO, Cristina Libano - Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo... (op. cit) P.68*

<sup>196</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 07P3170, pela Relatora Carmona da Mota, datado de 25/10/2007, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>197</sup> Quanto à dúvida razoável, veja-se o entendimento perfilhado por Alberto Augusto Vicente Ruço, segundo o qual: *“Não se tratará aqui de uma qualquer dúvida «metódica», que os factos quase sempre consentem, já que a imaginação só tem como limites as leis da física e a capacidade intelectual dos agentes. Por isso, em regra, é sempre possível argumentar que «as coisas podem ter ocorrido de outro modo...». A dúvida razoável é um dúvida baseada em razões e estas hão de estar ancoradas em factos, na realidade factual, pois a convicção do juiz tem como objecto a reconstrução da realidade histórica:*

*(1)Seja em factos indiciários que se inserem numa relação causal, teleológica, quase-causal ou de outro tipo, que incorpora o facto duvidoso favorável ao arguido, tornando a sua existência provável;*

*(2)Seja nas regras de experiência e contexto factual conhecido, se as primeiras e este último gerarem uma probabilidade plausível no sentido do facto duvidoso ter existido historicamente.”*, cfr- RUÇO, Alberto Augusto Vicente – Prova e Formação da Convicção do Juiz... (op. cit) P.296

Acompanhando a doutrina e a jurisprudência supra mencionadas transparece uma ideia de aplicação holística destes princípios no âmbito do processo crime. No entanto, inversamente, e em face da realidade vivida nos Tribunais e patente nas decisões judiciais, Germano Marques da Silva explica, e bem, que *“No processo penal o suspeito/arguido é presumido culpado desde que são reunidos alguns indícios contra ele, quando não a partir da simples denúncia, ainda que anónima. A presunção da inocência é um conceito sem significado prático: quando alguém é acusado não tem mais do que o direito a defender-se e de modo limitado. Com o recebimento da acusação, acompanhada pelos autos do Inquérito, o juiz, presumindo que no Inquérito foram escrupulosamente respeitadas as normas legais que o condicionam, forma necessariamente um pré-juízo sobre a questão que lhe é submetida. É razoável dizer-se que, na prática, a presunção de inocência equivale simplesmente a direito de defesa e regra lógica de prova, que nasce da presunção de culpa que pesa sobre o arguido desde que é levantada uma suspeita contra ele e se vai reforçando à medida que o processo avança até à acusação, robustecida no decurso do Inquérito pela sua sujeição a medidas de coação.”*<sup>198</sup>

Ou seja, à medida que o processo vai passando as diversas fases, partindo dos pressupostos de que foram respeitadas as regras normais, e sem prejuízo da convicção intrínseca à acusação e ao despacho de pronúncia não ser tão exigente (nem perto disso) como na sentença final, vai-se criando a ideia de que o suspeito, depois arguido e eventualmente acusado, é culpado.<sup>199</sup>

Ademais, e como explica Rui Patrício, *“à medida que o processo avança (e, sobretudo, à medida que se vencem as “barreiras” do inquérito e da instrução, com despachos de acusação e de pronúncia), mais provável é a hipótese de condenação e, assim, maior o convencimento da culpa.”*<sup>200</sup> É verdade que sem acusação não há julgamento (desconsiderando neste momento os processos especiais, em que a acusação pode ser inclusive comunicada no início da audiência de discussão e julgamento – v.g. processos sumários, concretamente n.ºs 1, 2, 3, 4 e 5 do art. 389.º do C.P.P.) – e que a convicção de verificação dos pressupostos que determinem a acusação e/ou despacho de pronúncia vai de “indícios suficientes” (cfr. n.º 1 do art. 283.º e n.º 1 do art. 308.º, ambos do C.P.P.).

Por fim, de referir que este princípio tem na sua essência uma diferença essencial em relação aos demais ramos de direito, mormente em relação à repartição do ónus de prova, ainda que com nuances específicas que serão objeto de desenvolvimento *infra*. Assim, conforme explica José de Faria Costa, e é aceite de forma unívoca pela doutrina e pela jurisprudência, no direito penal não existem partes, mas sim

---

<sup>198</sup> SILVA, Germano Marques da – Ética e estética do Processo Penal, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 80, Vol. III/IV, Lisboa, 2020. ISSN 0870-8118. Pp.500-501

<sup>199</sup> Com referência à presunção de inocência e a sua “intensidade” no decorrer do processo, diminuindo por cada fase processual que ocorre, não podemos deixar passar a eloquente expressão de Germano Marques da Silva, como retrato do que cada vez mais se verifica nos Tribunais: **“Onde via a presunção de inocência. Para muitos, mesmo magistrados, é pura letra morta, é pura mentira!”** – cfr. SILVA, Germano Marques da – ... (op. cit) P.506

<sup>200</sup> PATRÍCIO, Rui – A presunção da inocência no julgamento em processo penal, ... (op. cit) Pp. 47-48



sujeitos processuais. O que implica que o Ministério Público não seja “substancialmente parte do processo”, pois que o que releva essencialmente é a descoberta da verdade material e a boa decisão da causa.<sup>201 202 203</sup>

### **3 – FINALIDADES DA PENA**

A título introdutório, e acolhendo a ideia de José de Faria Costa, o crime é uma realidade “conatura ao nosso modo-de-ser”, evidenciando a norma proibitiva e constringedora de comportamentos como essencial à existência de uma comunidade.<sup>204</sup> Como evidencia Ana Pais, *“A proibição é essencialmente violável. As normas existem para serem violadas e são-no naturalmente. É a natureza das coisas. É a natureza do homem. Assim, como existe a norma e a inevitabilidade da sua violação, existe também a sanção. Na verdade, punir surge como consequência necessária de infringir e a infração supõe a violação da norma.”*<sup>205</sup>

Nesse seguimento, explica Maurice Cusson que *“As sociedades, diz-se, têm os crimes que merecem. Será mais justo dizer que têm os crimes que deixaram passar através das malhas do controlo social.”*<sup>206</sup>

Verificada que seja a prática de condutas lesivas a bens jurídicos tutelados penalmente, à luz dos critérios constitucionalmente previstos, para analisar a pretensão efetiva com a criminalização afigure-se nos ser essencial concretizar a finalidade das penas, bem como a legitimidade Estatal no âmbito do exercício do *ius puniendi*. Como será objeto de desenvolvimento *infra*, perfilhando do entendimento de Claus Roxin, a *“tutela subsidiária dos bens jurídicos, e, através dela a proteção do livre desenvolvimento do indivíduo e a manutenção da ordem social, autênticos planos constitutivos da missão do direito penal, presta-se a critério definidor decisivo das condutas que devem ser criminalizadas e ameaçadas com a aplicação de uma pena”*.<sup>207</sup>

---

<sup>201</sup> Desde logo, decorrência expressa do p. no art. 340.º e da al. b) do n.º 2 do art. 120.º, ambos do C.P.P..

<sup>202</sup> Sem prejuízo, verifica-se uma pressão na Magistratura, no sentido de os Magistrados do Ministério Público não pedirem a absolvição, ainda que entendam insistir fundamentos para a condenação do arguido, por forma a não prescindirem implicitamente do direito ao recurso em face de uma eventual absolvição. Nesse sentido, *vide et al*/Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 61/09.7T3STC.E1, pelo Relator Juiz Desembargador António João Latas, de 27/06/2017, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021

<sup>203</sup> COSTA, José de Faria - O Fenómeno da Globalização e o Direito Penal Económico, in Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. P.108

<sup>204</sup> Como explica o Autor, *“Se a comunidade de homens só atingiu esse estatuto - isto é - só ascendeu à qualificação sociológica de comunidade de homens - através de uma norma de proibição - a proibição do incesto, observação antropológica veiculada de vários quadrantes mas sobretudo sustentada por Levi-Strauss - quer isso significar que o direito penal, enquanto conjunto de normas de proibição, é conatural ao nosso mais profundo modo-de-ser com os outros. O que implica, por outro lado, que se tenha também que ver o crime como uma realidade conatural ao nosso modo-de-ser.”* - cfr. COSTA, José Francisco de Faria - Noções Fundamentais de Direito Penal (Fragmenta iuris poenalis). Introdução, Coimbra: Coimbra Editora, 2007. P.15.

<sup>205</sup> PAIS, Ana - Os programas de Compliance e o risco de privatização do processo penal. ... (*op. cit*) P.664

<sup>206</sup> CUSSON, Maurice - Criminologia, Prefácio de Cândido da Agra e Tradução de Josefina Castro, 3.ª edição, Maio de 2011, Ed. Casa das Letras. ISBN 978-972-46-1620-9. P.219

<sup>207</sup> Roxin - Fim y justificación d la pena y de las medidas de seguridad, p.15, *apud* SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro - A Coerência na Aplicação das Penas, Dezembro, 2019. Ed. Rei dos Livros. ISBN 978-989-8823-89-8. Pp.36-37

Já como evidencia Manuel Cortes Rosa, “ *O fundamento da pena há-de residir na legitimidade da sua utilização. Numa sociedade actual, a questão do fundamento da pena vem a identificar-se com o problema da legitimidade do direito de punir.*”<sup>208</sup>

Assim, assente que esteja a legitimidade e os critérios de determinação da criminalização de determinados comportamentos, releva com especial ênfase o *modus* de obter o cumprimento da “missão do direito penal”. Como refere Manuel Simas Santos, “ *com a concreção da missão do direito penal, nada está decidido, sem mais, de que maneira deve atuar a pena para cumprir a missão do direito penal. Esta pergunta é respondida pela teoria do fim da pena, a qual, por certo, deve ter sempre por referência o fim do direito penal que se posiciona detrás daquela.*”<sup>209</sup>

No mais, como concretiza o Autor, em consonância com o entendimento dos Tribunais Superiores, e em conformidade com o teor dos n.ºs 1 e 2 do art. 40.º do C.P., “ *as finalidades atendíveis na aplicação de umas penas “residem **primordialmente na tutela dos bens jurídicos e, na medida possível, na reinserção do agente na comunidade. Por outro lado, a pena não pode ultrapassar, em caso algum, a medida da culpa.**”*<sup>210 211</sup>

Nesse sentido, perfilhando o entendimento de Jorge de Figueiredo Dias, os fins das penas apenas só podem ter natureza preventiva – prevenção geral, positiva ou negativa, e especial, positiva e negativa, e nunca de natureza retributiva.<sup>212</sup>

De facto, no âmbito da determinação da moldura penal abstrata, a fixação da pena terá como limite mínimo o “*concreto imprescindível à estabilização das expectativas comunitárias na validade da norma violada* (seja de integração ou de intimação, i.e., prevenção geral positiva ou negativa), e como limite máximo a culpa do agente, por forma a determinar a medida concreta, com referências às necessidades de prevenção especial positiva (ou de socialização).<sup>213</sup>

Em face do exposto, Fernando Conde Monteiro evidencia o facto de, inexistindo na moldura aplicável um *suporte da proporcionalidade em relação à culpa ou em relação ao ilícito*”, pode determinar a que se relevam situações de alarme social, com o conseqüente aumento da medida da pena concreta, muitas vez, como refere o Autor, “ *a partir da mediação do caso pela comunicação social (trial by*

---

<sup>208</sup> ROSA, Manuel Cortes - Natureza jurídica das penas fiscais, ... (op. cit). P.4

<sup>209</sup> Roxin – Fim y justificación d la pena y de las medidas de seguridad, p.15, apud SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro – A Coerência na Aplicação das Penas, ... (op. cit) Pp.36-37

<sup>210</sup> SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro – A Coerência na Aplicação das Penas... (op. cit). P. 34

<sup>211</sup> Sendo que, de acordo com o disposto no n.º 2 do referido art. 40.º do C.P., “ *Em caso algum a pena pode ultrapassar a medida da culpa.*”

<sup>212</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I ... (op. cit) P.78

<sup>213</sup> Vide, a título meramente exemplificativo, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 47/15.2IDLRA.C1, pela Relatora Juiz Desembargadora Olga Mauricio, datado de 05/04/2017, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021 e Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 1246/08.9PASNT.L1, pelo Relator Pires da Graça, datado de 18/06/2009, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021.

*newspaper*)”<sup>214</sup> - realidade essa que, indubitavelmente, é controlada maioritariamente por privados, cujos interesses confluem, não raras vezes com o interesse subjacente à realização da justiça.

Já Manuel Simas Santos coloca em tona o facto de se impor compreender o motivo pelo qual o art. 40.º do C.P. não contempla a possibilidade de prevenção especial negativa, pois que, como evidencia o Autor, “*É demais consabido que nem sempre o agente carece de socialização ou que as perspetivas de socialização de um agente concreto são por vezes infundadas rechaçando a consideração da prevenção especial positiva.*”<sup>215</sup> Tal realidade é notória e patente, com especial enfoque em termos genéricos, no que concerne aos crimes tributários.

Como tal, e em suma, as finalidades da pena deverão ser enquadradas de acordo com o teor dos n.ºs 1 e 2 do art. 40.º e do n.º 1 do art. 71.º do C.P.<sup>216</sup>

#### **4. O BEM JURÍDICO**

De forma sintética, direta e imediata, na famosa fórmula do Professor Figueiredo Dias, aceite de forma pacífica pela doutrina e jurisprudência nacional, o bem jurídico consiste na “*expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integração de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso*”<sup>217</sup> Este existirá “*onde se encontre reflectido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social (...)*”<sup>218</sup>, podendo estes consubstanciar, além de bens jurídicos individuais, bens jurídicos coletivos, comunitários, universais ou sociais.<sup>219</sup>

Quanto à conceção do bem jurídico, conforme explica Manuel de Costa Andrade “*(...) longe de obedecer a um processo evolutivo linear, marcado por eventos irreversíveis, segue antes um curso em espiral. Ao longo do qual, tópicos que fizeram escola numa época dada acabam, não raro, por voltar a emergir em contextos e horizontes histórico-culturalmente renovados.*”<sup>220</sup>

Em face das peculiaridades inerentes aos diversos ramos de direito e armas (veja-se, formas de reacção) ao seu dispor, em face dos princípios que os norteiam e limitam, e suas finalidades, verifica-se

---

<sup>214</sup> MONTEIRO, Fernando Conde – Consequências jurídico-penais do crime, Braga, AEDUM, 2013, p. 57, *apud* SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro – A Coerência na Aplicação das Penas, ... (*op. cit.*) P.38

<sup>215</sup> SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro – A Coerência na Aplicação das Penas... (*op. cit.*) P.38

<sup>216</sup> “*A determinação da medida da pena, dentro dos limites definidos na lei, é feita em função da culpa do agente e das exigências de prevenção*”

<sup>217</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – Criminologia – O Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena, 1ª ed., 3.ª Reimpressão, Coimbra Editora, Novembro de 2011. ISBN 978-972-32-2016-2..P.146

<sup>218</sup> DIAS, José de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – ... (*op. cit.*) P.120

<sup>219</sup> DIAS, José de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo ... (*op. cit.*) P.149

<sup>220</sup> ANDRADE, Manuel da Costa – *Consentimento e Acordo em Direito Penal*. Coimbra Editora. Junho de 2004. ISBN 972-32-0438-X. P.61

que a forma de exercer a respetiva tutela e a conseqüente extensão da legitimidade estatal na salvaguarda dos mesmos irá variar.

Ao que, no caso em apreço, relevará para o efeito a análise do bem jurídico tutelado pelo ramo de direito penal, com especial ênfase dos bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários em concreto, por forma a compreender *a final* o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal.

#### **4.1. A TUTELA DE BENS JURÍDICOS PELO DIREITO PENAL**

Desde logo, o primeiro critério para aferir pela criminalização de determinado comportamento prende-se naturalmente com a necessidade de se encontrar tipificado como tal, e à verificação dos factos tipificados estarem adstritas conseqüências jurídico-penais (*cf.* n.º 1 do art. 1.º do C.P.<sup>221</sup>). Como explica Cláudio Brandão, *“A tipicidade é um conceito chave para o direito penal. É relevante realçar que ela não desenvolve um papel meramente formal, mas, ao contrário, é a tipicidade o suporte através do qual o direito penal se apoia para a construção de um caminho para o conhecimento da proibição e é aí que se assenta as sua fundamental importância, pois ela também revelará o conteúdo desta proibição, isto é, a sua substância.”*<sup>222</sup>

Partindo do pressuposto já explanado de os bens jurídicos irem buscar o seu fundamento à Constituição, é de assumir naturalmente que o direito penal *“deve ser comandado pelo princípio jurídico-constitucional de que “todo o direito penal é um direito penal do bem jurídico, residindo por isso na Constituição o quadro referencial dos bens jurídico-penais.”*<sup>223</sup>

Já em face das gravidades inerentes à reação penal e inerentes limitações de outros bens jurídicos, como explica Germano Marques da Silva, o bem jurídico acaba por ter, não só uma função de fundamento, mas também limitadora do exercício do *ius puniendi* através do ramo de direito penal.<sup>224</sup>

Assumindo a regra do Estado de Direito democrático, revelada por ex. nos princípios de proporcionalidade, adequação e necessidade, é pacífico o entendimento (ainda que abstrato) de que *“o Estado só deve intervir nos direitos e liberdades fundamentais na medida em que se torne imprescindível ao asseguramento dos direitos e liberdades fundamentais dos outros ou da comunidade enquanto tal”*<sup>225</sup>

<sup>221</sup> *“Só pode ser punido criminalmente o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática”.*

<sup>222</sup> Como desenvolve o Autor, *“A questão da relação de correspondência que se verifica entre uma ação que se deu historicamente no espaço e no tempo e a imagem conceitual expressada, sob a ameaça de uma pena, em uma lei – que é a tipicidade – possibilita o conhecimento do que é proibido pelo direito penal. Ela é apontada como o primeiro elemento para que uma conduta se converta em um crime. Isto posto, a tipicidade é a primeira condição a ser satisfeita para que o método penal possa dar relevância a um acontecimento humano e, via de conseqüência, para que uma pena possa ser-se aplicada.”* – *cf.* BRANDÃO, Cláudio – Tipicidade Penal, ... (*op. cit.*) Pp.37-38

<sup>223</sup> BRANDÃO, Nuno – Bem Jurídico e Direitos Fundamentais: Entre a Obrigação Estadual de Protecção e a Proibição do Excesso, ... (*op. cit.*) Pp.239-240

<sup>224</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.31

<sup>225</sup> DIAS, José de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I ... (*op. cit.*)123

Desta forma, é essencial que se verifique a necessidade de tutela penal do bem jurídico, pois que nem todos os ataques ao bem jurídico são penalmente relevantes. Como releva Germano Marques da Silva, *“A incriminação só respeita a proporcionalidade quando se verificam duas condições: por um lado, que a intervenção seja idónea e necessária para conseguir o fim pretendido e, por outro, que exista uma adequada relação entre os meios e o fim. Nisto consiste a proporcionalidade ou adequação em sentido estrito.”*<sup>226 227 228</sup>

Como explica Nuno Brandão, o princípio da proporcionalidade *“cobra[...] por isso imediata aplicação os limites às restrições dos direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos, máxime o princípio da proibição do excesso a que o n.º 2 do art. 18.º da CRP dá expressão.”*<sup>229</sup> De facto, e conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional, *“o artigo 18.º, n.º 2 tem sido convocado como parâmetro para aferir dos pressupostos constitucionalmente legitimadores da intervenção legiferante ao nível da seleção de comportamentos qualificados como crime, impedindo, a esse nível, a tipificação de condutas desligadas da tutela de bens jurídicos, dando-se por assente que um Estado-de-Direito material não pode desvincular-se do princípio jurídico-constitucional do direito penal do bem jurídico, o qual imbrica na ideia de que o direito penal visa a tutela subsidiária de bens jurídicos dotados de dignidade penal.”*<sup>230</sup>

Assim, assente em critérios de necessidade, e face ao carácter de *ultima ratio*, de frisar, no entanto, que a tutela subsidiária de bens jurídicos não se limita à efectiva lesão do bem jurídico. Pois que, em certas e determinadas circunstâncias, verifica-se uma tutela antecipada por parte do direito penal. De maneira a que existe uma categoria de crimes denominada de crimes de perigo. Como ensina Jorge de Figueiredo Dias, esta classificação de crimes é constituída por crimes *“cuja realização do tipo não pressupõem a lesão, mas a mera colocação do bem jurídico protegido: crimes de perigo concreto e de perigo abstracto”*, constituindo o perigo o *“motivo de proibição penal”*.<sup>231</sup>

<sup>226</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (op. cit.) P.67

<sup>227</sup> Não estando verificada uma lesão cuja danosidade não seja idónea a preencher os elementos de tipo objetivo, mas, no entanto, não podendo a sociedade ficar indiferente, como explica Manuel Costa Andrade, *“Dentre as alternativas ao direito penal sobressai – pela sua alargada consagração na ordem jurídica e pelo carácter massivo da sua aplicação quotidiana – o direito das contra-ordenações, um ordenamento sancionatório de índole administrativa. É a ele que o legislador normalmente recorre quando se trata de sancionar condutas a que não reconhece as indispensáveis dignidade e carência de tutela penal. É isto posta por ora a querela sobre a distinção – qualitativa ou formal? – entre crimes e contra-ordenações. Seja como for quanto a este ponto, é inquestionável que o legislador tem sempre algum espaço de liberdade no reconhecimento ou não da dignidade penal ou da carência de tutela penal de um comportamento. Tudo juízos onde intervêm irreduzíveis factores de variabilidade, plasticidade e contingências.”* - cfr. ANDRADE, Manuel de Costa - O abuso de Confiança Fiscal e a Insustentável leveza de um Acórdão do Tribunal Constitucional, in Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp. 229-253

Concretamente, a criação do ilícito de mera ordenação social passa por se tratar de uma solução intermédia, que, como explica Jorge de Figueiredo Dias, se trata da *solução encontrada pelo legislador para que, “de um ponto de vista político-criminal e político-legislativo, temporariamente tolerável e em certa medida compreensível”*. - cfr. DIAS, Jorge de Figueiredo – O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social, in Jornadas de Direito Criminal – O novo Código Penal Português e Legislação Complementar, Centro de Estudos Judiciários. Lisboa, 1983. P.325

<sup>228</sup> Motivo pelo qual *“O objecto de criminalização não deve ainda constituir, por igual motivo, a violação de valores de mera ordenação”, de carácter jurídico-administrativo*. - cfr. DIAS, Jorge de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I ... (op. cit.) P.127

<sup>229</sup> BRANDÃO, Nuno – Bem Jurídico e Direitos Fundamentais: ... (op. cit.)P.260

<sup>230</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 179/2012, proferido no âmbito do processo n.º 182/12, em 04/04/2012, pelo Relator Conselheiro José da Cunha Barbosa, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 06/11/2020

<sup>231</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – ... (op. cit.)P.146

Este tipo tem como característica essencial a sua finalidade, que passa pela antecipação da tutela penal. Antecipação essa que, em certas situações, pode fragilizar a própria legitimidade da criminalização., em face da sua contabilização com os demais princípios aplicáveis. Por esse motivo, Miguel Almeida Costa sublinha a conveniência associada à interpretação restritiva deste tipo de crimes, restrição essa advinda da verificação dos requisitos que lhe permitam ser classificados como crimes de aptidão.”<sup>232</sup>

Já de entre os crimes de perigo, é possível distinguir entre crimes de perigo concreto, crimes de perigo abstrato. Assim, nos crimes de perigo *“o perigo constitui elemento do tipo”*, pelo que a tipificação penal determina a criação de um perigo concreto, idóneo a lesar um bem jurídico-penal. Já nos crimes de perigo abstrato, o perigo não se encontra tipificado como requisito essencial para a verificação do crime, sendo antes identificado como o fundamento, i.e., o *“motivo da proibição penal da conduta reputada como perigosa pelo legislador penal”*<sup>233</sup>

Assim, o que distingue efetivamente estas duas subclassificações de crime (de perigo) é *“o grau legítimo de antecipação da sua proteção e, conseqüentemente, o momento a partir do qual o direito penal deve sentir-se autorizado para intervir em seu favor”*.<sup>234</sup>

Como evidencia Susana Aires de Sousa, a legitimidade da criminalização desta categoria de crimes, quando se pretende tutelar bens jurídicos coletivos, através da criminalização de condutas individuais, *“por si só não adequada a lesar o bem jurídico ou colocar em perigo”* apenas se verifica desde que *“se verifique a forte probabilidade de que a mesma conduta também realizada por outros sujeitos, o que no conjunto corresponderia a uma grave lesão do bem jurídico.”*<sup>235</sup>

## **5 - DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

A título prévio, no que diz respeito à mutabilidade inerente aos referidos movimentos de neocriminalização (e, bem assim, de descriminalização), assente está que os valores e opiniões não são imutáveis, tal como não o são as matérias de consenso e de conflito. Como tal, como afirma Karl Larenz, *“a lei vale para todos os tempos históricos, mas em cada momento da forma que este a entende e desimplica, de acordo com a consciência jurídica”*. Conseqüentemente, e pelos mesmos motivos, os

---

<sup>232</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas, in Revista do Ministério Público, n.º 157, Janeiro-Março 2019, ISSN 0870-6107. Pp.97-98

<sup>233</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas, ... (op. cit.). P.97

<sup>234</sup> DIAS, José de Figueiredo – Direito Penal – Parte Geral, Tomo I ... (op. cit.). P.123

<sup>235</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (op. cit.).P.199

princípios jurídicos gerais e respetiva interpretação não poderão ser entendidos como estáticos ou imutáveis às alterações sociais.<sup>236</sup>

Assim, fruto da evolução histórica, da inerente globalização e dos novos fenómenos sociais, surge o denominado direito penal secundário, no âmbito do qual enquadrámos o Direito Penal Tributário. Como evidencia Mário Ferreira Monte, o *“direito penal secundário é mais fruto do devir histórico, de condições espaço-temporais, que de uma serena e profunda reflexão jurídico-dogmática. Na verdade, foi toda uma sucessão de factos que forçou o legislador a tomar medidas no combate ao crime económico e que, concomitante ou conseqüentemente, levou o jurista a reflectir sobre esta realidade. O que significa, portanto, que estamos perante uma área do direito que, ao contrário do direito penal clássico, é marcadamente dinâmica e evolutiva, no sentido de que é fruto da conjuntura histórica e da evolução de cada sistema sócio-económico, com tendência para acentuar a sua presença”*.<sup>237 238</sup>

Como tal, o Autor releva a flexibilidade inerente a este ramo de direito, advindo a sua necessidade da intervenção crescente do Estado nos problemas sociais, e pela relevância que o domínio económico exerceu sobre a sociedade, em parte derivado ao fenómeno da globalização.<sup>239 240</sup>

Concretizando a especialidade do Direito Penal Tributário em face do Direito Penal clássico, Germano Marques da Silva explica que *“o Direito Penal Tributário tem por objeto os crimes que protegem bens jurídicos tributários e o Crime Tributário é a espécie de crime que tutela a atividade do Estado que se corporiza no sistema tributário, tutelando bens jurídicos tributários.”* Assim, e em bom rigor, o Direito Penal Tributário acaba por ser concretizado por tutelar bens jurídicos materializados pelos impostos.<sup>241</sup>

Já quanto à dignidade constitucional a que se encontra coberta a intervenção do ramo de direito penal nas matérias fiscais, como explica o Mário Ferreira Monte, para tanto basta considerar o teor dos arts. 103.º e 104.º da C.R.P.<sup>242</sup> Por outro lado, em face da ineficiência do sistema fiscal para determinar a adoção

---

<sup>236</sup> CANARIS, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. a ed., 1983, p.71 *apud* Larenz, K., *Metodologia da ciência do Direito (tradução de José Lamego)*, 3.ª Edição Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1978. ISBN 972-31-0770-8. p.236

<sup>237</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário, em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas, Coimbra Editora, Coimbra, setembro 2007. ISBN 978-972-32-1509-0. Pp. 137-138

<sup>238</sup> Sem prejuízo, como concretiza o Autor, *“a flexibilização do direito penal surge como uma necessidade no âmbito socio-económico; isto pode implicar a relativização das regras de imputação e das garantias, mas não legitima que se possam restringir os direitos fundamentais das pessoas num grau superior ao que se admite em matérias do direito penal clássico, quando do lado das sanções a severidade continuaria a ser a mesma.”*

<sup>239</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.141

<sup>240</sup> Em relação à criminalização de condutas que se verificou em face das necessidades e comportamentos emergentes, e à qual está adstrito este ramo de direito penal secundário, a jurisprudência adotou um sistema que considera duas circunstâncias para permitir a tipificação da conduta como crime, concretamente, desdobrando o sentido da imposição constitucional em duas vertentes essenciais. Assim, *“a decisão de política legislativa que se traduz na previsão de um novo tipo criminal só será conforme ao previsto no n.º 2 do artigo 18.º da CRP se o bem jurídico por esse novo tipo protegido se mostrar digno de tutela penal; de acordo com a segunda, a mesma decisão de política legislativa só passará o crivo da legitimação constitucional se o bem jurídico protegido pelo novo tipo incriminador se revelar carente de tutela penal”*, talqualmente os demais comportamentos assim tipificados como crime. – *cf.* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 377/2015, proferido no âmbito do processo n.º 658/2015, datado de 27/07/2015, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>241</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.11

<sup>242</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.178

de comportamentos sociais conducentes ao pagamento voluntário e integral dos tributos, verificado está o critério de necessidade inerente à criminalização de determinadas condutas.

De facto, não obstante a cobrança de impostos se encontrar salvaguardada em termos mais benéficos e eficazes do que os demais créditos (*v.g.* através de privilégios creditórios<sup>243</sup>), ainda assim, e sempre em consideração às finalidades inerentes aos impostos, ainda que o dano direto possa “*ser reparado através da execução fiscal e da sujeição a juros compensatórios*”<sup>244</sup>, já o dano social inerente a tais comportamentos determina a existência “*de mecanismos sancionatórios, orientados por finalidades de prevenção geral, conducentes à aplicação de coimas e de penas destinadas a aumentar o grau de cumprimento.*”<sup>245</sup>

Não obstante, sendo o Direito Penal Tributário um Direito Penal Secundário, adstrito às mesmas regras que o Direito Penal clássico, temos que os fins das penas fiscais são os mesmos que as penas dos demais crimes. De facto, sendo (sub)ramo especial do Direito Penal, este ramo não pode subverter os princípios a que se encontra adstrito o Direito Penal, Como adverte Germano Marques da Silva, “*O Direito Penal Tributário, ainda que representem algumas especialidades que o justificam como legislação de carácter especial, no sentido do art. 8.º do Código Penal, deve ser reconduzido aos princípios gerais do Direito Penal comum sob pena de se criar um microssistema descoordenado, por desvinculado da unidade do sistema penal, dificultando a apreensão dos valores protegidos e subvertendo o próprio Direito Penal*”<sup>246</sup>, pois que, “*Um direito penal desprovido das suas garantias típicas é dificilmente compatível com qualquer sistema que queira reconhecer-se como democrático.*”<sup>247</sup>

Sem prejuízo, estamos « perante um (sub)ramo do direito penal que, por um lado, se encontra vinculado aos princípios que regem o ramo de direito penal, com todas as suas limitações / garantias, e, por outro lado, que tem na sua génese a adoção de comportamentos cuja compreensão se encontra intimamente ligada e fundamentada com noções de direito tributário. <sup>248</sup>

---

<sup>243</sup> *v.g.* arts. 733.º C.C., 50.º L.G.T., 122.º C.I.M.I., 39.º C.I.M.T. e 47.º C.I.S..

<sup>244</sup> Pois que, não obstante, essas consequências e proteções acrescidas não se afiguram suficientes para impedir o prática de comportamentos que consubstanciam, em bom rigor, a prática de fraude fiscal, compensando o risco.

<sup>245</sup> COSTA, Miguel João de Almeida – A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções, in Instituto de Direito das empresas e do Trabalho, Miscelâneas, n.º 6, Coimbra, abril 2010. ISBN 978-972-40-4182-7. P.192

<sup>246</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.13

<sup>247</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (*op. cit.*) P.14

<sup>248</sup> Conforme concretiza o Germano Marques da Silva, “*(...) as particularidades específicas do Direito Penal Tributário não põem em causa os princípios que regem o Direito Penal comum, nem a Constituição contém normas especiais que particularizem o Direito Penal Tributário relativamente ao Direito Penal comum, mas contém normas que se referem especificamente ao direito tributário e que importam para a estruturação do Direito Penal Tributário, nomeadamente para definição dos interesses a prosseguir para estes ramos do direito.*” - *cf.* SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (*op. cit.*) P.29



Tal realidade é coincidente com o entendimento perfilhado por Germano Marques da Silva, pois que *“O Direito Penal não é nem pode ser simplesmente uma resposta repressiva à ineficiência do sistema tributário, sob pena de se sublevarem os princípios fundantes do Direito Penal.”*<sup>249 250 251</sup>

Motivo pelo qual, neste segmento, não podemos ainda deixar de fazer uma breve alusão à distinção do direito tributário e do direito penal (tributário).

De facto, esta diferença é notória, prosseguindo finalidades distintas. O direito tributário, conforme já analisado na presente dissertação, tem como escopo essencial e final a redistribuição dos rendimentos e da riqueza, a estabilização económica e o desenvolvimento económico e social através de afetação dos recursos à execução das finalidades do Estado. Por outro lado, o direito penal tem como finalidades primordiais a tutela de bens jurídico-penais e a reintegração do agente na sociedade.

Quanto às consequências propriamente ditas, enquanto que no âmbito do Direito Tributário serão (ou poderão ser) aplicadas *a final*/sanções, ou consequências, patrimoniais, é ao Direito Penal que se reserva a aplicação de penas e de medidas de segurança. Pois que, como consequência do incumprimento do direito tributário, e no âmbito das armas que estão ao seu dispor, verificamos apenas tratar-se de consequências iminentemente patrimoniais. Por outro lado, no âmbito da reação penal a tais comportamentos, temos como consequências jurídicas a pena e medidas de segurança. Veja-se que no nosso ordenamento jurídico vigora a proibição de prisão. por dívidas. Tal realidade encontra-se desde logo

---

<sup>248</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*,P.16

<sup>249</sup> Quanto à concreta tutela de bens jurídicos tributários, explica Augusto Silva Dias que *“O movimento da eticização do sistema fiscal (...) não constitui o objecto da tutela penal no âmbito das incriminações fiscais. Ele representa, quanto muito, o pano de fundo da legitimidade da intervenção penal, já que se as leis tributárias são iníquas, as condutas que as infringem são justificadas ou, pelo menos, compreensíveis.”* – *cf.* DIAS, Augusto Silva, O Novo Direito Penal Não Aduaneiro, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. P.263

<sup>251</sup> De facto, como explica Eliana Gersão, *“Importa (...) salientar que a criminalização das mais graves infracções fiscais só terá sentido se for acompanhada de um esforço sério de aperfeiçoamento do sistema jurídico, especialmente no que se refere à distribuição equitativa da carga tributária e à aplicação adequada dos dinheiros públicos. O esforço sério de aperfeiçoamento deve ser extensível – aspecto que consideramos de primordial importância – à aplicação prática do sistema fiscal.”* – *cf.* GERSÃO, Eliana - Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. P.91

consagrada no art. 27.º da C.R.P.<sup>252</sup>, no art. 11.º do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos<sup>253</sup>, e no art. 1.º do Protocolo n.º 4 da C.E.D.H.<sup>254</sup>.

Por este motivo, em face das finalidades almejadas e as consequências inerentes aos distintos ramos de direito, para o fiscalista releva essencialmente a determinação do imposto, e as consequências inerentes aos comportamentos adotados em detrimento dessa determinação. Por esse motivo, fica legitimada a utilização de presunções, em certas e determinadas situações, em que existe um nexo de causalidade entre o comportamento adotado pelo sujeito passivo e a impossibilidade de determinar a matéria tributável,<sup>255</sup>

Tais realidades determinam que, como adverte Germano Marques da Silva, *“o penalista deve ter muito cuidado em aceitar as qualificações dos ilícitos feitas pelos serviços tributários porque as categorias jurídico-penais não se identificam com as fiscais.”*<sup>256</sup> E isto porque, *“a incriminação [no âmbito do direito penal tributário] não resulta apenas da falta de pagamento, mas de um comportamento gravemente causado de dano ao bem coletivo ou «fraudulento» do agente em ordem a subtrair-se ao cumprimento dos seus deveres tributários e desse modo lesando ou pondo em perigo o bem jurídico tutelado pelas normas incriminadoras dos crimes tributários.”*<sup>257 258</sup>

<sup>252</sup> “1. Todos têm direito à liberdade e à segurança.

2. Ninguém pode ser total ou parcialmente privado da liberdade, a não ser em consequência de sentença judicial condenatória pela prática de acto punido por lei com pena de prisão ou de aplicação judicial de medida de segurança.

3. Exceptua-se deste princípio a privação da liberdade, pelo tempo e nas condições que a lei determinar, nos casos seguintes:

a) Detenção em flagrante delito;

b) Detenção ou prisão preventiva por fortes indícios de prática de crime doloso a que corresponda pena de prisão cujo limite máximo seja superior a três anos;

c) Prisão, detenção ou outra medida coactiva sujeita a controlo judicial, de pessoa que tenha penetrado ou permaneça irregularmente no território nacional ou contra a qual esteja em curso processo de extradição ou de expulsão;

d) Prisão disciplinar imposta a militares, com garantia de recurso para o tribunal competente;

e) Sujeição de um menor a medidas de protecção, assistência ou educação em estabelecimento adequado, decretadas pelo tribunal judicial competente;

f) Detenção por decisão judicial em virtude de desobediência a decisão tomada por um tribunal ou para assegurar a comparência perante autoridade judiciária competente;

g) Detenção de suspeitos, para efeitos de identificação, nos casos e pelo tempo estritamente necessários;

h) Internamento de portador de anomalia psíquica em estabelecimento terapêutico adequado, decretado ou confirmado por autoridade judicial competente.

4. Toda a pessoa privada da liberdade deve ser informada imediatamente e de forma compreensível das razões da sua prisão ou detenção e dos seus direitos.

5. A privação da liberdade contra o disposto na Constituição e na lei constitui o Estado no dever de indemnizar o lesado nos termos que a lei estabelecer.”

<sup>253</sup> “Ninguém pode ser aprisionado pela única razão de que não está em situação de executar uma obrigação contratual.”

<sup>254</sup> “Ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual.”

<sup>255</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.) Pp.16-17

<sup>256</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.) Pp.17 e 40

<sup>257</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.) Pp.17 e 40

<sup>258</sup> Não podemos deixar de evidenciar, quanto às consequências perversas inerentes ao ramo de direito penal tributário, um dos grandes problemas relacionados diretamente com realidade societária e com a aplicação das penas criminais, em face da efetiva verificação da prática de factos passíveis de consubstanciar um crime. Como explica Morullo Rodriguez, *“(…) não se pode esquecer que o grande capital consegue, através da chamada «evasão fiscal lícita», iludir o pagamento dos impostos, repercutindo a carga fiscal para a classe média. Como muito lucidamente observa o Prof. Rodriguez Morullo, «o grande risco e o paradoxo que acarreta a criminalização das infracções fiscais, que se propugna sempre com o desejo bem intencionado de favorecer os oprimidos pela carga fiscal e de conseguir que cumpram os seus deveres tributários aqueles que os infringem escandalosamente, é que pode voltar-se contra aqueles que se pretende defender. O resultado que se pretende não se pode conseguir “a partir” do direito penal, mas “a partir” do próprio sistema tributário, na medida em que este seja justo e se aplique equitativamente na prática. Se não suceder assim, a cominação da pena criminal e o risco da sua imposição seguem fatalmente o mesmo deslocamento que a pressão fiscal. E acabamos por colocar, mesmo sem querer, o peso da pena criminal sobre os que estão já oprimidos pela pressão fiscal e que pretendíamos precisamente defender” – cf. MORULLO, RODRIGUEZ - Infracción tributaria y delitos conexos en el derecho penal español, relatório nacional apresentado às V jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Córdova, Outubro de 1972, p. 28, apud GERSÃO, Eliana - Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal... (op. cit.).*

## **5.1 OS BENS JURÍDICOS TUTELADOS PELOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

Como consabido, no século XX, em face da privatização e desregulação da economia, verificou-se uma alteração no papel do Estado na sociedade, tornando-se, em detrimento de um Estado produtor de bens e serviços, num verdadeiro “Estado regulador”.<sup>259 260 261</sup>

Não obstante, em face das necessidades emergentes do desenvolvimento da sociedade, utilizando a expressão de Jorge de Figueiredo Dias, o *“legislador foi-se deixando seduzir pela ideia (...) de pôr o aparato das sanções criminais ao serviço dos mais diversos fins de política social – e deu assim ênfase ao fenómeno da hiper criminalização”*<sup>262</sup>, o que determinou o aparecimento de novos tipos de crimes, bem como interpretações mais flexíveis dos princípios gerais de direito, no âmbito da aplicação da lei penal.<sup>263</sup>

Quanto ao bem jurídico propriamente dito, ao contrário do que sucede no âmbito do Direito Penal clássico, em que o bem jurídico é facilmente identificado, tratando-se de uma *“realidade ontológica e normativamente preexistente à descrição legal da conduta proibida”*, no direito penal tributário, como ensina Jorge de Figueiredo Dias, *“muitas vezes só a partir da consideração do comportamento proibido é possível identificar e recordar em definitivo o bem jurídico.”*<sup>264</sup> Assim, *“(...) o interesse protegido pelas normas fiscais não é um prius que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um posterius, com uma função meramente interpretativa e classificatória dos tipos (...)”*<sup>265</sup>

Como tal, no âmbito do Direito Penal Tributário, os bens jurídicos tutelados consubstanciam uma realidade posterior, a qual alicerça a sua legitimidade (e a sua existência) no próprio Estado, enquanto criação Humana e interpretativa das suas finalidades, ao contrário do que sucede com o Direito Penal

<sup>259</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (op. cit.) Pp.177-178

<sup>260</sup> Vide et. al. SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (op. cit.) P.178

<sup>261</sup> Efetivamente, foi no ano de 1936 que o legislador previu, pela primeira vez, a criminalização de determinadas infrações relacionadas com os tributos, concretamente caso se verificasse a “duplicação, viciação ou falsificação de escrita” - Cfr. art. 10.º do Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 10 1936, e art. 4.º do Decreto-Lei n.º 28.221, de 24/11/1937.

<sup>262</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo – O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social Decreto-Lei n.º 28.221, de 24/11/1937 P.320

<sup>263</sup> *“Existindo alternativa ao direito penal, em face dos critérios que legitimam (e até mesmo impõem) a criminalização de determinadas condutas, não se pode ignorar que, como explica Manuel de Costa Andrade, “Dentre as alternativas ao direito penal sobressai – pela sua alargada consagração na ordem jurídica e pelo carácter massivo da sua aplicação quotidiana – o direito das contra-ordenações, um ordenamento sancionatório de índole administrativa. É a ele que o legislador normalmente recorre quando se trata de sancionar condutas a que não reconhece as indispensáveis dignidade e carência de tutela penal. E isto posta por ora a querela sobre a distinção – qualitativa ou formal? – entre crimes e contra-ordenações. Seja como for quanto a este ponto, é inquestionável que o legislador tem sempre algum espaço de liberdade no reconhecimento ou não da dignidade penal ou da carência da tutela penal de um comportamento. Tudo juízos onde intervêm irredutíveis factores de variabilidade, plasticidade e contingências.”* Alternativa esta que terá de ser apreciada à luz dos pressupostos da criminalização já mencionados, pois que, como explica Manuel de Costa Andrade, *“Sem prejuízo das margens irredutíveis de incerteza, uma coisa sobra, em qualquer caso, clara, e decorrente dos princípios constitucionais e, mesmo, imposta pelo princípio lógico da contradição: o legislador não pode qualificar, ao mesmo tempo, o mesmo facto como ilícito criminal e como ilícito contra-ordenacional. A qualificação de um facto como contra-ordenação significa eo ipso a denegação da dignidade penal e da carência de tutela penal: dignidade e carência que não podem atribuir-se, com a outra mão, ao elevar o mesmo acto ao estatuto e ao regime de ilícito criminal. Quem sanciona um facto com ilícito contra-ordenacional e o trata ao mesmo tempo como ilícito criminal não deixa de violar o disposto no artigo 18.º n.º 2 da Constituição da República, incorrendo, por vias disso, em Inconstitucionalidade material. Porque está a tratar como ilícito criminal um facto a que não reconhece a marca constitucionalmente exigida da dignidade penal, pois, de outro modo, não o trataria também como ilícito contra-ordenacional.”* – cfr. ANDRADE, Manuel de Costa - O abuso de Confiança Fiscal e a Insustentável leveza de um Acórdão do Tribunal Constitucional... (op. cit.) P.247-248

<sup>264</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa - O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português, In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. P.418

<sup>265</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa - O crime de fraude fiscal ... (op. cit.) P.418

Clássico, em que os bens jurídicos emanam da própria existência do ser. Tal realidade não constitui um problema, desde logo porque, como já anteriormente referido, os bens jurídicos tutelados e a forma de tutela varia no específico campo espaço-temporal / histórico em que nos encontramos. Como tal, explica José Casalta Nabais que, *“No respeitante à eticização do ilícito tributário, devemos começar por dizer, a título de observação preliminar, que não constitui qualquer obstáculo a essa eticização o facto de aos crimes tributários não corresponderem, como por via de regra é reconhecido, valores ético-sociais pré-existent. É que à criminalização não é assinalada apenas uma função passiva, conservadora de valores actuais, mas também uma função activa, promocional de valores novos. Função esta bem espelhada no actual fenómeno da neo-criminalização.”*<sup>266</sup>

A neocriminalização revelada no âmbito do Direito Penal Tributário trata-se, em face de todo o ante exposto, de uma realidade clara na legislação vigente, fruto do desenvolvimento crescente das funções do Estado, e da inerente necessidade de obter os meios necessários à sua execução. Realidades estas que revelaram a necessidade de todos os cidadãos cumprirem com o que lhes é exigível, no âmbito dos limites e finalidades previstas constitucionalmente, originando assim um “movimento de eticização”. Este movimento, como explica Susana Aires de Sousa, *“constitui um dos fundamentos da intervenção penal em matéria tributária, mas não é suficiente. Demonstra a “progressiva consciência social acerca das regras de justiça tributária”, mas não se refere ao fundamento da criminalização”*.<sup>267</sup> É necessário, mas não é suficiente por si só, à luz dos princípios aplicáveis ao direito penal.

Fruto e constatação da neocriminalização patente no nosso ordenamento jurídico, encontra-se na relevância crescente de proteção de bens jurídicos supra-individuais / coletivos, de entre os quais se enquadram, como *infra* se concretizará, os bens jurídico tutelados pelo Direito Penal Tributário.<sup>268</sup>

Assim, de acordo com o entendimento de Susana Aires de Sousa, *“O reconhecimento progressivo de novas necessidades coletivas como interesses dignos de tutela penal fez-se naturalmente à custa do alargamento do conceito de bem jurídico e, reflexamente, do esbatimento dos seus contornos.”* De facto, concluindo a Autora, *“O direito penal económico é o setor de mais difícil determinação do conceito de bem jurídico, já que afecta uma série de interesses de natureza diferente, impregnados de uma relação dialéctica que oscila entre a convergência e o antagonismo: interesses individuais de grupo, interesses difusos e interesses referidos à comunidade de forma unitária.”*<sup>269</sup>

<sup>266</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal... (op. cit.) P.456

<sup>267</sup> SOUSA, Susana Aires de - Os Crimes Fiscais... (op. cit.) P.209

<sup>268</sup> Como explica Susana Aires de Sousa, *“A disparidade de respostas da doutrina penal tornou patente a inconstância do paradigma do bem jurídico desde uma compreensão de bem jurídico penalmente relevante reduzido aos bens individuais, passando pelo reconhecimento por outro quadrante doutrinal de autênticos bens jurídicos colectivos carentes de tutela penal, e concluindo pela impossibilidade do conceito de bem jurídico poder desempenhar qualquer papel na tutela dos novos riscos, determinante do terminus da função reconhecida ao direito penal de proteger subsidiariamente bens jurídicos.”* – cfr. SOUSA, Susana Aires de - Os Crimes Fiscais... (op. cit.) P.210

<sup>269</sup> SOUSA, Susana Aires de - Os Crimes Fiscais... (op. cit.) Pp.170-171

Por outro lado, é inequívoco que a prática de ilícitos por parte de um contribuinte dificilmente coloca em perigo ou lesão, por si só, as receitas públicas ou as funções que o património advindo destas almeja. Não obstante, tal realidade, em face do princípio da cumulação, “*nem por isso deixa de ser intrinsecamente lesiva por si mesma a partir de certo limite mínimo, estabelecido em virtude de princípios como o do carácter fragmentário, ultima ratio, proporcionalidade e insignificância.*”<sup>270</sup>

Nesse sentido, Germano Marques da Silva evidencia o facto de que “*as condutas tributárias são inócuas para lesar ou colocar em perigo o bem jurídico tutelado, pois, por si só, individualmente (...) [No entanto, a] incriminação justifica-se quando existe uma dimensão de perigo para os bens jurídicos em causa – várias práticas. Quando em número elevado, lesa ou coloca em perigo o bem jurídico tutelado*”.<sup>271</sup> Releva assim, para esse efeito, as consequências inerentes ao já mencionado princípio da cumulação, sendo que as consequências se verificam em face da soma de um conjunto de comportamentos (extremamente) lesivos ao Estado, e cuja repressão apenas se alcança através das formas mais gravosas, sob pena de as demais assumidas pelo Estado se revelarem ineficazes para o efeito.

Como tal, e sendo um sub-ramo do Direito Penal Clássico, encontrando-se vinculado às diretrizes mestres do referido ramo de Direito, e ao qual cabe tutelar (ainda que subsidiariamente) bens jurídico-penais, pelo que cumpre compreender quais os bens jurídicos efetivamente tutelados por este Direito Penal secundário.

## **5.2 AS TESES ELABORADAS QUANTO AO BEM JURÍDICO TUTELADO PELOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

Quanto a esta matéria verifica-se a predominância de três modelos principais, e outros modelos de menor predominância (secundários), de entre os quais se englobam o modelo que tem como pressuposto a “violação de deveres tributários”.

Quanto aos três modelos principais, são os mesmos concretizados nas teorias patrimoniais, funcionalistas e mistas, as quais são objeto de análise nos termos *infra*.

---

<sup>270</sup> BUERGO, Blanca Mendonze Buergo – *Limites Dogmáticos y Político Criminales de los Delitos de Peligro Abstracto*, Granada, 2001, *apud* SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (*op. cit.*) P.204

<sup>271</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit.*) P.35

### **5.2.1. TEORIAS PATRIMONIALISTAS**

Uma das teorias utilizadas para determinar a natureza dos bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários é a patrimonialista.

Como refere Mário Ferreira Monte, *“quem defenda o património, qua tale, como bem jurídico a proteger, sem dúvida se inscreve numa tendência patrimonialista, eminentemente tributária da perspectiva individualista e liberal do direito penal, semelhante ao que sucede na defesa do património em certos crimes clássicos, com é o caso da burla.”*<sup>272</sup> Trata-se, assim, de teorias que colocam o foque no desvalor do resultado, enquanto lesão ao património.

Esta teoria desdobra-se essencialmente em duas, a saber, uma de carácter patrimonial pura, que tem por pressuposto a *“compreensão privatística da reação fiscal”*, e uma de carácter exclusivamente patrimonial,<sup>273</sup>.

Estas conceções têm na sua génese um desvalor do resultado. De facto, como explica Susana Aires de Sousa, *“A infração fiscal surge, neste modelo, predominantemente conformada como um crime de dano ou lesão cuja consumação exige a inflicção efectiva de um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco, concretizado no não pagamento ou no pagamento indevidamente reduzido do imposto, quer na forma de um reembolso sem suporte legal, quer como atribuição de benefício fiscal indevido. Uma construção deste tipo coloca o acento tónico no desvalor do resultado”*<sup>274</sup>

O património aqui considerado diz respeito a um património do erário público, gerido pela máquina Estatal, e não um património individual.

Na doutrina nacional, de entre os defensores desta teoria destacam-se Glória Teixeira e Miguel João de Almeida Costa, defendendo que *“nos ilícitos tributários está em causa a proteção de um bem jurídico fundamental que é a obtenção de receitas fiscais”*<sup>275</sup> e que *“O património fiscal é o bem jurídico protegido pelas infracções tributárias.”*<sup>276</sup>

Já na jurisprudência verificam-se decisões nesse sentido, a título exemplificativo, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, considerando que *“Toda a criminalidade fiscal visa combater a fuga ao pagamento de obrigações tributárias e, por isso, o bem jurídico comum é a obtenção das receitas fiscais devidas, elevado à categoria de bem jurídico penalmente relevante, por se tratar de um bem comum da*

<sup>272</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário, ... (op. cit.) Pp. 222-223.

<sup>273</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (op. cit.) P.242

<sup>274</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (op. cit.) Pp.67-68

<sup>275</sup> TEIXEIRA, GLÓRIA, - Estudo sobre as Infrações Tributárias, in III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, P. 179.

<sup>276</sup> COSTA, Miguel João de Almeida – A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão... (op. cit.) Pp. 214-215.

*maior importância para o ordenamento da sociedade.”*<sup>277</sup> e o Acórdão proferida pelo Tribunal da Relação de Coimbra, decidindo que (no caso do crime de fraude fiscal) o *“bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social”*<sup>278</sup>.

Como críticas, desde logo Mário Ferreira Monte releva o facto de que é necessário concretizar se o bem jurídico relevado é essencialmente o património, pois que, neste caso, como refere o Autor, *“o cidadão situar-se-ia na posição de devedor e o Estado na de credor, relação esta que nada teria de criminal”*.

<sup>279</sup> Motivo pelo qual defende o Autor que tem de *“existir algo mais que legitime a intervenção do direito penal quando o interesse em questão seja o património. Esse algo mais é, sem dúvida, o engano e ânimo de defraudar com vista ao enriquecimento do infractor ou de terceiro e consequente empobrecimento do Estado, no que se refere ao seu património.”*<sup>280</sup>

Por outro lado, de entre as críticas destaca-se ainda o facto de o erário público ser demasiado vasto, para que se identifique como um bem jurídico-penal tutelado. Assim, como evidencia Susana Aires de Sousa, *“O conceito de património público, considerado na sua globalidade, mostra-se, assim, como uma realidade fragmentada e complexa”*.<sup>281</sup>

Já em face dos valores compreendidos pelas receitas do Estado, nomeadamente as tributárias, é ainda criticado o facto de que, a ser assim identificado o bem jurídico, o montante do imposto não pago ou da vantagem obtida indevidamente consubstanciarem uma bagatela.”<sup>282</sup>

Por fim, de relevar o facto de que, em face das funções que ao Estado incumbe, e que extravasam a arrecadação de receitas – a saber, a redistribuição dos rendimentos e da riqueza, a estabilização económica e o desenvolvimento económico e social através de afetação dos recursos à execução das finalidades do Estado, o conceito patrimonialista como bem jurídico acaba por não albergar todos os bens jurídicos penalmente relevantes e, bem assim, tutelados.

---

<sup>277</sup> Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 67/10.3IDPRT.P1, datado de 18-09-2013, pela Relatora Juiz Desembargadora Élia São Pedro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/08/2020

<sup>278</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 379/07.3TAILH.C1, de 12-09-2012, pelo relator Juiz Desembargadora Jorge Dias, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

<sup>279</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (*op. cit.*) P.223

<sup>280</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (*op. cit.*) P.223

<sup>281</sup> SOUSA, Susana Aires de - A fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida, in Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, 2013, Ed. Centro de Estudos Judiciários. ISBN 978-972-9122-31-6. Pp. 92-94

<sup>282</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit.*) P.304

## **5.2.2. TEORIAS FUNCIONALISTAS**

Ao contrário do que sucede com as teorias patrimonialista, em que o foco se encontra no desvalor do resultado, no âmbito das teorias funcionalistas releva essencialmente o desvalor da ação, enquanto adoção de comportamento passível de lesar o património do Estado e as funções que lhe permitem (e que lhe é imposto) executar.

Considerando as críticas acima referidas, e a classificação do Estado como Estado Fiscal, esta teoria releva o facto de a cobrança dos impostos ser uma condição essencial para o cumprimento das finalidades do Estado. Como tal, entendeu o Tribunal Constitucional que “*o dever de pagar impostos [é] um dever fundamental e que a violação deste dever, essencial para a realização dos fins do Estado, po[de] ser assegurado através da cominação de sanções criminais.*”<sup>283</sup>

Estas teorias agrupam-se em diversas interpretações, tendo como elemento comum, por um lado, a recusa da vigência das teorias patrimonialista, e, por outro, a relevância dada às funções inerentes à cobrança do imposto.”<sup>284</sup>

Destacam-se, neste âmbito, as teorias que identificam a legitimidade da criminalização dos crimes tributários na ofensa à função tributária, ao poder tributário, ao sistema económico e ao sistema fiscal.

### **5.2.2.1 – OFENSA À FUNÇÃO TRIBUTÁRIA**

Quanto à primeira, referente à **ofensa à função tributária**, esta interpretação identifica a função do tributo com o dever do Estado satisfazer determinadas necessidades coletivas – quer seja sociais, culturais, económicas, relevando assim a necessidade de proceder à efetiva cobrança dos impostos.<sup>285</sup> Como tal, a violação determina uma ameaça à função prestativa do Estado, “*concebida como a actividade da administração relacionada com a gestão das receitas fiscais obtidas mediante um determinado procedimento fiscal.*” Assim, a tutela dos crimes tributários identificar-se-ia com “*um crime contra a Administração Pública, enquanto investida de funções tributárias*”<sup>286</sup>, sendo a função tributária que é prejudicada com a prática de crimes fiscais. De facto, à atuação estatal, no âmbito e com vista à execução das finalidades que lhe são inculcadas, está inerente a existência de direitos e deveres, consagrados normativamente, através do qual atua com vista e de acordo com os respetivos objetivos, os quais, no

---

<sup>283</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 312/2000... (op. cit.)

<sup>284</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (op. cit.) Pp.232-233

<sup>285</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (op. cit.) P.226

<sup>286</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (op. cit.) Pp.295 e 296



âmbito do direito tributária, correspondem à função tributária. Assim, Susana Aires de Sousa entende que *“o bem jurídico tutelado coincide com o interesse público na aplicação correcta das normas tributárias [sendo] essa função tributária e pública, que à administração cabe desempenhar que resultaria prejudicada pela prática de crimes fiscais”*.<sup>287</sup>

Como críticas a este entendimento relevam o facto de o interesse público se verificar no âmbito das normas de direito público em geral, de entre as quais se verificam as de índole tributária. Como tal, tratar-se-ia de um bem jurídico genérico, que não seria idóneo a abarcar a generalidade de condutas que consubstanciam a prática de crimes tributários. De facto, parte da doutrina crítica aponta o facto de este entendimento se aproximar demasiado com as teorias que identificam o bem jurídico tutelado com os deveres de colaboração e lealdade que recaem sobre o sujeito passivo, cabendo ao Estado garantir a eficácia e vigência das normas tributárias.<sup>288</sup>

### **5.2.2.2 - OFENSA AO PODER TRIBUTÁRIO**

De acordo com esta interpretação, o bem jurídico tutelado pela criminalização inerente ao direito penal tributário recai sobre a “vertente económica do poder político do Estado”<sup>289</sup>, que corresponde, *a final*, ao poder de o Estado impor (unilateralmente) tributos a favor das entidades e do interesse público.

Como críticas evidencia-se o facto de tal tutela implicar uma confusão relativamente às funções do direito penal, que recaem sobre todo o ordenamento jurídico, recaindo esta tutela sobre determinadas matérias que englobam parte dele. Desta forma, afigura-se demasiado abrangente a identificação do bem jurídico com o poder tributário.

### **5.2.2.3 – OFENSA AO SISTEMA ECONÓMICO**

Esta interpretação perceciona os crimes fiscais como delitos pluri-ofensivos, identificando o bem jurídico, imediatamente, com a atividade financeira do Estado, e mediamente, com a ordem económica e coletividade.<sup>290</sup>

Como críticas a este entendimento, identificam-se o facto de o sistema económico ser igualmente demasiado genérico, não sendo passível de consubstanciar um efetivo bem jurídico-penal.

---

<sup>287</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (*op. cit.*) P.235

<sup>288</sup> SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (*op. cit.*) Pp.235 e 297

<sup>289</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit.*) P.298

<sup>290</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit.*) Pp.299 e SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (*op. cit.*) P.238.

#### **5.2.2.4 – OFENSA AO SISTEMA FISCAL**

Os defensores desta teoria identificam o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário com o sistema fiscal, identificando, para o efeito, o sistema fiscal como “*o conjunto de tributos e normas que os regula, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins.*”<sup>291</sup>

Como tal, o objeto de tutela coincidiria com o “*correto funcionamento do sistema fiscal, ordenação racional com finalidades fiscais e extra-fiscais, impondo-se a intervenção do direito penal para corrigir as situações de disfunção provocadas pelos comportamentos criminosos. A finalidade comum a cada norma criminalizadora em matéria fiscal seria, pois, garantir o exacto funcionamento do sistema fiscal e dos objectivos económicos, sociais, políticos, através dele prosseguidos.*”<sup>292</sup>

No âmbito da jurisprudência, tal teoria chegou a ser acolhida, tendo, por ex., o Tribunal da Relação de Lisboa entendido que “*o que está em causa é a protecção do regular funcionamento do sistema fiscal e, com ele, a necessidade de assegurar finalidades mais profundas para lá da mera tutela do património, como a "repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos", da diminuição das desigualdades através do desenvolvimento económico e da justiça social.*”<sup>293</sup>

Novamente, como crítica aponta-se o carácter genérico e abstrato que recai sobre o suposto bem jurídico, de maneira a que não se possa identificar como bem jurídico tutelável pelo ramo de direito penal, determinando assim a necessidade de concretizar um bem jurídico para cada tipo de comportamento ilícito.<sup>294</sup>

#### **5.2.3 - TEORIAS MISTAS**

Para além das teorias patrimoniais e funcionalistas, é aceite por parte da doutrina e da jurisprudência a identificação do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário com referência a teorias mistas.

Desde logo, José Casalta Nabais, em relação à generalidade dos crimes tributários e a estes enquanto sub-ramo do direito penal, defende uma posição mista, explicando que “*(...) a ideia de cidadania fiscal e de dever-direitos que a suporta deve ser convocada e dar o seu contributo. O que significa, desde logo, que o legislador penal fiscal não deve guiar-se por nenhum dos dois modelos que, em termos*

---

<sup>291</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais, ... (*op. cit.*) Pp.301 299 e SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais, ... (*op. cit.*) P.239

<sup>292</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit.*) P.301

<sup>293</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 0077499, de 25-11-2002, pelo Relator Juiz Desembargador Nuno Gomes da Silva, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 09/08/2020

<sup>294</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit.*) P.302

*comparatísticos, se perfilam, a saber: o modelo patrimonial e o modelo dos deveres de colaboração.*” Como tal, o Autor recusa a tutela de um bem predominantemente patrimonial, com referência ao dano causado no erário público (desvalor do resultado), bem como a tutela de modo prevalecente dos deveres de colaboração, concretizado na violação dos deveres de verdade e de informação (desvalor da ação).

A contrário, entende o Autor que o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário deve ser identificado com ambas as situações, ou seja, com *a proteção do património fiscal do Estado, e com a proteção dos valores de verdade e lealdade fiscal.* “<sup>295 296</sup>

No mesmo sentido, identificando o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributária com um bem jurídico complexo, entende Germano Marques da Silva que “*Os bens jurídico-penais tutelados pelos crimes tributários, num sistema abrangente como é o português, que inclui os crimes de natureza fiscal, aduaneira e contra a Segurança Social, não se reconduz exclusivamente ao património tributário porque, como referido já, a função tributária não se limita a arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiros do Estado, mas prossegue outras finalidades, nomeadamente a de desincentivar o consumo de determinados produtos ou outros interesses ditados pela política económica.*” – 103.º, 104.º+, 81.º b) – *CRP*”.<sup>297</sup> Como tal, explica o Autor que a tutela dos crimes tributários recai sobre a realização das finalidades inerentes ao sistema tributário, para o qual releva de forma essencial o património tributário, sendo este a forma mais visível, mais palpável, do bem jurídico tutelado.”<sup>298</sup>

Já no âmbito da jurisprudência, acolhendo esta teoria mista encontramos, por ex., o Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça<sup>299</sup>, entendendo que “*legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece ao direito português*”; o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra<sup>300</sup>, que entendeu que “*Estamos com aqueles que consideram que o bem jurídico é complexo, protegendo-se não só o património como também a relação de confiança materializada nos deveres de colaboração/informação., na medida em que estes são instrumentais para a correcta e eficaz percepção dos tributos*” e o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto<sup>301</sup>, que entendeu que “*o bem jurídico protegido é, por um lado, de interesse e ordem pública, já que é*

---

<sup>295</sup> NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal... (op. cit.) Pp.460-461

<sup>296</sup> No mesmo sentido, “*Existem (...) posições em termos de direito comparado para saber se nos crimes fiscais, independentemente deste ou daquele tipo, o que está em jogo é uma realidade ou outra, ou modelos mistos de intervenção, dividindo-se a doutrina basicamente por três posições ou modelos: a) conceder ao bem jurídico uma natureza prevalentemente patrimonial, em que os crimes fiscais seriam de perigo ou de lesão; b) conceber o bem jurídico com base nos deveres de colaboração dos contribuintes para com a administração em que os delitos fiscais seriam formais ou de desobediência; c) modelos mistos, resultantes da combinação dos dois anteriores.*” - cfr. MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário ... (op. cit.) P.212

<sup>297</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.) Pp.31-32

<sup>298</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário... (op. cit.) P.32

<sup>299</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 03P132, de 21-05-2003, pelo Relator Juiz Desembargador Virgílio Oliveira, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020

<sup>300</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 44/03.01DGRD.C2, de 12-03-2014, pela relatora Juiz Desembargadora Isabel Silva, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

<sup>301</sup> Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 15312/09.01DPRT.P1, pela Relatora Juiz Desembargadora Elisa Paixão, datado de 15/05/2013, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

*incumbência atribuída ao Estado, pelo artigo 63.º, n.º2, da Constituição da República Portuguesa, “organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social”, com vista à defesa dos interesses públicos subjacentes às normas reguladoras dos regimes de segurança social, e, por outro, ainda imediatamente, o património da segurança social, concretizado na função de arrecadação das contribuições que lhe são devidas”.*

#### **5.2.4 - TEORIAS RELACIONADAS COM A VIOLAÇÃO DE DEVERES TRIBUTÁRIOS**

Um outro modelo concebe e constrói a incriminação fiscal atendendo exclusivamente aos deveres de colaboração dos contribuintes com a administração (e consequentes deveres de verdade e de transparência), pelo que a ilicitude se centraria na violação dos deveres de informação, transparência e verdade fiscal.

Como explica Susana Aires de Sousa, *“Segundo esta concepção, a relação jurídica estabelecida entre o fiscus e o contribuinte constrói-se a partir de uma estreita colaboração deste para com aquele. Ao cumprir a infração fiscal, o contribuinte viola um dever de colaboração, ou de outro prisma, de lealdade ou veracidade para com a administração fiscal. A tributação moderna conduziu a uma intensificação dos deveres de informação por parte do contribuinte ou de terceiros e, simultaneamente, alargou os poderes de investigação da administração.”*<sup>302</sup>

Já Mário Ferreira Monte releva o facto de a atividade contributiva ter na sua génese um dever de lealdade, no âmbito do qual é essencial a colaboração dos contribuintes, quer no âmbito da liquidação como do pagamento dos valores liquidados.<sup>303</sup> No entanto, como evidencia o Autor, *“trata-se de uma tese que assenta todo o seu peso na ideia do cumprimento de deveres, de deveres gerais de colaboração com a Administração tributária, mas que é, assim, muito genérica, carecendo, como veio a suceder, de maior concretização”.*<sup>304</sup> De facto, como já mencionado, existe uma panóplia de deveres acessórios a que o contribuinte se encontra adstrito, mormente documentais e de colaboração.

No âmbito deste entendimento, Manuel da Costa Andrade considera que uma teoria que defina como bem jurídico de crimes como de fraude fiscal nos deveres de verdade e transparência se afigura defensável, pois que a *“infração está assim tipicamente estruturada em torno de um bem jurídico que está numa relação de comunicabilidade axiológico/material, mesmo de sobreposição praticamente total com o*

---

<sup>302</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (op. cit) P.305

<sup>303</sup> MONTE, Mário Ferreira - Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (op. cit) P.217

<sup>304</sup> MONTE, Mário Ferreira - Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (op. cit) P.217

*bem jurídico de crimes como a falsificação de documentos.*"<sup>305</sup> Já Isabel Marques da Silve entende que poderá, inclusive, ser legítima a criminalização de condutas que, *per si*, determinem uma dificuldade acrescida na determinação da matéria coletável e sua cobrança, e que podem ser mais danosos do que os incumprimentos de dívidas já liquidadas.<sup>306</sup>

Como críticas, a doutrina aponta o facto de identificar o bem jurídico-penal com deveres de colaboração ser demasiado ampla, em face da multiplicidade de deveres existentes, ou, autonomizando o dever de verdade (nomeadamente no âmbito das declarações), será demasiado restrito.<sup>307</sup>

Outra crítica apontada é o facto de esta teoria confundir o bem jurídico "património fiscal do estado", com o suporte normativo que assegura a proteção daquele bem – os deveres de colaboração que impendem sobre o contribuinte – confunde-se, assim, o desvalor do resultado com o desvalor da ação.

### **5.3 POSIÇÃO ADOTADA**

Em face das posições supra descritas, bem como fragilidades inerentes às mesmas, perfilhamos do mesmo entendimento que Susana Aires de Sousa, ou seja, que o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais é de cariz patrimonialista, considerando o património como o "património fiscal do Estado", constituído por bens do ativo e responsabilidades do passivo

Para o efeito, considera a Autora que o bem jurídico pelos crimes tributários tutelado engloba "*o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular.*" Como refere a Autora, "*Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido*". Ou seja, corresponde o conjunto de receitas fiscais. Como desenvolve a Autora, "*[t]rata-se de um bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade.*"<sup>308</sup>

Para concretizar a sua opinião, releva os problemas inerentes ao princípio da cumulação e os denominados *free riders*<sup>309</sup>, que, em conjunto, como já mencionado, lesam de forma intensa e gravosa a

---

<sup>305</sup> ANDRADE, Manuel da Costa - A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um "crime de resultado cortado?", in Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp.255-291.

<sup>306</sup> SILVA, Isabel Marques da – Regime Geral das Infracções Tributárias, Reimpressão da 3.ª Edição, Edições Almedina, Coimbra, novembro 2018. ISBN 978-972-40-4262-6. P. 58

<sup>307</sup> SOUSA, Susana Aires de - Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais... (*op. cit*) P.307

<sup>308</sup> SOUSA, Susana Aires de - A fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: ... (*op. cit*) Pp. 92-94

<sup>309</sup> Como explica Susana Aires de Sousa, "*cada indivíduo sabe que a sua não participação não põe em causa a produção do bem, colocando-se na posição que atrás designámos por free rider. Assim se justifica que cada um seja chamado coactivamente a contribuir, e que a conduta do free rider seja criminalizada em determinadas circunstâncias decorrentes dos princípios e garantias próprias do direito penal.*" – *cf.* SOUSA, Susana Aires de – Os Crimes Fiscais... (*op. cit*)

sociedade, por impedirem, em conjunto, o Estado de ter à sua disposição os meios económicos para financiar o exercício das suas funções.

Em sentido semelhante, considera Mário Ferreira Monte que *“O que se protege não é essa função tributária, diríamos mesmo administrativa, como um conjunto de procedimentos administrativos necessário para garantir a arrecadação fiscal. (...) A função tributária é instrumental de uma outra função, essa sim verdadeiramente importante, que é a função do tributo e que encontra expressão constitucional”*<sup>310</sup>

Daí que, como refere o Autor, *“não estejamos perante uma protecção patrimonial tout court, mas uma protecção funcional-institucional em que, além do património, se procura garantir a tutela das funções institucionais do tributo (e conseqüentemente da própria Fazenda Pública) – e não apenas as funções administrativas de cobrança dos tributos.”*<sup>311</sup>

Pelo que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários deverá ser identificado com o conjunto de receitas tributárias, que têm como finalidade a concretização das funções do tributo, constitucionalmente previstas, nos termos já concretizados, e a cuja arrecadação esta subjacente o cumprimento de deveres.

## **6 - O CRIME DE FRAUDE FISCAL**

### **6.1 - QUALIFICAÇÃO DO CRIME DE FRAUDE FISCAL**

Em relação à tipificação do crime de fraude fiscal, prevê o art. 103.º do R.G.I.T. que

*“Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:*

*a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;*

*b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*

*c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*

<sup>310</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (op. cit)P.234

<sup>311</sup> MONTE, Mário Ferreira – Da Legitimação do Direito Penal Tributário... (op. cit) Pp. 257-259

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

Em termos abstratos, Rui Marques identifica três elementos típicos essenciais no crime em apreço, cuja verificação é essencial para preencher o tipo legal. Concretamente, refere o Autor que é necessário que “i) se verifique a prática de alguma das condutas ilegítimas; ii) que se demonstre que as mesmas tiveram por objectivo a delapidação de património da Fazenda Nacional – pelo não pagamento da prestação devida ou pelo recebimento de prestação indevida – e; iii) que conclua pela sua idoneidade ou aptidão para lesar o bem jurídico.” Como concretiza o Autor, “sem a verificação de algum dos três elementos típicos o crime não se pode considerar consumado, pelo que a verificação cumulativa destes três elementos típicos é essencial, ao juízo de consumação.”<sup>312</sup>

Por outro lado, trata-se de um crime comum<sup>313</sup>, podendo ser praticado por qualquer sujeito em abstrato, e de um crime público, porquanto não depende de queixa nem de acusação particular, em face da danosidade inerente à conduta. (cfr. Art. 48.º do C.P.P.)

Trata-se ainda de um crime de execução vinculada, que apenas pode ser praticado através de um dos meios previstos no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T..<sup>314</sup>

É ainda considerado um crime de perigo abstrato, não sendo necessário um efetivo dano no bem jurídico, bastando-se a ilicitude com a mera colocação em perigo do bem jurídico.<sup>315</sup> Ainda de entre os crimes de perigo, trata-se de um crime de perigo abstrato no qual o perigo sequer é elemento do tipo, mas tão-só a motivação do legislador na tipificação da conduta.<sup>316</sup>

Como tal, trata-se ainda de um crime de resultado cortado, pois que, “nele se prescinde do prejuízo efetivo, do dano ou enriquecimento ilegítimo para a sua consumação, em atenção à proteção do bem jurídico que se revê nas receitas fiscais provenientes das prestações tributárias, deduzidas por conta da administração tributária ou recebidas em nome dela que constituem o património fiscal do Estado”<sup>317</sup>, relevando para o efeito, no entanto, a intenção do agente.<sup>318</sup> Na esteira de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel de Costa Andrade, o efetivo dano relevará essencialmente para efeitos da graduação e determinação da pena concreta a aplicar.<sup>319</sup>

<sup>312</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas... (op. cit) P.103

<sup>313</sup> A título exemplificativo, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 379/07.3TAILH.C1... (op. cit)

<sup>314</sup> SILVA, Isabel Marques da – Regime Geral das Infracções Tributárias... (op. cit) Pp. 206-207

<sup>315</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas... (op. cit) P.96

<sup>316</sup> COSTA, José Francisco de Faria – O Perigo em Direito Penal, ... (op. cit). Pp. 620-621.

<sup>317</sup> PAIVA, Carlos – Das infracções fiscais à sua perseguição processual... (op. cit) P.134

<sup>318</sup> ANDRADE, Manuel da Costa - A Fraude Fiscal – Dez anos depois... (op. cit) P.278

<sup>319</sup> SILVA, Isabel Marques da – Regime Geral das Infracções Tributárias... (op. cit) Pp. 207-208

Por fim, trata-se ainda de um crime de aptidão, o que se denota desde logo com a integração no tipo da expressão “*suscetíveis de causarem*”. Neste caso concreto, o legislador pretendeu acautelar o perigo do bem jurídico tutelável, ao mesmo tempo que determinou taxativamente as condutas que são idóneas a colocar em perigo.<sup>320 321 322</sup>

## 6.2. BEM JURÍDICO TUTELADO PELO CRIME FRAUDE FISCAL

O bem jurídico tutelado pelo tipo legal previsto sob epígrafe de fraude fiscal não é, tal como sucede com os crimes que se inserem no âmbito do Direito Penal Tributário, de todo pacífica.

Como evidencia a doutrina, para o efeito releva, de um lado, o “*património fiscal, compreendido como o conjunto de pretensões ao recebimento integral e tempestivo dos diferentes tributos, nos termos previstos nas respectivas leis*”, e, por outro, “*os valores ou interesses que impendem sobre o sujeito tributário passivo, nas suas relações de comunicação com a administração fiscal, a verdade e a transparência.*”<sup>323</sup>

Como refere Rui Marques, no caso do crime de fraude fiscal afigura-se estarmos perante a prática de um bem jurídico complexo, que tutela, por um lado, o património do Estado, englobado pelas receitas tributárias, e por outro, a violação de deveres que recaem sobre o contribuinte, passíveis de provocar uma lesão ou colocar em perigo esse património.<sup>324</sup>

De entre a doutrina nacional, Carlos Paiva entende que o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal consiste na “*preservação da transparência e da verdade fiscal*”, em face da necessidade de concretizar exatamente a matéria tributável sobre a qual irá ser liquidado o imposto devido, devidamente qualificado e quantificado, por forma a integrar o património do Estado.<sup>325</sup>

Já Manuel da Costa Andrade entende que, efetivamente, o património fiscal, enquanto parte integrante do património do Estado ao dispor desde para alcançar as finalidades sociais que lhe estão incumbidas, não determina *per si* que esse seja o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal”.<sup>326</sup>

Nesse sentido, a jurisprudência tem entendido que o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal é de natureza complexa, pois que tutela a transparência e verdade fiscal, bem como o dever de pagar

---

<sup>320</sup> COSTA, Miguel João de Almeida – A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão... (op. cit) P.214

<sup>321</sup> “*Quanto à natureza do crime de fraude fiscal, o STJ tem entendido tratar-se de um crime de perigo na modalidade de crime de aptidão. Isto porque não se exige a obtenção da vantagem patrimonial em prejuízo do fisco, mas apenas a conduta tipificada que vise essa vantagem ou prejuízo. Deste modo, o crime consuma-se ainda que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer efetivamente.*” - Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 5/11.6IDFUN.L1-5, de 17-01-2017, pelo Relator Cid Geraldo, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 08/07/2020

<sup>322</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas... (op. cit) P.104

<sup>323</sup> ANDRADE, Manuel da Costa - A Fraude Fiscal – Dez anos depois... (op. cit) Pp.269-270

<sup>324</sup> MARQUES, Rui Correia - Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas ... (op. cit) P.113

<sup>325</sup> PAIVA, Carlos – Das infrações fiscais à sua perseguição processual... (op. cit) P.130

<sup>326</sup> ANDRADE, Manuel da Costa - A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ... (op. cit) P.271



impostos e, como consequência necessária, o próprio património que integra os impostos<sup>327</sup>, pelo que a criminalização da conduta tem em vista, *a final*, a obtenção de receitas fiscais.

Pelo que, na nossa opinião, e em consonância com o que foi supra exposto, o bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal corresponde a um bem jurídico complexo, misto, tendo em vista a violação de deveres que recaem sobre o sujeito passivo, idóneos/ aptos a lesar o património fiscal, enquanto *conditio sine qua non* da execução por parte do Estado das tarefas que lhe estão incumbidas.

## **7. CONCLUSÃO**

Na decorrência do exposto no presente capítulo, constatamos desde logo que, intrínseco ao Direito Penal, encontramos uma reação violenta por parte do Estado, por forma a reagir à prática de condutas tipificadas como crime. Por este motivo, assente está que subjacente ao Direito Penal encontramos a tutela subsidiária dos bens jurídicos, relevando para o efeito o critério de necessidade.

Já a tutela propriamente dita está, ainda que inerente aos critérios de necessidade, depende em grande medida das realidades percecionáveis em cada momento histórico.

Sem prejuízo, inerente a este ramo de direito encontramos diversos princípios, relevando para a matéria objeto de análise os princípios *nemo tenetur ipsum accusare* e da presunção de inocência.

Em relação ao primeiro dos mencionados, i.e., o *nemo tenetur ipsum accusare*, diz respeito à utilização do arguido enquanto meio de prova, quer através das declarações, quer da submissão a meios de obtenção de prova, quer à exigência de prestação de meios de prova. Assim, corresponde na sua essência ao direito de não cooperar com o sistema penal, de maneira a que não advenha qualquer sanção – na verdadeira aceção da palavra – do seu silêncio, nem que daí possam ser consideradas ilações desfavoráveis no plano da valoração dos meios de prova à disposição do julgador.

Este princípio, como constatado, abrange quer o direito ao silêncio do arguido, quer o direito à não autoincriminação, em conformidade com a transição de um processo penal de natureza inquisitório para um processo penal de natureza acusatória.

No entanto, ainda que do silêncio, regra geral, não possam advir consequências negativas, a verdade é que daí também não poderão advir, consequentemente, consequências positivas, como por ex., para efeitos de aplicação de atenuantes, da confissão ou de demonstração de arrependimento.

---

<sup>327</sup> Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 271/03.OIDPRT.P1, pelo Relator Nuno Ribeiro Coelho, datado de 20/04/2016, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Por outro lado, a jurisprudência e a doutrina têm evoluído no sentido de este princípio não ter um carácter absoluto. Efetivamente, verificam-se situações em que do silêncio do arguido poderá advir consequências probatórias, que se concretizam, em bom rigor, em relevar em sentido concordante com os meios de prova apresentados pela acusação para corroborar a factualidade defendida, ainda que estes não tenham carácter absolutamente credível.

Quanto ao outro princípio, o princípio da presunção da inocência, o mesmo concretiza-se no facto de, em caso de dúvida, dar como não provado um facto prejudicial ao arguido. Como constatado, trata-se de um princípio que releva essencialmente a nível de ónus da prova, de maneira a que esteja vedada a inversão do ónus da prova em processo penal.

Em relação a este princípio encontramos o princípio da livre apreciação da prova, no sentido de que será no âmbito dessa (des)vinculação probatória que se concretizará o princípio.

Não obstante, não deixa de ser verdade que este princípio será diluído à medida que o processo vai avançando até à fase de julgamento, facto este que será demais relevado quando exista uma decisão de outra jurisdição, como sucede com o tributário, que corrobore, ainda que em termos fragilizados, a verificação dos pressupostos legais passíveis de consubstanciar a prática de um crime.

E é em face desta última ideia que, relacionado com a demais factualidade objeto de apreciação na presente dissertação, se poderá aferir pela compatibilidade de decisões (e mesmo comportamentos adotados pelos sujeitos processuais, enquanto partes) decorrentes dos vários ramos de direito. Para o que releva de forma essencial para o efeito a concretização das finalidades da pena, enquanto consequência natural e reservada ao ramo de Direito Penal.

Como tal, e conforme ensina Jorge de Figueiredo Dias, e é aceite de forma unânime pela jurisprudência e doutrina nacional, as finalidades das penas têm natureza preventiva, e nunca retributiva, para o que relevará essencialmente a tutela de bens jurídico-penais e a reintegração do agente na sociedade, assegurando a validade comunitária das normas jurídicas e do exercício do *ius puniendi*.

Por fim, em relação ao Direito Penal Tributário, cumpre desde logo evidenciar de que se trata de um ramo de direito penal especial, que não tem por fundamento único, mas ainda assim tem como pressuposto a eticização inerente ao Direito Tributário, fruto da evolução da importância do imposto e das finalidades do Estado. Ramo de direito este que releva *per se* que a lei é mutável, em conformidade com as alterações sociais que se verifiquem. Da mesma forma assim o são a interpretação e alcance prático dos princípios gerais aplicáveis.

Pois que, ainda que se constate tal adaptação da realidade jurídica à realidade social, não deixa de ser verdade que o Direito Penal Tributário se encontra vinculado às regras gerais do Direito Penal, que por sinal se encontram, ainda que alguns de forma implícita, constitucionalmente consagrados.

Assim, e chegados a este ponto, podemos destacar duas grandes diferenças que se verificam entre o ramo de Direito Penal e o ramo de Direito Tributário. Pois que, enquanto que o segundo tem como escopo essencial a redistribuição dos rendimentos e da riqueza, a estabilização económica e o desenvolvimento económico e social através de afetação dos recursos à execução das finalidades do Estado, o direito penal tem como finalidades primordiais a tutela de bens jurídico-penais e a reintegração do agente na sociedade.

Quanto às consequências propriamente ditas, enquanto que no âmbito do Direito Tributário serão de natureza iminente patrimonial, é ao Direito Penal que se reserva a aplicação das consequências mais gravosas de todo o ordenamento jurídico, i.e., as penas e de medidas de segurança.

No que diz respeito ao bem jurídico, de forma sintética, a sua concretização, tal como decorre da sua tutela, variam no específico espaço e momento temporal em concreto.

De facto, ainda que no âmbito do Direito Penal clássico o bem jurídico fosse considerado como precedente do próprio ser, sendo algo inerente à natureza humana, no âmbito do Direito Penal Tributário, tendo em consideração a tutela de bens referentes a uma realidade criada pelo próprio ser humano, enquanto ser social, os bens jurídicos consubstanciam consequentemente uma realidade posterior, que alicerça a sua legitimidade no próprio Estado, enquanto criação Humana, e com as finalidades que os membros da sociedade lhe incumbiram.

Já em face da realidade social vigente e a progressiva eticização inerente ao Direito Tributário, e o próprio funcionamento do mesmo nos termos já expostos, é inequívoco que as finalidades do Estado (Fiscal) vigente apenas poderão existir se houver receitas tributárias, sendo que existe um conjunto de deveres, concretamente o principal dever de pagar imposto, e os deveres acessórios que o permitem concretizar e efetivar nos termos constitucionalmente previstos, estando esta realidade tripartida umbilicalmente ligada.

Desta forma, entendemos que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários em geral consiste no conjunto de receitas tributárias, que têm como finalidade a concretização e efetivação da função do tributo.

Por sua vez, no que diz respeito ao crime de fraude fiscal propriamente dito, como referido, trata-se de um crime comum e de natureza pública, É ainda um crime de execução vinculada e de aptidão, pois que apenas pode ser executado pela prática das condutas previstas no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T.,

as quais o legislador considerou como aptas para lesar ou, pelo menos, colocar em perigo o bem jurídico, e daí a expressão “suscetíveis de causarem”.

Por outro lado, é ainda um crime de perigo abstrato, não sendo necessário um efetivo dano ou lesão no bem jurídico, e em que o perigo não é sequer elemento do tipo.

É ainda um crime de resultado cortado, pois que a efetiva lesão releva apenas e só para determinação da pena concreta.

Quanto ao bem jurídico tutelado pelo crime de fraude fiscal, entendemos que corresponde igualmente a um bem jurídico complexo, correspondente à transparência e à verdade fiscal, pois que tem em vista a violação de deveres que recaem sobre o sujeito passivo, idóneos/aptos a lesar o património fiscal, enquanto *conditio sine qua non* da execução por parte do Estado das tarefas que lhe estão incumbidas, bem como ao respetivo património fiscal.

## **PARTE III - A ATIVIDADE PROBATÓRIA**

### **1. NOTA INTRODUTÓRIA**

Chegados a este ponto, em que se encontra analisada a matéria referente ao Direito Fiscal e ao Direito Penal que se entendeu por relevante, por forma a concretizar a natureza dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável e do crime de fraude fiscal, p.p. pelo n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T., no âmbito da compatibilização a que nos propomos analisar afigura-se-nos essencial analisar, nesta fase final, a atividade probatória propriamente dita.

Neste âmbito, para além dos critérios gerais da prova, das presunções enquanto prova indireta, e o ónus da prova em abstrato, discorreremos *a final* pelas matérias que contendem com o Direito Penal e com o Direito Tributário, com especial relevância quanto aos métodos indiretos de determinação de matéria coletável.

### **2. A PROVA**

Conforme decorre do art. 341.º do C.C., *“As provas têm por função a demonstração da realidade dos factos”*.

A sua essencialidade é revelada desde logo pelo facto de, concretização do n.º 1 do art. 205.º da C.R.P., que prevê que *“As decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei”*: a) o C.P.P. que a Sentença proferida no âmbito do processo penal será nula quando não constar a *“enumeração dos factos provados e não provados, bem como de uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal”* (cfr. n.º 2 do art. 374.º e al. a) do n.º 1 do art. 379.º, ambos do C.P.P.); b) o C.P.C. que *“o juiz discrimina(...) os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final”*, e que *“Na fundamentação da sentença, o juiz declara quais os factos que julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas, indicando as ilações tiradas dos factos instrumentais e especificando os demais fundamentos que foram decisivos para a sua convicção”*, sendo nula a Sentença que não exponha as provas subjacentes à sua decisão (cfr. n.ºs 3 e 4

do art. 607.º e al. b) do n.º 1 do art. 615.º, ambos do C.P.C.); e o C.P.P.T. que *“O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões”*, sendo igualmente nula a decisão que não especifique as provas (cfr. n.º 1 do art. 125.º e n.º 2 do art. 123.º, ambos do C.P.P.T.)<sup>328</sup>.

Como evidenciado pela jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, *“A prova, mais do que uma demonstração racional, é um esforço de racionalidade», pois que, «no trabalho de verificação dos enunciados factuais, a posição do investigador - juiz se assimila, de algum modo, à do historiador: tanto um como o outro, irremediavelmente situados num qualquer presente, procuram reconstituir algo que se passou antes e que não é reproduzível”*<sup>329</sup>

Assim, será necessário reconstruir um (ou mais) factos concreto(s), assentes num concreto e determinado espaço e tempo, através em critérios de racionalidade e baseado em princípios da lógica e em provas que o suportem. <sup>330</sup>

Trata-se de factos que o juiz terá que considerar na decisão a proferir, os quais não assistiu, nem tem conhecimento direto dos factos, mas dos quais cuja apreciação em face dos elementos colocados ao seu dispor (nos termos legalmente admissíveis) é *conditio sine qua non* para o cumprimento dos requisitos da Sentença.

De entre as provas, com relevo para o caso concreto, podemos distinguir entre prova direta e prova indireta.

Como explica Cláudia Trindade, ambos os meios de prova consubstanciam formas de raciocínio lógico, que se distinguem, naturalmente, dos meios de prova utilizados para as obter. A distinção, como evidencia a Autora, verifica-se *“pelo número de inferências lógicas necessárias para chegar à verdade de uma conclusão inferencial”*. Como tal, entende a Autora verificar-se uma equiparação entre a prova indireta e a prova por presunção.<sup>331</sup> Em consonância, entende Luís Filipe Pires de Sousa que *“Na prova direta, o procedimento probatório consiste na contrastação empírica direta do enunciado fáctico que se prova: “O enunciado que expressa o factum probans coincide com o que descreve o factum probandum”, como sucede quando a testemunha profere afirmações sobre factos principais de molde a confirmar a sua ocorrência. Diversamente, na prova indireta o procedimento probatório permite alcançar o facto que se prova (factum probandum) a partir de outro ou outros factos mediante um processo inferencial.”*<sup>332</sup>

---

<sup>328</sup> Neste sentido, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 287/09.3BEMDL, de 12-01-2017, pelo Relator Juiz Desembargador Cristina Travassos Bento, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2021 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 436/15.2BELRA, de 28-09-2017, pela Relatora Juiz Desembargadora Cristina Flora disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2021.

<sup>329</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 07P3170... (*op. cit.*)

<sup>330</sup> Vide GASPARGAS, António da Silva Henriques, CABRAL, José António Henriques dos Santos, [et al.] - Código de Processo Penal Comentado, ... (*op. cit.*) P.374

<sup>331</sup> TRINDADE, Cláudia Sofia Alves – A Prova de Estados Subjetivos no Processo Civil, Ed. Almedina, setembro, 2016. ISBN 978-972-40-6696-7. P.127

<sup>332</sup> SOUSA, Luís Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil, janeiro, 2017, 3.ª Edição, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6901-2. P.23

Já José Santos Cabral identifica a distinção entre prova direta e prova indiciária pelo facto de os primeiros dizerem respeito aos factos essenciais propriamente ditos, aos temas da prova, enquanto que a prova indireta (ou indiciária) corresponde à prova de factos que não correspondem a factos inseridos no tema da prova, mas sim a factos que permitem aferir pela verificação (ou não) dos factos que aí se inserem.

333

Subjacente à apreciação probatória, quer com referência a provas diretas, quer a provas indiretas, encontramos a livre convicção do juiz como critério determinante na generalidade das situações.

Quanto à livre convicção (ou livre valoração), esta é entendida como uma valoração através da qual o juiz “fixa as máximas da experiência” que fundamentam a sua decisão em atribuir credibilidade, ou não, a determinado meio de prova, de forma individual e concreta em relação a cada meio de prova e, bem assim, a cada facto a provar, pressupondo assim uma “análise específica de cada um dos meios de prova.”<sup>334</sup>

No âmbito do direito processual penal, Cavaleiro de Ferreira enaltece que esta livre convicção se trata de “*um meio de descoberta da verdade, não uma afirmação infundamentada da verdade. É uma conclusão livre, porque subordina à razão e à lógica, e não limitada por prescrições formais exteriores*”<sup>335</sup>

De facto, em face das exigências inerentes à fundamentação das sentenças, nomeadamente com referência à livre apreciação da prova, Castanheira Neves destaca que se trata de uma “liberdade para a objectividade”. Como concretiza o Autor, “*Não aquela que permita uma “intime conviction”, meramente intuitiva, mas aquela que se determina por uma intenção de objectividade, aquela que se concede e que se assume em ordem a fazer triunfar a verdade objectiva, i.é, uma verdade que transcenda a pura subjectividade e que se comunique e imponha aos outros – que tal só pode ser a verdade do direito e para o direito?*”<sup>336</sup>

Feita esta breve referência à prova, aos meios de prova e à livre apreciação da mesma, com relevância para a presente dissertação releva as presunções, enquanto prova indireta.

---

<sup>333</sup> “É clássica a distinção entre prova directa e prova indiciária. Aquela refere-se aos factos probandos, ao tema da prova, enquanto a prova indirecta, ou indiciária, se refere a factos diversos do tema da prova, mas que permitem, com o auxílio de regras da experiência, uma ilação quanto ao tema da prova (v. g., uma coisa é ver o homicídio e outra encontrar o suspeito com a arma do crime).” – cfr. CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade, in *Julgard*, n.º 17, Maio/Agosto 2012, Coimbra Editora. ISBN 9771646685173. P.13

<sup>334</sup> GASPARGASPAR, António da Silva Henriques, CABRAL, José António Henriques dos Santos, [et al.] - Código de Processo Penal Comentado, ... (op. cit) P.376

<sup>335</sup> CAVALEIRO DE FERREIRA (1956:298) *apud* RUÇO, Alberto Augusto Vicente – Prova e Formação da Convicção do Juiz, 2.ª Ed., Ed. Almedina. Março, 2017. ISBN 978-972-40-6979-1. P.35

<sup>336</sup> Castanheira Neves (1968:50) *apud* RUÇO, Alberto Augusto Vicente – Prova e Formação da Convicção do Juiz, ... (op. cit) Pp.35-36

### **3. AS PRESUNÇÕES**

Assim, no seguimento do supra exposto quanto à atividade probatória, temos as presunções como sendo, nos termos do disposto no art. 349.º do C.C., *“ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”*.

De acordo com o disposto nos arts. 350.º e 351.º do C.C., as presunções podem ser legais ou judiciais, respetivamente. As primeiras, são classificadas como presunções de direito - *numa regra de direito pré-estabelecida pelo legislador e podem ser iure et de iure (presunções legais absolutas) quando não admitem prova em contrário, ou iuris tantum (presunções legais relativas) se admitem prova em contrário*, estando o raciocínio a considerar previsto na lei pelo legislador, sendo assim pré determinado – e as segundas como naturais, simples, de facto, de homem ou de experiência, distinguindo-se estas das legais em virtude de decorrerem do raciocínio humano.<sup>337</sup>

Quanto à sua natureza, Cláudia Sofia Trindade releva o facto de as presunções não se tratarem de meios de prova, justificando a sua posição pelo facto de a letra do art. 349.º do C.C. concretizar que as presunções são ilações, remetendo para um *“método dedutivo de conhecimento”*; com o facto de o art. 350.º do C.C. prever um regime referente ao ónus da prova no caso das presunções legais, e com o facto de, nos termos do disposto no art. 351.º, as presunções judiciais apenas serem admitidas quando o forem a prova testemunhal, *“relacionando-se (...) com um juízo do legislador sobre a capacidade abstrata das presunções judiciais em espelhar a realidade factual.”*<sup>338</sup>

Em sentido semelhante, entende Luis Filipe Pires de Sousa, definindo a presunção como *“um raciocínio em virtude do qual, partindo de um facto que está provado (facto-base/facto indiciário), chega-se à consequência da existência de outro facto (facto presumido), que é o pressuposto fáctico de uma norma, atendendo ao nexó lógico existente entre os dois actos.”*

Assim, o Autor simplifica a presunção com a seguinte estrutura: *“Facto-base/Facto indiciário + nexó lógico = facto presumido”*<sup>339 340</sup>

Nesse sentido, recusando as presunções como efetivos meios de prova, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, que decidiu no sentido de que *“As presunções simples ou naturais são, assim,*

---

<sup>337</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento... (op. cit) Pp. 45-46

<sup>338</sup> TRINDADE, Cláudia Sofia Alves – A Prova de Estados Subjetivos no Processo Civil... (op. cit) P.126

<sup>339</sup> SOUSA, Luis Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil... (op. cit) P.32

<sup>340</sup> No mesmo sentido, refere José Cabral que *“Na prova indiciária, mais do que em qualquer outra, intervêm a inteligência e a lógica do juiz. A prova indiciária pressupõe um facto, demonstrado através de uma prova directa, ao qual se associa uma regra da ciência, uma máxima da experiência ou uma regra de sentido comum. Este facto indiciante permite a elaboração de um facto-consequência em virtude de uma ligação racional e lógica”* – cfr. CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade, ... (op. cit). P.13



*meios lógicos de apreciação das provas; são meios de convicção [que c]edem perante a simples dúvida sobre a exactidão no caso concreto.*"<sup>341</sup>

Quanto aos seus elementos, José Cabral identifica dois principais: o indício, enquanto *"todo o facto certo e provado com virtualidade para dar conhecer outro facto que com ele está relacionado"*, e a presunção, como *"a inferência que, aliada ao indício, permite demonstrar um facto distinto"*. Desta forma, o Autor identifica a presunção com a *"conclusão do silogismo construído sobre uma premissa maior:"*<sup>342</sup>

Já quanto à noção de indícios, Karl Larenz escreveu que [se] *"Entende aqueles factos ou acontecimentos que não são eles mesmos parte da situação de facto em causa, mas que permitem uma conclusão sobre um acontecimento que àquele pertence. Neste silogismo faz as vezes de «premissa maior» em regra uma chamada «regra da experiência», uma lei natural ou até mesmo uma regra de probabilidade, e de premissa menor o facto «indiciador» (...)"* Assim, *«Um facto é um indício do facto a provar, ou base de uma presunção, quando é possível incorporá-lo no âmbito de ma relação explicativa de natureza causal, teleológica, quase-causal ou qualquer outra espécie de explicação que seja válida para a matéria de facto submetida a prova, na qual o facto indiciário e o facto indiciado surgem reciprocamente ligados, de forma directa ou reflexa, por uma regra de experiência».*<sup>343</sup>

Ainda quanto aos indícios, em face da sua relevância processual, Jorge de Figueiredo Dias identifica indícios com os *"factos que têm, (...) a vantagem de serem acessíveis a uma percepção e apreensão actuais, mas que em si mesmos seriam juridicamente insignificantes se nos não permitissem uma conclusão para aqueles factos de cuja subsunção às hipóteses legais se trata e a que nós chamamos factos directamente relevantes."*<sup>344</sup>

Quanto à existência de uma pluralidade de indícios, refere José Cabral que *"os indícios devem ser concordantes, convergindo na direcção da mesma conclusão facto indiciante"* [sendo que] *é a compreensão global dos indícios existentes, estabelecendo correlações e lógica intrínsecas, que permite e avaliza a passagem da multiplicidade de probabilidades, mais ou menos adquiridas, para um estado de certeza sobre o facto probando."*<sup>345</sup>

Com referência ao segundo elemento necessário para que estejamos perante uma presunção válida ou, pelo menos, possível, i.e., o nexó lógico, releva preponderantemente as regras da experiência. Quanto a estas, identificam-se duas regras essenciais: as leis científicas, as regras da experiência quotidiana.<sup>346</sup>

---

<sup>341</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 1313/07.6GBAGD.C1... (op. cit)

<sup>342</sup> CABRAL, José António dos Santos - A Prova directa e indirecta, in A Prova Indirecta ou por Indícios, ... (op. cit)

<sup>343</sup> KARL LARENZ (1969:290-291) apud RUÇO, Alberto Augusto Vicente - Prova e Formação da Convicção do Juiz. ... (op. cit) P.240

<sup>344</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa - Criminologia - O Homem Delinvente ... (op. cit) P.540

<sup>345</sup> CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade... (op. cit) P.26-27

<sup>346</sup> Nesse sentido, vide CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade... (op. cit) P.22

Veja-se que, como entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores, no decorrer das regras de normalidade *“Em matérias que impliquem especiais competências técnicas científicas ou artísticas, e que se fundamentam naquelas leis, é evidente que a margem de probabilidade será cada vez mais reduzida e proporcionalmente inversa à certeza da afirmação científica.”*<sup>347</sup> Tal facto é relevado, desde logo de forma cristalina, na dificuldade inerente à desconsideração por parte do julgador dos juízos técnicos e científicos, mormente incertos nos relatórios periciais juntos aos autos. Nesse sentido, veja-se o perfilhado pelo Supremo Tribunal de Justiça, ao decidir que *“só pode ser desconsiderado pelo juiz: a. ou afastando a autenticidade das premissas sobre que incidiu e se formou o juízo pericial; b. ou rebatendo-o, com fundamentação de idêntica valia, assente em conhecimentos reconhecidamente semelhantes e argumentos de equivalente densidade técnica e científica.”*<sup>348</sup>

Já quanto às demais regras lógicas aplicáveis, e admitindo a possibilidade de colocar em pé de igualdade as duas espécies de prova, em face das circunstâncias peculiares do caso concreto, Luigi Lombardo defende que *“Tendo em consideração o grau de consenso [na cultura da comunidade] alcançado pelo critério que está na base do silogismo próprio do juízo de confirmação da hipótese e o conteúdo de tal critério [maior ou menor vínculo que o mesmo instaura entre o indício e a conclusão do silogismo], as presunções simples podem, por isso, constituir mesmo “prova plena”, capazes de prevalecerem, como fontes exclusivas do convencimento, sobre provas diretas eventualmente divergentes.”*<sup>349</sup>

Inegável, após tudo o que foi referido, é que subjacente às presunções, à análise dos indícios e à concretização das regras da experiência, verificamos estar presente sempre o princípio da normalidade e da causalidade.

Como explica José Santos Cabral, identificando um efeito, aceita-se a existência de uma causa, a qual é possível de presumir de entre um leque de possibilidades, quando considerada a realidade conhecida. Do mesmo lado, em face da verificação de um efeito, é necessário aceitar que existe uma causa. Como explicado o Autor, *“aceite uma causa, normalmente deve produzir-se um determinado efeito e, na inversa, aceite um efeito deve considerar-se como verificada uma determinada causa”*. Como tal, relevando a essencialidade do princípio da normalidade o Autor evidencia que este princípio *“fundamenta a eleição da concreta causa produtora do efeito para a hipótese de se apresentarem como abstractamente possíveis várias causas [pois que a] análise das características próprias do facto permitirá excluir normalmente a presença de um certo número de causas pelo que a investigação fica reduzida a uma só causa que poderá*

---

<sup>347</sup> Vide Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 936/08.0JAPRT.S1, pelo Relator Santos Cabral, datado de 07/04/2011, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

<sup>348</sup> Vide Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 34/11.0TAAGH.L1.S1, pelo Relator Nuno Gonçalves, datado de 24/02/2021, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 30/06/2021

<sup>349</sup> La prova Giudiziale, Contributo alla Teoria del Giudizio di Fatto nel Processo, Giuffrè Editore, 1999, p. 501 *apud* SOUSA, Luís Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil... (*op. cit.*) P.37

*considerar-se normalmente como a única produtora do efeito. Provado no caso concreto tal efeito deverá considerar-se provada a existência da causa.*"<sup>350</sup>

No mesmo sentido, Alberto Ruço evidencia que *"A ciência não tem conhecimento, até ao momento, de algum facto que tenha surgido do nada; O julgador pode estar certo que os factos, caso tenham existido historicamente, não surgiram (misteriosamente) do nada. Sendo assim, se os factos afirmados existiram e se estes não surgiram do nada, então temos de concluir que resultaram de um estado de coisas prévio. Resultaram, por conseguinte, de um fundo ou contexto factual onde foram gerados. Por outro lado, além dos factos não terem resultado do nada, mas de um estado de coisas prévio, também é certo que esse estado de coisas prévio não se identifica com o caos. **Com efeito, o mundo não é caótico.**"*<sup>351</sup> (negrito nosso).<sup>352</sup>

Ora, como foi ante referido, decorrente da possibilidade de existirem diversas causas para a verificação de uma factualidade, e de as diversas causas poderem ter em si mesmo diversos fundamentos ou pressupostos, ou mesmo o facto de determinada factualidade poder ter diversas consequências e as diversas consequências poderem ter origem em factualidades distintas, é essencial analisar e acautelar a existências de conraindícios.

Assim, no que diz respeito à função das presunções, Luis Sousa identifica como tendo intrínsecas a si uma *"espécie de reconhecimento de que um caminho específico que liga premissas e conclusões pode ser utilizado como regra geral para decidir um determinado universo de casos, quando não houver elementos exteriores a essa regra capazes de obstarem a sua utilização."*<sup>353</sup>

Por sua vez, o conraindício tem como consequências infirmar a força de determinada presunção, tendo em vista a consequência lógica que se pressupõe estar conectada. Pelo que, através da criação hipotética de relação factual, deverão considerar-se os contra-indícios passíveis de identificar causas ou consequências que derrogam a existência de determinada realidade.

---

<sup>350</sup> CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade... (op. cit) P.25

<sup>351</sup> RUÇO, Alberto - Prova Indiciária, in A Prova Indireta ou por Indícios... (op. cit) Pp.28-29

<sup>352</sup> De forma sintética, José Santos Cabral identifica 7 premissas que permitem admitir a consideração das presunções, concretizados nos seguintes termos:

**1)** Os indícios devem estar comprovados e é relevante que esta comprovação resulte de prova directa, o que não obsta a que a prova possa ser composta, utilizando-se, para o efeito, provas directas imperfeitas, ou seja, insuficientes para produzir cada uma em separado prova plena.

**2)** Os factos indiciadores devem ser objecto de análise crítica dirigida à sua verificação, precisão e avaliação o que permitirá a sua interpretação como graves, médios ou ligeiros.

**3)** Os indícios devem também ser independentes e, conseqüentemente, não devem considerar-se como diferentes os que constituam momentos, ou partes sucessivas, de um mesmo facto.

**4)** Quando não se fundamentem em leis naturais que não admitem excepção, os indícios devem ser vários.

**5)** Os indícios devem ser concordantes, ou seja, conjugar-se entre si, de maneira a produzir um todo coerente e natural, no qual cada facto indiciário tome a sua respectiva colocação quanto ao tempo, ao lugar e demais circunstâncias.

**6)** As inferências devem ser convergentes, ou seja, não podem conduzir a conclusões diversas e a ligação entre o facto base e a consequência que dele se extrai deve ajustar-se às regras da lógica e às máximas da experiência.

**7)** Por igual forma deve estar afastada a existência de contra-indícios, pois que tal existência cria uma situação de desarmonia que faz perder a clareza e poder de convicção ao quadro global da prova indiciária." – cf. CABRAL, José Santos - Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade... (op. cit) Pp.29-31

<sup>353</sup> SOUSA, Luis Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil... (op. cit) Pp.18-19

Como releva José Cabral, *“Aquele contra quem funciona a prova indiciária pode tentar infirmar a mesma por duas vias: ou através da contraprova que vise desvirtuar a força probatória do indício ou através da prova dum facto que se encontra em oposição com o potencial facto presumido”*<sup>354</sup>

Outra das fragilidades a relevar no âmbito das presunções prende-se com a existência de presunções de segundo grau, sobre as quais inexistente entendimento unânime quanto à sua admissibilidade

Como decorre do supra exposto, a prova indiciária está intimamente ligada à determinação de probabilidades, sendo que, apenas considerando todas as probabilidades possíveis em face das factualidades a considerar pelo julgador, poder-se-á determinar, ainda que abstratamente, uma probabilidade para o reconhecimento da realidade. O que evidencia a problemática relacionada com a utilização de presunções (que *per si* requerem *indícios na sua génese*) para aceitar e considerar outras presunções, que *a final*, determinarão a verificação de determinada realidade.

Assim, por um lado, parte da doutrina aceita a sua utilização, entendendo que inexistente qualquer norma que proíba que se aceite a existência de uma presunção – para dar como provado determinado facto – através de uma outra presunção – que “dá como provado determinado facto que consubstancia a presunção. Nesse sentido, Luis Sousa defende que *“Se o indício, devidamente articulado com um nexo lógico fundamentado, pode conduzir a prova de um facto principal, também é idóneo a servir de prova de outro indício. Essencial é que o facto indiciário esteja suficientemente demonstrado sem que suscite dúvida a sua ocorrência, independentemente de tal prova se consubstanciar noutra indício, numa testemunha ou num documento.”*<sup>355</sup>

Não obstante, e como defendia Gian Ricci *“o valor da presunção decresce à medida que se afasta do seu centro, perdendo a sua intensidade.”*<sup>356</sup>

Tal entendimento é ainda defendido por parte da jurisprudência, mormente no que sucede com o caso das manifestações de fortuna, decidindo que *“não são de admitir presunções sobre presunções, em sede de avaliação indirecta nos termos do art.º 89-A, n.º 5, da L.G.T.”*<sup>357,358</sup> sendo que *“A manifestação de fortuna necessita de ser comprovada de modo directo, pois não são de admitir presunções sobre presunções.”*<sup>359</sup>

---

<sup>354</sup> CABRAL, José António dos Santos - A Prova direta e indirecta... (*op. cit.*) P.22

<sup>355</sup> SOUSA, Luís Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil, ... (*op. cit.*) P.51

<sup>356</sup> Gian Franco Ricci, “Prove e argomenti di prova”, in Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, Milano, Ano 4º, n.º 4 (dezembro 1988), p. 1066, nota 55, *apud*

SOUSA, Luís Filipe Pires de - Prova por Presunção ... (*op. cit.*) P.51

<sup>357</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 09600/16, de 09/06/2016, pelo Relator Joaquim Condeso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 21/09/2020

<sup>358</sup> CONDESSO, Joaquim - Avaliação da matéria colectável por métodos indirectos in Temas de Direito Tributário... (*op. cit.*) P.79

<sup>359</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 01104/11.OBEPRT, de 18/01/2012, pelo Relator Álvaro Dantas, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/11/2020

## **4. O ÓNUS DA PROVA**

O ónus jurídico, em termos genéricos, e conforme explica Manuel de Andrade, consiste na “*necessidade, imposta pela ordem jurídica a uma pessoa, de proceder de certo modo para conseguir ou manter uma vantagem*”<sup>360</sup>. Em sentido semelhante, Antunes Varela identifica o ónus com a “*necessidade de observância de determinado comportamento, (...) como pressuposto da obtenção de uma vantagem para o próprio, a qual pode inclusivamente cifrar-se em evitar a perda de um benefício antes adquirido*”.<sup>361</sup>

Não se tratando de um dever<sup>362</sup>, nem tão-pouco de uma obrigação, entendemos tratar-se de uma faculdade, de um poder, parafraseando Rui Rangel, de “*desenvolver e executar livremente certos actos ou adoptar ou não certa conduta prevista para benefício e interesse próprio sem qualquer sujeição ou coacção e sem que seja possível outro agente exigir a sua observância, comportando, a omissão do comportamento ou o incumprimento, um risco gerador de consequências desfavoráveis e desvantagens*.”<sup>363</sup>

Quanto à regra geral, prevê o art. 342.º do C.C. a regra geral relativamente ao ónus da prova, determinando que, em regra, “*Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado*” (n.º 1); que “*A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita*” (n.º 2) e que “*Em caso de dúvida, os factos devem ser considerados como constitutivos do direito*”. (n.º 3).

Certo é que, em virtude dos princípios aplicáveis aos diversos ramos de direito e, no âmbito dos respetivos ramos de direito, as circunstâncias concretas, verificam-se regras específicas que irão determinar sobre qual parte ou sujeito é que recai, bem como as consequências inerentes ao (in)cumprimento efetivo do respetivo ónus.

Com referência ao assunto em apreço na presente dissertação, relevam assim as regras dos ónus da prova (tal como os concretos tipos de prova e consequências assim inerentes) do Direito Penal e do Direito Tributário.

---

<sup>360</sup> ANDRADE, Manuel de - Noções elementares de processo civil, I, edição revista, 1963, p. 183

<sup>361</sup> Cfr. NETO, Abílio – Novo Código de Processo Civil Anotado, 3.ª Ed. Revista e Ampliada, Maio, 2015, Ediforum, Edições Jurídicas Lda.. Lisboa, 2015.

<sup>362</sup> Nesse sentido, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 12843/15, em 10/03/2016, pelo Relator Juiz Desembargador Paulo Pereira Gouveia, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/06/2020

<sup>363</sup> RANGEL, Rui Manuel de Freitas – O ónus da prova no processo civil. Coimbra, Ed. Almedina, 2000, P.96.

## **5. A ATIVIDADE PROBATÓRIA NO DIREITO PENAL**

### **5.1 O ÔNUS DA PROVA NO DIREITO PENAL**

Conforme já foi mencionado nos capítulos que antecedem, ao Direito Penal estão subjacentes diversos princípios, de entre os quais, que já foram objeto de análise e com relevo direto para a matéria objeto de análise, os princípios *nemo tenetur se ipsum accusare* (e inerente direito ao silêncio), da presunção de inocência e *in dúbio pro reo*.

Em face da análise já efetuada, cumpre agora, ainda que de forma sintética, analisar as regras aplicáveis ao *onus probandi*.

Desde logo, de frisar que, como já desenvolvido, enquanto ramo de direito penal secundário, especial, e sem que inexista qualquer derrogação nesse sentido, a responsabilidade penal dos arguidos no âmbito dos crimes tributários sempre será efetuada à luz do direito penal, nos termos e em conformidade com a al. a) do art. 3.º do R.G.I.T..<sup>364 365</sup>

Já quanto às provas admissíveis em processo penal, prevê o art. 125.º do C.P.P. que são admissíveis todas as provas que não forem proibidas por lei, incluindo-se aí as presunções judiciais. Desta forma, a utilizações de presunções, ainda que não sendo prova direta, não é perfeitamente compatível com a vigência do princípio da livre apreciação da prova.<sup>366</sup>

Não obstante, e conforme decorre da análise efetuada aos princípios aplicáveis ao direito penal, a condenação pressupõe que *“por procedimentos legítimos, se alcance a certeza jurídica, que não é desde logo a certeza absoluta, mas que, sendo uma convicção com géneses em material probatório, é suficiente para, numa perspectiva processual penal e constitucional, legitimar uma sentença condenatória (...) fundada numa sólida produção de prova (...) [que implica que esteja presente] um factor objectivo, de rigor lógico que se consubstancia na existência daquela relação de normalidade, de causa para efeito, entre o indício e a presunção que dele se extrai.”*<sup>367</sup>

<sup>364</sup> Nesse sentido, vide Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCBR.C2, pelo Relator José Eduardo Martins, datado de 26/03/2014, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>365</sup> Como explica Teresa Pizarro Beleza, *“Não existe um processo penal válido sem prova que o sustente, nem um processo penal legítimo sem respeito pelas garantias de defesa. A simplicidade de enunciação destes dois pilares do processo penal oculta, no entanto, uma complexa rede de relacionamentos entre ambos, e uma diversidade de problemas jurídicos que, não sendo fáceis de identificar, são ainda mais difíceis de resolver. A essencialidade de cada um dos valores em causa não permite que, de forma linear, um exclua sem mais o outro. Não se pode obter prova criminal com sacrifícios intoleráveis do direito de defesa e não se pode obstar a diligências de prova por simples invocação nominal do direito de defesa.”* - vide BELEZA, Teresa Pizarro, Nota de Apresentação - A prova criminal e as garantias de defesa: linhas de leitura e pontos de tensão, in Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal, coord. Tereza Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6ª Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5. P.5

<sup>366</sup> Nesse sentido, vide Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 07P3170, ... (*op. cit*) e Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 53/03.01DAVR.C1, de 29-11-2006, pelo relator Juiz Desembargador Belmiro de Andrade, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

<sup>367</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 936/08.OJAPRT.S1... (*op. cit*)

Pois que, como ensina Cavaleiro Ferreira, “A certeza, a prova plena, a demonstração da realidade dos factos, é exigida, em processo penal, em especial na decisão condenatória, e no que respeita ao facto punível e sua imputação ao agente.”<sup>368</sup>

Além da necessidade de se verificar uma certeza na decisão, e com base nos mesmos pressupostos, Gomes Canotilho e Vital Moreira identificam ainda, subjacente ao princípio da presunção da inocência, em que figura o princípio da investigação, verifica-se a proibição da inversão do ónus da prova, em prejuízo do arguido.<sup>369</sup>

Não obstante a proibição da inversão do ónus da prova, tem sido defendido na jurisprudência do T.E.D.H.<sup>370</sup> a admissibilidade de existir uma partilha do ónus em processo penal.

Para tanto, são identificadas três situações em que tal pode ocorrer, ou seja, que o ónus da prova não recai apenas e só sobre o órgão acusatório, a saber: (a) infrações de responsabilidade objetiva<sup>371</sup>, (b) infrações em que se inverte o ónus da prova (onde se identificam “*infrações de carácter documental ou*

---

<sup>368</sup> FERREIRA, Cavaleiro- *Curso de Processo Penal*, Lisboa Danúbio, 1986, p.205 *apud* GASPARG, António da Silva Henriques, CABRAL, José António Henriques dos Santos, [et al.] - Código de Processo Penal Comentado... (op. cit)P.376

<sup>369</sup> In Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 155/2007, ... (op. cit)

<sup>370</sup> Quanto à vinculação dos Tribunais nacionais à jurisprudência do T.E.D.H., de relevar desde logo que “O entendimento da ideia de tutela multinível dos direitos fundamentais pressupõe a compreensão do facto de que a protecção de tais direitos não mais se limitam às tradicionais fronteiras do chamado “Estado-nação”. Por outras palavras, a defesa dos direitos fundamentais e sua garantia na realidade prática do cidadão situa-se atualmente para além do trinómio “soberania-território-povo” que caracteriza o conceito tradicional de Estado, de maneira a ser competência também de outras instituições internacionais a garantia de tais direitos.” – Cfr. SILVA, Matheus Passos – Os Riscos da Tutela Multinível dos Direitos Fundamentais, in Revista Jurídica, n.º 30, 2016, coord. Tiago Azevedo Basílio,, AAFDL Ed.. ISSN 2182-9039. P.381

Assim, no âmbito da interpretação efetuada pelo T.E.D.H., como explica Ireneu Barreto, “Um Acórdão do Tribunal só adquire a autoridade de caso julgado entre as partes, queixoso e Estado requerido, não tendo portanto eficácia erga omnes, entendida no sentido clássico da expressão, na medida em que não obriga os outros Estados a tomarem as medidas constantes do seu dispositivo (2). Contudo, isto não impede que os acórdãos do Tribunal, enquanto interpretam as disposições da Convenção, adquiram uma autoridade própria que se exerce sobre todos os Estados contratantes; é preciso não esquecer que, pela natureza das suas funções, o Tribunal é a instância encarregue de interpretar a Convenção, de acordo com o seu artigo 32º, n.º 1 (3), e, como tal, qualificada para fixar o sentido e o conteúdo das noções ali inscritas. Infere-se desta disposição, o n.º 1 do artigo 32º da Convenção, que os tribunais nacionais ao aplicá-la devem fazê-lo de acordo com a interpretação dada pelo Tribunal. Efectivamente, os acórdãos do Tribunal servem não apenas para julgar os casos que lhe são confiados, mas, mais amplamente, para clarificar, salvaguardar e desenvolver as normas da Convenção, contribuindo, assim, para o respeito pelos Estados dos compromissos assumidos na sua qualidade de Partes Contratantes. Desta forma, a interpretação da Convenção feita pelo Tribunal deve ser entendida como integrando o corpo daquela, como se de uma interpretação «autêntica» se tratasse, impondo-se a todos; pode dizer-se que não são os acórdãos do Tribunal que têm autoridade sobre os Estados membros não parte no litígio, mas a Convenção ela própria tal como foi interpretada pelo Tribunal (4).” s acórdãos vinculam apenas os Estados demandados no processo: não têm, portanto, eficácia erga omnes. No entanto, como referimos, ao TEDH cabe não só aplicar a Convenção como interpretá-la (cf. artigo 32.º da Convenção). Aliás, a interpretação das normas que consagram os direitos previstos na Convenção é inerente ao processo hermenêutico levado a cabo pelo Tribunal e do qual resulta a decisão da sua aplicação nos casos concretos. No entanto, não se pode ignorar o facto de que, “O Tribunal, ao examinar as decisões judiciais internas, fá-lo norteado, em regra, por dois princípios: a) o primeiro, o de que as instâncias internas são as melhores qualificadas para fixar a matéria de facto, admitir as provas e interpretar a lei nacional. b) o segundo, o de que a aplicação da Convenção a um caso concreto deve ser feita no respeito pela «margem de apreciação» que a própria Convenção concede às autoridades nacionais.” cfr. BARRETO, Ireneu Cabral - As relações entre a Convenção, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem e as Instâncias nacionais, STJ, 10 de Novembro de 2008, disponível online em [https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/30anos\\_irineubarreto.pdf](https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/30anos_irineubarreto.pdf), consultado online em 05/09/2020. P.4

Assim, vigorando a doutrina da *margem de apreciação dos Estados* n T.E.D.H., temos que “por um lado as decisões do TEDH são vinculativas e irrevogáveis, de maneira que compete aos Estados-membros da CEDH acatarem e cumprirem as decisões do TEDH. Contudo, por outro lado os Estados-membros têm a liberdade necessária para definirem a melhor forma de cumprirem as decisões do TEDH de maneira a não se criar um padrão comum a todos os Estados. – ainda que estes não atuem de maneira ilimitada no que compete a esta prerrogativa.” - cfr. SILVA, Matheus Passos – Os Riscos da Tutela Multinível dos Direitos Fundamentais... (op. cit) P.390

Concretamente, prevê o n.º 1 do art. 32.º da C.E.D.H. que “A competência do Tribunal abrange todas as questões relativas à interpretação e à aplicação da Convenção e dos respectivos protocolos que lhe sejam submetidas nas condições previstas pelos artigos 33º, 34º, 46º e 47º., sendo que, de acordo com o n.º 1 do art. 46.º do C.E.D.H., “As Altas Partes Contratantes obrigam-se a respeitar as sentenças definitivas do Tribunal nos litígios em que forem partes” (sublinhado nosso).

<sup>371</sup> Não sendo necessário provar uma intenção na finalidade que é penalmente tutelada.

as contravenções”, uma vez que a acusação tenha provado a existência de uma obrigação <sup>372</sup> e (c) quando é proferida uma ordem de confisco<sup>373, 374</sup>.

## **5.2 A RELEVÂNCIA DAS PRESUNÇÕES NO RAMO DO DIREITO PENAL**

Não obstante a possibilidade de utilizar presunções para fundamentar a verificação de determinada realidade, Manuel Valente alerta que as finalidades do direito penal “*jamais se alcançam se não tivermos presentes o princípio da ilimitabilidade probatórios dos Estados de direito democráticos, incrustado na arquitetura constitucional portuguesa (...)*”. <sup>375</sup>

A importância da prova indiciária (ou indireta) tem crescido ao longo do desenvolvimento da sociedade, sendo notório o papel essencial deste tipo de prova no que diz respeito à criminalidade económica. Como refere José Cabral, “*Falamos dum âmbito criminal em que é difícil a produção de prova, envolvendo a especificidade inerente a um universo multifacetado em que o crime económico, bem como o crime organizado, se entrecruzam em organizações herméticas que recorrem a operações labirínticas em que as práticas criminais surgem no seguimento de pactos de cumplicidade e auxílio mútuo*”.<sup>376</sup>

Quanto à admissibilidade de normas que estabelecem presunções, não obstante o perigo que lhe acompanha<sup>377</sup>, mormente no âmbito do direito penal, o Tribunal Constitucional já se pronunciou, admitindo-as mediante a possibilidade de o arguido “*poder abalar os fundamentos em que a presunção se sustenta e que baste para tal a contraprova dos factos presumidos, não se exigindo a prova do contrário.*”

<sup>378</sup>

Como consabido, mesmo com prova direta é, em regra, impossível alcançar uma certeza 100% fidedigna da realidade factual. No entanto, sendo tal realidade aceite, fica por compreender os mínimos necessários para se admitir a condenação do arguido. Este mínimo de certeza pode ser concretizado, na doutrina anglo-saxónica, como sendo “*prova para além de toda a dúvida razoável*” <sup>379</sup> Quanto a este *minimum*

---

<sup>372</sup> Ou seja, em que “*a acusação deve provar que o arguido actuou de determinada forma e este deve apresentar uma justificação para as suas acções que comprove a sua inocência. O ónus que cabe ao arguido é mais pesado do que no caso referido em (a). O TEDH declarou que esta situação é aceitável para infracções “de menor gravidade”*”

<sup>373</sup> Como sucede no âmbito da Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro, referente às “*Medidas de Combate à Criminalidade Organizada*”

<sup>374</sup> Comissão das Comunidades Europeias, Livro Verde – A presunção de inocência, Bruxelas, 26.4.2006 [em linha]. Disponível online em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0174&from=PT> Consultado em 05/12/2020. P.6-7

<sup>375</sup> Valente, Manuel Monteiro Guedes, - Cadeia de Custódia de Prova, Edições Almedina, Coimbra, Outubro, 2019. ISB 978-972-40-8191-5. Pp. 22-23

<sup>376</sup> CABRAL, José António dos Santos - A Prova direta e indireta, in A Prova Indireta ou por Indícios... (*op. cit*) P.15

<sup>377</sup> Como explica Germano Marques da Silva, “*A prova indiciária é muito perigosa, mas frequente e necessariamente resulta da conjugação de vários indícios. A dúvida deve estar sempre presente no espírito de quem investiga e o princípio da presunção de inocência deve também informar todos os atos de investigação dirigidos contra pessoa determinada. Os grandes erros judiciais resultaram quase sempre de juízos apressados e superficiais sobre a responsabilidade dos suspeitos logo na fase de investigação. Por isso que é a investigação criminal, mais do que de técnica policial, necessita de ser constantemente informada e controlada por princípios jurídicos, desde logo pelo princípio da presunção de inocência, pela busca de verdade, seja qual for, pela objectividade, isenção e pela dúvida como método.*” – *cf.* SILVA, Germano Marques da – Ética e estética do Processo Penal... (*op. cit*) P.502

<sup>378</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 391/2015, proferido no âmbito do processo 526/15, em 12/08/2015, pelo Relator Conselheiro João Cura Mariano, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 06/11/2020.

<sup>379</sup> A famosa expressão de origem anglo-saxónica, “*evidence beyond a reasonable doubt*”



probatório, Luis Filipe Pires de Sousa explica não ser necessário que todas as dúvidas sejam ultrapassadas e derogadas. No entanto, “*a prova deve ser tão convincente que uma pessoa razoável não hesitaria em decidir – com base nela – a maior parte dos seus assuntos privados mesmo que a tomada de uma decisão errada tivesse consequências trágicas*”<sup>380 381</sup>

Ainda que se verifique a admissibilidade das presunções como meio probatório, passível de determinar a condenação do arguido, os Tribunais Superiores ainda revelam reservas na sua admissão para ficcionar determinado resultado, pois que aí se impõe que o julgador admita não corresponder à realidade, pois que a mera causalidade possível não basta por si só.<sup>382</sup>

## **6. A ATIVIDADE PROBATÓRIA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **6.1 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO**

Conforme já exposto na presente dissertação, no âmbito do Direito Tributário (enquanto ramo de Direito no qual se integra o Direito Fiscal) vigoram diversos princípios, com referência aos quais a administração tributária norteia a sua atuação, quer quanto às finalidades a prosseguir, quer quanto aos meios a utilizar para o efeito. Falamos aqui dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Em face destes princípios, também no âmbito do procedimento tributário<sup>383</sup>, vigoram determinados princípios, com vista à concretização dos supra mencionados, dos quais relevam, para o caso objeto de análise, o princípio da verdade material, e respetivo subprincípio da cooperação.

Quanto ao princípio da verdade material, conforme ensina Joaquim Freitas da Rocha, “*O objetivo fundamental de toda a atuação procedimental tributária deverá ser sempre a descoberta da verdade material, parecendo esta exigência estar plasmada naquilo que a LGT (art.º 55.º) designa por “princípio da justiça”. Com feito, esta justiça (material) apenas será conseguida se todos os atos em que o procedimento*

---

<sup>380</sup> SOUSA, Luis Filipe Pires de - Prova por Presunção no Direito Civil... (*op. cit*) Pp.175-176

<sup>381</sup> Como defendido pelo Tribunal Constitucional, “Quando o valor da credibilidade do *id quod* e a consistência da conexão causal entre o que se conhece e o que não se apurou de uma forma direta atinge um determinado grau que permite ao julgador inferir este último elemento, com o grau de probabilidade exigível em processo penal, a presunção de inocência resulta ilidida por uma presunção de significado contrário, pelo que não é possível dizer que a utilização deste meio de prova atenta contra a presunção de inocência ou contra o princípio *in dubio pro reo*. O que sucede é que a presunção de inocência é superada por uma presunção de sinal oposto prevalente, não havendo lugar a uma situação de dúvida que deva ser resolvida a favor do Réu.” – cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 391/2015... (*op. cit*)

<sup>382</sup> Vide Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDC/BR.C2, pelo Relator José Eduardo Martins, datado de 26/03/2014, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>383</sup> Enquanto “conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais” – Cfr ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário... (*op. cit*) P.99

*se decompõe – atos esses, praticados quer por entidades públicas (v.g., liquidação de um tributo, decisão de uma reclamação) quer por entidades privadas (v.g. cobrança de um imposto mediante retenção na fonte, sujeição a ações inspetivas, apresentação de documentos) – a tiverem como coordenada essencial, não sendo de admitir nem (i) condutas da Administração tributária que procurem, a todo o custo, a tributação dos rendimentos dos contribuintes, nem (ii) condutas destas que procurem, por todas as formas, obstaculizar essa tributação.”*<sup>384</sup>

Assim, ainda que no procedimento tributário não vigorem os princípios do direito penal supra mencionados, nomeadamente da presunção da inocência, encontramos o princípio da verdade material, que determina que a atuação da administração tributária se estruture de acordo com o princípio do inquisitório (da investigação)<sup>385</sup>

Esta finalidade advém desde logo da finalidade constitucionalmente prevista da Administração Pública<sup>386</sup>, e dos princípios norteadores da conduta dos órgãos e agentes administrativos.<sup>387</sup>

Quanto à sua consagração legal, prevê o art. 58.º da L.G.T. que *“A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”* Neste segmento, determina o art. 56.º do C.P.A. que *“Os órgãos administrativos, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução, ainda que sobre matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados, e decidir coisa diferente ou mais ampla do que a pedida, quando o interesse público assim o exigir”*. Com referência à inspeção tributária, determina o art. 6.º do C.P.P.T. que *“O procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.”*

Verificamos assim um dever que recai sobre a autoridade tributária, com vista à descoberta da verdade possível, o mais coincidente com a realidade possível.<sup>388</sup>

Como tal, entendem Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira que *“a circunstância de o ónus de prova de um determinado facto recair sobre o contribuinte não desonera a Administração de*

---

<sup>384</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – Lições de Procedimento e Processo Tributário... (op. cit) P.126

<sup>385</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - O Ónus da prova no processo fiscal, ... (op. cit) P.8

<sup>386</sup> Cfr. n.º 1 do art. 266.º - *“A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”*

<sup>387</sup> Cfr. n.º 2 do art. 266.º - *“2 - Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.”*

<sup>388</sup> Como refere Saldanha Sanches, *“da inexistência de um in dúbio pro fisco, como sucederia se ao impugnante estivesse cometido o ónus da prova, não pode deduzir-se o in dúbio contra fisco. Enquanto no processo civil pode ser aceite a repartição do ónus da prova, porque a igual ponderação dos interesses em conflito leva a que se possa repartir o risco da não obtenção de provas pelas duas partes, no processo penal uma diferente ponderação do risco de obter uma sentença condenatória para quem não praticou o crime em confronto com a possibilidade de não culpar aquele que o praticou afirma in dúbio pro reo e que em rigor se não possa falar de ónus, no direito fiscal a questão dificilmente se pode colocar em termos de generalidade, ou seja in dúbio pro quo? Sendo que “da inexistência de um in dúbio pro fisco, como sucederia se ao impugnante estivesse cometido o ónus da prova, não pode deduzir-se o in dúbio contra fisco” – cfr. SANCHES, J. L. Saldanha - O Ónus da prova no processo fiscal, ... (op. cit). Pp.107-108*

*realizar officiosamente as diligências necessárias e adequadas ao apuramento da verdade material caso o contribuinte não consiga dar cumprimento a esse ónus. Se assim não fosse, estaríamos perante uma subversão do princípio da verdade material, em que a Administração fiscal, tendo a possibilidade de, ao realizar uma determina diligência, apurar os factos, escudando-se nas regras do ónus da prova, só porque o mesmo não lhe incumbe, abster-se de realizar a diligências, apenas porque a mesma lhe poderá ser desfavorável.* <sup>389</sup>

Este dever é explicado pelo facto de, no procedimento tributário, não existirem dois interesses equivalentes, mas sim, como explica Saldanha Sanches, distintos., não se tratando de *“um processo de partes no sentido de expressão processual de interesse contrapostos.”* <sup>390</sup>

Parafraseando o Autor, *“(..) estamos perante um interesse autónomo da Administração, na medida em que esta tem um dever de actuar no sentido de concretizar o imperativo legal da cobrança dos impostos, mas está obrigada, pelos princípios essenciais do Estado de direito, a actuar, não como o advocatus fisci, mas sim como um órgão de aplicação do direito.”* <sup>391</sup>

Já decorrente do princípio da verdade material, verificamos um dever de colaboração (recíproco), insito nos n.ºs 1 e 2 da L.G.T., no qual se prevê que *“Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco”* e que *“Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.”*

Concretizando, prevê o n.º 48 n.º 2 do C.P.P.T. que *“O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso”,* e o n.º 4 do art. 59.º da L.G.T. que *“A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.”*

Tratando-se de um dever, e não, como explica Joaquim Freitas da Rocha, *“[n]uma mera faculdade que simplesmente esteja na disponibilidade do sujeito em questão”,* o incumprimento injustificado determina um conjunto de consequências, que poderão culminar com eventual sujeição a inspeções tributárias (*cf.* art. 1.º do R.C.P.I.T.A.) e a aplicação de métodos indiretos de avaliação (*cf.* arts. 87.º b), 88.º, 89.º e 89.º-A LGT, e ainda assim por remissão do art.10.º do R.C.P.I.T.A.]

---

<sup>389</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIIT) Anotado e Comentado... (*op. cit.*) Pp. 27-28

<sup>390</sup> A administração participa no processo fiscal em nome, não de um interesse financeiro autónomo de maximização ou cobrança de receitas, mas de realização de um interesse público de cumprimento exacto de uma obrigação fiscal criada por lei. Sobre si impende, além dos princípios específicos da legalidade fiscal, o dever de imparcialidade, isto é, a proibição de se assumir como parte, prevista pelo n.º 2 do artigo 266.º da CRP.” - *cf.* SANCHES, J. L. Saldanha - O Ónus da prova no processo fiscal... (*op. cit.*) Pp.160-161

<sup>391</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - O Ónus da prova no processo fiscal... (*op. cit.*) Pp.23-27

Analisados o princípio da verdade material e o subprincípio da cooperação, cumpre analisar subsequentemente o ónus da prova no âmbito do procedimento tributário.

De acordo com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 74.º da L.G.T., *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque” e “Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária”.*

O referido n.º 2 do art. 74.º decorre da presunção de verdade que recai sobre as declarações apresentadas nos contribuintes, presumindo-se como *“verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.* (cfr. n.º 1 do art. 75.º da L.G.T.)

Por sua vez, esta presunção de verdade será desconsiderada quando se verificarem as circunstâncias previstas no n.º 2 do art. 75.º da L.G.T., e que, como já foi mencionado, correspondem aos fundamentos da aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável.

Como infra se verá, no caso específico em que seja derogada a presunção de verdade, de maneira a que a administração tributária opte pela aplicação destes métodos, prevê o n.º 3 do art. 74.º da L.G.T. que *“Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.”*

## **6.2 AS PRESUNÇÕES NOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS**

Quanto às presunções aplicáveis às matérias sobre qual incide o tributo, podemos classificá-las como a) explícitas – através da utilização da expressão “presume-se”, ou de sinónimo, e b) implícitas – como sucede, por ex., à atribuição de valores assumindo que correspondem à realidade, independentemente do valor real ou do declarado (sendo este assumido, muitas vezes, por fórmulas pré-definidas de acordo com características normalmente objetivas, como sucede com a determinação do Valor

Patrimonial Tributário, de acordo com o C.I.M.I.).<sup>392</sup> No caso dos métodos indiretos, tratam-se de presunções implícitas, as quais não têm na sua redação a utilização do termo “presunção”.

Isto referido, de frisar ainda que, além de se entender, nos termos já analisados, que as presunções não consubstanciam propriamente um meio de prova. Como defende João Sérgio Ribeiro, no âmbito do Direito Fiscal, as presunções estão “*essencialmente direccionadas para a delimitação do elemento objetivo do facto jurídico. As presunções fiscais desalinham-se, por consequência, das presunções em sentido técnico para serem apenas um instrumento idóneo ao serviço da Administração Fiscal.*” Mais explica o Autor quanto à função principal das presunções que recaem sobre a matéria coletável não são de natureza processual, mas sim substantiva.<sup>393</sup>

Como defende o Autor, “*a avaliação indirecta tem natureza presuntiva, não por assentar em presunções entendidas num contexto meramente processual ou procedimental, mas por ter na sua base presunções entendidas numa dimensão substantiva, transcendendo assim o campo probatório. Pois, através do mecanismo da presunção determina-se, afinal de contas, o próprio facto tributário na vertente quantitativa, o qual emerge da própria presunção.*”<sup>394</sup>

Esta aceitação implica desde logo, como desenvolve o Autor, que as presunções previstas no âmbito dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável fiquem sujeitas ao princípio da legalidade, e que permitem utilizar igualmente o procedimento de afastamento das presunções, do artigo 64.º do CPPT.”

De facto, a existência e a aceitação destas presunções advém das finalidades inerentes ao imposto e já objeto de análise. Assim, como evidencia Filipe de Vasconcelos Fernandes, a “*necessidade de equilibrar uma base normativa aberta com cláusulas de preservação do interesse público, nomeadamente presunções e ficções, muitas delas devendo a sua legitimidade constitucional à tutela da receita fiscal, integrá[m]-se nas normas de conteúdo fiscal.*”<sup>395</sup>

Desta forma, tratando-se de presunções substantivas, relevam essencialmente na “*actividade intelectual dirigida à fixação formal dos factos e não na matéria da prova*”<sup>396</sup>, sendo os indícios que fundamentam a sua aplicação “*situações de facto que permitem presumir determinada capacidade patrimonial*”, servindo, como evidencia João Sérgio Ribeiro, para orientar objetivamente a atividade desenvolvida pela Autoridade Tributária.<sup>397</sup>

---

<sup>392</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 753/2017, proferido no âmbito do processo n.º 247/14, pelo Relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140753.html>, consultado em 2/08/2020

<sup>393</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento, ... (op. cit) Pp. 54-55

<sup>394</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento, ... (op. cit) Pp.500-502

<sup>395</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real... (op. cit) Pp.189-191

<sup>396</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento... (op. cit) Pp. 57-58

<sup>397</sup> RIBEIRO, João Sérgio – Tributação Presuntiva do Rendimento... (op. cit) Pp. 60-61

## **6.3 O ÓNUS DA PROVA NOS MÉTODOS INDIRETOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

O n.º 1 do art. 75.º da L.G.T. estabelece uma presunção de veracidade e boa fé das declarações do contribuinte, com a inerente cessação caso se verifiquem os casos previstos no n.º 2. Em conformidade, de entre as medidas de reação à fraude e à evasão fiscal o legislador criou métodos indiretos de matéria coletável, em detrimento da regra prevista no art. 74.º, da L.G.T. e em face do comportamento (ativo ou omissivo) que determinou a quebra da presunção de veracidade prevista no art. 75.º da L.G.T..

Quanto aos pressupostos da sua aplicação como já referido um dos mesmos consiste na violação do referido dever de cooperação que recai sobre o contribuinte. No entanto, para que a violação deste dever fundamente a aplicação de métodos indiretos de determinação de matéria coletável, é ainda necessário que, como explica Saldanha Sanches, a violação seja *“suficientemente grave para que seja impossível (...) determinar o lucro tributável com base na declaração do contribuinte”*, e que exista *“uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e a impossibilidade de calcular normalmente o facto tributável.”*<sup>398</sup>

Esta exigência vem desde logo implícita nos n.ºs 4 e 5 do art. 77.º da L.G.T., ao determinar que *“A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, e indicará os critérios utilizados na sua determinação”* e que *“Em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.”*<sup>399</sup>

Como explica Filipe de Vasconcelos Fernandes, *“O recurso aos métodos indirectos pressupõe, de um lado, anomalias ou incorreções na contabilidade, reveladoras da falta de colaboração do sujeito passivo com a Administração, partindo assim de um desvalor, da sua ação na atividade quantificadora. Não obstante, recai sobre a Administração o ónus de demonstrar que dessas anomalias e incorreções tenha*

<sup>398</sup> SANCHES, J. L. Saldanha - A Quantificação da Obrigação Tributária ... (op. cit) P.341

<sup>399</sup> Assim, *“cabendo à AT o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiciários, é a ela que cumpre demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, competindo-lhe, por isso, especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e indicar os critérios utilizados na sua determinação.”* - cfr; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 06225/12, pela Relatora Catarina Almeida e Sousa, datado de 18-06-2015, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi), consultado online em 05/07/2020; ou seja, que se torna na *“única forma de apurar o rendimento tributável, em virtude de as anomalias encontradas nos elementos disponibilizados pelo contribuinte inviabilizarem o seu apuramento pela via directa”*. - cfr. LOPES, Cristina Mota; MARTINS, António - A tributação por métodos indirectos... (op. cit) P.85

*resultado a impossibilidade de comprovação ou quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação do lucro tributável, culminando um desvalor de resultado, de que depende a própria legitimidade constitucional do regime dos métodos indiretos.”*<sup>400</sup>

Quanto aos critérios a utilizar para determinar a matéria coletável, Filipe de Vasconcelos Fernandes entende que *“tal critério deve fazer apelo a uma análise do grau de contaminação dos erros, vícios ou irregularidades à totalidade dos registos contabilísticos. Ou seja, se a natureza de tais erros contamina ou inquina a fiabilidade dos elementos da contabilidade de maneira a colocar em causa a credibilidade do apuramento dos resultados e do valor do património da empresa. E, ainda, se a extensão ou profundidade dos erros inviabiliza que, corrigindo-os, se obtenha o rendimento realmente auferido.”* Ou seja, releva para o Autor a impossibilidade de apurar o valor real, através de correções, em face da contaminação dos elementos que é imposto ao contribuinte apresentar, verificável através das anomalias verificadas.<sup>401</sup>

Já de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do ónus de prova que recai sobre o sujeito passivo quando foram aplicados os métodos indiretos de determinação de matéria coletável, conseguindo a autoridade tributária cumprir o ónus de verificação dos pressupostos da sua aplicação (*cf.* n.º 3 do art. 74.º da L.G.T. *ab initio*), *“para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados”*,<sup>402</sup>

Aqui chegados, cabe ainda referir que, assumindo que “o dinheiro não fala”, e os concretos fundamentos de aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria tributável, deverá acautelar-se situações que sejam incompatíveis com o princípio da proibição de indefesa, considerando desde logo que, atualmente, é pacífico na jurisprudência e na doutrina a ilegalidade de presunções inilidíveis consagradas nas normas de incidências tributária, em conformidade com o art. 73.º da L.G.T..

Segundo Gomes Canotilho e Vital Moreira, esta indefesa *“consiste na privação ou limitação do direito de defesa dos particulares perante os órgãos judiciais, nos quais se dirimem questões cuja resolução pode afetar a sua esfera jurídica”* e a sua violação consubstancia uma *“(…) limitação do direito de defesa, [que se] verificar-se-á, sobretudo, quando a não observância (...) de princípios gerais de processo acarreta*

<sup>400</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Constituição e Lucro Real... (*op. cit*) Pp.231-233

<sup>401</sup> LOPES, Cristina Mota; MARTINS, António – A tributação por métodos indiretos... (*op. cit*) P.86

<sup>402</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo 0247/11, de 16/11/2011, pelo Relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/09/2020

*impossibilidade de o particular exercer o seu direito de alegar [e provar] daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses”.*<sup>403</sup>

Assim, a título exemplificativo, entende Rui Morais que seria inconstitucional, por consubstanciar uma negação do direito à tutela jurisdicional efetiva, exigir que “(...) *para além de demonstrar a origem dos rendimentos que sustentaram a aquisição, o contribuinte teria ainda de provar a não sonegação ou ocultação de outros rendimentos na declaração, o que materializaria uma prova quase impossível*”,<sup>404</sup>

Pedro Marinho Falcão evidencia ainda dois exemplos de provas diabólicas, concretizados na impossibilidade de comprovar o ganho em momento anterior, e ao longo de vários anos, de montantes em numerário elevados, sendo que, ainda que relevasse que os rendimentos lhe permitiriam tal, era-lhe impossível comprovar que aquela manifestação de fortuna advinha do armazenamento do dinheiro físico<sup>405</sup>, e com mútuos particulares, em que, por motivos que são alheios ao contribuinte, ao banco não é possível concretizar o fluxo financeiro.

As dificuldades probatórias tornam-se mais sensíveis ainda, considerando que, nos termos do n.º 1 do art. 45.º da L.G.T., “*O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*”, ao que, provando o contribuinte (ou tentando provar) que obteve determinados rendimentos, e que estes não foram tributados, quando o deveriam ter sido, irá naturalmente influenciar o *animus* do órgão ou entidade decisora, quanto à desacreditação dos fundamentos, com vista ao pagamento do imposto que era devido.

## **7. CONCLUSÃO**

A prova é essencial para demonstrar a factualidade a apreciar pelo julgador, sem a qual não é possível ao julgador fundamentar a sua decisão. Neste ponto, considerando os dois ramos de direito, em que, ainda que em dimensões completamente diferentes, vigora o princípio da verdade enquanto fim almejado pela entidade decisora, não será relevante por si só a revelia de uma das partes (ou sujeito

---

<sup>403</sup> CANOTILHO, Gomes, e Moreira, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, 3ª edição, 1993, p. 163 *apud* FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna... (*op. cit.*) P.104

<sup>404</sup> FALCÃO, Pedro Marinho – O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna... (*op. cit.*) Pp.95-96

<sup>405</sup> Nesta matéria decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul que “*a prova diz respeito à fonte “imediate” da origem da manifestação da fortuna. Como tal, entendeu-se que “fazendo o Contribuinte prova de que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição e no ano imediatamente anterior, capitais que detinha em conta de depósito a prazo, de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa, cujo pagamento foi efectuado ao longo daqueles dois anos, tal prova é suficiente para ilidir a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano.*” e que- “*Não carece o Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano”* cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 649/05, em 05/07/2005, pelo Relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 14/11/2020



processual) para que possa haver uma decisão concreta, mormente desfavorável, conforme sucede em processo civil.

De entre os tipos de provas, podemos classificá-las como diretas e indiretas, sendo a principal distinção entre ambas, no quer no âmbito da presente dissertação releva, o número de inferências lógicas necessárias para alcançar uma conclusão.

Subjacente a esta apreciação probatória encontramos o princípio da livre apreciação da prova, a qual permite ao julgador, ainda que com alguns limites, uma larga margem de discricionariedade na sua decisão, e nos fundamentos por si aduzidos.

Ainda no âmbito das provas indiretas, podemos identificar as presunções como as inferências que, relacionadas com um determinado facto e uma regra lógica e racional, relacionada com as regras da experiência (*v.g.* leis científicas e regras da experiência quotidiana), permite concluir pela verificação de uma certa realidade.

As presunções são aceites em qualquer um dos ramos de direito, tendo como vantagem a inerente acessibilidade à perceção da realidade (ou, pelo menos, de uma possível realidade), e o facto de haver crimes cuja complexidade determinaria a impunidade da maior parte dos autores, caso assim não fosse admitido.

Não obstante, deverá acautelar-se e ter grandes reservas na utilização de presunções de segundo grau, em face da escassa fiabilidade inerente a si da ginástica mental necessária para obter uma concreta conclusão, decrescendo o valor das presunções à medida que se afastam do facto a provar.

De facto, duas realidades deverão estar sempre na mente da entidade decisora: nenhum facto surge do nada, e o mundo não é caótico.

No âmbito do Direito Penal, conforme já referido, são admissíveis todas as provas que não forem proibidas por lei. Assim, quer se entenda as presunções como provas, quer se entenda como meros raciocínios lógicos que se aferem através das provas, certo é, salvo outras nuances que aqui se ignoram, serão de utilização válida e eficaz.

Não obstante, e tal como já referido na presente dissertação, consequência e concretização dos princípios aplicáveis, a certeza, a prova plena e a demonstração da realidade factual são exigidas no processo penal. Por outro lado, vigora a proibição da inversão do ónus da prova. O que se verifica é sim uma tendência de admitir uma partilha de ónus da prova, em certas e concretas situações que se não afigura serem de aplicar na matéria ora objeto de análise.

Como tal, a mera causalidades e verificação de factos como consequência ou pressuposto de demais não é, por si só, suficiente para dar como provado factos criminais imputados ao arguido.

Por fim, no que diz respeito ao Direito Tributário, ainda que noutra dimensão e com consequências distintas, vigora o princípio da verdade material (pois que, inclusive, em certas situações ( *v.g.* n.º 2 do art. 75.º L.G.T.) é admissível a inversão do ónus da prova. Por outro lado, o facto de, em certas e determinadas presunções, mormente no âmbito dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável, decorrerem da prática de condutas prévias e censuráveis, imputadas ao sujeito passivo, levam a que possam ser proferidas decisões que tenham em consideração uma claramente aceite verdade aproximada da realidade factual, prescindindo-se de um juízo de certeza inabalável, ou, pelo menos, de uma certeza equiparada ou semelhante à exigida no Direito Penal.

## **PARTE IV - A RELEVÂNCIA DAS PRESUNÇÕES TRIBUTÁRIAS PARA**

### **EFEITOS PENAIS**

#### **CAPÍTULO ÚNICO**

De acordo com o n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T., como já supra transcrito, é punido como crime a conduta que vise 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 tributárias, e que seja efetuada de uma das seguintes formas: “ **a)** *Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;* **b)** *Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;* **c)** *Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”*

Por outro lado, de acordo com o n.º 1 do art. 87.º da L.G.T., a avaliação indireta apenas pode ser efetuada nas situações aí previstas, relevando para o efeito as situações previstas nas als. b) a f), ou seja, “**b)** *Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;* **c)** *A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei;* **d)** *Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;* **e)** *Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.* **f)** *Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.*

Ou seja, no transcrito art. 87.º da L.G.T. encontramos situações pré-determinadas pelo legislador, que indiciam uma probabilidade de existirem factos tributários que não foram comunicados à

administração tributária, utilizando estes métodos como consequência de um comportamento imputável ao sujeito passivo, e, por ex., imputando ao sujeito passivo o ónus de concretizar o motivo pelo qual não obteve lucros ou rendimentos superiores, sob pena de ser tributado por rendimentos que não auferiu, bem como o ónus de concretizar onde obteve as quantias necessárias à materialização de manifestações de fortuna, nos termos e com as condições legalmente previstas.

Situações essas que, em abstrato, coincidem com situações tipificadas no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T.. Ora, o que releva no âmbito da redação da presente dissertação é essencialmente compreender qual a relevância prática da determinação de matéria coletável através dos métodos indiretos, previstos na legislação tributária, para efeitos de preenchimento do tipo de ilícito previsto no art. 103.º do R.G.I.T..

Desde logo, de frisar que, em conformidade com o n.º 1 do art. 202.º da C.R.P., os Tribunais são *“Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.”* Já de acordo com o disposto nos arts. 203.º e 204.º da C.R.P., respetivamente, *“Os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei”* e *“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.”*

Como refere Joaquim Malafaia, estes critérios determinam a obrigatoriedade de o julgador interpretar as normas em conformidade com a Constituição e os princípios aí consagrados, e assegurar que esta prevalece sobre qualquer norma que com eles contende.<sup>406</sup>

Já quanto ao art. 48.º do R.G.I.T., que determina que as sentenças proferidas em processos de impugnação judicial, nos termos do C.P.P.T., transitadas em julgado, *“constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram”*, o Autor explica que *“O que este artigo estabelece é que a sentença proferida no domínio do processo fiscal, só pode ter efeitos no processo penal e opor-se-lhe, vinculando-o, “se a questão por ele decidida (e agora criminalmente prejudicial) for de natureza exclusivamente tributária ou fiscal.”*<sup>407</sup> Ou seja, no caso em apreço, inexistente qualquer reconhecimento automático do resultado obtido nos processos de ambas as naturezas – Tributária e Penal.

Posto isto, relevamos desde já as conclusões concretizadas nos capítulos que antecedem, ou seja, que em face das finalidades almejadas com a liquidação e cobrança dos impostos - redistribuição da riqueza, da estabilização económica e no desenvolvimento económico e social, através da afetação dos recursos à efetivação das finalidades reconhecidas ao Estado, as consequências inerentes aos fenómenos de evasão e fraude fiscal – i.e., um ónus tributário acrescido sobre os sujeitos passivos cumpridores, a

---

<sup>406</sup> MALAFAIA, Joaquim – Os efeitos das decisões judiciais no processo penal, Ed. Gestelegal, Lda., 1.ª Edição, Outubro, 2017. ISBN: 978-989-9982-6-8. P.56

<sup>407</sup> MALAFAIA, Joaquim – Os efeitos das decisões judiciais no processo penal... (*op. cit*) P.57

diminuição das receitas públicas e consequente capacidade de o Estado levar a cabo as suas finalidades, e a existência de deveres acessórios que recaem sobre o sujeito passivo, cujo incumprimento tem como consequência, de entre outras, a tributação por métodos indiretos, vigoram de forma preponderante na interpretação das normas tributárias os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, não sendo assim exigida uma certeza quanto aos valores a considerar.

Por outro lado, consubstanciando as consequências reservadas ao ramo de Direito Penal – pena e medidas de segurança, uma reação violenta por parte do Estado, encontra-se-lhe inerente uma intervenção de *ultima ratio*, de tutela subsidiária de bens jurídicos, acompanhado do critério de necessidade, com vista a alcançar as finalidades da pena, que passam por critérios de prevenção geral positiva e negativa e de prevenção especial positiva, sendo, desta forma, completamente distintos dos reservados ao Direito Tributário.

Por esse motivo, ao contrário do que sucede com o ramo de Direito Tributário, vigoram os princípios *nemo tenetur ipsum accusare*, que em termos abstratos compreende o direito de não cooperar com o sistema penal, de maneira a que não advenha qualquer sanção – na verdadeira aceção da palavra – do seu silêncio, nem que daí possam ser consideradas ilações desfavoráveis no plano da valoração dos meios de prova à disposição do julgador (e sem prejuízo de tal silêncio também não servir para descredibilizar os meios de prova apresentados pela acusação); e o princípio da presunção da inocência, que implica a necessidade de haver uma certeza absoluta no *animus* do julgador, sob pena de se lhe ser forçado a dar como não provado os factos desfavoráveis ao arguido, bem como recusando de forma cristalina e inequívoca a existência de uma inversão do ónus da prova.

Ainda no âmbito das finalidades inerentes ao ramo de Direito Penal, de frisar que, com referência à tutela de bens jurídicos, no âmbito do Direito Penal Tributário releva-se a sua correspondência com o conjunto de receitas tributárias, que têm como finalidade a concretização e efetivação da função do tributo, e que por sua vez são determinados através do cumprimento dos deveres acessórios. No que diz respeito ao crime de fraude fiscal, entendemos corresponder a um bem jurídico complexo, tendo em vista a violação de deveres que recaem sobre o sujeito passivo, idóneos/aptos a lesar o património fiscal, enquanto *conditio sine qua non* da execução por parte do Estado das tarefas que lhe estão incumbidas.

Ora, evidenciadas as distinções de ambos os Ramos de Direito, e em face da semelhança entre as condutas passíveis de consubstanciar a prática de um crime de fraude fiscal e de admitir a aplicação de métodos indiretos de determinação de matéria coletável, surge a necessidade de analisar estes métodos.

Para o que, de forma sintética, tratam-se de métodos de determinação de cuja previsão legal se admite a tributação aproximada, renunciando a critérios de certeza, e de acordo com critérios previamente

fixados pelo legislador, e em condições pré determinadas pelo legislador, através da qual será determinada a tributação do sujeito passivo, não de acordo com os valores efetivamente auferidos, mas com os que se julga ser possível ter auferido (relevando para este efeito o teor do art. 10.º da L.G.T.<sup>408</sup>), aceitando uma clara margem de erro, que caberá ao sujeito passivo, em face da inversão do ónus da prova operada, ilidir.

Relacionado com estes métodos destaca-se uma vertente preventiva, de maneira a dissuadir comportamentos de evasão e fraude fiscal, e uma vertente repressiva, em face das consequências gravosas inerentes a esta tributação

Desta forma, impede-se que um sujeito passivo não cumpridor dos seus deveres seja beneficiado em detrimento de um sujeito passivo cumpridor – ou mesmo que fiquem em situação de igualdade, de maneira a que sejam concretizados os referidos princípios inerentes ao Direito Tributário e, bem assim, de forma concreta, ao imposto.

Em face dos distintos princípios, finalidades e regras aplicáveis a ambos os ramos de direito – Penal e Tributário -, e em face da coincidência verificável entre os pressupostos da aplicação de métodos indiretos de determinação de matéria coletável e o preenchimento do tipo de ilícito previsto no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T., releva de forma preponderante a análise dos meios de prova, nomeadamente das presunções, dos inerentes ónus de prova e distinções intrínsecas aos princípios aplicáveis.

Como tal, a prova, enquanto elemento essencial para demonstrar a factualidade a apreciar pelo julgador, esta poderá ser direta ou indireta, estando ambas vinculadas ao princípio da livre apreciação da prova. Assim, no âmbito da prova indireta, destacam-se as presunções como inferências que, relacionadas com um determinado facto e uma regra lógica e racional, permite concluir pela verificação de uma certa realidade, tendo assim como vantagem a inerente acessibilidade à perceção de uma possível realidade.

E isto porque, nenhum facto surge do nada, e o mundo não é caótico, vigorando regras de normalidade e de causalidade. No entanto sempre se terá de considerar que a mera causalidades e verificação de factos como consequência ou pressuposto de demais não é, por si só, suficiente para dar como provado determinados factos, pois que não raras vezes verificam-se diversas causas possíveis para o mesmo efeito, e diversos pressupostos distintos para a mesma causa.

Facto este que não poderá ser descurado no âmbito do Direito Penal, pois que, ainda que em ambos os ramos objeto de análise – Direito Penal e Direito Tributário, vigore o princípio da verdade (ainda que em dimensões completamente distintas), neste primeiro, a prova plena e a demonstração da realidade factual são exigidas, e vigora a proibição da inversão do ónus da prova, ao contrário do segundo, onde é

---

<sup>408</sup> “O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.”

admissível a inversão do ónus da prova, e é aceite para efeitos de tributação uma suposta verdade aproximada da realidade factual, prescindindo-se assim de um juízo de certeza inabalável, incompatível com os princípios aplicáveis ao Direito Penal.

E é em virtude da realidade supra concretizada que os Tribunais Superiores têm entendido que *“Os princípios válidos para a jurisdição administrativa não são os mesmos para o processo penal, em que o silêncio ou falta de colaboração do arguido não afasta o ónus da acusação de provar todos os elementos constitutivos do crime.”*<sup>409</sup> Pois que, *“em direito penal esse apuramento terá que ser sujeito às regras que acima enunciámos, ou seja, há que aplicar um particular cuidado na sua apreciação, apenas se podendo extrair o facto probando do facto indiciário quando tal seja corroborado por outros elementos de prova, de modo a que sejam afastadas outras hipóteses igualmente possíveis”*<sup>410</sup>, sendo este entendimento *“perfeitamente compatível com a distinção que entendemos dever fazer-se entre o Direito Fiscal e o Direito Penal. Por não ter aquela natureza sancionatória [diga-se, propriamente dita], a validade das presunções não choca. Já no Direito Penal, o discurso terá, necessariamente, de ser outro”*.<sup>411</sup>

Assim, *“a ausência de cooperação do contribuinte na realização da fiscalização, designadamente no que respeita ao fornecimento de informações solicitadas e exibição de registos, livros e demais documentação, poderá constituir fundamento para aplicação de métodos indiciários, mas somente nos termos da lei, isto é, nos termos previstos no artigo 87.º, da LGT.”* Ou seja, *“A avaliação indirecta dos rendimentos ou bens tributáveis, embora seja permitida para efeitos tributários, se observados os pressupostos do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, não pode determinar, no âmbito de um processo penal, a condenação do arguido pela prática de um crime de natureza fiscal”,* sendo relevado o facto de que *“os valores apurados através dos métodos indirectos, 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.”*<sup>412</sup>

Em conformidade, explica Carlos Paiva que *“este quadro presuntivo pode colidir com os princípios que presidem ao direito penal, o que torna difícil a admissibilidade da prova (por presunções), em processo penal (e contraordenacional), pelas dúvidas que forem suscitadas no confronto com o princípio de presunção de inocência do arguido tutelada constitucionalmente. Desde logo, porque, os pressupostos legais em que aquele se funda, não se reveem na indispensável prova da existência das operações económicas presumidas, quando confrontadas com o princípio in dubio pro reo, indissociável ao processo penal. O que*

---

<sup>409</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCIBR.C2, ... ( *op. cit* )

<sup>410</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 174/08.2IDSTB.E1, pela Relatora Maria Isabel Duarte, datado de 26/02/2013, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

<sup>411</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCIBR.C2, ... ( *op. cit* )

<sup>412</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCIBR.C2, ... ( *op. cit* )

*nos leva a inferir que, será difícil conciliar a presunção administrativa com a base na qual é estabelecido o apuramento da matéria tributável e respetivo montante de imposto, com a presunção de inocência dos arguidos em direito penal.”*<sup>413</sup>

Pelo que, como é evidenciado pelos Tribunais Superiores, *“Nada existe no processo penal tributário que proíba ou desaconselhe a utilização, por parte dos Tribunais, da determinação indirecta da matéria colectável para aferir qual o montante concretamente defraudado – e isto, obviamente, sempre que seja impossível a aplicação de outros métodos de avaliação. Todavia, não podemos olvidar os princípios que enformam o direito penal.”*<sup>414</sup>

Como explica Germano Marques da Silva, *“O Direito Penal não é nem pode ser simplesmente uma resposta repressiva à ineficiência do sistema tributário, sob pena de se sublevarem os princípios fundantes do Direito Penal.”*<sup>415</sup> Ou, adiantamos, como uma manifestação da vertente repressiva dos métodos indirectos de determinação de matéria coletável.

Existe ainda um problema a evidenciar. É que o crime de fraude fiscal, p.p. pelo art. 103.º do R.G.I.T., apenas terá o seu tipo preenchido se a vantagem patrimonial ilegítima aí configurada for igual ou superior a €15.000,00. Caso contrário, estaremos perante a prática de contra-ordenações p. no Capítulo II do Título II da Parte III do R.G.I.T. (arts. 113.º ss R.G.I.T.). Assim, ainda que se verifiquem os pressupostos de aplicação previstos no n.º 1 do art. 103.º do R.G.I.T., e que tenha sido previamente determinada matéria coletável através dos métodos indirectos, a verdade é, ainda que se conceda a validade da conclusão presumida pela administração tributária, a impossibilidade de compatibilizar a admissão entre uma certeza praticamente absoluta à luz dos princípios aplicáveis, no *animus* do julgador, e uma mera verdade aproximada, determinará que não se possa assumir sem mais o preenchimento do requisito p. no n.º 2 do art. 103.º, inviabilizando assim a criminalização da conduta no caso concreto. É, pois, necessário colocar à disposição do julgador elementos seguros e demonstrativos, comprovativos da quantificação exata, relevante para aferir o valor concreto (e mínimo) da vantagem patrimonial.

Sem prejuízo, sufragamos do entendimento de Carlos Paiva, quando refere que *“Podemos considerar que as presunções administrativas, quando absolutas e despojadas de prova bastante dos indícios em que se funda, terão poucas probabilidades de transportar para o processo penal a prova suficiente para a incriminação. Porém, outras haverá [...], que deverão ter um grau de aceitação diferente, porquanto se apoiam em factos concretos e que, não podendo ser ignorados, são determinantes para*

---

<sup>413</sup> PAIVA, Carlos – Das infrações fiscais à sua perseguição processual... (*op. cit*) Pp. 141-143

<sup>414</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 174/08.2IDSTB.E1, ... (*op. cit*)

<sup>415</sup> SILVA, Germano Marques da - Direito Penal Tributário, ... (*op. cit*) P.16



*conduzir às presunções por parte da administração fiscal, nesses casos, a suscetibilidade de suportar a prova incriminatória será bastante mais elevada”*<sup>416</sup>.

Nesse sentido, verificamos assim três entendimentos na jurisprudência dos Tribunais Superiores, para o que evidenciamos o facto de os que ora apresentados serem todos proferidos pelo Tribunal da Relação de Coimbra:

a) A admitir a aplicação da vantagem patrimonial presumida para efeitos de condenação, a saber o Acórdão proferido no âmbito do processo 31/01.3IDCBR.C1, pelo relator Jorge Jacob, datado de 28/10/2009, o qual decidiu que *“1 - Não sendo meio de prova proibido por lei, pode o julgador, à luz das regras da experiência e da sua livre convicção, retirar dos factos conhecidos as ilações que se ofereçam como evidentes ou como razoáveis e firmá-las como factos provados; 2 - Desde que as máximas da experiência (a chamada “experiência comum”, assente na razoabilidade e na normalidade das situações da vida), não sejam postas em causa, desde que através de um raciocínio lógico e motivável seja possível compreender a opção do julgador, nada obsta ao funcionamento da presunção judicial como meio de prova, observadas que sejam as necessárias cautelas.”*

b) A repudiar a aplicação da vantagem patrimonial presumida para efeitos de condenação, a saber o Acórdão proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCBR.C2, pelo relator José Eduardo Martins, datado de 26/03/2014, o qual decidiu que *“A avaliação indirecta dos rendimentos ou bens tributáveis, embora seja permitida para efeitos tributários, se observados os pressupostos do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, não pode determinar, no âmbito de um processo penal, a condenação do arguido pela prática de um crime de natureza fiscal.”;*

c) A admitir de forma mitigada a aplicação da vantagem patrimonial presumida para efeitos de condenação, com base em circunstâncias concretas dos casos, a saber o Acórdão proferido no âmbito do processo 6/10.11DCBCBR.C1 pela relatora Maria José Nogueira, datado de 12/04/2018, o qual decidiu que *“I - A (ir)relevância da avaliação indirecta dos rendimentos ou bens tributáveis para efeitos penais, não dispensando a ponderação do caso concreto, exige a distinção entre a situação em que a determinação da matéria tributável é feita exclusivamente com recurso a métodos indirectos, e aquela outra – caso dos autos – em que a margem de estimativa, em função dos elementos de prova, por ser de tal modo reduzida, não deixa espaço para a incerteza quanto a um juízo positivo da verificação dos elementos do ilícito típico de natureza fiscal. II – Se a primeira das duas situações é incompatível com o princípio da presunção de inocência, designadamente, na vertente do in dubio pro reo, a outra – revelada no processo em causa –,*

---

<sup>416</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 6/10.1DCBR.C1, pela Relatora Maria José Nogueira, datado de 12/04/2018, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

*em razão da prova produzida sobre as operações económicas realizadas e, bem assim, os valores envolvidos e respectivos meios de pagamento, à luz dos princípios gerais de direito processual penal, não deixa margem para indefinições relevantes sobre a matéria tributável.”*

De frisar, por fim, uma última fragilidade a enaltecer. É que, de acordo com o já mencionado art. 10.º da L.G.T., “*O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis*”.

Ora, a verificação de, por ex., manifestações de fortuna, que advenham, em termos reais, da prática de crimes, determinará a tributação dos montantes em causa, de acordo com as regras previstas no Direito Tributário.

No entanto, ainda que tais rendimentos sejam objeto de tributação, desde logo em face do princípio da capacidade contributiva, certo é que não impõe um dever ao sujeito passivo cujo incumprimento acarrete a prática de um crime. Isto, sob pena de se violar, de forma crassa, o já mencionado princípio *nemo tenetur ipsum accusare*. Nesse sentido, e sem prejuízo de todo o já supra mencionado, de relevar ainda que, nos termos do n.º 5 do art. 63.º da L.G.T., a falta de colaboração do contribuinte no âmbito do apuramento da sua situação tributária será legítima quando implicar “*violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei*”, e a al. c) do art. 117.º do C.P.A., que determina que é legítima a recusa a prestar informações, apresentar documentos ou coisas, sujeitar a inspeções ou colaborar noutros meios de prova quando importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado.

## **CONCLUSÃO**

De forma sintética, dando por aqui reproduzido as conclusões dos demais capítulos, e que foram no presente capítulo reiterados, concluímos e é nosso entendimento de que o resultado obtido através da determinação da matéria coletável através de métodos indiretos nunca poderá ser, *per si* e sem mais, passível de enquadrar a prática de um crime de fraude fiscal.

Desde logo porquanto o resultado obtido não corresponde a um resultado real, mas sim correspondente a uma verdade admissível, e através do qual, em face da inversão do ónus da prova, e verificados que estejam os pressupostos da sua aplicação, será determinada pela administração tributária, e no âmbito do qual o silêncio do sujeito passivo (ou exercício indevido de meios procedimentais e processuais de reação) será relevado para dar como assente tais valores.

Por outro lado, sempre caberá ao Ministério Público concretizar e provar a factualidade imputada ao Arguido, a qual terá sempre de ser sujeita à apreciação do julgador, mas no âmbito do qual terá de ficar com a convicção plena da factualidade imputada ao arguido, e que seja passível de compreender o limite mínimo previsto no n.º 2 do art. 103.º do R.G.I.T..

Não obstante, nada impede que o julgador tenha em consideração a factualidade que relevou a determinação da matéria coletável, sendo que, em bom rigor, e em face do caso concreto objeto de apreciação, poderá até ser relevado nos exatos termos – pois que, ainda que por mera coincidência, é possível que a verdade aproximada admissível coincida com a verdade factual.

O que está se impõe é que a) o Juiz Presidente rejeite uma acusação, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 2 do art. 311.º do C.P.P.<sup>417</sup>, ou que seja proferido despacho de não pronúncia pelo Juiz de Instrução, nos termos do n.º 1 do art. 308.º do C.P.P.<sup>418</sup>, no caso de o Ministério Público imputar a prática ao arguido de um crime de fraude fiscal, alegando tão-só, ou de forma genérica e incompleta, que com base na aplicação dos métodos indiretos de determinação de matéria coletável o Arguido visou 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 tributárias, em montante igual ou superior a €15.000,00<sup>419</sup>.

---

<sup>417</sup> “Se o processo tiver sido remetido para julgamento sem ter havido instrução, o presidente despacha no sentido: a) De rejeitar a acusação, se a considerar manifestamente infundada.”

<sup>418</sup> “Se, até ao encerramento da instrução, tiverem sido recolhidos indícios suficientes de se terem verificado os pressupostos de que depende a aplicação ao arguido de uma pena ou de uma medida de segurança, o juiz, por despacho, pronuncia o arguido pelos factos respectivos; caso contrário, profere despacho de não pronúncia.”

<sup>419</sup> Isto, que poderá ocorrer em consequência da comunicação por parte da administração tributária ao Ministério Público, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 35.º do R.G.I.T..

Da mesma forma, está vedado ao Juiz que profira uma decisão, dando por integralmente reproduzido o procedimento levado a cabo pela administração tributária para determinar a matéria coletável através de métodos indiretos, pois que, como supra evidenciado, não será idóneo a preencher os requisitos legais da fundamentação da sentença, e teria de relevar quase que necessariamente o ónus da prova que recai sobre o Arguido, enquanto sujeito passivo da relação jurídica tributária, e que é incompatível com os princípios aplicáveis ao Direito Penal.

Ou seja, concluímos que uma aplicação automática (ou quase que), do resultado obtido pela aplicação de métodos indiretos para determinar a matéria coletável é legalmente inadmissível, à luz dos princípios vigentes no nosso ordenamento jurídico.

Mas por outro, sendo admissíveis as presunções em Direito Penal, e desde que a matéria alegada, provada, e o raciocínio subjacente a tal posição por parte do julgador, em termos semelhantes será, *a final*, e desde que respeitadas as regras estabelecidas para o efeito, naturalmente admissível.

## **BIBLIOGRAFIA**

AFONSO, Óscar – *Economia Não Registada e respectivo peso em Portugal*, in *Fraude em Portugal, Causas e Contextos*, Maio 2017, 1.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6976-0.

ANDRADE, Manuel da Costa - *A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado?”*, in *Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp.255-291.

\_\_\_\_\_ – *Consentimento e Acordo em Direito Penal*. Coimbra Editora. Junho de 2004. ISBN 972-32-0438-X.

\_\_\_\_\_ - *O abuso de Confiança Fiscal e a Insustentável leveza de um Acórdão do Tribunal Constitucional*, in *Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp. 229-253.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de; - *Noções elementares de processo civil*, vol. I, Ed. revista. Coimbra, Coimbra Editora, 1963.

BARBOSA, Analu Peixoto - *A entomologia Forense como meio de obtenção de prova no processo penal: uma análise do caso R v. Truscott*, in *Novos Desafios da Prova Penal*, coord. Paulo de Sousa Mendes, Rui Soares Pereira, novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8950-8.

BARRETO, Ireneu Cabral - *As relações entre a Convenção, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem e as Instâncias nacionais*, STJ, 10 de Novembro de 2008, disponível online em [https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/30anos\\_irineubarreto.pdf](https://www.stj.pt/wp-content/uploads/2018/01/30anos_irineubarreto.pdf) , consultado online em 05/09/2020

BELEZA, Teresa Pizarro, Nota de Apresentação - *A prova criminal e as garantias de defesa: linhas de leitura e pontos de tensão*, in *Prova Criminal e Direito de Defesa*, Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal, coord. Tereza Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6ª Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5.

BRANDÃO, Nuno – *Bem Jurídico e Direitos Fundamentais: Entre a Obrigação Estadual de Protecção e a Proibição do Excesso*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Volume I Direito Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 108, 2017. ISBN 978-989-8891-07-5.

BRANDÃO, Cláudio – *Tipicidade Penal, dos elementos da dogmática ao giro conceitual do método entimemático*, Março, 2014, 2.ª Edição. Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-5342-4.

BRANCO, Carlos Castelo – *A prova ilícita, verdade ou lealdade*, Ed. Almedina, maio, 2018. ISBN 978-9872-40-7555-6.

BRAZ, José – *O Estado de Direito e as novas ameaças criminais*, in Estudos em Homenagem ao Juiz Conselheiro António Henriques Gaspar, Ed. Almedina, 2019. ISBN 978-972-40-8208-0. Pp.97-139.

CABRAL, José António dos Santos - *A Prova direta e indireta*, in *A Prova Indireta ou por Indícios*, [em linha], 1.ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [Consult. 25 outubro 2020]. Disponível na internet: < [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/eb\\_ProvaIndireta2020.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/eb_ProvaIndireta2020.pdf). ISBN 978-989-9018-41-9. pp.13-24.

\_\_\_\_\_ - *Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade*, in *Julgar*, n.º 17, Maio/Agosto 2012, Coimbra Editora. ISBN 9771646685173.

CANOTILHO, J. J. Gomes - *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, 5.ª Reimpressão, Coimbra, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-2106-5.

Comissão das Comunidades Europeias, Livro Verde – *A presunção de inocência*, *Bruxelas, 26.4.2006* [em linha]. Disponível online em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0174&from=PT> Consultado em 05/12/2020.

CONDESSO, Joaquim - *Avaliação da matéria colectável por métodos indirectos* in *Temas de Direito Tributário*, [em linha], 1.ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [Consult. 20 out. 2020]. Disponível na internet: <[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TDT2019.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDT2019.pdf). ISBN 978-989-8908-84-1. Pp.59-81.

COSTA, Miguel João de Almeida – *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*, in Instituto de Direito das empresas e do Trabalho, *Miscelâneas*, n.º 6, Coimbra, abril 2010. ISBN 978-972-40-4182-7

COSTA, José de Faria - *O Fenómeno da Globalização e o Direito Penal Económico*, in *Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp. 95-111.

\_\_\_\_\_ – *O Perigo em Direito Penal*, Reimpressão, Coimbra Editora, 2000.

\_\_\_\_\_ – *Noções Fundamentais de Direito Penal (Fragmenta iuris poenalis). Introdução*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CUNHA, José M. Damião - *Perda de Bens a Favor do Estado*, in *Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp. 125-156.

CUSSON, Maurice – *Criminologia*, Prefácio de Cândido da Agra e Tradução de Josefina Castro, 3.ª edição, Maio de 2011, Ed. Casa das Letras. ISBN 978-972-46-1620-9.

DIAS, Augusto Silva - *Crimes e contra-ordenações fiscais*, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5.

\_\_\_\_\_ - *O Novo Direito Penal Não Aduaneiro*, In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa – *Criminologia – O Homem Delinquente e a Sociedade Criminógena*, 1ª ed., 3.ª Reimpressão, Coimbra Editora, Novembro de 2011. ISBN 978-972-32-2016-2.

\_\_\_\_\_ - *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português*, In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. Pp.411-438.

DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Penal – Parte Geral, Tomo I – Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1523-6

\_\_\_\_\_ - *Ónus de alegar e de provar em processo penal? atentado ao pudor [anotação]* in Revista de Legislação e de Jurisprudência. Coimbra. ISSN 0870-8487. A. 105, nº 3473 (1972), p. 121-128; nº 3474, P p. 139-143.

\_\_\_\_\_ – *O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social*, in *Jornadas de Direito Criminal – O novo Código Penal Português e Legislação Complementar*, Centro de Estudos Judiciários. Lisboa, 1983.

FALCÃO, Pedro Marinho – *O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna*, Edições Almedina, Novembro, 2016, Reimpressão. ISBN 978-972-40-6263-1.

FANHA, Domingo Estêvão Mesquita Albardeiro - *Tributação das Manifestações De Fortuna*, in *Julgar*, n.º 15, Maio/Agosto, 2017, Coimbra Editora. Disponível online em [http://julgar.pt/julgar\\_em\\_papel/julgar-n-o-15/](http://julgar.pt/julgar_em_papel/julgar-n-o-15/). Consultado em 24/09/2020. Pp.203-249.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Constituição e Lucro Real, Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português*, Ed. AAFDL, Janeiro, 2018. ISBN 978-7-629-167-1.

\_\_\_\_\_ - *Direito Fiscal Constitucional, Introdução e Princípios Fundamentais*, Editora AAFDL, junho de 2020. ISBN 978-972-629-553-2.

FLORA, Cristina - *A Prova no Processo Tributário in A Prova no Processo Tributário*, [em linha], 1.ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018. [Consult. 14 julho 2020]. Disponível na internet: <[http://www. http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Prova\\_PT2017.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf)>. ISBN 978-989-8815-86-6. Pp.33-53

- FOUCAULT, Michel – *Vigiar e Punir*, Tradução de Raquel Ramalhete, 20ª Edição, Editora Vozes, Petrópolis 1999. Pp.288.
- GAMA, António - *Investigação na criminalidade tributária e a prova*, in Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, 2013, Ed. Centro de Estudos Judiciários. ISBN 978-972-9122-31-6.
- GASPAR, António da Silva Henriques, CABRAL, José António Henriques dos Santos, [et al.] - *Código de Processo Penal Comentado*, 2016, 2.ª Edição Revista, Julho 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6498-7.
- GERSÃO, Eliana - *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. Pp.85-99.
- GOLDSCHMIDT, Raquel - *A Regulação dos Mercados Financeiros e Processo Penal: Informações Obtidas pelas Entidades Administrativas e a sua Admissibilidade Probatória em Processo*, in Novos Desafios da Prova Penal, coord. Paulo de Sousa Mendes, Rui Soares Pereira, novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8950-8.
- Larenz, K., Metodologia da ciência do Direito (tradução de José Lamego), 3.ª Edição Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1978. ISBN 972-31-0770-8.
- LASCURAÍN, Juan Antonio – *O bem jurídico e objecto protegível*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume I Direito Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 108, 2017. ISBN 978-989-8891-07-5.
- LEITÃO, Hélder Martins - *Como reagir à fixação da matéria tributável por métodos indirectos*, 3.ª Edição, Librum Editora. ISBN 978-989-54382-3-5.
- LOPES, Cristina Mota; MARTINS, António – *A tributação por métodos indirectos, uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais*, Edições Almedina, Outubro, 2014. ISBN 978-972-40-5797-5.
- MALAFIA, Joaquim – Os efeitos das decisões judiciais no processo penal, Ed. Gestelegal, Lda., 1.ª Edição, Outubro, 2017. ISBN: 978-989-9982-6-8.
- MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia; MARQUES, Rui – *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores, Impostos, Crime e Castigo*, Maio, 2017, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6998-2.
- MARQUES, Rui Correia - *Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal com recurso a facturas falsas*, in Revista do Ministério Público, n.º 157, Janeiro-Março 2019, ISSN 0870-6107. Pp. 93-124.



MARTINS, António Carvalho – *Simulação na Lei Geral Tributária e pressuposto do tributo em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*, Novembro, 2006, Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1456-7.

MARTINS, Tiago Rolo – *A configuração do princípio da proporcionalidade e a sua aplicação na ponderação de normas de direitos fundamentais: a fórmula da proporcionalidade*, in *Revista Jurídica*, n.º 30, 2016, coord. Tiago Azevedo Basilio,, AAFDL Ed.. ISSN 2182-9039. Pp. 433-475.

MENDES, Paulo de Sousa – *A utilização em processo penal, das informações obtidas pelos reguladores nos mercados internacionais*, In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2.

\_\_\_\_\_ - *O dever de colaboração e as garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência*, in *Julgar*, n.º 9, Setembro/Dezembro, 2009, Ed. Almedina. ISSN 1646-6653. Pp.11-28.

MENEZES, Sofia Saraiva de – *O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito*, in *Prova Criminal e Direito de Defesa*, in *Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal*, coord. Tereza Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6ª Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5.

MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui - *Constituição Portuguesa Anotada*, Volume II, 2.ª edição revista, atualizada e ampliada, Universitária Católica Editora, 2018. ISBN 978-972-54-0611-3.

MONTE, Mário Ferreira – *Da Legitimação do Direito Penal Tributário, em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas*, Coimbra Editora, Coimbra, setembro 2007. ISBN 978-972-32-1509-0.

MONTEIRO, Cristina Libano - *Perigosidade de Inimputáveis e In Dubio Pro Reo*, fevereiro, 2019, 2.ª Edição, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7784-0.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, abril, 2014. Ed. Almedina. 3.ª Ed.. ISBN 978-972-40-5552-7.

NABAIS, José Casalta - *Ainda fará sentido o artigo 104º da Constituição Portuguesa?* in *Direito financeiro, económico e tributário : estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira / org. Estevão Horvath, José Mauricio Conti, Fernando Facury Scaff*. São Paulo : Editora Quartier Latin do Brasil, 2014. ISBN 85-7674-738-3. Pp. 423-444.

\_\_\_\_\_ - *Avaliação indirecta da matéria tributária e justificação parcial das manifestações de fortuna* [anotação] in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*. Coimbra, Coimbra Editora, Ano 139, n. 3963, Jul/Agosto 2010. ISSN 0870-8487. Pp. 357-372.

\_\_\_\_\_ - *Direito Fiscal*, setembro, 2011, 6.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4377-7.

\_\_\_\_\_ - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3.<sup>a</sup> Reimp., Janeiro 2012, Coimbra, Almedina ed.. ISBN 978-972-40-1115-8.

\_\_\_\_\_ Casalta - *Por um Estado Fiscal Suportável*, in Estudos de Direito Fiscal, Volume IV, outubro, 2015, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6150-4.

\_\_\_\_\_ – *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra, Novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8977-5.

NETO, Abílio – *Novo Código de Processo Civil Anotado*, 3.<sup>a</sup> Ed. Revista e Ampliada, Maio, 2015, Ediforum, Edições Jurídicas Lda.. Lisboa, 2015. ISBN 978-989-8438-13-3.

PAIS, Ana – *Os programas de Compliance e o risco de privatização do processo penal. Em especial, a problemática da “prova emprestada” e o princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STVDIA IVRIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2.

PAIVA, Carlos – *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, 2.<sup>a</sup> Ed., Ed. Almedina, Março, 2017. ISBN 978-972-40-6945-6.

PATRÍCIO, Rui – *A presunção da inocência no julgamento em processo penal, Alguns problemas*, Edições Almedina, S.A., Março, 2019, Reimpressão. ISBN 978-972-40-7850-2.

PIASKOSKI, Augusto Cesar - *Reporte de Informações sobre Operações Suspeitas de Branqueamento de Capitais e a sua Utilização como Prova no Processo Penal*, in Novos Desafios da Prova Penal, coord. Paulo de Sousa Mendes, Rui Soares Pereira, novembro, 2020, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-8950-8.

PINTO, Lara Sofia – *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido. Caso study: revelação coactiva da password paa descriptção de dados – resistance is futile?* In Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal, coord. Tereza Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, 6.<sup>a</sup> Reimpressão, Agosto, 2016, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-4090-5.

POMBO, NUNO - *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, Coimbra, Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3093-7. Pp. 320.

RAMOS, Alice, MAGALHÃES, Pedro C., - *“Os valores dos portugueses – Resultados do European Values Study”*, Gulbenkian Studies #1, Lisboa, 2021. Disponível online em <https://gulbenkian.pt/publication/os-valores-dos-portugueses/>. Consultado online em 22/06/2021.

RANGEL, Rui Manuel de Freitas – *O ónus da prova no processo civil*. Coimbra, Ed. Almedina, 2000.

RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Reimpressão da ed. De Abril de 2010, Edições Almedina, Novembro, 2018. ISBN 978-972-40-7785-7.

ROCHA, Joaquim Freitas – *A aplicação das normas tributárias no domínio do direito do ambiente (ênfoque constitucional)* [em linha]. Ed. Universidade do Minho. Centro de Estudo Jurídicos do Minho (CEJUR), 2008. Disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/60007>. Consultado online em 06/12/2020. Consultado online em 11/12/2020.

\_\_\_\_\_ – *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do Direito à livre Planificação fiscal* [em linha]. Ed. Almedina, 2012. Disponível online em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35871>. Consultado online em 06/12/2020. Consultado online em 11/12/2020.

\_\_\_\_\_ – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, fevereiro, 2018, 6.ª Ed., Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7331-6.

\_\_\_\_\_ – *Direito fiscal e autonomia da vontade, Do direito à livre panificação fiscal, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewarld Horster*, Almedina, Coimbra, disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35871/1/Direito%20fiscal%20e%20autonomia%20da%20vontade.pdf> . Pp.20.

ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRA, João Damião – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*, 2013, Coimbra Ed.. ISBN 978-972-32-2140-4. Disponível online em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/57722> . Consultado online em 11/12/2020.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da – *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Outubro, 2017, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-7189-3.

RODRIGUES, Anabela Miranda - *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal, In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5.

RODRIGUES, Benjamim Silva – A desformatação administrativa da avaliação indirecta da matéria tributável. Um retorno às “Comissões Distritais de Revisão”? in Estudos em Homenagem ao Juiz Conselheiro António Henriques Gaspar, Ed. Almedina, 2019. ISBN 978-972-40-8208-0. Pp.381-396

ROSA, Manuel Cortes - *Natureza jurídica das penas fiscais, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5.

RUÇO, Alberto Augusto Vicente – *Prova e Formação da Convicção do Juiz*, 2.ª Ed., Ed. Almedina. Março, 2017. ISBN 978-972-40-6979-1.

\_\_\_\_\_ - *Prova Indiciária*, in *A Prova Indireta ou por Indícios*, [em linha], 1.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2020. [Consult. 25 outubro 2020]. Disponível na internet: <  
[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/eb\\_ProvaIndireta2020.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/penal/eb_ProvaIndireta2020.pdf). ISBN 978-989-9018-41-9. pp.25-54.

SANCHES, J. L. Saldanha - *A Quantificação da Obrigação Tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.<sup>a</sup> edição, Lisboa, Lex. 2000.

\_\_\_\_\_ - *O combate à fraude fiscal e a defesa do contribuinte: dois objectivos inconciliáveis?*, ROROC, Jul/Set, 2000, pp.46-55, disponível online em <http://www.saldanhasanches.pt/>, consultado online em 25/11/2020.

\_\_\_\_\_ - *O Ónus da prova no processo fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 340/342, Centro de Estudos Fiscais, Direção das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril/Junho de 1987.

\_\_\_\_\_ - *Os limites do planeamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006. ISSN 978-972-32-1433-4

\_\_\_\_\_ - *Um direito do contribuinte à tributação indirecta?* – anotação ao caso Serafim Teixeira Amorim Gomes, AcSTA de 27/10/99, rec. n.º 23768”, *Fiscalidade*, 2 (2000), 123-128. Disponível online em <http://www.saldanhasanches.pt/>, consultado online em 25/11/2020.

SANTOS, António Carlos dos – *Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: O fiscalista no seu labirinto*, in *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 38, Edição do Instituto Superior de Gersão, Abril- Junho 2009. Pp. 38-100.

SANTOS, Manuel Simas, FREITAS, Pedro – *A Coerência na Aplicação das Penas*, Dezembro, 2019. Ed. Rei dos Livros. ISBN 978-989-8823-89-8.

SCHMIDT, Andrei Zenkner – *Fundamentos para uma parte geral do Direito Penal Económico*, In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, STVDIA IVRIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2.

SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, 2.<sup>a</sup> edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, Lisboa, fevereiro 2018. ISBN 978-972-54-0587-1.

\_\_\_\_\_ – *Ética e estética do Processo Penal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 80, Vol. III/IV, Lisboa, 2020. ISSN 0870-8118. Pp.489-519

SILVA, Isabel Marques da – *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Reimpressão da 3.<sup>a</sup> Edição, Edições Almedina, Coimbra, novembro 2018. ISBN 978-972-40-4262-6.

SILVA, Matheus Passos – *Os Riscos da Tutela Multinível dos Direitos Fundamentais*, in Revista Jurídica, n.º 30, 2016, coord. Tiago Azevedo Basílio,, AAFDL Ed.. ISSN 2182-9039. Pp. 379-431.

SILVA, Sandra Oliveira e - *Direito ao silêncio e deveres de colaboração nos processos por delitos económicos-financeiros*, in Julgar, n.º 38, Maio/Agosto, 2019, Ed. Almedina. ISSN 1646-6653.

\_\_\_\_\_ – *Nemo Tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário: das (in)ludíveis Antinomias à Harmonização (possível)*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade, Volume II Direito Penal e Direito Processual Penal, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, STUDIA IURIDICA 109, 2017. ISBN 978-989-8891-08-2.

SOARES, Manuel - *Proibição de desfavorecimento do arguido em consequência do silêncio em julgamento – a questão controversa das ilações probatórias desfavoráveis*, in Julgar, n.º 32, Maio/Agosto, 2017, Ed. Almedina. ISSN 1646-6653. Pp.13-44.

SOUSA, Alfredo José de - *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, março de 1999. ISBN 972-32-0838-5. Pp.147-172.

SOUSA, Luís Filipe Pires de - *Prova por Presunção no Direito Civil*, janeiro, 2017, 3.ª Edição, Ed. Almedina. ISBN 978-972-40-6901-2.

SOUSA, Susana Aires de - *A fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida*, in Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, 2013, Ed. Centro de Estudos Judiciários. ISBN 978-972-9122-31-6.

\_\_\_\_\_ – *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Reimpressão, Edições Almedina, Coimbra, Fevereiro 2021. ISBN 978-972-40-9017-7.

\_\_\_\_\_ - *Sobre o Bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais*, in Direito Penal e Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1671-4. Pp.293-320.

SUSANA, Helena - *Da Criminalização do Enriquecimento Ilícito dentro dos Limites da CRP*, in Julgar online, Fevereiro 2013, disponível online em <http://julgar.pt/da-criminalizacao-do-enriquecimento-ilicito-dentro/>, consultado online em 05/12/2020.

TEIXEIRA, GLÓRIA, - *Estudo sobre as Infrações Tributárias*, in III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pp. 173-182.

TRINDADE, Cláudia Sofia Alves – *A Prova de Estados Subjetivos no Processo Civil*, Ed. Almedina, setembro, 2016. ISBN 978-972-40-6696-7.

VALENTE, Manuel Monteiro Guedes - *Teoria Geral do Direito Policial*, 2017, 5.<sup>a</sup> Edição, Ed. Almedina, Coimbra, Julho de 2017. ISBN 978-972-40-7017-9.

\_\_\_\_\_ - *Cadeia de Custódia de Prova*, Edições Almedina, Coimbra, Outubro, 2019. ISB 978-972-40-8191-5.

\_\_\_\_\_ - *Consumo de Droga – Reflexões sobre o Quadro Legal*, Almedina, 2014, 4.<sup>a</sup> edição. Pp. 204.

## REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

### NACIONAIS

#### Acórdãos do Tribunal Constitucional

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2003, proferido no âmbito do processo n.º 817/12, pelo Relator João Cura Mariano, disponível online em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130340.html>, consultado em 01/10/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, pelo Relator Artur Maurício, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>, consultado em 01/10/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, proferido no âmbito do processo n.º 612/12, pelo Relator José da Cunha Barbosa, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130197.html>, consultado em 01/10/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 108/99, proferido no âmbito do processo n.º 469/98, em 10/02/1999, pelo Relator Messias Bento, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 06/11/2020.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 155/2007, proferido no âmbito do processo n.º 695/06, pelo Relator Gil Galvão, disponível online em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/10/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, proferido no âmbito do processo n.º 1043/17, datado de 15/05/2019, disponível online em [www.Tribunalconstitucional.pt](http://www.Tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 753/2017, proferido no âmbito do processo n.º 247/14, pelo Relator Carlos Fernandes Cadilha, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140753.html>, consultado em 2/08/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido no âmbito do processo 127/04, de 3/3/2004, pelo relator Benjamim Rodrigues, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040127.html>, consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 179/2012, proferido no âmbito do processo n.º 182/12, em 04/04/2012, pelo Relator José da Cunha Barbosa, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 06/11/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 180/07, proferido no âmbito do processo n.º 890/06, pelo Relator Mário Torres, datado de 08/03/2007, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 312/2000, proferido no âmbito do processo n.º 442/99, de 20 de junho de 2000, pelo Relator Vítor Nunes de Almeida, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>, consultado em 05/08/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, proferido no âmbito do processo n.º 63/96, pelo Relator Monteiro Diniz, disponível online em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado em 11/11/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 377/2015, proferido no âmbito do processo n.º 658/2015, datado de 27/07/2015, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 391/2015, proferido no âmbito do processo 526/15, em 12/08/2015, pelo Relator João Cura Mariano, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 06/11/2020

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, proferido no âmbito do processo n.º 612/12, pelo Relator José da Cunha Barbosa, disponível online em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130197.html>, consultado em 01/10/2020

#### Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 34/11.OTAAGH.L1.S1, pelo Relator Nuno Gonçalves, datado de 24/02/2021, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 30/06/2021

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 04P3276, de 05/01/2005, pelo Relator Henriques Gaspar, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 07P3170, pela Relatora Carmona da Mota, datado de 25/10/2007, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 08P295, de 20/02/2008, pelo Relator Raul Borges, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020.



Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 171/12.3TAFLG.G1-A.S1, de 28/05/2014, pelo Relator Armindo Monteiro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 03B4354, pelo Relator Lucas Coelho, datado de 25-03-2004, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 11/08/2020

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 07P3170, pela Relatora Carmona da Mota, datado de 25/10/2007, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 936/08.OJAPRT.S1, pelo Relator Santos Cabral, datado de 07/04/2011, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 03P132, de 21-05-2003, pelo Relator Virgílio Oliveira, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 12/11/2020

#### Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 025677, pela Relatora Baeta de Queiroz, datado de 21/03/2001, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 037/07, pelo Relator Brandão de Pinho, datado de 26/04/2007, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 0760/16.7BESNT, pela Relatora Suzana Tavares da Silva, datado de 16/09/2020, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 734/09, em 19-05-2010, pelo Relator Isabel Marques da Silva, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 14/11/2020

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo 0247/11, de 16/11/2011, pelo Relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/09/2020

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 0433/13, de 17/04/2013, pelo relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/07/2020

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 0164A/04, de 13-11-2007, pelo relator São Pedro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/07/2020

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no âmbito do processo 1246/08.9PASNT.L1, pelo Relator Pires da Graça, datado de 18/06/2009, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021

#### Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 436/15.2BELRA, de 28-09-2017, pela Relatora Cristina Flora disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2021

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 649/05, em 05/07/2005, pelo Relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 14/11/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 771/09.9BELLE, pela Relatora Anabela Russo, datado de 07-06-2018, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi), consultado online em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 06844/13, pela Relatora Anabela Russo, datado de 06-04-2017, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi), consultado online em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 02912/09, em 27/03/2014, pelo relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 01/09/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 424/12.0BELRS, pelo Relator Benjamim Barbosa, datado de 06-12-2018, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi), consultado online em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 12843/15, em 10/03/2016, pelo Relator Paulo Pereira Gouveia, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/06/2020.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 649/05, em 05/07/2005, pelo Relator Francisco Rothes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 14/11/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 813/11.8BELRA, pela Relatora Catarina Almeida e Sousa, datado de 07-06-2018, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 04544/11, de 01/06/2011, pelo Relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 01/09/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 06225/12, pela Relatora Catarina Almeida e Sousa, datado de 18-06-2015, disponível online em [www.dgsi](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 06423/13, de 09/02/2017, pelo Relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 21/09/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 07006/13, de 18/06/2015, pela Relatora Anabela Russo, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo n.º 4397/10, de 03-07-2012, pelo Relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/07/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do processo 09600/16, de 09/06/2016, pelo Relator Joaquim Condesso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 21/09/2020

#### Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 287/09.3BEMDL, de 12-01-2017, pela Relatora Cristina Travassos Bento, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2021

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00157/11.5BECBR, de 23/06/2016, pelo Relator Vital Lopes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 16/11/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00343/08.5BEPRT, pelo Relator Mário Rebelo, datado de 07-06-2018, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 352/08.4BEVIS, de 19/02/2009, pelo Relator Moisés Rodrigues, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 14/11/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00157/11.5BECBR, de 23/06/2016, pelo Relator Vital Lopes, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 16/11/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00343/08.5BEPRT, pelo Relator Mário Rebelo, datado de 07-06-2018, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00375/05.5BECBR, de 29/09/2016, pela Relatora Ana Patrocínio, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 25/09/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00548/10.9BECBR, pela Relatora Ana Patrocínio, datado de 14-07-2016, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 00885/07.0BEPRT, de 27/09/2012, pelo Relator Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/07/202

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo 01104/11.0BEPRT, de 18/01/2012, pelo Relator Álvaro Dantas, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 15/11/2020

#### Acórdãos do Tribunal da Relação de Coimbra

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 47/15.2IDLRA.C1, pela Relatora Olga Maurício, datado de 05/04/2017, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 1313/07.6GBAGD.C1, de 04-03-2009, pela Relatora Elisa Sales, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 379/07.3TAILH.C1, de 12-09-2012, pelo Relator Juiz Desembargadora Jorge Dias, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 44/03.0IDGRD.C2, de 12-03-2014, pela relatora Isabel Silva, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 6/10.1DCBR.C1, pela Relatora Maria José Nogueira, datado de 12/04/2018, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 53/03.01DAVR.C1, de 29-11-2006, pelo Relator Belmiro de Andrade, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 61/10.4IDCBR.C2, pelo Relator José Eduardo Martins, datado de 26/03/2014, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 105/11.2IDCBR.C1, pelo Relator Jorge Dias, datado de 02/10/2013, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no âmbito do processo 31/01.3IDCBR.C1, pelo Relator Jorge Jacob, datado de 28/10/2009, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

#### Acórdãos do Tribunal da Relação de Évora

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 174/08.2IDSTB.E1, pela Relatora Maria Isabel Duarte, datado de 26/02/2013, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 61/09.7T3STC.E1, pelo Relator António João Latas, de 27/06/2017, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 26/06/2021

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do processo 1100/08-1, pelo Relator Gilberto Cunha, datado de 30/06/2009, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferida no âmbito do processo 22/98.0GBVRS.E2, de 06/06/2017, pelo Relator João Gomes de Sousa, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 13/06/2020

#### Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 1596/03.0JFLSB.L1-3, de 08-03-2017, pelo Relator João Lee Ferreira, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 09/08/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 0077499, de 25-11-2002, pelo Relator Nuno Gomes da Silva, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 09/08/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 242/07.8PASCR.L1-5, de 12-04-2016, pelo relator Carlos Espírito Santo, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/09/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 5/11.6IDFUN.L1-5, de 17-01-2017, pelo Relator Cid Geraldo, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 08/07/2020

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do processo 00102393, pelo Relator Cotrim Mendes, datado de 27/02/2002, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

#### Acórdãos do Tribunal da Relação de Porto

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 0110306, datado de 03/04/2020, pelo Relator Matos Manso, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/08/2020

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 67/10.3IDPRT.P1, datado de 18-09-2013, pela Relatora Élia São Pedro, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado em 05/08/2020

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 271/03.0IDPRT.P1, pelo Relator Nuno Ribeiro Coelho, datado de 20/04/2016, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 05/12/2020

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 0542276, pelo Relator Jorge Jacob, datado de 05/04/2006, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proferido no âmbito do processo 15312/09.0IDPRT.P1, pela Relatora Elisa Paixão, datado de 15/05/2013, disponível online em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), consultado online em 25/06/2020

## **INTERNACIONAIS**

### Acórdãos do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

J.B. v. Switzerland, proferido pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, em 3 de maio de 2001, disponível online em <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22fulltext%22:%5B%22jb%20v.%20switzerland%22%5D%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-59449%22%5D%7D>, consultado em 05/08/2020.

O'Halloran and Francis v. United Kingdom, proferido pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, em 29 de junho de 2007, disponível online em <https://www.legal-tools.org/doc/14d855/pdf/>, consultado em 05/08/2020.

### Acórdãos do Tribunal Supremo de Espanha

Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 190/2006, de 1 de Março de 2006;  
Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 392/2006, de 6 de Abril de 2006;  
Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 562/2006, de 11 de Maio de 2006;  
Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 560/2006, de 19 de Maio de 2006;  
Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 557/2006, de 22 de Maio de 2006; e  
Acórdão do Tribunal Supremo de Espanha n.º 970/2006, de 3 de Outubro de 2006

## **REFERÊNCIAS NORMATIVAS**

### **Nacional**

Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de Novembro;

Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro;

Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho;

Código de Processo Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de Fevereiro;

Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de Janeiro;

Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro;

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro;

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro;

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis (I.M.T.), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro

Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31-10;

Código Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 400/82, de 23 de Setembro;

Constituição da República Portuguesa, aprovada pelo Decreto de 10 de Abril de 1976,;

Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro

Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 10 1936

Decreto-Lei n.º 28.221, de 24/11/1937

Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março

Estatuto Dos Tribunais Administrativos e Fiscais – aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro;

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro;

Medidas de Combate à Criminalidade Organizada, estabelecidas pela Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro,

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro;

Regime Geral Das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho;



## **Internacional**

Convenção Europeia dos Direitos do Homem, assinada em Roma em 4 de Novembro de 1950;

Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948;

Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos, aprovado pela Lei n.º 29/78, de 12 de junho.

Regulamento (CE) n.º 1/2003, do Conselho de 16-12-2002

Regulamento n.º 17 (Regulamento (CEE) n.º 17 do Conselho

## SÍTIOS ONLINE

[hudoc.echr.coe.int/](http://hudoc.echr.coe.int/)

[repositorium.sdum.uminho.pt](http://repositorium.sdum.uminho.pt)

[www.cej.mj.pt](http://www.cej.mj.pt)

[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

[www.dre.pt](http://www.dre.pt)

[www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)

[www.gulbenkien.pt](http://www.gulbenkien.pt)

[www.legal-tools.org](http://www.legal-tools.org)

[www.pwc.pt](http://www.pwc.pt)

[www.stj.pt](http://www.stj.pt)

[www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)