

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A INVESTIGAÇÃO CRIMINAL NO  
ÂMBITO DO INCUMPRIMENTO DAS  
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

---

Maria João Rodrigues Baptista Nunes Vicente

janeiro, 2024





INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

# A INVESTIGAÇÃO CRIMINAL NO ÂMBITO DO INCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Maria João Rodrigues Baptista Nunes Vicente

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Licenciado, Especialista Jesuíno Alberto Madeira dos Santos Alcântara Martins, Subdiretor, Área de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Professor Especialista Amândio Silva

Arguente \_\_\_\_\_ Professor Doutor Francisco Domingos

Vogal \_\_\_\_\_ Professor Especialista Jesuíno A. Martins

J a n e i r o , 2 0 2 4



Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedico esta dissertação  
ao meu marido e aos meus filhos.  
...nunca é tarde!

## **Agradecimentos**

A elaboração desta Dissertação de Mestrado representou um enorme desafio, com altos e baixos, só ultrapassados com o apoio de algumas pessoas, sem elas nada disto teria sido possível.

Agradeço em primeiro lugar ao Professor Jesuíno Alcântara Martins, pela disponibilidade e entrega na orientação desta dissertação. As suas sábias indicações foram decisivas para a conclusão deste trabalho.

Ao meu marido, por ter acreditado, pelo incentivo, apoio e amor incondicional.

Aos meus filhos, pelo tempo que não estive ao lado deles.

À minha mãe, tia e irmãs pelo carinho e proteção.

Ao meu primo Carlos, pela tradução do resumo.

Não posso deixar de agradecer ao Ernesto, embora não esteja entre nós, foi, a par do meu marido, um impulsionador para os meus estudos, onde estiver estará decerto orgulhoso de mim.

À Margarida pela sua disponibilidade e amizade.

Por último, uma palavra de apreço aos meus professores, colegas do Mestrado e colegas da DPCF, pelos ensinamentos e partilha.

A todos um muito Obrigado!

## Resumo

A investigação criminal no âmbito do incumprimento das obrigações tributárias, requer especial atenção por parte das administrações fiscais, como meio dissuasor na fraude e na evasão fiscal, com vista à manutenção dos recursos financeiros do Estado, essenciais para a satisfação das necessidades coletivas.

A dissertação pretende, numa primeira fase, explicar conceitos, para um melhor entendimento dos assuntos a tratar, nomeadamente o que são obrigações tributárias, para percebermos o seu incumprimento. Apontar os conceitos de investigação criminal, definido na Lei de Organização da Investigação Criminal (LOIC) e da prova, definido no processo penal tributário, que diplomas legais e que tipos de crimes tributários existem.

Numa segunda fase, mostrar como se desenvolve a investigação dos crimes tributários na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto órgão de polícia criminal (OPC), desde a aquisição da notícia de crime à conclusão e entrega do relatório final.

E por último, assinalar quais as dificuldades sentidas pelos inspetores tributários em obter prova, na investigação dos crimes de abuso de confiança fiscal e fraude fiscal, bem como, alguns aspetos que entendemos que possam ser alterados, com vista a uma investigação mais célere e mais eficaz no combate ao crime fiscal.

A escolha deste tema foi motivada pela necessidade de compreender a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, enquanto órgão de polícia criminal, na investigação criminal no âmbito do incumprimento das obrigações tributárias, enquadrando as competências e atribuições para a investigação criminal em matéria tributária nos diferentes órgãos de polícia criminal, existentes em Portugal.

Palavras-chave: Investigação criminal; Infrações tributárias; Abuso de confiança fiscal; Fraude fiscal; Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **Abstract**

*The criminal investigation of non-compliance of tax obligations requires special attention from the fiscal authorities as a deterrent to fiscal fraud and tax-evasion, thus preserving the financial resources of the State which are essential to satisfy the common needs.*

*This dissertation aims firstly to describe relevant concepts, such as tax obligations, clarifying their meaning and the significance of their non-compliance. Furthermore, it explores the concepts of criminal investigation, as defined in LOIC (criminal investigation procedure law), and of proof, as defined in the penal tax procedure, and examines the existing legislation and types of tax crime.*

*The second objective is to show how the tax criminal investigation progresses within the “Autoridade Tributária e Aduaneira” (tax and customs authority), which is an integral part of the criminal police force, from the initial crime report to the conclusion of the investigation and delivery of the final report.*

*Finally, this dissertation aims to identify the difficulties experienced by tax inspectors in obtaining proof when investigating fiscal breach of trust and tax-evasion crimes, whilst suggesting changes that may achieve faster and more efficient investigation procedures to combat tax crime.*

*The motivation for choosing this topic was the need to understand how the “Autoridade Tributária e Aduaneira” acts as part of the criminal police force, investigating non-compliance of tax obligations and bringing together the competences and powers of tax criminal investigation of the different criminal police bodies that exist in Portugal.*

*Keywords: Criminal investigation; tax fraud; fiscal breach of trust; Autoridade Tributária e Aduaneira*

## Índice

1.	Introdução	1
1.1.	<i>Objeto</i>	1
1.2.	<i>Metodologia</i>	1
2.	A atividade tributária	2
2.1.	<i>A relação jurídica tributária</i>	3
2.1.1.	As obrigações de imposto	6
2.1.2.	As obrigações declarativas	7
2.1.3.	As obrigações contabilísticas	9
3.	O procedimento de inspeção tributária	10
3.1.	<i>O apuramento da situação tributária do contribuinte</i>	17
3.2.	<i>Os sistemas de avaliação</i>	18
3.2.1.	O sistema de avaliação direta	18
3.2.2.	O sistema de avaliação indireta	19
3.3.	<i>A deteção das infrações tributárias</i>	21
3.3.1.	A tipologia das infrações tributárias	23
3.3.1.1.	<i>As contraordenações</i>	24
3.3.1.2.	<i>Os crimes tributários comuns</i>	25
3.4.	<i>O processo de contraordenação</i>	29
3.5.	<i>As medidas de exceção</i>	30
3.5.1.	A dispensa e a atenuação da coima	30
3.5.2.	A admoestação	31
4.	A investigação criminal tributária	34
4.1.	<i>Definição de investigação criminal</i>	34
4.2.	<i>A CRP e a estrutura acusatória do processo penal</i>	36
4.3.	<i>O CP e os conceitos fundamentais</i>	38
4.4.	<i>O CPP e a investigação fiscal</i>	50
4.5.	<i>O RGIT e a responsabilidade penal tributária</i>	51
5.	Dos crimes em especial	51
5.1.	<i>O Abuso de confiança fiscal</i>	52
5.2.	<i>A Fraude Fiscal</i>	53
5.3.	<i>Fraude qualificada</i>	53
5.4.	<i>A burla tributária</i>	54
6.	O processo penal tributário	55
6.1.	<i>Das autoridades e órgãos de polícia criminal</i>	57
6.1.1.	Órgãos de polícia criminal	60
6.1.1.1.	<i>Competência Genérica</i>	60
6.1.1.2.	<i>Competência Específica</i>	60

6.1.1.3.	<i>Competência Reservada</i>	61
6.1.2.	Polícia de Segurança Pública	61
6.1.3.	Guarda Nacional Republicana	62
6.1.3.1.	<i>Autoridade de Polícia Tributária</i>	63
6.1.3.2.	<i>Unidade de Ação Fiscal</i>	63
6.1.4.	Polícia Judiciária	64
6.1.5.	Autoridade Tributária e Aduaneira	64
6.2.	<i>Das regras de competência territorial</i>	65
6.3.	<i>Estratégias da investigação criminal tributária</i>	66
6.3.1.	O interrogatório	73
6.3.2.	A inquirição	75
6.3.3.	A prova	77
6.3.4.	Meios de obtenção de prova	77
6.3.5.	A dificuldade em obter prova	78
6.3.6.	Análise e interpretação da prova	78
6.3.7.	Conclusão da investigação	79
7.	Dificuldades sentidas pelos Inspetores Tributários em obter prova	80
8.	Caso Prático	80
8.1.	<i>Introdução</i>	81
8.2.	<i>O Acórdão</i>	82
8.3.	<i>Enquadramento</i>	83
8.3.1.	Alegam os Recorrentes	83
8.3.2.	Conclusão dos Recorrentes:	84
8.4.	<i>Recurso no Tribunal de 1ª instância</i>	87
8.4.1.	Alegam os Recorrentes	87
8.4.2.	Contra-alegou o Ministério Público, ainda em 1ª instância, o seguinte:	88
8.4.3.	Decisão do Tribunal de 1ª instância	89
8.5.	<i>Recurso no Tribunal da Relação</i>	89
8.5.1.	Notificação do parecer do Tribunal da Relação	90
8.5.2.	Resposta dos Recorrentes	90
8.6.	<i>Questões a resolver pelo Tribunal da Relação</i>	90
8.6.1.	Recurso da “C... Construções, Lda.”, de AA e de BB	91
8.6.1.1.	<i>Em relação à alíneas a), d) e e) do nº 1 do art.º 104º do RGIT</i>	91
8.6.1.1.1.	<i>Decisão à questão 8.6.1.1.</i>	91
8.6.1.2.	<i>Em relação à Transmissibilidade da Prova das Ações Inspecivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido</i>	92
8.6.1.2.1.	<i>Decisão à questão 8.6.1.2.</i>	96
8.6.1.3.	<i>Em relação à Prova Indireta da Falsidade das Faturas</i>	97
8.6.1.3.1.	<i>Decisão à questão 8.6.1.3.</i>	102
8.6.1.4.	<i>Em relação à Medida das Penas Aplicadas</i>	102
8.6.1.4.1.	<i>Decisão à questão 8.6.1.4.</i>	106
8.6.2.	Recurso de CC	107
8.6.2.1.	<i>Em relação à Transmissibilidade da Prova das Ações Inspecivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido</i>	107
8.6.2.1.1.	<i>Decisão à questão 7.6.2.1.</i>	109
8.6.2.2.	<i>Em relação à Prova Indireta da Falsidade das Faturas</i>	109
8.6.2.2.1.	<i>Decisão à questão 7.6.2.2.</i>	111
8.6.2.3.	<i>Em relação à Medida da Pena Aplicada</i>	111
8.6.2.3.1.	<i>Decisão à questão 7.6.2.3.</i>	113
8.6.3.	Da decisão	114

9. Conclusões -----	114
10. Aspetos a melhorar -----	122
10.1. O SIADAP -----	122
10.2. A facilidade de criar empresas -----	122
10.3. A iliteracia fiscal -----	123
10.4. A impunibilidade do RGIT -----	123

## Lista de Abreviaturas

APC - Autoridade de Polícia Criminal

Art.º - artigo

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CC - Código Civil

Cf. - Conforme

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA- Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

CP - Código Penal

CPC - Código de Processo Civil

CPP - Código de Processo Penal

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DP – Declaração Periódica

IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IT - Inspeção Tributária

ITA -Inspeção Tributária e Aduaneira

IT's – Inspetores Tributários

IVA - Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

LO - Lei Orgânica

LOIC - Lei de Organização da Investigação Criminal

OPC - Órgão de Polícia Criminal

PNAITA - Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCFEF - Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal

RCIPTA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGCO - Regime Geral das Contraordenações

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

RITI - Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias

RJCS - Regime Jurídico do Contrato de Seguro

SCO - Sistema de Contraordenações

SEFWEB - Sistema de Execuções Fiscais

SGDC - Sistema de Gestão de Documentos Comerciais

SIFIDE - Sistema de Incentivos ao Investimento e Desenvolvimento Empresarial

SINQUER - Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

TIR - Termo de Identidade e Residência

TRP – Tribunal da Relação do Porto

VIC – Visão do Contribuinte



## **1. Introdução**

Numa sociedade ideal, o cumprimento das obrigações tributárias (declarativas e de pagamento) cobriria os recursos financeiros do Estado, essenciais para a satisfação das necessidades coletivas. Contudo, a sociedade em que nos inserimos está longe de ser perfeita e o incumprimento das obrigações tributárias efetiva-se, nas suas fases, levando o Estado nos seus poderes de Autoridade a punir os infratores.

A globalização e a livre circulação de pessoas (singulares e coletivas) na União Europeia, são propícios à criminalidade fiscal, sendo a investigação criminal complexa e de difícil sancionamento.

A punição do incumprimento das obrigações fiscais, assume várias formas, desde a coima à multa, ou através de penas emanadas pelos Tribunais, no caso de ser considerado crime tributário.

A escolha deste tema foi motivada pela necessidade de compreender a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira, enquanto órgão de polícia criminal, na investigação criminal no âmbito do incumprimento das obrigações tributárias, enquadrando as competências e atribuições para a investigação criminal em matéria tributária nos diferentes órgãos de polícia criminal, existentes em Portugal.

### **1.1. Objeto**

É objeto da presente dissertação a investigação criminal fiscal, nomeadamente a ação dos inspetores tributários enquanto órgãos de polícia criminal e como se desenvolve a investigação criminal no âmbito do incumprimento das obrigações tributárias.

### **1.2. Metodologia**

A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho, é sustentada na recolha de informação sobre investigação criminal, que permite conhecer o estado da arte, bem como na experiência da mestranda, enquanto inspetora tributária, a exercer funções na Divisão de Processos Criminais Fiscais.

Apontam-se os importantes conceitos abordados e a legislação que sustenta todo o processo de investigação criminal.

Apresenta-se jurisprudência que sustenta as sentenças dos Tribunais.

Quanto ao estado de arte e à legislação referida, foram obtidos através do acesso a diferentes fontes, designadamente: bibliotecas; livrarias; portais governamentais e portais de instituições públicas.

## **2. A atividade tributária**

As relações e obrigações respeitantes aos tributos, contribuintes e o Estado, nomeadamente as relações jurídico-tributárias e as obrigações declarativas e de pagamento, formam a atividade tributária.

Refere José Casalta Nabais<sup>1</sup> que os tributos se dividem por tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais ou taxas.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) e a Lei Geral Tributária (LGT) apesar de não exporem um conceito de tributos, estes diplomas legais, definem três categorias de tributos; os impostos, as taxas e as contribuições fiscais (n.º 2 do art.º 3º da LGT e al. i) do n.º 1 do art.º 165º da CRP).

Os tributos (impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, as taxas e demais contribuições financeiras), são as receitas criadas por lei, com o objetivo da satisfação de necessidades públicas, ou seja, a prossecução do bem comum<sup>2</sup> (n.º 2 do art.º 3º da LGT).

A lei tributária compreende um conjunto de legislação que regula a arrecadação de receitas pelo Estado e outros entes públicos, sob a forma de impostos, taxas e contribuições financeiras.

Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art.º 103º da CRP).

A Constituição da República Portuguesa classifica os impostos e diferencia-os entre impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo (art.º 104º da CRP) e estabelece

---

<sup>1</sup> Nabais, J. C, Direito Fiscal, Maio 2023, 11ª ed. Almedina, p 42.

<sup>2</sup> Machado, J. E. M., Costa, P. N, Manual de Direito Fiscal: perspectiva multinível, Out 2019, 3ª ed. Almedina, p 45.

como finalidade do sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas e uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art.º 103º da CRP).

O Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) regula as infrações tributárias e nos termos do art.º 3º deste diploma legal, são aplicáveis subsidiariamente:

- a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal (CP), do Código de Processo Penal (CPP) e respetiva legislação complementar;
- b) Quanto às contraordenações e respetivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social;
- c) Quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil (CC) e legislação complementar; e
- d) Quanto à execução das coimas, as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

## **2.1. A relação jurídica tributária**

A relação jurídica tributária são as relações estabelecidas entre a AT, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas, (nº 2 do art.º 1º da LGT) e existe entre os sujeitos, contribuinte ou o responsável tributário (sujeitos passivos) e a (AT) (sujeito ativo), quando na presença de um facto gerador proveniente de uma obrigação tributária e pode ser estabelecida através de substituto tributário, ou seja, através de uma pessoa diferente do contribuinte, mas com obrigações tributárias (nº2 do art.º 20º da LGT).

A personalidade tributária é definida como a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (art.º 15.º da LGT), cuja capacidade tributária dos sujeitos, dos seus representantes e dos respetivos cônjuges é estabelecida no art.º 16º da LGT.

Conforme é referido por Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa<sup>3</sup>, é com base no conceito de relação jurídica que se compreendem os direitos e os deveres da administração tributária e dos particulares.

As responsabilidades tributárias (art.º 21º da LGT), incidem sobre:

---

<sup>3</sup> Machado, J. E. M., Costa, P. N, Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível, Out 2019, 3ª ed. Almedina, p 237.

- Os sujeitos passivos originários; ou
- Podem incidir a:
  - outras pessoas que sejam apontadas como terem responsabilidade solidária (art.º 512º do CC); ou
  - terem responsabilidade subsidiária (art.º 22º da LGT).

O objeto da relação jurídica tributária compreende os direitos e as obrigações dos sujeitos da relação jurídica (art.º 30º da LGT).

Integram a relação jurídica tributária:

- O crédito e a dívida tributários;
- O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;
- O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- O direito a juros compensatórios;
- O direito a juros indemnizatórios.

O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

Os sujeitos passivos singulares e coletivos estão subordinados a obrigações fiscais, declarativas e de pagamento, nomeadamente de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), Taxas Aduaneiras, entre outros.

As obrigações tributárias dos sujeitos passivos, enquanto sujeitos da relação jurídica com a AT, estão definidas no n.º 2 do artigo 31º da LGT e distinguem-se entre obrigações principais e obrigações acessórias, ou seja, a obrigação de pagamento do imposto e a obrigação declarativa.

As obrigações tributárias nascem a partir do momento em que ocorre o facto gerador, ou seja, é o facto gerador que dá origem ao nascimento da obrigação tributária, seja de natureza declarativa ou de cobrança do imposto.

O cumprimento de obrigações tributárias está disposto em diversa legislação, consoante sejam as aplicações a que se destina.

A obrigação de efetuar o pagamento da dívida tributária é a obrigação principal do sujeito passivo (art.º 31º, n.º 1 da LGT), pelo que podemos afirmar que a relação jurídica tributária extingue-se, com o pagamento da dívida tributária.

É referido por Kirchler e Wald<sup>4</sup>, que o cumprimento das obrigações fiscais (“*tax compliance*”) pode ser voluntário (“*voluntary tax compliance*”) ou forçado (“*enforced tax compliance*”). Referem estes autores que existe uma falta de definição precisa de (“*compliance*”) e descumprimento, sendo que o cumprimento fiscal representa o termo inclusivo e neutro para a disposição dos contribuintes em pagar impostos. No entanto, o cumprimento pode ser voluntário ou imposto pelas autoridades. A não conformidade refere-se a falhas no cumprimento de impostos e obrigações, sejam essas falhas intencionais ou não. Os resultados da não conformidade podem ser evasão fiscal legal ou a violação da lei fiscal.

O pagamento do imposto no CIVA (art.º 6.º), dispõe que os sujeitos passivos, ou os intermediários agindo por sua conta, que efetuem o registo em território nacional, devem proceder ao pagamento do imposto devido no âmbito do respetivo regime especial, relativamente a cada declaração entregue, até ao termo do prazo para a sua apresentação.

O pagamento deve remeter para o número de referência da declaração a que respeita e ser efetuado mediante transferência para uma conta bancária, em euros, indicada pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E. P. E.

Quando a contraprestação pelos bens transmitidos ou pelos serviços prestados não for expressa em euros, deve ser aplicada a taxa de câmbio em vigor no último dia do período abrangido pela declaração.

As taxas de câmbio a utilizar são as taxas de câmbio do dia referido no número anterior, publicadas pelo Banco Central Europeu ou, quando não haja publicação nesse dia, do dia de publicação seguinte.

O cumprimento de obrigações tributárias no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCIPTA), está disposto no art.º 58º, no qual refere que a entidade inspecionada pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório, proceder, no todo ou em parte, à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.

---

<sup>4</sup> Kirchler, E e Wahl, Ingrid, Tax Compliance Inventory TAX-1: Designing a Inventory for Surveys of Tax Compliance, in Journal of Economic Psychology, Vol. 31, No 3, 2010, p 333.

A regularização é desencadeada pela entidade inspecionada, mediante requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, apresentado no prazo concedido para audição prévia, com identificação das correções constantes do projeto de relatório relativamente às quais a regularização é pretendida.

A situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações em falta.

### **2.1.1. As obrigações de imposto**

A obrigação principal do sujeito passivo é efetuar o pagamento da dívida tributária e são obrigações acessórias do sujeito passivo, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.

Refere José Casalta Nabais<sup>5</sup>, liquidado o imposto segue-se, na perspetiva do sujeito ativo (AT) da obrigação do imposto, a sua cobrança, a qual, na perspetiva do sujeito passivo (contribuinte) do imposto, corresponde ao pagamento.

O Código de Processo Civil (CPC) dispõe que o incumprimento de obrigações tributárias, não obsta ao recebimento ou prosseguimento das ações, incidentes ou procedimentos cautelares que pendam perante os tribunais judiciais a falta de demonstração pelo interessado do cumprimento de quaisquer obrigações de natureza tributária que lhe incumbam, salvo nos casos em que se trate de transmissão de direitos operada no próprio processo e dependente do pagamento do imposto de transmissão (art.º 274.º do CPC).

Parafraseando o acórdão n.º 21074/18.2T8PRT.P1.S1<sup>6</sup>, do Supremo Tribunal de Justiça, a falta de cumprimento de quaisquer obrigações tributárias não obsta a que os documentos a elas sujeitos sejam valorados como meio de prova nas ações que pendam nos tribunais judiciais, sem prejuízo da participação das infrações que o tribunal constate.

Quando se trate de ações fundadas em atos provenientes do exercício de atividades sujeitas a tributação e o interessado não haja demonstrado o cumprimento de qualquer dever fiscal que lhe incumba, a secretaria ou o agente de execução deve comunicar a pendência da causa e o

---

<sup>5</sup> Nabais, J. C., Direito Fiscal, Maio 2023, 11ª ed. Almedina, p 325.

<sup>6</sup> Disponível em dgsi.pt.

seu objeto à administração fiscal, preferencialmente por via eletrónica, sem que o andamento regular do processo seja suspenso.

### **2.1.2. As obrigações declarativas**

As obrigações acessórias do sujeito passivo, são as que possibilitam o apuramento da obrigação de imposto, como seja a entrega de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações (nº 2 do art.º 31º da LGT).

As obrigações declarativas diferem segundo a dimensão do sujeito passivo, o seu objeto, lucro ou regime contabilístico.

Iremos apontar as principais obrigações declarativas, na vida dos sujeitos passivos em sede de IRC, IRS e IVA.

#### Os sujeitos passivos de IRS

Devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária (n.º 1 do artº 57.º do CIRS) entregue, por transmissão eletrónica de dados, de 1 de abril a 30 de junho, independentemente de este dia ser útil ou não útil (nº 1 do artº 60º do CIRS).

#### Os sujeitos passivos de IRC

As obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC, encontram-se apostas no nº 1 do artº 117º do CIRS, nomeadamente apresentar:

- declaração de inscrição, de alterações ou de cessação (art.ºs 118.º e 119.º do CIRC);
- declaração periódica de rendimentos (artº 120.º do CIRC); e
- declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) (artº 121.º do CIRC).

Salienta-se que declaração periódica de rendimentos, conhecida pela Modelo 22, deve ser enviada, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil (nº 1 do artº 120º do CIRC).

#### Os sujeitos passivos de IVA

As obrigações declarativas e de conservação de registos no Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (CIVA)), indica que além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos ou os intermediários agindo por sua conta que tenham optado pelo registo nos termos do art.º 2.º do CIVA são ainda obrigados a (art.º 29.º do CIVA):

- Declarar, por via eletrónica, o registo, a alteração e a cessação da sua atividade abrangida pelo respetivo regime especial;
- Submeter, por via eletrónica, uma declaração do IVA, contendo as informações necessárias para determinar o montante do IVA devido em cada Estado-Membro;
- Conservar registos das operações abrangidas pelo respetivo regime especial, de forma adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

Destaca-se que a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 20 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a 650 000 € no ano civil anterior; ou seja, quem se encontra enquadrado no Regime Mensal de IVA; e
- b) Até ao dia 20 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650 000 € no ano civil anterior, ou seja, quem se encontra enquadrado no Regime Trimestral de IVA.

Os sujeitos passivos não estabelecidos na União Europeia que tenham exercido a opção prevista no art.º 2.º do CIVA, bem como os sujeitos passivos que se encontrem abrangidos por um regime especial equivalente noutro Estado-Membro, estão dispensados do cumprimento das obrigações previstas no CIVA e no Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, relativamente às operações abrangidas pelo respetivo regime especial.

A emissão de uma fatura, é uma das obrigações declarativas, constantes na alínea b) do artigo 29º do CIVA, que dispõe que é os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo código, deve emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem,

bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços, nos prazos seguintes:

- a) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido;
- b) O mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro; ou
- c) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido.

### **2.1.3. As obrigações contabilísticas**

As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada, que permita o controlo do lucro tributável (art.º 123º do CIRC).

Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte (nº 2 do art.º 123 do CIRC), que:

- a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;
- b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos.

Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

Para os Sujeitos passivos de IRS, a determinação dos rendimentos empresariais fazem-se com base na aplicação do regime simplificado e com base de aplicação na Contabilidade (artº 28º do CIRS).

Os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação, é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

Com o objetivo de promover a simplificação legislativa e conferir uma maior segurança jurídica aos contribuintes, combater a economia informal, a fraude e a evasão fiscais, o Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, veio introduzir alterações, consolidar e atualizar a legislação dispersa relativa ao processamento de faturas e de outros documentos fiscalmente relevantes, bem como harmonizar as regras divergentes em matéria de conservação de documentos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

Destacam-se as seguintes alterações:

- cria as condições para a «Fatura sem papel», prevendo a possibilidade de dispensa de impressão de faturas;
- cria as condições para a desmaterialização de documentos, incentivando a adoção de um sistema de faturação eletrónica e de arquivo eletrónico de documentos;
- é introduzida uma reforma substancial das regras aplicáveis ao arquivo dos livros, registos, bases de dados e documentos de suporte da contabilidade;
- são previstos mecanismos que permitem reforçar o controlo das operações realizadas pelos sujeitos passivos, através da identificação dos programas de faturação comercializados, dos estabelecimentos onde estão instalados terminais de faturação e da obrigação de as faturas emitidas passarem a conter um código único de documento;
- introduzir uma simplificação na comunicação de faturas por parte de pessoas singulares para determinação das respetivas despesas dedutíveis em sede de IRS.

### **3. O procedimento de inspeção tributária**

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 1.º do RCPITA, a inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações

tributárias e a prevenção das infrações tributárias e compreende as seguintes atuações da administração tributária, ou seja, o apuramento da situação tributária do contribuinte:

- A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins da inspeção;
- A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias; e
- A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude.

Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

Jesuino Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>7</sup> mencionam que Portugal regista alguns dos melhores indicadores ao nível do cumprimento das obrigações fiscais e ao nível de evasão fiscal é dos países com menos evasão fiscal, tendo sido fundamental o papel da Inspeção Tributária e Aduaneira da AT (ITA). Os que não cumprem e os que sistematicamente insistem em se colocar à margem do sistema fiscal, a ITA assume um papel determinante na submissão para inspeção os contribuintes que evidenciam maiores de incumprimento fiscal.

A seleção dos contribuintes a inspecionar, obedece a alguns critérios definidos pela AT com base no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), conforme está ordenado no art.º 23º do RCIPTA, o qual é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do diretor-geral da AT e define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados.

Referem também<sup>8</sup> que a inspeção se insere no chamado sistema do controlo fiscal da AT, cuja principal função é modificar a conduta evasiva e contribuir para preservar e manter índices elevados ao nível do cumprimento das obrigações fiscais (prevenir, identificar e punir).

E ainda, que a inspeção no fundo, é um dos subsistemas do sistema de controlo fiscal que, para funcionar plenamente e com toda a eficácia que se lhes exige, pressupõe que os restantes subsistemas (processual e sancionatório) funcionem adequadamente e daí poder-se falar com interdependência.

O procedimento de inspeção tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (art.º 5º do RCPITA) e visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo (art.º 6º do RCPITA). As ações integradas no procedimento de inspeção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária (art.º 7º do RCPITA).

O princípio do contraditório não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem (art.º 8º do RCPITA).

---

<sup>7</sup> Martins, J. A., Alves, J. A., Procedimento e Processo Tributário: Uma Perspetiva Prática, Agosto 2016, 1ª ed. Almedina, p 149.

<sup>8</sup> Martins, J. A., Alves, J. A., Procedimento e Processo Tributário: Uma Perspetiva Prática, Agosto 2016, 1ª ed. Almedina, p 155.

A inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação. Em especial, estão sujeitos a um dever de cooperação com a inspeção tributária os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública (art.º 9º do RCPITA).

A falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei (art.º 10º do RCPITA).

O procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar (n.º 1 do art.º 36.º do RCPITA).

O sujeito passivo deve ser notificado do início da inspeção, com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início, exceto quando:

- O procedimento apenas visar a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
- O procedimento tiver origem em participação ou denúncia e contiver indício de fraude fiscal;
- O procedimento tiver como objetivo a inventariação de bens ou valores em caixa, recolha de amostrar para perícia, o controlo de bens em regime aduaneiro económico ou suspensivo, a realização de testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;
- O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;
- O procedimento tenha como objetivo averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;

- A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excecional devidamente fundamentado pela administração tributária, suscetível de comprometer o seu êxito;
- O procedimento vise a avaliação do cumprimento de pressupostos de isenção que dependam do fim ou da utilização dada às mercadorias.

O sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas devem estar presentes no momento da prática de atos de inspeção externa, bem como fazer-se acompanhar de perito (art.º 54.º do RCPITA), quando:

- Esta se efetue nas instalações ou dependências de contribuinte e a sua presença for considerada indispensável à descoberta da verdade material; e
- Quando pretenderem.

O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas (n.º 4 do art.º 63.º da LGT).

De acordo com o n.º 5 do art.º 63º da LGT, a falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 do mesmo artigo, só será legítima quando as mesmas impliquem:

- O acesso à habitação do contribuinte;
- A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, realizada nos termos do n.º 3; (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12);
- O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei. (n.º 5 - Redação da Lei n.º 37/2010 - 02/09);

- A notificação das instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades, para efeitos de permitirem o acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculados quando a administração tributária exija fundamentadamente a sua derrogação, deve ser instruída com os seguintes elementos:
  - Nos casos de acesso direto, cópia da decisão fundamentada proferida pelo diretor-geral dos Impostos ou pelo diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos termos do n.º 4 do art.º 63.º-B da LGT;
  - Nos casos de acesso direto com audiência prévia obrigatória do sujeito passivo ou de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, prevista no n.º 5 do art.º 63.º-B da LGT, cópia da decisão fundamentada proferida pelo diretor-geral dos Impostos ou pelo diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e cópia da notificação dirigida para o efeito de assegurar a referida audiência prévia.
- As instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades devem cumprir as obrigações relativas ao acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculadas no prazo de 10 dias úteis.

Perante uma situação passível de violar o acima mencionado, pode o sujeito passivo opor-se à inspeção, devendo o respetivo funcionário encarregado da inspeção, comunicar tal facto ao dirigente do serviço no prazo de cinco dias, nos termos do n.º 1 do art.º 59.º do RCPITA e sugerir fundamentadamente a solicitação ao tribunal de comarca competente de uma ordem para a realização do ato.

Os funcionários da AT gozam de prerrogativas no âmbito das inspeções (art.º 28.º do RCPITA).

Para garantir a eficácia da inspeção, os respetivos funcionários podem ter acesso:

- Ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período necessário ao exercício das suas funções;
- À disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;

- Ao exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- À prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública;
- À troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua atuação;
- Ao esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;
- À adoção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;
- À requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspeção.

E podem:

- Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis;
- Proceder à inventariação física, identificação e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física dos inventários, da caixa e do ativo fixo, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;
- Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros.

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>9</sup> mencionam que o elemento mais importante e decisivo em qualquer procedimento inspetivo a preservar, é a prova e que, possivelmente, o procedimento inspetivo é sobretudo um procedimento destinado à recolha de prova suficiente para suportar eventuais correções fiscais. A qualidade da prova recolhida influencia a qualidade da fundamentação que vai ser utilizada para justificar as correções fiscais, de tal forma que podem afirmar aqueles autores, que quanto melhor a qualidade da prova recolhida, melhor a qualidade da fundamentação das correções da inspeção.

Afirmam que a inspeção tributária é muito centrada na aquisição e na conservação da prova, sendo este o elemento fundamental e decisivo para suportar eventuais conclusões de correção fiscal, que se venham a efetuar no relatório final de inspeção.

### **3.1. O apuramento da situação tributária do contribuinte**

No seguimento de uma inspeção (interna ou externa) ao contribuinte, apura-se a sua situação tributária.

De acordo com o n.º 1 do art.º 177º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), o contribuinte tem a situação tributária regularizada quando se verifique um dos seguintes requisitos:

- Não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros;
- Esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais;
- Tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais;
- Tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do art.º 169.º do CPPT, havendo garantia constituída, nos termos legais.

Podemos afirmar que é através da avaliação direta ou através da avaliação indireta que a administração tributária apura os rendimentos ou os bens sujeitos a tributação.

---

<sup>9</sup> Martins, J. A., Alves, J. C., Procedimento e Processo Tributário: Uma perspetiva Prática, agosto 2016, 1ª ed. Almedina, p 174.

A entidade inspecionada pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório, proceder, no todo ou em parte, à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.

A regularização é desencadeada pela entidade inspecionada, mediante requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, apresentado no prazo concedido para audição prévia, com identificação das correções constantes do projeto de relatório relativamente às quais a regularização é pretendida.

A situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações em falta.

### **3.2. Os sistemas de avaliação**

A situação tributária do contribuinte, determina-se através do sistema de avaliação direta ou indireta (art.º 83.º da LGT).

Estamos perante avaliação direta quando se determina o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

Estamos perante avaliação indireta quando se determina o valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

#### **3.2.1. O sistema de avaliação direta**

Compete à AT, a avaliação direta dos contribuintes, compete ao sujeito passivo nos casos de autoliquidação.

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

Estamos na presença de uma avaliação direta quando:

- Após a entrega de uma declaração fiscal e com base nos elementos que nela constam (declarados pelo sujeito passivo) é efetuada a liquidação;
- A administração tributária efetua correções ao rendimento real (meramente aritméticas) à declaração entregue pelo sujeito passivo; e

- A avaliação direta é suscetível, de impugnação contenciosa direta, com recurso a processo administrativo, ou com recurso a processo judicial.

### **3.2.2. O sistema de avaliação indireta**

A competência para a avaliação indireta é da administração tributária e nos termos lei, o sujeito passivo pode participar nela, cujo objetivo é determinar o valor dos rendimentos ou bens tributáveis (rendimento presumido) com base em indícios ou presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

A avaliação indireta não é suscetível de impugnação contenciosa direta, salvo quando origine a qualquer liquidação.

Na impugnação do ato tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria.

Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar a avaliação indireta, depende da prévia reclamação (art.º 91.º da LGT).

A decisão de tributação pelos métodos indiretos, nos casos e com os fundamentos previstos na LGT, especificará os motivos da impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável.

O ónus da prova, quanto à verificação dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos compete à administração tributária e quanto ao excesso na respetiva quantificação compete ao sujeito passivo.

A AT só recorre à aplicação de métodos indiretos, para quantificar a matéria tributável, nos termos do art.º 87º da LGT:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta 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 objetivos da atividade 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 art.º 89.º-A da LGT;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, 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 efetuada, 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.

No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f), a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos números 3 e 5 do art.º 89.º-A - Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.

A determinação da matéria tributável por métodos indiretos poderá ter em conta os seguintes elementos (art.º 90º da LGT):

- a. As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b. As taxas médias de rentabilidade de capital investido; O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- c. Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- d. A localização e dimensão da atividade exercida; Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;

- e. A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- f. O valor de mercado dos bens ou serviços tributados; e
- g. Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

De salientar, que a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável é a razão responsável da aplicação de métodos indiretos para determinar o apuramento da situação tributária (art.º 88 da LGT).

Nas palavras de Casalta Nabais<sup>10</sup>, «[...] a avaliação indirecta tem carácter *excepcional*, pelo que apenas pode ser admitida nos casos e nas condições expressamente previstas na lei, ou seja, em nos casos enumerados no art.º 87º da LGT, sendo que tais casos não pode a administração tributária deixar de lançar mão nela.».

E ainda, «as correcções técnicas, são as correcções que a administração tributária faz à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, como a correcção concretizada, por exemplo, na não consideração de determinadas verbas como custos fiscais assim qualificadas na declaração de rendimentos (...) [;] (...) as correcções aritméticas ou correcções meramente aritméticas, têm lugar quando a administração tributária se limita a corrigir erros de cálculo das declarações-liquidações»<sup>11</sup>.

### **3.3. A deteção das infrações tributárias**

As infrações tributárias detetam-se através de ações das inspeções tributárias, internas ou externas ou através da verificação dos factos denunciados, efetuados por particulares ou por entidades obrigadas a isso, nomeadamente outros OPC's e/ou entidades bancárias e ainda através de autodenúncia.

Conforme é referido por Jesuíno Alcântara Martins<sup>12</sup>, é inquestionável que a eficácia de um sistema fiscal deve ser aferida pela capacidade de gerar e de arrecadar receitas tributárias., mas não pode deixar de, outro assim, ser avaliada em função dos demais objetivos, designadamente

---

<sup>10</sup> Nabais, J. C., Direito Fiscal, Maio 2023, 11ª ed. Almedina, p 311.

<sup>11</sup> Nabais, J. C., Direito Fiscal, 5.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p 389.

<sup>12</sup> Coordenação: Palma, C. C, Nós e os Impostos: Um contributo para a história dos Impostos em Portugal, Almedina, Setembro 2019, p 305.

da capacidade de fiscalizar, controlar e sancionar os comportamentos ilícitos e, assim, combater a fraude e a evasão fiscal.

A denúncia, geralmente anónima, é a forma mais usada de fazer chegar às autoridades competentes a informação sobre o cometimento de crimes fiscais.

O RCFEF constitui um instrumento relevante de avaliação da eficácia das políticas e da ação da administração fiscal portuguesa, num contexto de amplo consenso nacional de que não haverá uma verdadeira justiça fiscal enquanto subsistam comportamentos de fraude e evasão fiscal.

Verifica-se no RCFEF,<sup>13</sup> que a análise de denúncias ou participações relativamente a eventuais infrações tributárias revela-se uma fonte importante de informação para o apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e um importante auscultador das tendências de fraude. Durante o ano de 2021, foram rececionadas na unidade antifraude tributária cerca de 2.385 denúncias e participações das quais 1.264 foram provenientes de outras entidades públicas e 1.121 de entidades externas incluindo particulares. De entre os factos objeto das denúncias analisadas em 2021, destacam-se situações relacionadas com a omissão de rendimentos (59%) e as irregularidades relativas ao arrendamento e prestação de serviços de alojamento (17%).

Em 2021, apesar dos condicionalismos à atuação da inspeção tributária, foram realizadas 3.586 ações, na sequência das seleções efetuadas a nível central, utilizando métodos de análise de risco que incidiram sobre áreas de atuação consideradas de elevado risco de incumprimento fiscal ou mesmo evasão, de que resultaram correções ou regularizações voluntárias de 178,4 milhões de euros de matéria coletável e 37,6 milhões de euros de imposto.

São exemplos de áreas de atuação de alto risco:

- Controlo dos sujeitos passivos que efetuaram transferências transfronteiras constantes na Modelo 38;
- Controlo de sujeitos passivos coletivos cujos órgãos sociais apresentaram reduzidos rendimentos;
- Controlo dos sujeitos passivos com fluxos de pagamento com cartões de débito e crédito (Modelo 40);
- Controlo dos sujeitos passivos com reporte de IVA sem pedido de reembolso;
- Controlo declarativo dos sujeitos passivos que beneficiaram do SIFIDE (I&D);

---

<sup>13</sup> Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, 2021, p 114; disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/documento?i=relatorio-sobre-o-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2021->.

- Controlo de sujeitos passivos que emitiram Notas de Crédito;
- Controlo de sujeitos passivos com ajudas de custo de valor elevado.

Para percebermos a importância das ações da IT, com base nas inspeções efetuadas, as receitas do Estado ascendem a muitos milhões de euros.

#### Na área tributária

- Em sede de IRC, com origem em correções efetuadas pela inspeção tributária, em 2021<sup>14</sup> foram emitidas 1.723 notas de cobrança no valor global de 307 milhões de euros.
- Em sede de IRS, com base em inspeções efetuadas a pessoas singulares, em 2021<sup>15</sup> foram emitidas 1.156 notas de cobrança que representam 109 milhões de euros.
- Em sede de IVA, com base em correções efetuadas pela inspeção tributária, em 2021<sup>16</sup> foram emitidas 12.413 notas de cobrança, das quais resultou imposto em falta no valor de 270 milhões de euros.

#### Na área aduaneira

- Em sede de IEC, Direitos Aduaneiros e outros, no ano de 2021<sup>17</sup> foi proposto para cobrança em sede de procedimento inspetivo, de acordo com o grupo de imposto (IABA, ISPE, ISV, IST e juros) o valor de 16.752 milhares de euros.

### **3.3.1. A tipologia das infrações tributárias**

Constitui uma infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo.

Os ilícitos dividem-se em duas categorias, os que são punidos com penas aplicadas pelos tribunais (crimes), e os que são punidos com coimas aplicadas por autoridades administrativas (contraordenações).

As contraordenações e os crimes tributários encontram-se previstos e puníveis no RGIT, o que não estiver regulado neste diploma legal, aplicar-se-á outros diplomas, nomeadamente, o

---

<sup>14</sup> Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, 2021, p 121; disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/documento?i=relatorio-sobre-o-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2021->.

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Idem.

<sup>17</sup> Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, 2021, p 124; disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/documento?i=relatorio-sobre-o-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2021->.

Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), o Código Penal (CP), o Código de Processo penal (CPP), o Código civil e legislação Complementar (CC e LC) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação (art.º 2º do RGIT).

Constitui contraordenação todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima (art.º 1º do RGCO).

As sanções previstas no RGIT são aplicadas aos responsáveis pelas infrações tributárias. Se o facto constituir simultaneamente contraordenação e crime, o agente será punido a título de crime (pena), sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação (coima ou multa), as quais não desobrigam ao pagamento do imposto devido, juros e custas.

### ***3.3.1.1. As contraordenações***

Contraordenação é todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima (artº 1 do RGCO).

Nas palavras de Jesuíno Alcântara<sup>18</sup>, a contraordenação pode definir-se como o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, cujos elementos constitutivos não preenchem um tipo legal de crime. A contraordenação é, portanto, um ilícito fiscal sem natureza criminal.

A ilicitude da contraordenação resulta da circunstância de materializar um comportamento desconforme com o direito, neste caso, desconforme com a lei fiscal.

São ilícitos fiscais, tipificados como contraordenações no RGIT:

- Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes (art.º 113 º);
- Falta de entrega da prestação tributária (art.º 114º);
- Falta ou atraso de declarações (art.º 116º);

---

<sup>18</sup> Martins, J. A., Sebenta: As infrações tributárias (RGIT), julho 2021, p 16.

- Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (art.º 118º);
- Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (art.º 120º);
- Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução, cf. dispõe o art.º 123 do CIRC (art.º 121º);
- Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas (art.º 123º);
- Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação (art.º 126º);
- Falsidade informática (art.º 128º);
- Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias e de transações em numerário (art.º 129º).

As contraordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência e se a lei, relativamente ao montante máximo da coima, não distinguir o comportamento doloso do negligente, este só pode ser sancionado até metade daquele montante. (art.º 24 do RGIT), com exceção das contraordenações previstas nos artigos 113.º e 118.º do RGIT, que são exclusivamente puníveis a título de dolo.

Em investigação criminal o dolo não se presume, é indispensável provar o dolo, sob pena da ilicitude ser sancionada apenas a título de negligência.

Dolo é a consciência (agente sabe o que faz) e a intenção (o agente quer fazer) de realizar o fato típico, artº 14º do CP.

### ***3.3.1.2. Os crimes tributários comuns***

Os agentes da relação jurídica tributária, pessoas com obrigações tributárias que não cumpram os deveres fiscais a que estão obrigados, podem incorrer em crime fiscal o qual constitui uma o facto típico, ilícito e culposo.

O crime fiscal existe se a ação do agente infrator estiver munida de dolo e intenção de praticar o ilícito fiscal (culpa), caso contrário, o ilícito praticado é não criminal.

Decorre do princípio da legalidade da lei penal, que só pode ser punido criminalmente o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática (artº 1º do CP), quer isto dizer que ninguém pode ser condenado por uma conduta que não era criminalmente punida no momento da sua prática.

São ilícitos fiscais, tipificados como crimes, no RGIT:

#### Crimes Tributários Comuns

- Burla tributária (art.º 87º);
- Frustração de créditos (art.º 88º).

Os crimes tributários comuns são tipos legais de crimes que visam essencialmente o ato de enganar o Estado, nomeadamente com atribuições patrimoniais, com recurso a falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, ou outro meio fraudulento e causar o enriquecimento do agente ou de terceiro e o empobrecimento da administração.

A burla tributária relaciona-se com a fraude, na medida em que o agente, em regra não exerce qualquer atividade económica, ao recorrer a faturas falsas<sup>19</sup>, ou seja, faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes e imputa nas suas declarações fiscais, as deduções e custos, a que teria direito por lei, como se de documentos legais se tratassem, pedindo ao Estado reembolsos do imposto indevidamente deduzido ou declarando crédito de imposto, com vista a obter vantagem patrimonial. O mesmo é dizer o agente engana a AT e leva-a a atribuir benefícios ou mesmo a restituir valores indevidos, sob a forma de reembolso. A ação do agente do crime de burla tributária, delimita a real extorsão de dinheiro do erário público.

A frustração de créditos ocorre quando o agente da ilicitude, sabendo que tem de entregar imposto, já liquidado ou em processo de liquidação, alienar, danificar ou ocultar, fazer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário.

Pratica este tipo de crime também, quem outorgar em atos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção de alienar, fazer desaparecer ou onerar, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação.

Ou seja, o crime de frustração de créditos tributários pode ser praticado pelo devedor de impostos (n.º 1 do art.º 88.º do RGIT) ou por um terceiro que venha a outorgar o instrumento conducente à alienação, oneração ou desaparecimento do património do devedor tributário (n.º 2 do art.º 88.º do RGIT).

O terceiro que venha a outorgar o instrumento conducente à alienação, oneração ou desaparecimento do património do devedor tributário, pratica o crime caso tenha

---

<sup>19</sup> São faturas que não respeitam a transações efetivamente realizadas.

conhecimento que exista dívida por parte do devedor do imposto e que a razão do ato da alienação, oneração do património (bens) é fazer desaparecer voluntariamente aqueles bens, para impedir (frustrar) a cobrança dos créditos tributários.

O crime ocorre quando um contribuinte, por exemplo, sabendo que é devedor, porque foi notificado, ou vai ser notificado da liquidação do imposto (conhecimento obtido através do relatório final do procedimento de inspeção tributária), cria a impossibilidade da AT poder vir a arrecadar o imposto devido.

Este crime relaciona-se com o disposto no artigo 227º-A do CP, quando os créditos não são tributários.

É comum a quem pratica este tipo de crime, o faz, pois, sabendo que não vai poder satisfazer os créditos tributários, recorre a doações e a vendas do seu património, a familiares ou amigos próximos, com o intuito, dos seus bens não virem a ser penhorados pela Administração Fiscal.

#### Crimes Fiscais

- Fraude (art.º 103º);
- Fraude qualificada (art.º 104º); e
- Abuso de confiança (art.º 105º).

O princípio contabilístico da Substância sobre a Forma, impõe que a emissão de uma fatura resulta de uma real transação entre dois operadores económicos.

Quando no decorrer de uma inspeção tributária ou de investigação criminal, a AT presencia a existência de faturas falsas, o ónus da prova recai sobre si (74.º da LGT). Verificada a prova passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transação.

Ao contrário do que se verifica no crime de burla tributária onde não existe diminuição das receitas tributárias, neste ilícito tributário, o agente da fraude fiscal, através da sua conduta ilícita, visa diminuir as receitas tributárias ou os impostos a liquidar.

O que difere entre o crime de fraude ou fraude fiscal?

Pratica crime de fraude fiscal quem:

- oculte ou altere 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;

- Oculte factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; ou
- Celebre negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias (art.º 103º do RGIT).

A vantagem patrimonial a considerar é igual ou superior a 15.000,00€, por declaração.

Pratica crime de fraude fiscal qualificada quem praticar os factos previstos na fraude fiscal simples quando:

- O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; ou
- O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

É ainda considerada fraude fiscal qualificada:

- a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes (faturas falsas) ou por valores diferentes; ou
- com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou
- a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000,00€.

Pratica abuso de confiança fiscal quem não entregar à administração tributária o imposto a que estava obrigado a entregar, total ou parcialmente, o montante de 7.500,00€, quer isto dizer, que o crime é praticado quando ocorre o não pagamento do imposto que devia ter sido entregue nos cofres do Estado, de valor superior a 7.500,00€, valor este apurado e efetivamente recebido pelo agente do crime.

No ponto 5 da presente dissertação, pormenorizam-se os crimes aqui descritos.

### **3.4. O processo de contraordenação**

A contraordenação pode ser praticada através de uma ação dolosa ou de uma ação negligente.

Os comportamentos dos infratores, ainda que efetuados por omissão, podem constituir contraordenações fiscais ou aduaneiras, que são punidas com coimas.

Os montantes das coimas variam consoante o infrator seja uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva e conforme se considere que o seu comportamento ficou a dever-se por negligência do contribuinte ou se o mesmo foi praticado intencionalmente, ou seja, com dolo.

Caso o mesmo sujeito passivo seja punido pela prática de diversas contraordenações, as coimas são adicionadas umas às outras (em concurso).

As sanções aplicadas às contraordenações em concurso são sempre objeto de cúmulo material.

As contraordenações tributárias qualificam-se como simples, as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda 15.000,00€, ou graves, as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a 15.000,00€ e aquelas que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tais.

Se a lei, relativamente ao montante máximo da coima, não distinguir o comportamento doloso do negligente, este só pode ser sancionado até metade daquele montante.

Se o contrário não resultar da lei, as coimas aplicáveis às pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, ou outras entidades fiscalmente equiparadas podem elevar-se até ao valor máximo de 165.000,00€, em caso de dolo e 45.000,00€, em caso de negligência.

Se o contrário não resultar da lei, as coimas aplicáveis às pessoas singulares não podem exceder metade dos limites estabelecidos no número anterior. Para as pessoas singulares, o montante mínimo da coima a pagar é de 50,00€, exceto em caso de redução da coima, em que é de 25,00€, sendo elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva.

Nos termos do art.º 61º do RGIT, o procedimento por contraordenação extingue-se com:

- Morte do arguido;
- Prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga;
- Pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contraordenação tributária;
- Acusação recebida em procedimento criminal.

### **3.5. As medidas de exceção**

Não pode ser aplicada coima quando o agente, nos cinco anos anteriores, não tenha:

- Sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias;
- Beneficiado de dispensa ou de pagamento de coima com redução nos termos do presente art.º ou do art.º 30.º.

E desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- A prática da infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária (quando estiver em causa falta de entrega da prestação tributária); e
- Estar regularizada a falta cometida.

Nos termos do art.º 62.º do RGIT, a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infrator.

#### **3.5.1. A dispensa e a atenuação da coima**

A dispensa de coima deve ser requerida no prazo concedido para a defesa, devendo a falta cometida ser regularizada até ao termo daquele prazo.

As coimas pagas a pedido do agente são reduzidas se o pedido de pagamento for apresentado:

- Sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5% do montante mínimo legal:

- Até ao termo do prazo para apresentação de audição prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária, para 50% do montante mínimo legal.

É considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

O direito à redução das coimas depende:

- Do pagamento nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infrator no mesmo prazo, caso não tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária; e
- Da regularização da situação tributária do infrator dentro do prazo previsto no n.º 4 do art.º 58.º-A do RCIPTA (15 dias), caso o pedido de pagamento tiver sido apresentado, até ao termo do prazo para apresentação de audição prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária.

Em caso de incumprimento, é de imediato instaurado processo contraordenacional.

A coima pode ser especialmente atenuada a pedido do infrator, no prazo concedido para a defesa, caso o infrator reconheça a sua responsabilidade e, no mesmo prazo, regularize a situação tributária.

Quando a reduzida gravidade da infração e da culpa do agente o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação.

### **3.5.2. A admoestação**

A admoestação é uma sanção aplicável a infrações em que haja reduzida gravidade da infração. É uma pena substitutiva da pena de multa e consiste numa formal censura oral feita ao arguido, em audiência, pelo tribunal (nº 4 do art.º 60º do CP).

Ao contrário da advertência, a admoestação é uma sanção, pelo que o facto que lhe deu origem não pode voltar a ser apreciado enquanto contraordenação.

A decisão de aplicação da pena de admoestação pode ser impugnada judicialmente, cuja execução está prevista no art.º 497º do CPP que:

- A admoestação é proferida após o trânsito em julgado da decisão que a aplicar.

- A admoestação é proferida de imediato se o Ministério Público, o arguido e o assistente declararem para a ata que renunciaram à interposição do recurso.

Indica-se um caso onde as penas de multas foram substituídas por penas de admoestação, por crime de ACF.

A este respeito, dispõe o Acórdão de 2020-11-17, Processo n.º 330/18.5IDLSB.L1-5<sup>20</sup>, do Tribunal da Relação de Lisboa que: «[...] Fundamentação (da atenuação especial da pena) - A pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado – art.º 22.º, n.º 2, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Os arguidos fizeram prova de terem pago, [...] a quantia não entregue relativa ao IVA cobrado, e, bem assim, os demais acréscimos, [...], repondo, assim, a verdade fiscal [...]. Para Figueiredo Dias a atenuação especial da pena tem subjacente a necessidade de uma “válvula de segurança” do sistema para responder a situações especiais em que “existam circunstâncias que diminuam por forma acentuada as exigências de punição do facto, deixando aparecer a sua imagem global especialmente atenuada, relativamente ao “complexo” normal de casos”; “princípio regulativo da aplicação do regime da atenuação especial é a diminuição acentuada não apenas da ilicitude do facto ou da culpa do agente, mas também da necessidade da pena, e, portanto, das exigências de prevenção” Direito Penal Português – As Consequências Jurídicas do Crime, Editorial de Notícias, 1993, pgs. 302 e 303.

Sobre os “factores de atenuação especial”, relativamente às circunstâncias enunciadas nas diversas alíneas do n.º 2 do artigo 72.º do Código Penal, que constituem exemplos ilustrativos da situação especialmente atenuada contida na cláusula geral do n.º 1, em que “outras situações que não as descritas naquelas alíneas podem (e devem) ser tomadas em consideração, desde que possuam o efeito requerido de diminuir, por forma acentuada, a culpa do agente ou as exigências da prevenção” e “as próprias situações descritas naquelas alíneas não têm o efeito “automático” de atenuar especialmente a pena, só o possuindo se e na medida em que desencadeiem o efeito requerido” Idem, p. 306. (da substituição da pena de multa pela pena de admoestação) 1 - Se ao agente dever ser aplicada pena de multa em medida não superior a 240 dias, pode o tribunal limitar-se a proferir uma admoestação. 2 - A admoestação só tem lugar se o dano tiver sido reparado e o tribunal concluir que, por aquele meio, se realizam de forma

---

<sup>20</sup> Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/f58f4342522de96e8025863900533f5d?OpenDocument>.

adequada e suficiente as finalidades da punição. 3 - Em regra, a admoestação não é aplicada se o agente, nos três anos anteriores ao facto, tiver sido condenado em qualquer pena, incluída a de admoestação. 4 - A admoestação consiste numa solene censura oral feita ao agente, em audiência, pelo tribunal – artigo 60.º, do Código Penal.

1 - Se à pessoa colectiva ou entidade equiparada dever ser aplicada pena de multa em medida não superior a 240 dias, pode o tribunal limitar-se a proferir uma admoestação, aplicando-se correspondentemente o disposto nos n.os 2 e 3 do artigo 60.º 2 - A admoestação consiste numa solene censura oral feita em audiência, pelo tribunal, ao representante legal da pessoa colectiva ou entidade equiparada ou, na sua falta, a outra pessoa que nela ocupe uma posição de liderança – artigo 90.º - C, do CP.

Imposta deixar nota do que se diz no preâmbulo do Código Penal a propósito da pena de amoestação: “(...) trata-se de uma censura solene, feita em audiência pelo tribunal, aplicável a indivíduos culpados de factos de escassa gravidade e relativamente aos quais se entende (ou por serem delinquentes primários ou por neles ser mais vivo um sentimento da própria dignidade, por exemplo) não haver, de um ponto de vista preventivo, a necessidade de serem utilizadas outras medidas penais que importem a imposição de uma sanção substancial”.

Acresce, para além do já visto juízo de prognose favorável, que também se exige que a aplicação da pena de admoestação “não porá em causa os limiares mínimos das expectativas comunitárias ou de prevenção de integração, sob a forma de tutela do ordenamento jurídico” – cfr. Figueiredo Dias, *Direito Penal Português - As Consequências Jurídicas do Crime*, Alquitas, pg. 387, § 605. Apreciando, estão verificados os pressupostos para aplicar penas de admoestação a ambos os arguidos: (i) penas de multa não superiores a 240 dias; (ii) reparação do dano; (iii) favorável juízo de prognose (um único episódio); e (iv) ausência de antecedentes criminais. Também é certo que aplicar penas de admoestação aos arguidos não põe em causa os limiares mínimos das expectativas comunitárias. Porque estamos perante um crime de abuso de confiança fiscal envolvendo montante reduzido do IVA, totalmente reposto, e resultado de um único episódio (um único trimestre, há três anos).»

Verificamos então, a possibilidade de substituição de aplicação penas mais gravosas, pela aplicação da pena de admoestação a arguidos, no caso de estarem verificados os pressupostos seguintes:

- Penas de multa não superiores a 240 dias;
- Ter havido reparação do dano;

- Nos três anos anteriores ao facto, não tiver sido condenado em qualquer pena, incluída de admoestação; e
- Ausência de antecedentes criminais.

## 4. A investigação criminal tributária

### 4.1. Definição de investigação criminal

A investigação criminal, de acordo com o art.º 1º da lei 49/2008 de 27 de agosto é «o conjunto de diligências que, nos termos da lei processual penal, se destinam a averiguar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a sua responsabilidade, descobrir e recolher as provas, no âmbito do processo». Ou seja, a investigação criminal abraça um conjunto de diligências, com o fim de instruir o processo penal, objetivado no auxílio da administração da justiça, para aplicação da lei penal.

Nos termos da lei processual penal, o n.º 1 do art.º 262º do CPP, dispõe que «o inquérito compreende o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação.».

O n.º 2 do mesmo artigo e diploma legal, refere que «ressalvadas as exceções previstas neste Código, a notícia de um crime dá sempre lugar à abertura de inquérito.», quer isto dizer que iniciar-se-á uma investigação criminal sempre que haja notícia de um crime.

A direção do inquérito cabe ao Ministério Público, assistido pelo órgão de polícia criminal, que vier a ser indicado, os quais atuam sob a direta orientação do Ministério Público e na sua dependência funcional, nos termos do art.º 263º do CPP.

Conforme é referido por José Braz<sup>21</sup> a investigação criminal tem como objetivo a recolha de informação, com um importante papel na tomada de decisão.

É no interrogatório que se estabelece a relação interpessoal entre o emissor (possível detentor de informação) e o recetor (investigador), cuja informação transmite voluntariamente ou involuntariamente, sendo que a quantidade e a qualidade da mesma, dependem do conjunto de atitudes, de técnicas e de procedimentos utilizados pelo investigador.

---

<sup>21</sup> Brás, J., Investigação Criminal: Os desafios da nova criminalidade, Almedina, outubro 2019, p 21.

Refere ainda<sup>22</sup> que a investigação criminal incide sobre os factos, ações praticadas ou omissões, e também sobre o comportamento do autor do crime e abarca vários objetivos, tais como, o apuramento da existência de um crime, descobrir quem são os seus autores e qual a sua responsabilidade no cometimento do crime, averiguar, descobrir e recolher as provas necessárias, relacionando os seus autores com o ato criminal praticado.

José Brás<sup>23</sup> alude que a psicologia judiciária tem prestado um significativo contributo em diferentes setores da investigação criminal, nomeadamente através do desenvolvimento da comunicação interpessoal designadamente as chamadas técnicas e metodologias de entrevista e de interrogatório, bem como, através do estudo, da interpretação e da análise do comportamento delincente e a definição de perfis criminais.

O interrogatório de arguido, faz-se após o ato de constituição de arguido e aplicação de medida de coação, comunicação oral ao mesmo que se deve considerar arguido em processo penal, (nº 2 do art.º 58º do CP), depois de lidos e explicados os direitos e deveres que lhe assistem, bem como, a entrega da cópia do documento, conforme indica o nº 4 do art.º 58º, do mesmo diploma legal.

Iniciado o ato, o arguido pode declarar não pretender prestar declarações e remeter-se ao silêncio, caso contrário, presta as declarações que entender convenientes em apuramento dos factos.

É igualmente referido por José Brás<sup>24</sup> da existência de modelos metodológicos, utilizados com o grande objetivo da investigação criminal, que é averiguar a existência de um crime descobrir os seus agentes e a sua responsabilidade e descobrir e recolher as provas, ou seja, estabelecer assim um nexó relacional entre o crime e o autor, concentrando-se basicamente a sua intervenção em 2 elementos centrais: o ato e o seu autor, e assim definir a frase definidora do objetivo da investigação que é:

- Quem fez o quê? Onde? Quando? Como? e porquê?

No caso dos crimes fiscais apura-se a vantagem patrimonial, ou seja, quanto?

No decorrer do interrogatório ao arguido, inquirição de testemunhas e recolha de prova documental, é primordial responder a estas questões.

---

<sup>22</sup> Brás, J., Investigação Criminal: Os desafios da nova criminalidade, Almedina, outubro 2019, p 18.

<sup>23</sup> Idem.

<sup>24</sup> Idem.

É o saber recolher prova de todos os factos, directos ou indirectos, relacionados com o crime, determinar quem é o suspeito, o autor do crime, os cúmplices, as testemunhas ou outros intervenientes, o local, a data (data e hora), o porquê e como foi praticado o crime, fazem do interrogatório, a par da inquirição de testemunhas, uma peça fundamental para o apuramento de todos os factos.

No caso dos crimes fiscais, é necessário quantificar a vantagem patrimonial, para se tipificar o crime.

#### **4.2. A CRP e a estrutura acusatória do processo penal**

O princípio da acusação destaca-se no processo penal, fundamentado na CRP (nº 5 do art.º 32º), referindo que:

- O processo criminal assegura todas as garantias de defesa, incluindo o recurso;
- 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;
- O arguido tem direito a escolher defensor e a ser por ele assistido em todos os atos do processo, especificando a lei os casos e as fases em que a assistência por advogado é obrigatória;
- Toda a instrução é da competência de um juiz, o qual pode, nos termos da lei, delegar noutras entidades a prática dos atos instrutórios que se não prendam diretamente com os direitos fundamentais;
- O processo criminal tem estrutura acusatória, estando a audiência de julgamento e os atos instrutórios que a lei determinar subordinados ao princípio do contraditório;
- A lei define os casos em que, assegurados os direitos de defesa, pode ser dispensada a presença do arguido ou acusado em atos processuais, incluindo a audiência de julgamento;
- O ofendido tem o direito de intervir no processo, nos termos da lei;

- São nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações;
- Nenhuma causa pode ser subtraída ao tribunal cuja competência esteja fixada em lei anterior;
- Nos processos de contraordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa.

O processo criminal tendo uma estrutura acusatória, estando a audiência de julgamento e os atos instrutórios subordinados ao princípio do contraditório, podendo-se afirmar que há uma separação entre a acusação e o julgamento.

Embora o processo tenha uma estrutura acusatória, o juiz pode investigar autonomamente os factos. É imprescindível garantir a imparcialidade de quem julga em não estar envolvido na acusação.

O Ministério Público (MP) é o titular da ação penal, no caso dos crimes públicos, é por isso, o órgão competente para proceder à acusação de um crime.

O princípio do acusatório resulta em deduzir a acusação (imputação de factos) sendo este o objeto do processo, que irá ser levado a julgamento.

O Tribunal é o órgão competente para proceder ao julgamento, e só investiga e julga os factos que constem na acusação.

Contudo, o Tribunal pode comunicar ao MP a existência de um novo facto, resultado da investigação autónoma levada a cabo pelo juiz.

É o MP que após conhecimento da notícia de um crime, que abre o inquérito (com exceção dos crimes particulares e semipúblicos) que se rege pelo princípio da legalidade.

Inicia-se a investigação criminal, com vista à recolha de indícios do cometimento do crime e do seu agente.

Durante a investigação, identifica-se o agente do crime, procedendo-se constituição de arguido e aplicação de medida de coação, que varia entre a aplicação de Termo de Identidade e Residência (menos gravosa) e a Prisão Preventiva (mais gravosa).

Após a investigação e depois de reunidos os indícios suficientes do cometimento do crime, o MP deve proferir o despacho de acusação passado o processo para a alçada do Tribunal.

O despacho de acusação, contém todos os passos do processo e determina um dos possíveis desfechos: arquivamento (art.º 277.º do CPP) ou arquivamento em caso de dispensa de pena, acusação (especificando por que crimes se está acusado) ou suspensão provisória do processo (art.º 281.º do CPP).

É com o despacho de acusação que o inquérito termina.

O Juíz é o representante do Tribunal competente para analisar a prova carreada para os autos de investigação, e decidir quanto à aplicação de uma pena ou medida de segurança.

O arguido vai ser julgado pelos factos que lhe são imputados.

O objeto do processo são os factos, dos quais o arguido tem de se defender.

### **4.3. O CP e os conceitos fundamentais**

O Código Penal é o diploma legal que contém as normas reguladoras dos atos ilícitos (lei criminal) com as consequentes sanções (pena ou medida de segurança).

O código penal está organizado da seguinte forma:

#### **Da lei criminal**

- Princípios gerais (art.º s 1º ao 9º).

#### **Do facto**

- Pressupostos da punição (art.º s 10º ao 20º);
- Formas do crime (art.º s 21º ao 30º);
- Causas que excluem a ilicitude e a culpa (art.º s 31º ao 39º).

#### **Das consequências jurídicas do facto**

- Disposição preliminar (art.º 40º).

#### **Penas**

- Penas de prisão, de multa e de proibição do exercício de profissão, função ou atividade (art.º s 41º a 49º);
- Suspensão da execução da pena de prisão (art.º s 50º a 57º);
- Prestação de trabalho a favor da comunidade e admoestação (art.º s 58º a 60º);

- Liberdade condicional (art.º s 61º a 64º);
- Penas acessórias e efeitos das penas (art.º s 65º a 69-Cº).

### **Escolha e medida da pena**

- Regras gerais (art.º s 70º a 74º);
- Punição do concurso de crimes e do crime continuado (art.º s 75º a 76º);
- Regras da punição do concurso (art.º s 77º a 79º);
- Pessoas Colectivas (art.º s 90º-A a 90º-M);
- Medidas de segurança não privativas da liberdade (art.º s 100º a 103º).

### O princípio da legalidade do CP

O princípio da legalidade do CP (art.º 1º), refere que só pode ser punido criminalmente o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática.

A medida de segurança só pode ser aplicada a estados de perigosidade cujos pressupostos estejam fixados em lei anterior ao seu preenchimento.

Não é permitido o recurso à analogia para qualificar um facto como crime, definir um estado de perigosidade ou determinar a pena ou medida de segurança que lhes corresponde.

### A aplicação no tempo

As penas e as medidas de segurança são determinadas pela lei vigente no momento da prática do facto ou do preenchimento dos pressupostos de que dependem, (art.º 2.º).

### Momento da prática do facto

O facto considera-se praticado no momento em que o agente atuou ou, no caso de omissão, deveria ter atuado, independentemente do momento em que o resultado típico se tenha produzido (art.º 3.º).

### Lugar da prática do facto

O facto considera-se praticado tanto no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter actuado, como naquele em que o resultado típico ou o resultado não compreendido no tipo de crime se tiver produzido (art.º 7.º).

No caso de tentativa, o facto considera-se igualmente praticado no lugar em que, de acordo com a representação do agente, o resultado se deveria ter produzido.

### Responsabilidade das pessoas singulares e colectivas

Salvo o disposto no número seguinte e nos casos especialmente previstos na lei, só as pessoas singulares são susceptíveis de responsabilidade criminal (art.º 11.º).

As pessoas coletivas e entidades equiparadas, com exceção do Estado, de pessoas coletivas no exercício de prerrogativas de poder público e de organizações de direito internacional público, são responsáveis por crimes previstos na lei, quando cometidos:

- Em seu nome ou por sua conta e no seu interesse direto ou indireto por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança; ou
- Por quem aja em seu nome ou por sua conta e no seu interesse direto ou indireto, sob a autoridade das pessoas referidas na alínea anterior, em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem.

Entende-se que ocupam uma posição de liderança os órgãos e representantes da pessoa coletiva e quem nela tiver autoridade para exercer o controlo da sua atividade, incluindo os membros não executivos do órgão de administração e os membros do órgão de fiscalização.

Para efeitos de responsabilidade criminal consideram-se entidades equiparadas a pessoas coletivas as sociedades civis e as associações de facto.

A responsabilidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

A responsabilidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes nem depende da responsabilização destes.

A cisão e a fusão não determinam a extinção da responsabilidade criminal da pessoa coletiva ou entidade equiparada, respondendo pela prática do crime:

- A pessoa coletiva ou entidade equiparada em que a fusão se tiver efetivado; e
- As pessoas coletivas ou entidades equiparadas que resultaram da cisão.

Sem prejuízo do direito de regresso, as pessoas que ocupem uma posição de liderança são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento das multas e indemnizações em que a pessoa coletiva ou entidade equiparada for condenada, relativamente aos crimes:

- Praticados no período de exercício do seu cargo, sem a sua oposição expressa;

- Praticados anteriormente, quando tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou entidade equiparada se tornou insuficiente para o respetivo pagamento; ou
- Praticados anteriormente, quando a decisão definitiva de as aplicar tiver sido notificada durante o período de exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos do número anterior, é solidária a sua responsabilidade.

Se as multas ou indemnizações forem aplicadas a uma entidade sem personalidade jurídica, responde por elas o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados.

#### Atuação em nome de outrem

É punível quem age voluntariamente como titular de um órgão de uma pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntária de outrem (art.º 12.º) mesmo quando o respetivo tipo de crime exigir:

- Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado; ou
- Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado.

#### Dolo e negligência

Só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência (art.º 13.º).

#### Dolo

Age com dolo quem, representando um facto que preenche um tipo de crime, actuar com intenção de o realizar (art.º 14.º).

Age ainda com dolo quem representar a realização de um facto que preenche um tipo de crime como consequência necessária da sua conduta.

Quando a realização de um facto que preenche um tipo de crime for representada como consequência possível da conduta, há dolo se o agente atuar conformando-se com aquela realização.

#### Negligência

Age com negligência quem, por não proceder com o cuidado a que, segundo as circunstâncias, está obrigado e de que é capaz (art.º 15.º):

- Representar como possível a realização de um facto que preenche um tipo de crime, mas atuar sem se conformar com essa realização; ou
- Não chegar sequer a representar a possibilidade de realização do facto.

### Tentativa

Há tentativa quando o agente praticar atos de execução de um crime que decidiu cometer, sem que este chegue a consumir-se (art.º 22.º).

### Punibilidade da tentativa

Salvo disposição em contrário, a tentativa só é punível se ao crime consumado respectivo corresponder pena superior a 3 anos de prisão (art.º 23.º).

### Autoria

É punível como autor quem executar o facto, por si mesmo ou por intermédio de outrem, ou tomar parte direta na sua execução, por acordo ou juntamente com outro ou outros, e ainda quem, dolosamente, determinar outra pessoa à prática do facto, desde que haja execução ou começo de execução (art.º 26.º).

### Cumplicidade

É punível como cúmplice quem, dolosamente e por qualquer forma, prestar auxílio material ou moral à prática por outrem de um facto doloso (art.º 27.º).

É aplicável ao cúmplice a pena fixada para o autor, especialmente atenuada.

### Concurso de crimes e crime continuado

O número de crimes determina-se pelo número de tipos de crime efetivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta do agente (art.º 30.º).

Constitui um só crime continuado a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executada por forma essencialmente homogénea e no quadro da solicitação de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente.

### Finalidades das penas e das medidas de segurança

A aplicação de penas e de medidas de segurança visa a protecção de bens jurídicos e a reintegração do agente na sociedade (art.º 40.º).

Em caso algum a pena pode ultrapassar a medida da culpa.

A medida de segurança só pode ser aplicada se for proporcionada à gravidade do facto e à perigosidade do agente.

#### Duração e contagem dos prazos da pena de prisão

A pena de prisão tem, em regra, a duração mínima de 1 mês e a duração máxima de 20 anos (art.º 41.º).

O limite máximo da pena de prisão é de 25 anos nos casos previstos na lei.

Em caso algum pode ser excedido o limite máximo referido no número anterior.

A contagem dos prazos da pena de prisão é feita segundo os critérios estabelecidos na lei processual penal e, na sua falta, na lei civil.

#### Substituição da prisão por multa

A pena de prisão aplicada em medida não superior a um ano é substituída por pena de multa ou por outra pena não privativa da liberdade aplicável, exceto se a execução da prisão for exigida pela necessidade de prevenir o cometimento de futuros crimes (art.º 45.º). É correspondentemente aplicável o disposto no art.º 47.º

Se a multa não for paga, o condenado cumpre a pena de prisão aplicada na sentença. É correspondentemente aplicável o disposto no n.º 3 do art.º 49.º.

#### Pena de multa

A pena de multa é fixada em dias, de acordo com os critérios estabelecidos no n.º 1 do art.º 71.º, sendo, em regra, o limite mínimo de 10 dias e o máximo de 360 (art.º 47.º).

#### Pressupostos e duração

O tribunal suspende a execução da pena de prisão aplicada em medida não superior a cinco anos se, atendendo à personalidade do agente, às condições da sua vida, à sua conduta anterior e posterior ao crime e às circunstâncias deste, concluir que a simples censura do facto e a ameaça da prisão realizam de forma adequada e suficiente as finalidades da punição (art.º 50.º).

O período de suspensão é fixado entre um e cinco anos.

#### Deveres

A suspensão da execução da pena de prisão pode ser subordinada ao cumprimento de deveres impostos ao condenado e destinados a reparar o mal do crime (art.º 51.º), nomeadamente:

- Pagar dentro de certo prazo, no todo ou na parte que o tribunal considerar possível, a indemnização devida ao lesado, ou garantir o seu pagamento por meio de caução idónea;
- Dar ao lesado satisfação moral adequada;
- Entregar a instituições, públicas ou privadas, de solidariedade social ou ao Estado, uma contribuição monetária ou prestação de valor equivalente.

#### Extinção da pena

A pena é declarada extinta se, decorrido o período da sua suspensão, não houver motivos que possam conduzir à sua revogação (art.º 57.º).

#### Prestação de trabalho a favor da comunidade

Se ao agente dever ser aplicada pena de prisão não superior a dois anos, o tribunal substitui-a por prestação de trabalho a favor da comunidade sempre que concluir, nomeadamente em razão da idade do condenado, que se realizam, por este meio, de forma adequada e suficiente, as finalidades da punição (art.º 58.º).

#### Admoestação

Se ao agente dever ser aplicada pena de multa em medida não superior a 240 dias, pode o tribunal limitar-se a proferir uma admoestação.

A admoestação só tem lugar se o dano tiver sido reparado e o tribunal concluir que, por aquele meio, se realizam de forma adequada e suficiente as finalidades da punição (art.º 60.º).

Em regra, a admoestação não é aplicada se o agente, nos 3 anos anteriores ao facto, tiver sido condenado em qualquer pena, incluída a de admoestação.

A admoestação consiste numa solene censura oral feita ao agente, em audiência, pelo tribunal.

#### Pressupostos e duração (da liberdade condicional)

A aplicação da liberdade condicional depende sempre do consentimento do condenado (art.º 61.º).

O tribunal coloca o condenado a prisão em liberdade condicional quando se encontrar cumprida metade da pena e no mínimo 6 meses se:

- For fundamentado de esperar, atentas as circunstâncias do caso, a vida anterior do agente, a sua personalidade e a evolução desta durante a execução da pena de prisão, que o condenado, uma vez em liberdade, conduzirá a sua vida de modo socialmente responsável, sem cometer crimes; e
- A libertação se revelar compatível com a defesa da ordem jurídica e da paz social.

O tribunal coloca o condenado a prisão em liberdade condicional quando se encontrarem cumpridos dois terços da pena e no mínimo 6 meses.

Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o condenado a pena de prisão superior a 6 anos é colocado em liberdade condicional logo que houver cumprido cinco sextos da pena.

Em qualquer das modalidades a liberdade condicional tem uma duração igual ao tempo de prisão que falte cumprir, até ao máximo de cinco anos, considerando-se então extinto o excedente da pena.

## **Penas acessórias e efeitos das penas**

### Princípios gerais

Nenhuma pena envolve como efeito necessário a perda de direitos civis, profissionais ou políticos (art.º 65.º).

A lei pode fazer corresponder a certos crimes a proibição do exercício de determinados direitos ou profissões.

### Proibição do exercício de função

O funcionário que, no exercício da atividade para que foi eleito ou nomeado ou por causa dessa atividade, cometer crime punido com pena de prisão superior a 3 anos, ou cuja pena seja dispensada se se tratar de crime de recebimento ou oferta indevidos de vantagem ou de corrupção, é também proibido do exercício daquelas funções por um período de 2 a 8 anos (art.º 66.º), quando o facto:

- For praticado com flagrante e grave abuso da função ou com manifesta e grave violação dos deveres que lhe são inerentes;
- Revelar indignidade no exercício do cargo; ou
- Implicar a perda da confiança necessária ao exercício da função.

### Critério de escolha da pena

Se ao crime forem aplicáveis, em alternativa, pena privativa e pena não privativa da liberdade, o tribunal dá preferência à segunda sempre que esta realizar de forma adequada e suficiente as finalidades da punição.

#### Determinação da medida da pena

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 (art.º 71.º).

Quando alguém tiver praticado vários crimes antes de transitar em julgado a condenação por qualquer deles é condenado numa única pena. Na medida da pena são considerados, em conjunto, os factos e a personalidade do agente.

A pena aplicável tem como limite máximo a soma das penas concretamente aplicadas aos vários crimes, não podendo ultrapassar 25 anos tratando-se de pena de prisão e 900 dias tratando-se de pena de multa; e como limite mínimo a mais elevada das penas concretamente aplicadas aos vários crimes.

### **Punição do concurso de crimes e do crime continuado**

#### Regras da punição do concurso

Quando alguém tiver praticado vários crimes antes de transitar em julgado a condenação por qualquer deles é condenado numa única pena. Na medida da pena são considerados, em conjunto, os factos e a personalidade do agente (art.º 77.º).

A pena aplicável tem como limite máximo a soma das penas concretamente aplicadas aos vários crimes, não podendo ultrapassar 25 anos tratando-se de pena de prisão e 900 dias tratando-se de pena de multa; e como limite mínimo a mais elevada das penas concretamente aplicadas aos vários crimes.

#### Punição do crime continuado

O crime continuado é punível com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação (art.º 79.º).

### **Pessoas Colectivas**

#### Penas aplicáveis e determinação da pena

Pelos crimes previstos no n.º 2 do art.º 11.º, são aplicáveis às pessoas colectivas e entidades equiparadas as penas principais de multa ou de dissolução (art.º 90.º-A).

Pelos mesmos crimes e pelos previstos em legislação especial podem ser aplicadas às pessoas coletivas e entidades equiparadas as seguintes penas acessórias:

- Injunção judiciária;
- Interdição do exercício de actividade;
- Proibição de celebrar certos contratos ou contratos com determinadas entidades;
- Privação do direito a subsídios, subvenções ou incentivos;
- Encerramento de estabelecimento;
- Publicidade da decisão condenatória.

Pelos mesmos crimes e pelos previstos em legislação especial podem ser aplicadas às pessoas coletivas e entidades equiparadas, em alternativa à pena de multa, as seguintes penas de substituição:

- Admoestação;
- Caução de boa conduta;
- Vigilância judiciária.

O tribunal atenua especialmente a pena, nos termos do art.º 73.º e para além dos casos expressamente previstos na lei, de acordo com o disposto no art.º 72.º, considerando também a circunstância de a pessoa coletiva ou entidade equiparada ter adotado e implementado, antes da prática do crime, programa de cumprimento normativo adequado a prevenir a prática do crime ou de crimes da mesma espécie.

O tribunal aplica uma pena acessória juntamente com a pena principal ou de substituição, sempre que tal se revele adequado e necessário para a realização das finalidades da punição, nomeadamente por a pessoa coletiva não ter ainda adotado e implementado programa de cumprimento normativo adequado a prevenir a prática do crime ou de crimes da mesma espécie.

O tribunal substitui a pena de multa por pena alternativa que realize de forma adequada e suficiente as finalidades da punição, considerando, nomeadamente, a adoção ou implementação por parte da pessoa coletiva ou entidade equiparada de programa de cumprimento normativo adequado a prevenir a prática do crime ou de crimes da mesma espécie.

### Pena de multa

Os limites mínimo e máximo da pena de multa aplicável às pessoas colectivas e entidades equiparadas são determinados tendo como referência a pena de prisão prevista para as pessoas singulares (art.º 90.º-B).

Um mês de prisão corresponde, para as pessoas colectivas e entidades equiparadas, a 10 dias de multa.

Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre (euro) 100 e (euro) 10 000, que o tribunal fixa em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos com os trabalhadores, sendo aplicável o disposto nos n.os 3 a 5 do art.º 47.º

Findo o prazo de pagamento da multa ou de alguma das suas prestações sem que o pagamento esteja efectuado, procede-se à execução do património da pessoa colectiva ou entidade equiparada.

A multa que não for voluntária ou coercivamente paga não pode ser convertida em prisão subsidiária.

### Admoestação

Se à pessoa colectiva ou entidade equiparada dever ser aplicada pena de multa em medida não superior a 240 dias, pode o tribunal limitar-se a proferir uma admoestação, aplicando-se correspondentemente o disposto nos n.os 2 e 3 do art.º 60.º (art.º 90.º-C).

A admoestação consiste numa solene censura oral feita em audiência, pelo tribunal, ao representante legal da pessoa colectiva ou entidade equiparada ou, na sua falta, a outra pessoa que nela ocupe uma posição de liderança.

### Vigilância judiciária

Se à pessoa coletiva ou entidade equiparada dever ser aplicada pena de multa em medida não superior a 600 dias, pode o tribunal limitar-se a determinar o seu acompanhamento por um representante judicial, pelo prazo de 1 a 5 anos, de modo que este proceda à fiscalização da atividade que determinou a condenação, bem como à fiscalização do cumprimento efetivo de um programa de cumprimento normativo com medidas de controlo e vigilância idóneas para prevenir crimes da mesma natureza ou para diminuir significativamente o risco da sua ocorrência.

### Pena de dissolução

A pena de dissolução é decretada pelo tribunal quando a pessoa coletiva ou entidade equiparada tiver sido criada com a intenção exclusiva ou predominante de praticar os crimes indicados no n.º 2 do art.º 11.º ou quando a prática reiterada de tais crimes mostre que a pessoa coletiva ou entidade equiparada está a ser utilizada, exclusiva ou predominantemente, para esse efeito, por quem nela ocupe uma posição de liderança (art.º 90.º-F).

A este respeito, dispõe o Acórdão de 2022-09-26, Processo n.º 11/20.0T9EPS.G1<sup>25</sup>, do Tribunal da Relação de Guimarães que: “[...] A extinção da pessoa coletiva não implica a extinção da respetiva responsabilidade criminal. A extinção do procedimento criminal contra a pessoa coletiva só se verifica com o registo do encerramento da sua liquidação, porquanto as penas pecuniárias devem ser levadas em conta no momento da sua liquidação. Isto é, a declaração de falência da sociedade não pode ser equiparada à morte para efeitos da extinção do procedimento criminal (Cfr. os citados: STJ, de 12.10.2006, in CJ, Acs. do STJ, XIV, 3, 207, da TRG, de 9 de Fevereiro de 2009, processo n.º 2701/08-1 do TRP de 10.3.2004, in CJ XXIX, 2, 201; e de 9.5.2007, in CJ XXXII, 3, 205)”.

Verificamos então, que no caso de uma sociedade comercial, declarada falida, continua a manter intacta a sua responsabilidade criminal.

#### Injunção judiciária

O tribunal pode ordenar à pessoa coletiva ou entidade equiparada (art.º 90.º-G):

A adoção e execução de certas providências, designadamente as que forem necessárias para cessar a atividade ilícita ou evitar as suas consequências; ou

A adoção e implementação de programa de cumprimento normativo com medidas de controlo e vigilância idóneas para prevenir crimes da mesma natureza ou para diminuir significativamente o risco da sua ocorrência.

#### Proibição de celebrar contratos

A proibição de celebrar certos contratos ou contratos com determinadas entidades é aplicável, pelo prazo de um a cinco anos, a pessoa colectiva ou entidade equiparada (art.º 90.º-H).

#### Privação do direito a subsídios, subvenções ou incentivos

---

<sup>25</sup> Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/11-2022-209670775>.

A privação do direito a subsídios, subvenções ou incentivos outorgados pelo Estado e demais pessoas colectivas públicas é aplicável, pelo prazo de um a cinco anos, a pessoa colectiva ou entidade equiparada (art.º 90.º-I).

#### Interdição do exercício de actividade

A interdição do exercício de certas actividades pode ser ordenada pelo tribunal, pelo prazo de três meses a cinco anos, quando o crime tiver sido cometido no exercício dessas actividades (art.º 90.º-J).

#### Encerramento de estabelecimento

O encerramento de estabelecimento pode ser ordenado pelo tribunal, pelo prazo de três meses a cinco anos, quando a infracção tiver sido cometida no âmbito da respectiva actividade (art.º 90.º-L).

Quando a pessoa coletiva ou entidade equiparada cometer crime punido com pena de multa superior a 600 dias, o tribunal pode determinar o encerramento definitivo do estabelecimento.

### **Medidas de segurança não privativas da liberdade**

#### Interdição de actividades

Quem for condenado por crime cometido com grave abuso de profissão, comércio ou indústria que exerça, ou com grosseira violação dos deveres inerentes, ou dele for absolvido só por falta de imputabilidade, é interdito do exercício da respectiva actividade quando, em face do facto praticado e da personalidade do agente, houver fundado receio de que possa vir a praticar outros factos da mesma espécie (art.º 100.º).

### **4.4. O CPP e a investigação fiscal**

A LGT é a lei que regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito da União Europeia e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial.

Consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais.

#### **4.5. O RGIT e a responsabilidade penal tributária**

O RGIT aplica-se às infrações das prestações tributárias, dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias, dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras, das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial.

No âmbito do processo de inquérito por crime fiscal são constituídos arguidos os agentes do crime, sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas, cuja responsabilidade decorre do n.º 1 e n.º 3 do artigo 7.º do RGIT. A pessoa coletiva é constituída arguida na pessoa do seu legal representante e são constituídas arguidas as pessoas que tenham agido em nome da pessoa coletiva, previsto no art.º 6.º do RGIT.

No caso da responsabilidade contraordenacional das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes (n.º 4 do artigo 7.º do RGIT).

### **5. Dos crimes em especial**

O direito penal fiscal português, é o direito que tipifica os comportamentos dos contribuintes como infrações e identifica os que são considerados crimes fiscais e os que são considerados contraordenações.

O RGIT é o diploma legal que em relação aos crimes tributários e fiscais, já referido no Ponto 3, e distingue-os entre crimes tributários comuns, nomeadamente, a burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada, e a violação do segredo fiscal, crimes fiscais, nomeadamente a fraude, fraude fiscal e abuso de confiança fiscal, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, investiga os crimes tributários comuns, os crimes fiscais e os crimes aduaneiros.

### **5.1. O Abuso de confiança fiscal**

O crime de abuso de confiança fiscal (ACF), está definido no art.º 105º do RGIT e traduz-se resumidamente como, quem não entregar à administração tributária o imposto a que estava obrigado a entregar, total ou parcialmente, o montante de 7.500,00€, é punido com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias.

É considerada também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja e ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

Os factos descritos, só são puníveis se, tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, se a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

Quando a entrega não efetuada, for superior a 50.000,00 euros, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.

Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

A punibilidade dos factos exige a verificação dos seguintes pressupostos:

- Ter decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação tributária (alínea a) do n.º 4 do art.º 105 do RGIT); e
- A prestação ter sido comunicada à administração tributária através da correspondente declaração e não ser paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias a contar da notificação realizada pela AT para o efeito (alínea b) do n.º 4 do art.º 105 do RGIT).

É de referir, que os agentes que praticam o crime de ACF, por se apoderam de valores que não lhes pertencem integrando-os na sua esfera patrimonial e deste modo não entram nos Cofres do Estado, por exemplo, das retenções efetuadas aos trabalhadores, ou o IVA pago pelos clientes.

No crime abuso de confiança contra a segurança social, as entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º do RGIT, sendo que não está estabelecido um valor limite para este tipo de ilicitude (art.º 106º e 107º do RGIT).

## **5.2. A Fraude Fiscal**

O crime de fraude fiscal (FF), está definido no art.º 103º do RGIT que resumidamente o define como condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

A fraude fiscal pode ter lugar por 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; por ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária ou por celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Os factos previstos são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for superior a 15.000,00 euros, com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

## **5.3. Fraude qualificada**

O crime de fraude fiscal qualificada (FFQ), está definido no art.º 104º do RGIT e quanto aos factos previstos no art.º 103º se se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias, são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas, nomeadamente, se o agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; e/ou o agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;

e/ou o agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; e/ou o agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e/ou o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; e/ou o agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

A mesma pena é aplicável quando, a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou se a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000,00 euros.

Se a vantagem patrimonial for de valor superior 200.000,00 euros, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

#### **5.4. A burla tributária**

O crime de burla tributária (BT), está definido no art.º 87º, resumidamente como quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Se a atribuição patrimonial for de valor elevado<sup>26</sup>, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado<sup>27</sup>, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

---

<sup>26</sup> artigo 202.º CP, considera-se:

a) Valor elevado: aquele que exceder 50 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto;

b) Valor consideravelmente elevado: aquele que exceder 200 unidades de conta avaliadas no momento da prática do facto.

As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim de determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais, não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

A tentativa é punível.

Conforme consta no Ac. TRP de 21-03-2013<sup>28</sup>, «I. O crime de burla tributária é um verdadeiro tipo de burla especial, cujo bem jurídico protegido é o património público, que se consuma quando se efetiva a indevida atribuição patrimonial de que vai resultar o enriquecimento ilegítimo do agente. II. No crime de branqueamento de capitais protege-se o circuito financeiro, económico e jurídico, resguardando-o de bens de origem criminosa que aí procuram a sua legitimação. [...] IV. Os crimes de burla tributária e de branqueamento de capitais são estruturalmente autónomos entre si, sendo de notar que a utilização do dinheiro conseguido com a burla tributária constitui uma ação distinta e independente da consumação deste crime. V. Sendo estruturalmente autónomos e protegendo bens jurídicos diversos, os crimes de burla tributária e de branqueamento de capitais concorrem em acumulação real.»

Ainda na senda do crime de burla tributária é referido no Ac. TRP de 28.09.2016<sup>29</sup>, «No crime de burla tributária, estando em causa uma burla por palavras ou declarações expressas, é à luz da conduta do arguido e do conteúdo dessas declarações, que deverá ser apreciada a existência por parte deste do domínio do erro que provoca a acção enganosa idónea a causar o enriquecimento do agente e o empobrecimento da administração.»

## 6. O processo penal tributário

É com a aquisição da notícia de um crime tributário que origina o levantamento de um auto de notícia, sendo este a base para a elaboração de um inquérito criminal fiscal, cuja investigação é iniciada no órgão de polícia criminal competente sob a supervisão do Ministério Público.

A aquisição da notícia de crime tributário pode ter origem por conhecimento próprio do Ministério Público, por conhecimento próprio dos órgãos da administração tributária com

---

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> Consultado em [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=259&tabela=leis&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis&so_miolo=).

<sup>29</sup> Consultado em [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=259&tabela=leis&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis&so_miolo=).

competência delegada para os atos de inquérito por intermédio dos órgãos de polícia criminal, por intermédio dos agentes tributários ou mediante denúncia (art.º 35º RGIT, art.º 241º CPP).

O auto de notícia deve conter os factos que constituem o crime, o dia, a hora, o local e as circunstâncias em que o crime foi cometido e tudo o que puderem averiguar acerca da identificação dos agentes e dos ofendidos, bem como, os meios de prova conhecidos, nomeadamente as testemunhas que puderem depor sobre os factos (art.º 243º do CPP).

Depois de adquirida a notícia de um crime tributário procede-se ao inquérito, este, sob a direção do Ministério Público (art.º 263º do CPP), que inclui um conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas (art.º 262º do CPP), as quais depois de acareadas para os autos, juntamente com as diligências processuais, elabora-se o relatório final, que irá ser o instrumento base para o Ministério Público proferir o despacho.

São Órgãos de Polícia Criminal (OPC) de competência genérica, a Polícia Judiciária (PJ), a Guarda Nacional Republicana (GNR) e a Polícia de Segurança Pública (PSP) e possuem competência específica todos os restantes órgãos de polícia criminal (art.º 3º da LOIC).

A atribuição de competência específica obedece aos princípios da especialização e racionalização na afetação dos recursos disponíveis para a investigação criminal (art.º 4º da LOIC) e sem prejuízo dos casos de competência deferida, o OPC que tiver notícia do crime e não seja competente para a sua investigação apenas pode praticar os atos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova (art.º 5º da LOIC).

Se a investigação em curso vier a revelar conexão com crimes que não são da competência do órgão de polícia criminal que tiver iniciado a investigação, este remete, com conhecimento à autoridade judiciária, o processo para o órgão de polícia criminal competente, no mais curto prazo, que não pode exceder vinte e quatro horas.

Os órgãos de polícia criminal cooperam mutuamente no exercício das suas atribuições, devem comunicar à entidade competente, no mais curto prazo, que não pode exceder vinte e quatro horas, os factos de que tenham conhecimento relativos à preparação e execução de crimes para cuja investigação não sejam competentes, apenas podendo praticar, até à sua intervenção, os atos cautelares e urgentes para obstar à sua consumação e assegurar os meios de prova.

O número único de identificação do processo (NUIPC) é atribuído pelo OPC competente para a investigação, é constituído por um conjunto de 14 posições, por cujas regras estão definidas no artº 3º da Portaria n.º 1223-A/91, de 30 de dezembro, nomeadamente:

- Um número sequencial de seis dígitos, a iniciar em 1 em cada ano civil;
- Os dois últimos algarismos do número do ano civil em curso à data da atribuição, separados dos dígitos anteriores por uma barra (/);
- Um dígito de controlo, separado dos dígitos anteriores por um ponto (.); e
- Cinco caracteres para identificação do serviço notador (código identificador do serviço notador).

Os art.ºs 6º e 7º da LOIC definem as competências da PJ, da PSP e da GNR em matéria de investigação criminal.

Os órgãos da administração tributária são equiparados a OPC's, em matéria de poderes e de funções, com competência para os atos de inquérito delegadas pelo Ministério Público (art.º 40º do RGIT).

A competência para a prática dos atos de inquérito (investigação) é delegada nos funcionários designados pelas autoridades de polícia criminal competentes, no âmbito da autonomia técnica e tática necessária ao eficaz exercício dessas atribuições (art.º 41º do RGIT).

Em caso de flagrante delito por crime tributário punível com pena de prisão os agentes da administração tributária, bem como, os órgãos de polícia criminal devem proceder à detenção, nos termos do disposto no art.º 255.º do Código de Processo Penal (art.º 36.º do RGIT).

Qualquer órgão de polícia criminal ou agente da administração tributária pratica, em caso de urgência ou de perigo de demora, os atos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova, nos termos do disposto no art.º 249.º do Código de Processo Pena (art.º 37º do RGIT).

## **6.1. Das autoridades e órgãos de polícia criminal**

As Autoridades de Polícia Criminal (APC) e os Órgãos de Polícia Criminais (OPC) estão identificadas no CPP.

Dispões a alínea c) do art.º 1º do CPP, que se consideram OPC's, todas as entidades e agentes policiais a quem caiba levar a cabo quaisquer atos ordenados por uma autoridade judiciária ou determinados pelo CPP.

Os OPC's podem realizar as atividades que são dirigidas aos fins do processo penal, sempre que a lei o prever e no caso de aplicação de medidas cautelares e de polícia ou por incumbência do Ministério Público, que é o titular do processo de inquérito, através de um despacho de delegação de competência.

E apenas podem praticar atos de investigação criminal, ao abrigo de despacho de delegação de competência, depois da comunicação da notícia do crime ao Ministério Público, de acordo com os termos estabelecidos no despacho.

As autoridades judiciárias e os tribunais, no exercício das suas funções, têm o direito de ser coadjuvados por todas as outras autoridades, nos termos do n.º 2, do art.º 9º do CPP.

Conforme é referenciado no Parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º P000452012, a prática de atos relativos aos fins do inquérito, por iniciativa própria do OPC, depende sempre da verificação dos pressupostos de necessidade e urgência.

As autoridades e os órgãos de polícia criminal da PSP e da GNR, por iniciativa própria que vise a prossecução de fins do processo penal, podem:

- a) Quanto a matérias que não integrem a reserva judiciária legal, praticar todos os atos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova que não atinjam direitos protegidos por lei (art.º 249.º, n.º 1, do CPP);
- b) Relativamente a matérias previstas nas reservas de competência das autoridades judiciárias, realizar os atos permitidos por previsão legal especial dentro dos estritos pressupostos jurídico-normativos estabelecidos pela lei.

A interpelação de «jornalistas», diretores de informação, administradores ou gerentes de entidade proprietária de órgão de comunicação social ou qualquer outra pessoa que nele exerça funções com vista à solicitação de documentos ou quaisquer objetos que estiverem na posse daquele órgão, para a prossecução de fins do processo penal, integra a competência reservada da autoridade judiciária que dirige o processo (por força do disposto no n.º 1 do art.º 182.º do CPP conjugado com o art.º 135.º, n.º 1, do CPP e o art.º 11.º, n.º 5, do Estatuto do Jornalista).

A solicitação de imagens captadas e na posse de órgãos de comunicação social para os fins do processo penal é, assim, matéria da competência reservada das autoridades judiciárias independentemente de as imagens estarem protegidas por sigilo profissional do jornalista ou não.

O sistema legal não compreende qualquer norma especial que preveja a derrogação da reserva judiciária no caso de medidas cautelares e de polícia determinadas pela urgência e perigo na demora relativa ao acesso a conteúdos de documentos, em qualquer suporte, na posse de destinatários que podem deter informação protegida pelo sigilo jornalístico.

Não é admissível que órgãos de polícia criminal, por iniciativa própria dirigida à prossecução de finalidades do processo penal, interpelem elementos de órgão de comunicação social com vista ao visionamento de imagens que estão na sua posse e foram captadas por «jornalistas», outros «funcionários» ou «demais colaboradores» dessa entidade (por força do disposto no n.º 1 do art.º 182.º do Código de Processo Penal, conjugado com o n.º 2 do art.º 135.º do mesmo diploma, o art.º 11.º, n.º 5, do Estatuto do Jornalista e art.º s 11.º, n.º 1, alínea c), e 14.º, números 1 e 7, da Lei do Cibercrime).

Se a autoridade ou órgão de polícia criminal da PSP ou da GNR tiver conhecimento de que elementos de um órgão comunicação social recolheram imagens que podem ser relevantes para investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas deve comunicá-lo no mais curto prazo ao Ministério Público para este decidir ou promover o que tiver por conveniente.

Se uma autoridade ou um órgão de polícia criminal da PSP ou da GNR entender que se afigura necessário à descoberta da verdade em processo penal obter imagens recolhidas e na posse de órgão de comunicação social (em suporte digital ou material) em relação às quais haja receio de que possam perder--se, alterar-se ou deixar de estar disponíveis, existindo urgência ou perigo na demora e não sendo possível contactar tempestivamente magistrado do Ministério Público, pode ordenar a quem tenha disponibilidade ou controlo desses dados que os preserve (ao abrigo das disposições conjugadas dos art.º s 55.º, n.º 2 e 249.º, n.º 1, do CPP e dos art.º s 11.º, n.º 1, alínea c), e 12.º, n.º 2, da Lei do Cibercrime).

Sendo emitida a injunção referida na conclusão anterior, deve ser dada notícia imediata do facto à autoridade judiciária que dirige o processo e transmitido o relatório previsto no art.º 253.º do Código de Processo Penal.

A injunção policial deve discriminar a natureza das imagens, a sua origem e destino, se forem conhecidos, e o período pelo qual as imagens deverão ser preservadas, até um máximo de três meses (art.º 12.º, n.º 3, da Lei do Cibercrime).

O n.º 2 do art.º 257º do CPP, dispõe quem pode ordenar a detenção fora de flagrante delito.

### **6.1.1. Órgãos de polícia criminal**

São OPC's os definidos na LOIC<sup>30</sup>, cujas competências se distinguem entre genérica, específica e reservada.

#### ***6.1.1.1. Competência Genérica***

São órgão de polícia criminal de competência genérica:

- a) A Polícia Judiciária (PJ);
- b) A Guarda Nacional Republicana (GNR);
- c) A Polícia de Segurança Pública (PSP).

#### ***6.1.1.2. Competência Específica***

São órgão de polícia criminal com competência específica todos os restantes órgãos de polícia criminal. A atribuição de competência específica obedece aos princípios da especialização e racionalização na afetação dos recursos disponíveis para a investigação criminal (art.º 4º da LOIC).

A PJ, a GNR e a PSP, estão impedidos de iniciar ou prosseguir investigações por crimes que, em concreto, estejam a ser investigados por OPC de competência específica (nº 2 do art.º 4º da LOIC).

O OPC que tiver notícia do crime e não seja competente para a sua investigação apenas pode praticar os atos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova.

Se a investigação em curso vier a revelar conexão com crimes que não são da competência do OPC que tiver iniciado a investigação, este remete, com conhecimento à autoridade judiciária, o processo para o OPC competente, no mais curto prazo, que não pode exceder vinte e quatro horas. (art.º 5º da LOIC).

---

<sup>30</sup> Lei de Organização e Investigação Criminal (Lei 49/08 de 27/08, publicada no Diário da República nº 165 I Série de 27 de agosto de 2008, p. 6038 a 6042, na versão atualizada da (Lei n.º 2/2023, de 16/01).

Se dois ou mais OPC's se considerarem incompetentes para a investigação criminal do mesmo crime, o conflito é dirimido pela autoridade judiciária competente em cada fase do processo (art.º 9.º da LOIC).

Contudo, os OPC's obedecem ao dever de cooperação (art.º 10º da LOIC).

### **6.1.1.3. Competência Reservada**

São órgão de polícia criminal com competência reservada os previstos em legislação criada para o efeito.

Cada OPC, está a coberto de Lei Orgânica própria (art.º 166º da CRP) que revestem a forma de lei orgânica os atos previstos nas alíneas a) a f), h), j), primeira parte da alínea l), q) e t) do art.º 164.º e no art.º 255º ambos da CRP.

Compete aos órgãos de polícia criminal:

- a. Coadjuvar as autoridades judiciárias na investigação;
- b. Desenvolver as ações de prevenção e investigação da sua competência ou que lhes sejam cometidas pelas autoridades judiciárias competentes.

### **6.1.2. Polícia de Segurança Pública**

A PSP rege-se pela Lei nº 53/07 de 31 de agosto, Lei Orgânica da PSP (LO PSP) que dispõe que é uma força de segurança, uniformizada e armada, com natureza de serviço público e dotada de autonomia administrativa (nº 1 do art.º 1º da LO PSP), que tem por missão assegurar a legalidade democrática, garantir a segurança interna e os direitos dos cidadãos, nos termos da Constituição e da lei (nº 2 do art.º 1º da LO PSP), na dependência do membro do Governo responsável pela área da administração interna e a sua organização é única para todo o território nacional (art.º 2º da LO PSP).

As atribuições da PSP encontram-se elencadas no art.º 3º da LO PSP e entre elas destacam-se:

- Prevenir a criminalidade em geral, em coordenação com as demais forças e serviços de segurança;
- Desenvolver as ações de investigação criminal e contraordenacional que lhe sejam atribuídas por lei, delegadas pelas autoridades judiciárias ou solicitadas pelas autoridades administrativas; e

- Garantir a execução dos atos administrativos emanados da autoridade competente que visem impedir o incumprimento da lei ou a sua violação continuada.

Destacam-se os deveres de colaboração, disposto no art.º 6º da LO PSP, nomeadamente o dever de cooperar com as demais forças e serviços de segurança, bem como com as autoridades públicas, designadamente, com os órgãos autárquicos e outros organismos, nos termos da lei.

### **6.1.3. Guarda Nacional Republicana**

A GNR rege-se pela Lei nº 63/2007 de 6 de novembro, Lei Orgânica da GNR (LO GNR) que dispõe que é uma força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa (nº1 do art.º 1º da LO GNR), que tem por missão assegurar a legalidade democrática, garantir a segurança interna e os direitos dos cidadãos (nº2 art.º 1º da LO GNR), na dependência do membro do Governo responsável pela área da administração interna (art.º 2º da LO GNR).

As atribuições da GNR encontram-se elencadas no art.º 3º da LO GNR e entre elas destacam-se:

- Prevenir a criminalidade em geral, em coordenação com as demais forças e serviços de segurança;
- Desenvolver as ações de investigação criminal e contraordenacional que lhe sejam atribuídas por lei, delegadas pelas autoridades judiciárias ou solicitadas pelas autoridades administrativas; e
- Garantir a execução dos atos administrativos emanados da autoridade competente que visem impedir o incumprimento da lei ou a sua violação continuada.

Destacam-se os deveres de colaboração, disposto no art.º 6º da LO GNR, nomeadamente o dever de cooperar com as demais forças e serviços de segurança, bem como com as autoridades públicas, designadamente, com os órgãos autárquicos e outros organismos, nos termos da lei.

As atribuições previstas nos art.º s 3º da LO PSP e da LO GNR, são muito semelhantes, com exceção da alínea n) que:

- Atribui à PSP, assegurar o cumprimento das disposições legais e regulamentares referentes à proteção do ambiente, bem como prevenir e investigar os respetivos ilícitos; e
- Atribui à GNR, participar na fiscalização do uso e transporte de armas, munições e substâncias explosivas e equiparadas que não pertençam às demais forças e serviços de segurança ou às Forças Armadas, sem prejuízo das competências atribuídas a outras entidades.

As atribuições específicas dispostas nas LO PSP e LO GNR, são diferentes, destacando-se o disposto no nº 2 do art.º 3º da LO GNR lhe atribui:

- Prevenir e investigar as infrações tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circularização de mercadorias sujeitas à ação tributária, fiscal ou aduaneira.

#### ***6.1.3.1. Autoridade de Polícia Tributária***

A Autoridade de Polícia Tributária (APT) (art.º 13º da LO GNR), para efeitos do regime jurídico aplicável às infrações tributárias, são consideradas autoridades de polícia tributária:

- Todos os oficiais no exercício de funções de comando nas Unidades de Controlo Costeiro e de Ação Fiscal e nas respectivas subunidades;
- Outros oficiais da Guarda, quando no exercício de funções de comando operacional de âmbito tributário.

De forma a permitir o cumprimento da sua missão tributária, bem como a prossecução das suas atribuições de natureza financeira e patrimonial, a Guarda mantém uma ligação funcional com o Ministério das Finanças, regulada por portaria conjunta do ministro da tutela e do membro do Governo responsável pela área das finanças.

#### ***6.1.3.2. Unidade de Ação Fiscal***

A Unidade Ação Fiscal (UAF) (art.º 41º da LO GNR), é uma unidade especializada de âmbito nacional com competência específica de investigação para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira cometida à Guarda.

#### **6.1.4. Polícia Judiciária**

A PJ rege-se pela Lei n.º 35/23 de 21 de julho, Lei Orgânica da PJ (LO PJ), que dispõe que é um corpo superior de polícia criminal organizado hierarquicamente na dependência do membro do Governo responsável pela área da justiça e fiscalizado nos termos da lei (n.º 1 do art.º 1.º da LO PJ), e é um serviço central da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa (n.º 2 do art.º 1.º da LO PJ), que tem como missão coadjuvar as autoridades judiciárias na investigação criminal que lhe esteja especificamente cometida pela Lei de Organização da Investigação Criminal ou que lhe seja delegada pelas autoridades judiciárias competentes (n.º 1 do art.º 2.º da LO PJ).

As atribuições da PJ encontram-se elencadas no n.º 2 do art.º 2.º da LO PJ, nomeadamente:

- Desenvolver e promover as ações de prevenção, deteção e investigação criminal da sua competência ou que lhe sejam cometidas pela Lei de Segurança Interna, pela Lei-Quadro da Política Criminal e pelas estratégias nacionais que definem os objetivos, as prioridades e as orientações de política criminal; e
- Realizar, enquanto entidade oficial, perícias e exames.

Destacam-se os deveres de cooperação, disposto no art.º 12.º da LO PJ, nomeadamente a sujeição ao dever recíproco de cooperação com as restantes entidades e organismos com atribuições na prevenção, deteção e na repressão da criminalidade (n.º 1 do art.º 12.º da LO PJ), bem como, todas as pessoas, singulares ou coletivas, públicas ou privadas têm o dever de prestar colaboração à PJ, sempre que justificadamente lhes seja solicitado, sem prejuízo dos regimes de sigilo aplicáveis, e as pessoas e entidades que exerçam funções de vigilância, proteção e segurança a pessoas, bens e a instalações públicas ou privadas têm o especial dever de colaborar com a PJ (n.º 2 e n.º 3 do art.º 12.º da LO PJ).

#### **6.1.5. Autoridade Tributária e Aduaneira**

A AT rege-se na Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, Lei Orgânica da AT (LO AT), que dispõe que a AT é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa (n.º 1 do art.º 1.º da LO AT), com unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros (n.º 2 art.º 1.º da LO AT).

As atribuições da AT encontram-se elencadas no n.º 2 do art.º 2º da LO AT, e entre elas destaca-se:

- Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições; e
- Colaborar com as autoridades competentes na definição e na execução das políticas de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, bem como assegurar a disponibilização de informação sobre a identificação das pessoas singulares que detêm a propriedade e o controlo de pessoas coletivas e de centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica, nos termos previstos na lei.

## **6.2. Das regras de competência territorial**

Dispõe o art.º 7º do CP, que quanto ao lugar da prática do facto (crime), considera-se praticado tanto no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter atuado e no caso de tentativa, o facto considera-se igualmente praticado no lugar em que, de acordo com a representação do agente, o resultado se deveria ter produzido.

Na investigação de crimes fiscais, aplica-se a mesma regra do art.º 7º do CP, a qual foi transposta para o art.º 5º do RGIT, pelo que, no caso do crime ser praticado por sociedades o lugar da prática do crime é a sua sede.

As investigações dos crimes fiscais ficam a cargo das Direções de Finanças territorialmente competentes, em Lisboa e Porto através das Divisões de Processos Criminais Fiscais e nos restantes distritos de Portugal, através dos Núcleos de Investigação Criminal.

No decorrer de uma investigação, quando se verifica que a prática do crime é lugar diferente da Direção de Finanças que tem a cargo a investigação, nos termos do n.º 3 do art.º 5.º do RGIT, e art.º s 19.º e 264.º do CPP, suscita-se, a incompetência territorial do OPC, relativamente aos sujeitos passivos (n.º 2 do art.º 5.º e a al. b) do n.º 1 do art.º 41.º, ambos do RGIT e n.º 1 do art.º 19.º do CPP) e solicitar à entidade judiciária que os factos sejam investigados na área da Direção de Finanças competente.

### 6.3. Estratégias da investigação criminal tributária

É no decorrer da investigação criminal que se afere a existência de um crime. Após a descoberta e a recolha da prova, identificam-se os autores e atribuem-se as respetivas responsabilidades do crime.

O sucesso da investigação apoia-se na correta aplicação das normas legais, aliada à experiência do investigador.

Faz parte da estratégia da investigação, com vista ao apuramento da verdade, a recolha de prova, quer na forma material, documental e testemunhal, quer na verificação de alguns pressupostos de incoerência quanto à prática do crime.

Identificado o presumível autor do crime, o objeto do crime, a data em que foi cometido o crime e as testemunhas, segue-se o registo em auto de inquirição da prova testemunhal, que pode ser confirmada pelo presumível autor do crime em auto de interrogatório.

Concretamente, na investigação do crime de abuso de confiança fiscal por falta de entrega do IVA, por exemplo, o inspetor a quem foi distribuído o Processo de Inquérito, inicia a investigação com a consulta e recolha dos dados constantes no sistema informático da AT, mais concretamente nas aplicações SINQUER, SEFWEB, SCO, SGDC e VIC.

Junta-se aos autos a Certidão Permanente<sup>31</sup>, onde nela consta o início da atividade, o objeto social da sociedade, os seus gerentes de direito e os gerentes de facto, dado que são os gerentes de facto que podem ser responsabilizados criminalmente, assim como, as Declarações Periódicas do IVA (DP's), respeitantes aos períodos que se encontram em investigação, e ainda todas as informações que julgue pertinentes para juntar aos autos.

Identificam-se dos suspeitos, apura-se a atividade exercida pela sociedade, o enquadramento em IVA e IRS.

Procede-se à notificação (sociedade e gerência) nos termos do n.º4, b) do art.º 105º do RGIT.

Esta notificação é de extrema importância na medida em que se não estiver devidamente concretizada, pode o Ministério Público não poder deduzir acusação resultando no arquivamento do processo.

---

<sup>31</sup> Certidão permanente é um documento que reúne toda a informação pública sobre uma empresa.

Vejamos em concreto, uma situação em que o gerente não foi notificado por si e apenas o foi, na pessoa do legal representante da sociedade, dando origem à decisão de arquivamento no tribunal de 1ª instância.

Resumidamente enquadrámos o sucedido quanto à imputação ao gerente da sociedade da responsabilidade criminal

A sociedade X e seu gerente, foram indiciados por crime de abuso de confiança fiscal, p.p. no art.º 105º do RGIT, por falta de entrega do IVA apurado na DP de um determinado período. Durante a investigação, foi efetuada a notificação pessoal nos termos da alínea b) do nº 4 do artigo 105, seguinte:

Notificação para a sociedade

Fica a sociedade comercial X com sede na Y, notificada na pessoa do seu legal representante, que se encontra em curso o Processo de Inquérito NUIPC: Z, instaurado contra a citada sociedade, relativo ao eventual cometimento do crime de Abuso de Confiança Fiscal, previsto e punido pelo art.º 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), quanto aos valores em causa nesse mesmo processo de inquérito, – IVA apurado, declarado à administração tributária e não entregue, que se discrimina:

Período de IVA	Valor do Imposto	Imposto Pago	Juros Moratórios	Valor da Coima
Ano/Período	Superior a 7.500,00€	0,00 €	€	€

Que poderá V. Ex.ª beneficiar do consagrado na alínea b) do nº 4 do art. 105.º do RGIT (a extinção do procedimento criminal) se, no prazo de 30 dias a contar desta data, efetuar o pagamento das prestações/impostos ainda em falta no referido inquérito, acrescidas de juros respetivos e da coima aplicável que se mostre devida, pelo que deverá solicitar guias para efetuar os pagamentos no Serviço de Finanças de ---- (----), o territorialmente competente para o efeito, fazendo referência aos processos de execução fiscal e de contraordenação abaixo referidos.

Notificação para o gerente

Fica o Sr. A notificado, na qualidade de gerente responsável da Sociedade X com sede na Y notificado, que se encontra em curso o Processo de Inquérito NUIPC: Z instaurado contra a citada sociedade, relativo ao eventual cometimento do crime de Abuso de Confiança Fiscal, previsto e punido pelo art. 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), quanto aos valores em causa nesse mesmo processo de inquérito, – IVA apurado, declarado à administração tributária e não entregue, que se discrimina:

Período de IVA	Valor do Imposto	Imposto Pago	Juros Moratórios	Valor da Coima
Ano/Período	Superior a 7.500,00€	0,00 €	€	€

Que poderá V. Ex.<sup>a</sup> beneficiar do consagrado na alínea b) do n.º 4 do art. 105.º do RGIT (a extinção do procedimento criminal) se, no prazo de 30 dias a contar desta data, efetuar o pagamento das prestações/impostos ainda em falta no referido inquérito, acrescidas de juros respetivos e da coima aplicável que se mostre devida, pelo que deverá solicitar guias para efetuar os pagamentos no Serviço de Finanças de ----- (----), o territorialmente competente para o efeito, fazendo referência aos processos de execução fiscal e de contraordenação abaixo referidos.

No caso em concreto, verifica-se que a notificação pessoal à sociedade arguida foi devidamente efetivada, já a notificação pessoal ao gerente, refere «[...] na qualidade de gerente responsável da Sociedade [...]». Onde deveria estar, por si e na qualidade de gerente responsável da Sociedade X.

O tribunal de 1ª instância apreciou e decidiu:

«[...] Cumpre apreciar e decidir. Nos casos em que está em causa o crime de abuso de confiança fiscal, p.p. pelos art.ºs 6.º, 7.º e 105.º do RGIT, n.ºs 1, 2 e 4 e 7 do RGIT. a notificação efetuada nos termos do art. 105, n.º 4, alínea b), do mesmo diploma legal, deve ser efectuada ao ente colectivo, na pessoa que a representa e, igualmente, à pessoa que a representa, mas, agora, em seu nome pessoal, porquanto são diversas as qualidades em que intervém.

[...] Se o Ministério Público não podia ter deduzido a acusação, porque não foi feita a notificação em causa, feito o julgamento e constatada a não verificação da condição objetiva de punibilidade, não faz sentido que o tribunal a supra, precisamente porque processa esta fase, não devia ter chegado.»

No caso em concreto e, no disposto da alínea a) e b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, consta “Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.»

Na realidade ao arguido, pessoa singular, apenas foi notificado enquanto legal representante da sociedade e não em seu nome pessoal.

Teremos de concluir que comete o crime de abuso de confiança fiscal, quem, estando legalmente obrigado a entregar à administração tributária prestação que, tendo recebido, tenha a obrigação legal de liquidar de valor superior a 7.500,00€, omite total ou parcialmente tal entrega, desde que cumulativamente:

- tenham decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e a prestação comunicada à AT não tenha sido paga acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável; e
- No prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.

Portanto, antes que tenham decorrido aqueles 90 dias, após a data em que deveria ter sido entregue a prestação tributária, e antes que tenha sido efetuada a notificação em causa, para que seja efetuada a entrega da prestação tributária e após esta tenham decorridos 30 dias, não se encontram preenchidos todos os elementos objetivos e subjetivos do tipo, antes de decorrida aqueles 90 dias bem, assim como antes de transcorrido prazo de 30 dias após aquela notificação obrigatória, estamos no âmbito da responsabilidade contraordenacional.

Posto isto, até esse momento, cf. entendeu aquele tribunal, não se verificam e não pode haver suspeitas da prática de crime. As suspeitas da prática de crime só são legítimas e suscetíveis de fundamentar a constituição de arguido, a partir do momento em que se verificar, que já decorreram 90 dias após a data em que o contribuinte devia ter entregue a prestação tributária, cfr. está previsto no art.º 105º do RGIT, bem como, realizada a notificação que alude a alínea b) do nº4 do mesmo artigo e que já se encontra esgotado o prazo dos 30 dias, ali previsto.

Considerou o Tribunal que:

- Não se encontram preenchidos todos os elementos objetivos e subjetivos do tipo;
- A acusação deveria ter sido rejeitada aquando da prolação do despacho proferido;
- Nos termos do disposto dos nºs 2, alínea a) e nº 3, alínea d) do artigo 311º CPP, por não estar verificada a condição objetiva de punibilidade, ou seja, a atualidade descrita na acusação não consubstancia crime, já que não se pode transformar conduta atípica.

Resultando na rejeição da acusação e no arquivamento dos autos. Temos a indicar que a AT recorreu da sentença e conseguiu que o arguido fosse devidamente notificado, garantindo-lhe os prazos de pagamento previstos no artigo 105º do RGIT.

Numa segunda fase do processo investigatório, inicia-se o processo de recolha de prova documental, sendo a prova documental externa mais fidedigna que a prova documental

interna, seguida da recolha de prova testemunhal, premiando a inquirição das testemunhas mais afastadas dos factos, terminando na inquirição das testemunhas mais próximas dos factos, podendo e devendo estas últimas, serem confrontadas com as provas já recolhidas.

Procede-se à notificação do contabilista certificado da sociedade, com vista à obtenção dos documentos contabilísticos<sup>32</sup> da sociedade, e para ser inquirido na qualidade de testemunha.

Quanto à obtenção de documentos contabilísticos há contabilistas que invocam o segredo profissional e o dever de confidencialidade e não colaboram com a justiça. A esse respeito na palavras do Tribunal da Relação de Lisboa<sup>33</sup> « [...] Quanto à imprescindibilidade do depoimento para a descoberta da verdade está em causa a realização de prova com vista ao esclarecimento dos factos, dos seus contornos e se os arguidos praticaram ou não o crime imputado, ou seja, assegurar a administração da justiça e o interesse público do Estado em exercer o *jus puniendi*<sup>34</sup>.

Logo, estando em causa crimes fiscais, o testemunho de PM, contabilista certificada, que, no exercício dessa profissão, procedeu à organização e execução da contabilidade da sociedade e ao tratamento de todos os documentos de suporte dos registos de fluxos financeiros a ela relativos, apresenta-se essencial para o esclarecimento do circunstancialismo fáctico em discussão nos autos.

A legitimidade da escusa relativamente a todas as informações de que tenha tomado conhecimento no exercício da sua profissão foi reconhecida pelo despacho judicial, face ao dever de sigilo imposto aos contabilistas certificados Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

Perante a ponderação concreta dos interesses em confronto e tendo em conta a imprescindibilidade da informação pretendida, a gravidade do crime em questão e a necessidade de proteção de bens jurídicos, apresenta-se claramente superior o interesse público na boa administração da justiça, que exige uma descoberta da verdade material subjacente à produção de prova, com vista ao apuramento dos factos em discussão na audiência de julgamento, devendo, pois, o mesmo prevalecer perante o interesse que se visa tutelar com o sigilo imposto ao contabilista certificado.

---

<sup>32</sup> Balancete analítico do período, extratos de contas (21- Clientes, 22 - Fornecedores, 242 – Retenção de Impostos sobre Rendimentos, 2432 - Iva Dedutível, 2433- Iva Liquidado.

<sup>33</sup> Acórdão Processo nº2223/16.1T9ALM-B.L1-3; Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/352afcee4c6d70df80258956005a71aa?OpenDocument>.

<sup>34</sup> expressão latina que pode ser traduzida literalmente como direito de punir do Estado.

Em face disto, a quebra de sigilo profissional solicitada mostra-se legalmente justificada.».

Vencido o prazo dos 30 dias indicado no n.º 4, alínea b) do art.º 105º do RGIT, após recolhida prova bastante, procede-se à constituição de arguidos, com aplicação da medida de coação menos gravosa, Termo de Identidade e Residência (TIR) da sociedade e dos gerentes de facto.

Também a este respeito há que referir que existem gerentes de facto, efetivamente identificados como tal, que se opõem a serem constituídos arguidos, invocando que não são os gerentes, que são apenas colaboradores da sociedade e não constam na Certidão Permanente, sabendo a investigação, por meio de vigilâncias e testemunhos de terceiros, entre outras provas, que aquela pessoa é efetivamente o gerente de facto da sociedade, sendo o gerente de direito (o que consta na Certidão Permanente) um Testa de Ferro<sup>35</sup>.

Perante estas recusas, devem os OPC's constituí-los oralmente na presença de uma testemunha e seguir os tramites normais.

A constituição de arguido fica reduzida a Termo, com os direitos e deveres previstos no art.º 61.º do CPP e Lei n.º 34/2004, de 29/7, nomeadamente;

os Direitos de:

- Estar presente aos atos processuais que diretamente lhe disserem respeito;
- Ser ouvido pelo Tribunal ou pelo Juiz de Instrução sempre que eles devam tomar qualquer decisão que pessoalmente o afete;
- Ser informado dos factos que lhe são imputados antes de prestar declarações perante qualquer entidade;
- Não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar;
- Constituir advogado ou solicitar a nomeação de um defensor;
- Ser assistido por defensor em todos os atos processuais em que participar e, quando detido, comunicar, mesmo em privado, com ele;
- Intervir no inquérito e na instrução, oferecendo provas e requerendo as diligências que se lhe afigurarem necessárias;

---

<sup>35</sup> Testa de ferro, é o nome que se dá ao indivíduo que aparece como sendo o gerente de uma sociedade, mas não tem poder sob a mesma, enquanto o verdadeiro gerente de facto se mantém no anonimato, controlando a empresa.

- Ser informado, pela autoridade judiciária ou pelo órgão de polícia criminal perante os quais seja obrigado a comparecer, dos direitos que lhe assistem;
- Recorrer nos termos da Lei, das decisões que lhe forem desfavoráveis.

Os Deveres de:

- Comparecer perante o Juiz, o Ministério Público ou os órgãos de polícia criminal sempre que a lei o exigir e para tal tiver sido devidamente convocado;
- Responder com verdade às perguntas feitas por entidade competente sobre a sua identidade;
- Prestar termo de identidade e residência logo que assuma a qualidade de arguido;
- Sujeitar-se a diligências de prova e a medidas de coação e garantia patrimonial especificadas na lei e ordenadas e efetuadas por entidade competente.

Adverte-se ainda do direito a escolher e constituir defensor e a requerer a concessão de apoio judiciário, podendo neste caso escolher, de acordo com as disponibilidades de patrocínio a assegurar em regulamento aprovado pela Ordem dos Advogados, e que, não constituindo defensor, nem requerendo a concessão de apoio judiciário, ou este não lhe sendo concedido, pode ser responsável pelo pagamento dos honorários do defensor, bem como das despesas em que este incorre com a sua defesa, nos termos do art.º 39.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de julho.

A aplicação da medida de coação menos gravosa é igualmente reduzida a Termo (196.º do CPP), no qual é indicado a sua residência, o local de trabalho ou outro domicílio à sua escolha (n.º 2 do art.º 196.º do CPP), e para o efeito de ser notificado mediante via postal simples, (al. c) do n.º 1 do art.º 113.º do CPP) e dá-se conhecimento ao arguido (n.º 3 do art.º 196.º do CPP):

- Da obrigação de comparecer perante a autoridade competente ou de se manter à disposição dela sempre que a lei o obrigar ou para tal for devidamente notificado;
- Da obrigação de não mudar de residência nem dela se ausentar por mais de cinco dias sem comunicar a nova residência ou o lugar onde possa ser encontrado;

- De que posteriores notificações serão feitas por via postal simples para a morada indicada nos termos do n.º 2 do art.º 196.º do CPP, exceto se o arguido comunicar uma outra, através de requerimento entregue ou remetido por via postal registada à secretaria onde os autos se encontrarem a correr nesse momento;
- De que o incumprimento do disposto nas alíneas anteriores legitima a sua representação por defensor em todos os atos processuais nos quais tenha o direito ou o dever de estar presente, e bem assim a realização da audiência na sua ausência nos termos do art.º 333.º do CPP;
- De que, em caso de condenação, o TIR só se extinguirá com a extinção da pena.

Adverte-se o arguido de que, caso viole as obrigações, lhe poderão ser impostas outras medidas de coação mais graves previstas no Código de Processo Penal e admissíveis no caso.

São entregues, ao arguido, cópias dos termos, (n.º 4 do art.º 58.º do CPP).

### **6.3.1. O interrogatório**

Após efetuada a constituição de arguido, e depois de lidas as obrigações e os deveres inerentes àquela qualidade, procede-se ao interrogatório do mesmo, nessa qualidade.

Adverte-se que a falta ou falsidade sobre a identidade faz incorrer em responsabilidade penal, e comunica-se-lhe oralmente que irá ser ouvido como arguido, por si e na qualidade de Gerente da sociedade.

Informa-se o arguido que o interrogatório será documentado através de auto, o que fica consignado, conforme o disposto no n.º 7 do art.º 141.º, por remissão do n.º 2 do art.º 144.º, ambos do CPP.

Iniciado o ato, o arguido pode exercer o direito de não pretender prestar declarações e remeter-se ao silêncio, respeitando as garantias de defesa e do princípio do direito à não autoincriminação, ficando sujeito à livre apreciação da prova, caso contrário, presta as declarações que entender convenientes em apuramento dos factos.

É referido por José Brás<sup>36</sup> da existência de modelos metodológicos, utilizados com o grande objetivo da investigação criminal, que é averiguar a existência de um crime descobrir os seus agentes e a sua responsabilidade e descobrir e recolher as provas, ou seja, estabelecer assim um nexó relacional entre o crime e o autor, concentrando-se basicamente a sua intervenção em 2 elementos centrais: o ato e o seu autor, e assim definir a frase definidora do objetivo da investigação que é:

- Quem fez o quê? Onde? Quando? Como? e porquê?

No caso dos crimes fiscais apura-se a vantagem patrimonial, ou seja, quanto.

No decorrer do interrogatório ao arguido, inquirição de testemunhas e recolha de prova documental, é primordial responder a estas questões.

É o saber recolher prova de todos os factos, diretos ou indiretos, relacionados com o crime, determinar quem é o suspeito, o autor do crime, os cúmplices, as testemunhas ou outros intervenientes, o local, a data (data e hora), o porquê e como foi praticado o crime, fazem do interrogatório uma peça fundamental para o apuramento de todos os factos.

No caso dos crimes fiscais, é necessário quantificar a vantagem patrimonial, para se tipificar o crime.

No caso de estar em causa o crime de ACF, deve ser interrogado o arguido acerca:

- Da atividade da empresa e se a empresa continua a laborar;
- Quais as suas funções na empresa, no período em investigação e na atualidade;
- Quem exercia a gerência de facto e a gerência de direito da empresa, no período em investigação e na atualidade;
- Quem assinava à data dos factos, cheques e demais documentação suscetível de poder vincular a sociedade perante terceiros;
- Se tinha conhecimento das dívidas do processo em causa e das consequências do seu incumprimento (fiscais e criminais);
- De que forma a sociedade recebia os montantes faturados aos seus clientes (a pronto pagamento, transferências bancárias, numerário) e qual era o prazo estabelecido para o efeito;

---

<sup>36</sup> Brás,J, Investigação Criminal: Os desafios da nova criminalidade, Almedina, outubro 2019, p 31.

- Se as quantias faturadas no período em causa foram recebidas;
- Na sociedade, quem é o responsável do pagamento dos impostos;
- Qual a razão do não pagamento do imposto aqui em causa;
- Quem são os maiores clientes da sociedade;
- Quantos trabalhadores tinha a sociedade à data dos factos, e tem na atualidade;
- Se os salários dos trabalhadores foram pagos;
- Se foi feita a devida retenção na fonte de IRS;
- Se reconhece a não entrega do IVA/IRS efetivamente liquidado/retido;
- O que vai fazer no sentido de colmatar o incumprimento que originou o processo criminal fiscal.

No caso de estar em investigação crimes de fraude fiscal e burla tributária, os arguidos são confrontados com elementos constantes nos autos, bem como, com outros elementos que fazem parte da estratégia da investigação, com vista ao apuramento da verdade material.

Nos termos do n.º 3 e n.º 4 do art.º 58º do CPP, após o ato de Constituição de Arguido, é comunicada a constituição de arguido ao Ministério Público, no prazo de 10 dias, através do envio do Termo de Constituição de Arguido, TIR e Auto de interrogatório, para validação por aquela Entidade Judiciária.

### **6.3.2. A inquirição**

A inquirição faz-se às possíveis testemunhas do crime, as quais têm de responder com verdade, desde que a resposta não resulte em sua responsabilização penal (art.º 132º do CPP), às questões fulcrais da investigação criminal, com vista ao real apuramento dos factos e da verdade.

A inquirição de testemunha, faz-se após o ato de aviso da faculdade que lhe assiste de recusar o depoimento, nos termos do art.º 134º do CPP.

A testemunha é inquirida sobre os factos de que possua conhecimento direto e que constituam objeto da prova (art.º 129º do CPP).

Podem recusar-se a depor como testemunhas: os descendentes, os ascendentes, os irmãos, os afins até ao segundo grau, os adotantes, os adotados e o cônjuge do arguido, quem tiver sido cônjuge do arguido ou quem, sendo de outro ou do mesmo sexo, com ele conviver ou tiver convivido em condições análogas às dos cônjuges, relativamente a factos ocorridos durante o casamento ou a coabitação, o membro do órgão da pessoa coletiva ou da entidade equiparada que não é representante da mesma no processo em que ela seja arguida.

Existem regras para se efetuar a inquirição testemunhal (art.º 138º do CPP).

O depoimento é um ato pessoal que não pode, em caso algum, ser feito por intermédio de procurador. Às testemunhas não devem ser feitas perguntas sugestivas ou impertinentes, nem quaisquer outras que possam prejudicar a espontaneidade e a sinceridade das respostas. A inquirição deve incidir, primeiramente, sobre os elementos necessários à identificação da testemunha, sobre as suas relações de parentesco e de interesse com o arguido o ofendido o assistente e partes civis e com outras testemunhas bem como quaisquer circunstâncias relevantes para avaliação da credibilidade do depoimento. Quando for conveniente, podem ser mostradas às testemunhas quaisquer as peças do processo, documentos a que a ele respeitem, instrumentos com que o crime foi cometido ou quaisquer outros objetos apreendidos.

Se a testemunha apresentar algum objeto ou documento que puder servir a prova, faz-se menção da sua apresentação e junta-se ao processo ou guarda-se devidamente.

Ao contabilista deve ser questionado sobre os factos de que possua conhecimento direto e que constituam objeto da prova (art.º 128º do CPP):

- qual é a atividade da sociedade;
- onde é exercida a atividade da sociedade;
- quem exercia, à data dos factos, a gerência de facto;
- se o imposto foi efetivamente recebido (se os clientes pagaram as faturas, ou ficaram dívidas em conta cliente);
- se informou a gerência das obrigações fiscais e das consequências do seu incumprimento;
- a causa do incumprimento da obrigação fiscal.

Note-se que na maioria dos casos, os contabilistas nada sabem acerca das sociedades e dos seus gerentes, executam a contabilidades, com os documentos que lhes chegam através de email, nunca visitaram as instalações e não conhecem pessoalmente os seus gerentes, correspondem-se através de contactos telefónicos e/ou por email.

Os testemunhos dos contabilistas e dos trabalhadores das sociedades revelam-se primordiais para a descoberta da verdade.

### **6.3.3. A prova**

A prova constitui o objetivo da investigação criminal.

É durante a investigação que se produz prova para o processo, quer junto dos suspeitos, quer junto de terceiros.

Com exceção dos deveres especiais de sigilo bancário ou profissional os meios de prova podem ser recolhidos sem qualquer limitação.

A prova é a substância do processo penal, sem prova não há como atribuir responsabilidade, resultando em não haver condenação. A prova consiste no demonstrar a verdade dos factos.

Constitui objeto da prova de todos os factos juridicamente relevantes para a existência ou inexistência do crime, a punibilidade ou não punibilidade do arguido e a determinação da pena ou da medida de segurança aplicáveis (art.º 124º do CPP).

São admissíveis as provas que não forem proibidas por lei (art.º 125º do CPP), estes definidos no art.º 126º do mesmo diploma legal.

Para se obter prova, recorre-se a diferentes meios de obtenção de prova, nomeadamente junto dos suspeitos (buscas arrombamentos e apreensões), a pessoal (inquirição de testemunhas e interrogatório de arguido) e junto de terceiros (documentação contabilística e outra).

### **6.3.4. Meios de obtenção de prova**

São meios de obtenção de prova, a inquirição de testemunhas, as declarações do arguido, as buscas e revistas, a acareação, as apreensões, o reconhecimento de pessoas e de objetos, a perícia e as escutas telefónicas.

### **6.3.5. A dificuldade em obter prova**

A obtenção de prova, seja documental ou testemunhal, constitui um ato de grande responsabilidade, o que gera pressão para os envolvidos. Se por um lado há que conseguir carear para os autos prova, por outro, pode haver interesse a que essa prova não seja obtida.

Em processos de natureza criminal fiscal, a dificuldade em se obter prova, passa pela dificuldade em localizar os sujeitos envolvidos (suspeitos, testemunhas) e em se obter os documentos essenciais para se provar a ilicitude.

Também, o crescimento da fraude e da evasão fiscais com técnicas mais elaboradas e a evolução tecnológica contribuem para a dificuldade da deteção permitindo que os infratores se escondam e saiam impunes perante os crimes cometidos.

Não podemos deixar de referir, o espaço temporal que existe entre o cometimento do crime e o início da investigação criminal, são inúmeros os casos em que as sociedades já não existem, os seus gerentes já não se encontram em território nacional, a documentação já não existe, por exemplo.

### **6.3.6. Análise e interpretação da prova**

Salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente (art.º 127º do CPP).

O investigador criminal, analisa e relaciona a diferente prova conseguida, a qual depois de admitida constituirá valor probatório.

É admissível prova por documento, entendendo-se por tal, a declaração, sinal ou notação corporizada em escrito ou qualquer outro meio técnico, nos termos da lei penal. A junção da prova documental é feita oficiosamente ou a requerimento, não podendo juntar-se documento que contiver declaração anónima, salvo se for, ele mesmo, objeto ou elemento de crime (art.º 164º do CPP).

Com a ligeireza com que se abrem e fecham empresas, é comum verificar-se a existência de sujeitos passivos que fazem “vida” em não entregar ao Estado o imposto efetivamente liquidado e recebido, ou a emitirem faturas cujas operações económicas, não existiram, constituindo, portanto, um documento falso, inviabilizando a dedução do IVA, constante naquelas faturas (falsas), conforme previu o legislador, no n.º 3 do art.º 19.º do CIVA que não

pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura, ou seja, o imposto contido numa fatura falsa.

Verificando-se que um sujeito passivo utilizou faturas falsas, com o intuito de documentar gastos e deduzir imposto (IVA), compete à AT carrear para o processo prova bastante de que tais faturas são falsas.

Esta prova torna-se mais ou menos complexa, se a proveniência destas faturas falsas derive de sociedades reais com reais operações comerciais.

De referir que se presumem 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 prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos, cfr. disposto no n.º 1 do art.º 75º da LGT. Todavia, a alínea a) do n.º 2 do mesmo art.º, refere que esta presunção não se mostra devida se se verificarem erros, inexatidões ou outros indícios fundados de que a contabilidade não reflete a matéria tributável efetiva. Quer isto dizer que, a presunção acaba quando, esteja a escrita ou contabilidade organizada de acordo com a lei, enferme de erros ou inexatidões, ou haja indícios fundados de que, apesar da sua correta organização, não reflete a matéria tributável efetiva.

### **6.3.7. Conclusão da investigação**

A conclusão da investigação constitui o momento em que se dá por terminada a procura de respostas às questões objeto da investigação, satisfazendo a procura da verdade, leva a indicar quem praticou o crime, o local onde foi praticado, o momento da prática, como o fez, porque o fez e qual foi a sua vantagem patrimonial, ou seja, qual o valor apropriado que integrou a esfera patrimonial do arguido, valor esse que não o fez chegar aos cofres do Estado, e que a ele pertencia por direito.

Concluído a análise e interpretação da prova, há que redigir o relatório final, reservado à autoridade judiciária competente, no qual, será devidamente explanada e fundamentada, a investigação que se levou a cabo, o seu resultado, a descrição dos factos apurados e da prova recolhida, sendo o relatório o veículo de explicação da prática criminosa.

O relatório é remetido ao Ministério Público ou ao juiz de instrução, conforme os casos (art.º 253.º do CPP).

## **7. Dificuldades sentidas pelos Inspectores Tributários em obter prova**

São algumas as dificuldades sentidas pelos Inspectores Tributários em obter prova, na investigação dos crimes de abuso de confiança fiscal e fraude fiscal.

Predem-se, por exemplo, nos casos em que a prova não existe (nunca existiu, não se sabe onde está ou foi destruída) e o paradeiro dos gerentes.

Depois há o fator tempo, que deriva do elevado número de processos que os Inspectores Tributários têm a seu cargo, o que leva a que não haja “tempo” para o contacto direto com os agentes intervenientes no crime, por exemplo, para efetuar vigilâncias ou inquirir um número maior de testemunhas, conduzindo a que se perca informação pertinente para os processos em investigação.

Nalguns casos é o desconhecimento do paradeiro da prova pessoal e/ou documental.

A dificuldade em efetuar as notificações nos termos da alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT, conhecidas por “notificações do 105”, a qual tem como objetivo, dar conhecimento do imposto em dívida, decorre por desconhecimento do paradeiro do gerente/agente do crime, nalguns casos são estrangeiros não residentes em território português, empresas fictícias com gerentes “testas de ferro” que a troco de alguma compensação, aceitam a gerência das sociedades.

A notificação de testemunhas para serem inquiridas nessa qualidade ou a notificação dos suspeitos do cometimento do crime, para comparecerem, a fim de serem constituídos arguidos com termo de identidade e residência e nessa qualidade serem interrogados, é outra dificuldade com que se deparam os Inspectores Tributários, levado a recorrer à colaboração de outros OPC´s por via da emissão de Mandados de Notificação.

A falta de meios humanos e materiais, questões transversais a todos os agentes públicos, é outra das dificuldades sentidas pelos Inspectores Tributários, resulta na lentidão da atuação em punir o agente do crime, na falta de fiscalização em diversas áreas empresariais, originando um descredito no seio dos contribuintes, da aparente inação da AT.

## **8. Caso Prático**

## 8.1. Introdução

Tomaremos como caso prático a observação de um acórdão, proferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães, reproduzindo *ipsis verbis*<sup>37</sup>, o que nele consta, e deste modo, pretendemos correlacionar a resolução prática deste tema com os normativos vigentes e aplicáveis, clarificar de forma correta e fundamentada os diferentes assuntos abordados nesta dissertação.

No caso em concreto foi interposto recurso da decisão condenatória primeiramente no Tribunal de 1ª Instância, tendo sido mantida a decisão, e seguidamente para a Tribunal da Relação.

O TC começou por referir que a conduta dos arguidos não se inseria no disposto no n.º 1, do art.º 104º RGIT., mas que cabia na previsão da alínea a) do n.º 2, do artigo 104º do RGIT – por utilização de “faturas falsas”.

Explicou a base das inspeções tributárias levadas a cabo pela AT, os seus princípios e objetivos, justificando deste modo a sua atuação.

Falou ainda na contraposição entre o princípio “*nemo tenetur*” e o dever jurídico e comunitário de pagar impostos, comparando a entrega pelo condutor de uma carta de condução falsa, também se baseia no princípio da cooperação e pode vir a atingir criminalmente o agente, que a entregou.

Que no caso, existem múltiplos indícios indiretos da prática dos factos, pelos arguidos, não ocorrendo qualquer “erro notório na apreciação da prova”.

Em relação aos fins das penas, considera que está ultrapassada a visão retribucionista da pena, segundo a qual esta varia apenas em função da culpa do agente. Ela estabelece antes, o limite máximo da pena a aplicar.

Considerações de prevenção geral, devem determinar o seu limite mínimo, senão, a pena seria considerada laxista pela comunidade social, e serviria como foco impulsionador de outras condutas desviantes.

---

<sup>37</sup> Significa, as palavras

Refere que são as exigências de prevenção especial<sup>38</sup> (necessidade de reinserção social do agente) que há-de determinar a medida da pena a aplicar.

Na linguagem de Figueiredo Dias, **“As finalidades de aplicação de uma pena 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>39</sup>

**“A culpa traduz-se numa incondicional proibição de excesso: a culpa constitui um limite inultrapassável de todas e quaisquer considerações preventivas”.**<sup>40</sup>

**“Dentro dos limites consentidos pela prevenção geral positiva ou de integração (...) podem e devem actuar pontos de vista de prevenção especial de socialização, sendo eles que vão determinar, em último termo, a medida da pena.”**<sup>41</sup>

Considera que as penas aplicadas são as adequadas, dado que a prova de um facto se baseia no sentimento de segurança do julgador, no sentido de que o facto ocorreu tal como descrito.

O TC ao julgar improcedente as questões levantadas pelos Recorrente, nas partes em que tornariam as provas nulas, reforça que a atuação da AT é provida de legalidade, com observação dos princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade e boa-fé, a que está subordinada nos termos da lei.

## **8.2. O Acórdão**

Acórdão datado de 17-04-2023, proferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães, Processo n° 424/13.3IDBRG.G1<sup>42</sup>, relator Juiz Pedro Cunha Lopes, sob o tema crime de fraude fiscal

---

<sup>38</sup> Neste sentido, F. Dias, "Direito Penal Português", Ed. Notícias, 1993, págs.214 e segs.; Robalo Cordeiro, "Escolha e Medida da Pena", em "Jornadas de Direito Criminal", págs. 235 e segs.; Anabela M. Rodrigues, "Rev. Port. Ciência Criminal", Ano1, N°2, págs. 248 e segs.).

<sup>39</sup> F. Dias, "Direito Penal Português", Ed. Notícias, 1993, p 227

<sup>40</sup> F. Dias, "Direito Penal Português", Ed. Notícias, 1993, p 230

<sup>41</sup> F. Dias, "Direito Penal Português", Ed. Notícias, 1993, p. 231

<sup>42</sup> Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/7b04743010df06f0802589a6003d4c34?OpenDocument>

qualificada, princípio “*nemo tenetur*”<sup>43</sup>, prova indireta, atenuação especial da pena, medida da pena e prisão efetiva.

Relativamente, ao caso em análise, em 12 de janeiro de 2022, foi proferida decisão condenatória dos arguidos AA, BB e C e CC, em Tribunal de 1ª Instância, nomeadamente:

- Condenar **AA** e **BB** pela prática de um crime de fraude qualificada, previsto e punido pelos artigos 103.º n.º 1 a) e c) e 104.º n.º 1 a), d) e e) e n.º 2 a) da Lei n.º 15/2001 de 5-6 (Regime Geral das Infrações Tributárias), nas penas parcelares de um ano e dez meses de prisão, suspensa da sua execução, pelo prazo de um ano e dez meses, sob condição de, nesse prazo, os arguidos pagarem à Associação dos Amigos dos Animais e Ambiente de ... a quantia individual de € 2 000,00 (dois mil euros);
- Condenar **C... Construções, Lda.**, atualmente L..., Lda., pela prática de um crime de fraude qualificada, previsto e punido pelos artigos 7.º, 103.º n.º 1 a) e c) e 104.º n.º 1 a), d) e e) e n.º 2 a) da Lei n.º 15/2001 de 5-6 (Regime Geral das Infrações Tributárias), na pena de quinhentos dias de multa à taxa diária de vinte euros;
- Condenar **CC** pela prática de um crime de fraude qualificada, previsto e punido pelos artigos 103.º n.º 1 a) e c) e 104.º n.º 1 a), d) e e) e n.º 2 a) da Lei n.º 15/2001 de 5-6 (Regime Geral das Infrações Tributárias), na pena de dois anos e seis meses de prisão.

### 8.3. Enquadramento

Os autos iniciaram-se com a comunicação efetuada pelos Serviços de Investigação Criminal da Divisão de Finanças de ..., no dia 03/12/2013, ao Ministério Público, com o auto de notícia, levantado pelo senhor inspetor **DD**, no dia 29/10/2013, acompanhado pelo relatório de ação inspetiva, datado de 29/10/2013, realizado sobre a Recorrente **C... Construções**, referente ao exercício de 2009, por indícios de crime de Fraude Fiscal.

#### 8.3.1. Alegam os Recorrentes

---

<sup>43</sup> significa fundamentalmente que ninguém pode ser obrigado a testemunhar contra si próprio, a produzir prova contra si mesmo ou a fornecer coativamente qualquer tipo de declaração ou informação que o possa incriminar

Que as provas recolhidas na ação inspetiva efetuada à Recorrente C... Construções, devem ser nulas, pois derivam de uma ação inspetiva prévia realizada à sociedade comercial P..., referente ao mesmo exercício, onde já se haviam recolhido indícios, quer da sociedade comercial P..., quer da Recorrente C... Construções, de que as faturas emitidas em nome da P..., nomeadamente as emitidas pela Recorrente C... Construções, não se trataria de reais prestações de serviços, mas de operações simuladas.

Aquando da ação inspetiva efetuada à sociedade comercial P..., a AT já tinha inequivocamente concluído a existência de “indícios seguros” de que a Recorrente C... Construções podia ter incorrido num crime de fraude fiscal, praticado em coautoria com aquela sociedade comercial;

Durante a realização da ação inspetiva à Recorrente C... Construções a Autoridade Tributária notificou, por várias vezes, a Recorrente para proceder à junção de elementos documentais, ao abrigo do princípio do princípio da cooperação e sob a “ameaça” de instauração de procedimento contraordenacional;

Fruto desta colaboração inconsciente, sem o consentimento livre e de modo forçado, os Recorrentes **C... Construções** e **AA** entregaram à Autoridade Tributária:

- os extratos da conta bancária da Recorrente **C... Construções**;
- o contrato de empreitada; e
- os autos de medição e 6 (seis) cheques;
- os referidos documentos não só instruíram o auto de notícia, como instruíram a acusação pública e constituíram ponto nevrálgico na fundamentação da decisão sobre a matéria de facto da sentença recorrida.

### **8.3.2. Conclusão dos Recorrentes:**

Existe uma interligação entre o processo inspetivo conduzido pela Autoridade Tributária e o processo criminal que conduziu à acusação pública deduzida nos autos;

A atuação da Autoridade Tributária, resultou numa grave violação do princípio da legalidade, igualdade, proporcionalidade e boa-fé a que está subordinada nos termos da lei e da Constituição da República Portuguesa (n.º 2 do artigo 266.º da CRP).

Porque quando a AT iniciou uma ação inspetiva à Recorrente C... Construções já não possuía o intuito de prosseguir outra finalidade que não fosse a condução de uma verdadeira fase de inquérito, mas despida da sua tramitação legal.

Nos termos do artigo 61.º do Código de Processo Penal e do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa decorre que o arguido tem o direito ao silêncio e a não contribuir para a sua autoincriminação.

Quanto à admissibilidade da prova em processo penal, “São admissíveis as provas que não forem proibidas por lei.” (art.º 125.º, do CPP), sendo que, são métodos proibidos de prova, “as provas obtidas mediante tortura, coação ou, em geral, ofensa da integridade física ou moral das pessoas.” (art.º 126.º do CPP), considerando-se “ofensivas da integridade física ou moral das pessoas as provas obtidas, mesmo que com consentimento delas, mediante a perturbação da liberdade de vontade ou de decisão através de maus-tratos, ofensas corporais, administração de meios de qualquer natureza, hipnose ou utilização de meios cruéis ou enganosos;”.

E nesta sequência, pedem a anulação da prova seguinte:

- do relatório da Direção de Finanças ..., divisão de inspeção tributária;
- do parecer da Direção de Finanças ..., divisão de justiça tributária, núcleo de investigação criminal;
- da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal;
- de partes da inquirição da testemunha DD; e
- de partes da inquirição de FF.

por considerarem estar perante prova que se encontra num nexo de dependência cronológica e necessariamente ligada à prova nula que foi obtida, nomeadamente os extratos da conta bancária da Recorrente C... Construções, o contrato de empreitada, autos de medição e os seis cheques.

Socorrem-se do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 594/11.5TAPDL.L1-5<sup>44</sup>, datado de 17 de abril de 2012, que embora referindo-se a processo

---

<sup>44</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

de contraordenação, a jurisprudência nele aposta é *in integrum*<sup>45</sup> considerando que é aplicável ao caso.

Bem como, da decisão do Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 298/2019, Processo n.º 1043/17<sup>46</sup>, de 15 de maio de 2019, quando se decidiu “Julgar inconstitucional, por violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*<sup>47</sup>, ínsito no artigo 32.º, n.º 1, da CRP, a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea a), todos do CPP, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º, n.º 1, do RCPITA e no artigo 59.º, n.º 4, da LGT por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo;” e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem nos casos *Funke v. França* (Acórdão de 25 de Fevereiro de 1993), *J.B. v. Suíça* (Acórdão de 3 de Maio de 2001), *Shannon v. Reino Unido* (Acórdão de 4 de Outubro de 2005); e *Saunders v. Reino Unido* (Acórdão de 17 de Dezembro de 1996), na mesma linha se decidiu que violava o mesmo artigo 6.º da Convenção, a utilização em processo administrativo, em sede de inspeção tributária, mediante a colaboração do arguido, obtida sob coerção da aplicação de sanções, quando sobre ele já recaíam suspeitas da prática do crime pelo qual viria a ser acusado.

Também se conclui que sempre seria inconstitucional, por **violação do princípio da igualdade, proporcionalidade e boa-fé** a que os órgãos e agentes administrativos se encontram vinculados na sua atuação;

O **princípio da legalidade** de atuação dos órgãos e agentes administrativos e do **princípio *nemo tenetur se ipsum accusare***, por prova recolhida ao abrigo do dever de colaboração previsto no artigo 9.º, n.º 1, do RCPITA e do artigo 59.º, n.º 4 da LGT, por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, quando sobre ele já recaíam suspeitas da prática do crime pelo qual veio a ser acusado e sem o prévio conhecimento ou decisão de autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no processo criminal, inconstitucionalidade que expressamente invocam para os devidos efeitos legais.

E alegaram que não foi produzida prova suficiente em audiência de discussão e julgamento para os considerar como provados.

---

<sup>45</sup> Significa na íntegra

<sup>46</sup> Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>

<sup>47</sup> Significa que ninguém é obrigado a se acusar

Pois, o grau mínimo de certeza e confiança que se exige no nosso processo penal implica que a prova indireta (indiciária) percorra três momentos distintos:

- fundar-se em prova direta os factos que constituem a base da presunção;
- descrever-se a regra da experiência (ou da ciência) que permitiu relacionar o facto presumido ao facto indício; e
- comprovar que os indícios provados são subsumíveis à regra geral (da experiência comum) e não existem outras circunstâncias que afastem a subsunção.

Consideram não existir uma única prova direta produzida em sede de audiência e discussão de julgamento pois as conclusões a que o inspetor da Autoridade Tributária chegou, foram extratos retirados de conclusões que constavam no relatório de ação inspetiva realizado à sociedade comercial P..., o qual foi realizado por uma colega inspetora.

#### **8.4. Recurso no Tribunal de 1ª instância**

Os Recorrentes apresentaram recurso no Tribunal de 1ª instância, e propõem que deve o recurso ser julgado provado e procedente e, em consequência, declarar a sentença recorrida nula nos termos do disposto na al. c), n.º 1, do art.º 379.º do CPP.

##### **8.4.1. Alegam os Recorrentes**

1. A sentença incorreu num exagero ao aplicar uma pena de um ano e dez meses de prisão, suspensa na execução, por ter dado prevalência às finalidades de prevenção geral em detrimento das finalidades de prevenção especial e incorreu em erro de direito, pois deveria ter interpretado as disposições conjugadas do artigo 50.º do Código Penal e do artigo 14.º do RGIT no sentido de suspender a pena de prisão atendendo a que o pagamento do montante dos benefícios indevidamente obtidos (pagamento do IRC) já se encontra efetuado;
2. O Tribunal recorrido devia ter aplicado aos Recorrentes uma pena especialmente atenuada de quatro meses de prisão pela prática de um crime de fraude fiscal qualificada, substituída, por 200 dias de pena de multa à taxa diária de €08,00 (oito euros), e, não o tendo efetuado, não fez nessa medida a interpretação e a aplicação mais correta e adequada do disposto nos artigos 40.º, 41.º, 45.º, 47.º, 70, 71.º, 73.º,

50.º, 51.º e 52.º do Código Penal e 12.º, 13.º, 14.º, 15.º e 22.º do Regime Geral de Infrações Tributárias, violando frontalmente esses citados preceitos legais.

3. A Recorrente **C... Construções** entende que o Tribunal recorrido não fixou a pena em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos, atendendo a que, da conjugação dos artigos 104.º e artigo 15.º, n.º 1, do RGIT, a pena aplicada, tratando-se de pessoas coletivas ou entidades equiparadas, é fixada em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos, e, no caso concreto, o alegado proveito económico é diminuto (artigo 13.º do RGIT), sendo que o valor do imposto em causa (IRC) encontra-se liquidado à cautela, com os respetivos juros, desde 2014.
4. A sentença recorrida valorou erradamente a situação económica e financeira da Recorrente na medida em que, como resulta das regras da experiência, o capital social das sociedades raramente apresenta correspondência com o seu real valor ou a sua situação económica, pois não foram dados como provados factos que permitam concluir que a Recorrente C... Construções possui uma situação económica e financeira que justifique a elevadíssima taxa diária a que foi condenada (€20,00).
5. Não teve devidamente em consideração que “a pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado.” – cfr. n.º 2 do artigo 22.º do RGIT, além de que, também não foi devidamente valorado que sempre que houver lugar à atenuação especial da pena o limite máximo da pena multa é reduzido de um terço e o limite mínimo reduzido ao mínimo legal – cfr. al. c) do n.º 1 do artigo 73.º do Código Penal –, *in casu*, a moldura seria entre 20 e 800 dias de multa (artigo 12.º, n.º 2 do RGIT).
6. O Tribunal recorrido devia ter aplicado aos Recorrentes uma pena 350 dias de multa, à taxa diária de 8,00€, e, não o tendo efetuado, não fez nessa medida a interpretação e a aplicação mais correta e adequada do disposto nos artigos pela prática de um crime de fraude fiscal qualificada, nos termos das disposições conjugadas do artigo 7.º, 12.º, 13.º, 15.º, 22.º, 103.º, n.º 1 a) e c) e 104.º, n.º 2, al. a) do Regime Geral de Infrações Tributárias e 73.º do CP, violando frontalmente esses citados preceitos legais.

#### **8.4.2. Contra-alegou o Ministério Público, ainda em 1ª instância, o seguinte:**

1. Não há dissonância entre os factos e o direito, pelo que não ocorre omissão de pronúncia, nem necessidade de recurso ao disposto nos arts.º 358º e 359º CPP (alteração não substancial ou substancial dos factos). Apenas a qualificativa da al. a), do n.º 1, do art.º 104º do RGIT não está preenchida, estando-o, porém, as demais.
2. Não há incomunicabilidade entre as provas colhidas em ação inspetiva e as que podem ser atendidas em Processo Crime.
3. Não ocorre a proibição de prova prevista na alínea a), do n.º 2 do art.º 126º do CPP, não se podendo falar de qualquer perturbação da liberdade dos arguidos ou da sua liberdade.
4. A apreciação da prova foi elaborada nos termos do disposto no art.º 127º do CPP e teve em conta o depoimento de DD, que fez a Inspeção Tributária à “C... Construções”, o relatório de Inspeção à “P...”, os oito cheques para alegado pagamento dos materiais e serviços, mas nenhum depositado na conta da “P...” ou do seu gerente, no depoimento de EE, Contabilista da “P...” e de FF, pessoa em nome de quem alguns dos referidos cheques foram depositados.
5. Os arguidos remeteram-se ao silêncio e não refutaram os elementos destes meios de prova.
6. Não ocorre qualquer violação do princípio “*in dubio pro reo*” ou “erro notório na apreciação da prova”.
7. No que se refere às penas aplicadas, refere que foram observados os princípios previstos no art.º 71º do CP.

#### **8.4.3. Decisão do Tribunal de 1ª instância**

Entende, pois, que **deve ser negado provimento ao recurso**, devendo **manter-se a decisão recorrida**.

#### **8.5. Recurso no Tribunal da Relação**

No **Tribunal da Relação de Guimarães**, o **Dignm.º Procurador Geral Adjunto** emitiu parecer no sentido de que os recursos interpostos, pelos arguidos, deverão ser julgados improcedentes, com exclusão do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 104º do RGIT.

### 8.5.1. Notificação do parecer do Tribunal da Relação

Os recorrentes foram notificados, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 417.º do CPP.

- O arguido **CC** nada disse;
- Os arguidos “**C... Construções**”, **AA** e **BB** responderam.

### 8.5.2. Resposta dos Recorrentes

Resposta dos Recorrentes **C... Construções**”, **AA** e **BB**:

1. Deram, por reproduzidas as suas alegações de recurso;
2. Realçam, que **quando se iniciou a inspeção** à “**C... Construções**”, **já se tinham recolhido indícios de fraude**, quanto às três faturas em causa nos autos, logo quando da inspeção à “**P...**”;
3. Em vez de se comunicar a instauração de processo crime ao M.P., instaurou-se ação inspetiva à “**C... Construções**” em 7/5/13, **com o inerente dever de cooperação** por parte dos seus representantes, que **entregaram extratos de conta, o contrato de empreitada, autos de medição e seis cheques**. Porém, já **nessa altura deveria ser instaurado processo crime**, com constituição dos recorrentes como arguidos e garantias dos respetivos direitos;
4. A ação inspetiva já era um verdadeiro Inquérito;
5. Estão assim **em causa os deveres de imparcialidade e lealdade**, por parte da AT; e
6. A **prova dos factos ilícitos foi obtida por coação e sob meios enganosos**, do que deve **decorrer a sua invalidade**.

### 8.6. Questões a resolver pelo Tribunal da Relação

1. Recurso da “**C... Construções, Lda.**”, de **AA** e de **BB**, concretamente em relação:
  - 1.1. às alíneas a), d) e e) do n.º 1 do art.º 104.º do RGIT;

1.2. à Transmissibilidade da Prova das Ações Insetivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido;

1.3. à Prova Indireta da Falsidade das Faturas; e

1.4. à Medida das Penas Aplicadas.

2. Recurso de **CC**, concretamente em relação:

2.1. à Transmissibilidade da Prova das Ações Insetivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido;

2.2. à Prova Indireta da Falsidade das Faturas; e

2.3. à Medida da Pena Aplicada.

2.4.

#### **8.6.1. Recurso da “C... Construções, Lda.”, de AA e de BB**

##### ***8.6.1.1. Em relação à alíneas a), d) e e) do n.º 1 do art.º 104º do RGIT***

Os 3 (três) arguidos foram condenados pela prática do crime de fraude fiscal agravado, p.p. nas alíneas a) e c) do art.º 103º e alíneas a), d) e e) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 104º do RGIT.

As qualificativas dos n.º 1 e 2, do art.º 104º do RGIT, são modificativas do tipo geral previsto no art.º 103º do RGIT, resultando na tipificação do crime de fraude fiscal qualificada.

Estão em causa nos autos, respetivamente:

- conluio entre o agente e terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias, para efeitos de fiscalização tributária;
- o agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- o agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro.

Devem assim manter-se todas as referidas agravantes do crime de fraude fiscal qualificada do n.º 1 do art.º 104º do RGIT, além da constante na alínea a) do n.º 2), do mesmo artigo, que não foi impugnada.

##### ***8.6.1.1.1. Decisão à questão 8.6.1.1.***

**Improcede** pois, este **segmento do invocado pelo arguido**, assim se mantendo a **qualificação jurídica constante da sentença recorrida**.

#### ***8.6.1.2. Em relação à Transmissibilidade da Prova das Ações Inspetivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido***

Nas inspeções tributárias está em causa o pagamento correto dos impostos, visando aquela atuação da AT, verificar e corrigir, se necessário, os pagamentos dos impostos pelo Contribuinte.

Está em causa o princípio do pagamento integral da prestação tributária, enquanto forma de satisfação das necessidades financeiras do Estado, de repartição justa dos rendimentos e da riqueza e de diminuição das desigualdades económicas entre os cidadãos, cf. alude os art.ºs 103º e 104º da CRP.

A atividade tributária é exercida em nome do Estado e em prol da diminuição das desigualdades entre os cidadãos e da repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Impenda sob o contribuinte um dever geral de colaboração, quando ele é o alvo de uma inspeção tributária (art.ºs 59º e 63º da LGT e art.º 9º do RCITA).

O incumprimento do dever de colaboração e lealdade, pode até levar à aplicação de coimas por contraordenações, ao contribuinte, dever esse, que não existe em Processo Penal para o arguido pois, depois de constituído como tal, pode remeter-se ao silêncio e não responder a quaisquer perguntas sobre os factos imputados (al. d) do n.º 1 do art.º 61º do CP), terá o direito à não autoincriminação, “*nemo tenetur se ipsum accusare*”, o que constitui uma garantia de defesa (n.º 1 do art.º 32º da CRP), e de justiça equitativa (art.º 6º da CEDH e n.º 4 do art.º 20º da CRP), baseada no princípio da dignidade e integridade da pessoa humana.

A AT faz primeiro uma prova por inspeção, fase em que o contribuinte é obrigado a cooperar, para depois, com as provas obtidas, instaurar um processo-crime, que já é norteado pelo princípio dos direitos de defesa do arguido e no respeito da sua dignidade, como pessoa humana.

Em comparação, o condutor e possível infrator da lei penal, também é obrigado a entregar às autoridades a sua carta de condução e o condutor embriagado é também obrigado a “soprar no balão” para efeitos de alcoolémia ou a fazer o correspondente teste de alcoolémia no sangue.

Existem diferenças de filosofia e de modo de atuação, na obtenção de prova penal fiscal em sede de inspeção tributária ou de processo penal fiscal, em que se permite, na fase inspetiva, a

não cooperação do contribuinte inspecionado (als. a) a d), do n.º 5 do art.º 63º da LGT), nos casos em que:

- esteja em causa o acesso à sua habitação esteja em causa o acesso a factos da sua vida íntima;
- esteja em causa a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional;
- esteja em causa a violação de direitos da personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos previstos na Constituição e na lei, aqui incluído o princípio “*nemo tenetur*” e a possibilidade de recusa do inspecionado a adotar comportamentos que o possam auto incriminar.

As estruturas do processo tributário inspetivo e do processo penal são diferentes, embora de forma mitigada, pois também no processo inspetivo, o inspecionado pode não colaborar quando estão em causa direitos e garantias fundamentais suas.

O dever de pagar impostos constitui questão de interesse coletivo, no sentido da satisfação das necessidades coletivas do Estado e da diminuição das desigualdades pessoais (art.ºs 103º e 104º da CRP).

São tarefas fundamentais do Estado a promoção do bem-estar e qualidade de vida do povo, bem como da igualdade entre os portugueses (alínea d) do art.º 9º da CRP), bem como a promoção da justiça social, assegurando a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal (alínea b) do art.º 81º, da CRP).

A política fiscal e recebimento da respetiva receita prosseguem assim fins de natureza estadual e social, a promover pelo Estado – estando assim em causa o interesse comum e do próprio Estado.

Relevante na descrição desta peculiaridade dos crimes fiscais e quanto à transmissibilidade da prova inspetiva fiscal baseada no princípio da cooperação, para a prova processual penal baseada nas garantias de defesa do arguido, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/13, de 17/6/2013, Cura Mariano.

Os fins Constitucionais da cobrança de impostos e também o facto de as normas do processo inspetivo conterem já outras de defesa dos Direitos, Liberdades e Garantias (n.º 5 do art.º 63º da LGT), se entendeu que o não aproveitamento dos elementos de prova recolhidos em sede

de inspeção tributária geraria um efeito indesejado, no Direito Penal Tributário – a “impunidade penal”.

A compressão do direito ao silêncio – ou melhor, da não comunicação expressa desse direito – ou das garantias de defesa do inspecionado, foi aí considerada como proporcionada (n.º 2 do art.º 18.º da CRP) ante os objetivos Constitucionais para o recebimento de impostos e assim, contra a fraude e evasão fiscais.

Dada a complexidade e pouca exposição externa das questões fiscais, de outra forma seria impossível investigar.

Esta transmissibilidade da prova deve ser tida como não inconstitucional, uma vez que as restrições de direitos para os investigados tratam-se de medidas equilibradas, no sentido de garantir-se a eficiência do sistema penal. E são previstas em lei, com a necessária generalidade e abstração.

Só se tornaria inconstitucional uma extensão indevida e arbitrária do processo inspetivo, para abuso do dever de colaboração.

Demais, o inspecionado poderá sempre requerer a sua constituição como arguido, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 59.º do CPP.

No mesmo sentido se vem pronunciando reiteradamente, de entre outros, este Tribunal da Relação de Guimarães – cfr. Acórdãos<sup>48</sup> do Tribunal da Relação de Guimarães de 29/1/2007, Cruz Bucho, de 12/3/2012, Ana Teixeira e Silve e de 20/1/2014, António Condesso.

Também aqui **não tem aplicação a declaração de inconstitucionalidade constante do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/19, Pedro Machete, 15/5/2019**, pois aí, apenas se disse que seria inconstitucional a interpretação normativa que permitisse que um arguido já constituído, fosse obrigado, durante o Inquérito, a cooperar com inspeção tributária feita durante a pendência desse mesmo Inquérito, em que já era arguido.

Neste caso, as constituições como arguido só surgem depois das duas ações inspetivas, pelo que a questão não se põe nos termos do referido Acórdão.

Questão posta pelos recorrentes é a de saber se a constituição como arguidos dos recorrentes não deveria ter ocorrido mais cedo e antes até desta inspeção à “C... Construções”, no sentido de os mesmos gozarem das prerrogativas dos arguidos em processo penal.

---

<sup>48</sup> Todos acessíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

Isto, porque a constituição como arguido é obrigatória quando corre Inquérito contra pessoa determinada em relação à qual haja suspeita fundada da prática de crime (al. a) do n.º 1 do art.º 58º do CPP).

Que o mesmo é dizer que antes deveria ter levantado o auto de notícia e dado notícia das suspeitas de crime ao MP, para a conseqüente abertura de Inquérito, que necessariamente precede aquelas constituições como arguido (arts.º 35º e 40º do RGIT e 243º do CPP).

O Inquérito inicia-se com a notícia do crime tributário, sob a direção do MP e nos termos do CPP (n.º 1 do art.º 40º do RGIT).

no decorrer da inspeção à “P...” – a “C... Construções” apenas tinha fornecido à AT, cópias dos cheques ao portador alegadamente para o pagamento das faturas e cópias dos extratos bancários.

A simulação de faturas ou uso de faturas falsas é bilateral, isto é, ocorre pela fusão de vontades do emitente das faturas e do seu utilizador, deixando naturalmente rasto nos dois lados.

Era efetivamente na “C... Construções” que se podia esclarecer se as obras tituladas pelas faturas realmente foram feitas, respetivo contrato de empreitada, autos de medições para os pagamentos, estes dois elementos foram depois obtidos, durante a segunda inspeção, e saber-se até se ali estiveram trabalhadores a laborar, bem como se há razão plausível para que os cheques emitidos tivessem sido depositados em contas de terceiros.

Antes e após a inspeção à “P...” haveriam alguns indícios de que poderiam estar em causa faturas falsas; mas não havia certamente, a notícia do crime tributário, nos termos exigidos no n.º 1 do art.º 40º do RGIT.

Ora, o que a AT visa nas ações inspetivas é obter indícios seguros da prática de crimes tributários, para depois os comunicar ao MP para proceder ao respetivo Inquérito.

Faltava a confirmação dos indícios de crime a obter do utilizador das faturas, sendo que neste até se poderiam infirmar as anteriores suspeitas – imagine-se que a “P...” tinha mudado de sede, eram mostradas as obras realizadas por esta, se provavam efetivos pagamentos e se detetavam pessoas que nas mesmas tinham trabalhado.

Como se disse, atentas as especificidades do Direito Penal Fiscal, é lícita a transmissibilidade da prova obtida por inspeção tributária, para o Processo Penal.

Nas inspeções tributárias visa-se o esclarecimento da situação tributária do contribuinte, para isso sendo competente a AT (n.ºs 1 e 2 do art.º 63º da LGT e n.º 1 do art.º 16º do RCITA).

Assim, a AT apenas pretendeu confirmar as suas suspeitas de crime tributário, junto da “C... Construções”, para depois comunicar as indícios seguras da prática de crime fiscal ao MP, para instauração do respetivo processo crime.

Os recorrentes criticam aqui a atividade da AT, mas esta decerto também seria criticada se sujeitasse um contribuinte a um processo crime, sem sequer confirmar junto de si os indícios existentes.

Decerto se diria que, se a AT tivesse inspecionado e ouvido o outro agente envolvido, este não estaria sujeito a Inquérito e com TIR, o que só teria acontecido por insuficiência dos serviços inspetivos e ausência de possibilidades de contraditório.

Claro que a lei usa conceitos indeterminados e cláusulas gerais para todas estas atividades e até para o momento da comunicação dos factos ao MP, para instauração de processo crime.

De qualquer forma, parece-nos não poder defender-se que a AT, estendeu para além do necessário a ação inspetiva, para assim beneficiar do dever de colaboração dos recorrentes – que, como se viu, não era também total.

É que a constituição como arguido também é estigmatizante e a obrigatória prestação de TIR (nº 1 do art.º 196º, do CPP) não deixa também de ser uma medida de coação que acarreta o cumprimento de vários deveres (als. a) a f) do nº 5 do art.º 196º do CPP) limitativos da liberdade de deslocação e da intimidade da vida privada.

Só devem, pois, ser acionadas quando existe já alguma segurança nos indícios referentes aos arguidos, quanto aos quais é iniciado o Processo Penal.

Senão, também sempre se falaria da banalização da constituição de arguidos, da prestação por si de TIR e da própria existência de processos penais, por iniciativa das autoridades públicas e em casos sem a consistência necessária a adequada, a tais procedimentos.

Ou seja, o propugnado pelos arguidos também poderia suscitar fundadas críticas.

Não ocorreu, pois, qualquer violação dos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, proporcionalidade, imparcialidade e boa-fé (nº 2 do art.º 266º da CRP).

#### ***8.6.1.2.1. Decisão à questão 8.6.1.2.***

Julga **improcedente** esta parte do recurso dos arguidos “C... Construções”, AA e BB.

### ***8.6.1.3. Em relação à Prova Indireta da Falsidade das Faturas***

No caso dos autos está em causa a prova direta de um facto positivo, mas também a prova indireta de um facto negativo:

- o primeiro tem naturalmente a ver com a existência e utilização contabilística das três faturas em causa nos autos;
- o segundo, com o facto de elas se reportarem a factos que não existiram, i.e. à inexistência dos factos titulados pela fatura ou sejam a transação comercial e respetivo pagamento, pela “C... Construções”.

Nesta parte está em causa um facto negativo, cuja prova é sempre muito mais difícil, a ponto de se poder falar de uma “*probatio diabolica*”<sup>49</sup>.

Teria de haver alguém ou algum documento que demonstrasse por si, a inexistência das obras tituladas pelas faturas, o que sempre seria muito difícil.

Os recorrentes alegam que o testemunho de DD, que assinou o relatório final referente à “C... Construções”, se traduz numa prova indireta pois baseou-se no relatório final feito quanto à “P...”, feito por uma colega sua e não por si – YY.

E que assim, se trataria de um depoimento indireto, desprovido de valor probatório (n.ºs 1 e 2 do art.º 129º do CPP).

Contudo os relatórios, na parte em que contêm factos, são eles próprios prova documental, suscetível de ser valorada pelo Tribunal.

Ora, nesta parte não ocorre qualquer proibição de prova, sendo, porém, verdade que estará sempre em causa prova por inferência ou seja, prova retirada em termos lógicos de elementos conhecidos.

Isto, na parte referente ao relatório da “P...”.

Tendo a testemunha sido já a instrutora da inspeção à “C... Construções”, os factos por si já diretamente conhecidos nesta empresa já podem ser tomados em valor no seu depoimento, estando em causa prova direta dos factos controvertidos.

Para a prova dos referidos factos – a falsidade/simulação das três faturas da “P...” utilizadas pela “C... Construções” – existirá pois, prova direta e indireta, a integrar corretamente segundo

---

<sup>49</sup> Expressão utilizada no Direito para exprimir a ideia de grande dificuldade ou impossibilidade de provar

as habituais normas da experiência e no âmbito do princípio da livre apreciação da prova, pelo julgador.

A prova de um facto baseia-se no sentimento de segurança do julgador, no sentido de que o facto ocorreu tal como descrito.

De facto, a classificação tradicional entre prova direta e indireta, até pode dizer-se que diz pouco quanto à credibilidade da mesma.

Basta pensar-se no testemunho falso, de alguém que diz ter assistido a determinado homicídio.

As ferramentas de trabalho do intérprete do Direito é que têm de ser outras:

- a da credibilidade ou plausibilidade da prova na prova direta e a da segurança da inferência ou presunção natural (art.º 349º C.C.), quando a prova é indireta.

A prova através de prova indireta não é, necessariamente, uma “*probatio diabolica*”.

Tal como a prova por prova direta, por vezes não é tão segura como isso.

Daí a necessidade de fundamentação, no sentido de serem objetivados e passados por um crivo racional, os juízos probatórios.

Claro que, na prova indireta não há qualquer meio de prova, do qual se retire com segurança que o arguido praticou o crime: o depoimento de alguém que o viu fazê-lo, a existência de indícios seguros de que foi o arguido a cometer o crime (perícias de balística ou impressões digitais, por exemplo) ou de algo que ponha sem dúvidas, o arguido no local do crime.

A prova dos factos há-de ser feita, necessariamente, de forma mais indireta e através de um conjunto de indícios seguros, que interpretados conjuntamente fazer com que o intérprete retire desses factos conhecidos, graves e seguros, um facto desconhecido que constitui o arguido na prática segura de crime.

É aquilo a que a lei civil chama de “presunções”, no Capítulo 2º do Código Civil, dedicado às “provas” - art.º 349º C.C.

Ora, a prova por presunção consiste exatamente “na ilação que a lei ou o julgador tiram de um facto conhecido, para afirmar outro desconhecido”.

Os factos conhecidos são assim os indícios de prova indireta e o facto desconhecido, o “*factum probando*<sup>50</sup>”.

---

<sup>50</sup> Significa um facto objeto de prova.

É óbvio que a Jurisprudência e a doutrina foram afirmando os requisitos da prova indireta, no sentido de se validar a ilação ou presunção.

Como se disse no Acórdão do S.T.J. de 12/9/2007<sup>51</sup>, Armindo Monteiro, o “requisito de ordem material é estarem os indícios completamente provados por prova direta, os quais devem ser de natureza inequivocamente acusatória, plurais, contemporâneos do facto a provar e sendo vários devem estar inter-relacionados de modo a que reforcem o juízo de inferência.

O juízo de inferência deve ser razoável, não arbitrário, absurdo ou infundado, respeitando a lógica da experiência e da vida, dos factos-base de que há-de derivar o elemento que se pretende provar, existindo entre ambos um nexó preciso, direto, segundo as regras da experiência.

Ou, como diz Santos Cabral, “Prova Indiciária e as Novas Formas de Criminalidade”, “A prova indiciária é uma prova de probabilidades e é a soma das probabilidades que se verifica em relação a cada facto indiciado que determinará a certeza. Os indícios devem ser graves, precisos e concordantes.”

Reiterando a última afirmação de Santos Cabral quanto às características dos indícios que devem servir para a prova indireta, o Acórdão do S.T.J. de 6/10/2010<sup>52</sup>, Henriques Gaspar.

A questão está assim bem estudada e consolidada há vários anos, não sendo uma questão nova, nem polémica.

A sua aplicação ao caso concreto é que revela dificuldades e tem levado a múltiplos entendimentos na prática e em processos concretos, ou não fosse a Justiça feita por Homens e, quer se queira quer não, sempre dependente de algum grau de subjetividade.

É esta a dificuldade destes casos e não a variabilidade de visões sobre questão teórica. Passemos pois, ao caso dos autos.

Assim é que, no **relatório de inspeção tributária à “P...”** se diz, de forma direta que:

- a correspondência para o local da sede da empresa foi devolvida pelos C.T.T. com a menção “mudou-se”;
- não foi vista pelos inspetores tributários qualquer atividade no local da sede, no dia 17/4/2012;

---

<sup>51</sup> Acessível em [www.stj.pt](http://www.stj.pt)

<sup>52</sup> Acessível em [www.stj.pt](http://www.stj.pt)

- o contrato de arrendamento referente ao imóvel da sede foi resolvido pelo senhorio, por falta de pagamento de renda, em 24/11/2008;
- a Segurança Social referiu às Finanças que, em 2009, 2010 e 2011, a “P...” não enviou declarações de remunerações de trabalhadores;
- a referida empresa não entregou ainda declarações de rendimentos relativos aos anos 2008 e seguintes;
- os cheques enviados pela “C... Construções” como referentes ao pagamento das faturas não têm correspondência com o valor de qualquer faturas e, no total, excedem o somatório das mesmas;
- foram emitidos ao portador e não em nome da “P...”.

Por isso se fez **nova inspeção tributária, desta feita à “C... Construções”**, em que interveio o Inspetor Tributário DD, que assinou o relatório final e que foi testemunha em julgamento, confirmando-o – nesta parte estando, pois, em causa prova direta. Ali se diz, que:

- a “C... Construções” registou na sua contabilidade como custos, as referidas três faturas da “P...”, no valor total de 131 100€ (cento e trinta e um mil e cem euros), incluindo I.V.A.;
- não apresentou folhas de registo de pessoal presente em obra ou cópia de apólice de seguros de acidentes de trabalho e de responsabilidade civil, referentes às ditas obras ou cópias de faturas de materiais, utilizados nas referidas obras;
- a “C... Construções” apresentou supostos contrato de empreitada e três autos de medição da obra, mas que não estão assinados por parte da “P...”;
- as cópias de seis cheques entregues pela “C... Construções” e os outros dois, não entregues, mas referidos no extrato bancário, alegadamente para pagamento das faturas, totalizam 131 500€ (cento e trinta e um mil e quinhentos euros) e não o valor global destas, que é de 130 500€ (cento e trinta mil e quinhentos euros);
- três desses cheques, emitidos ao portador, foram depositados na conta de FF e não na da “P...” ou do seu gerente;
- outro dos cheques apresentados pela “C... Construções” foi também passado ao portador e movimentado por alguém que se desconhece e assinou no seu verso “ZZ”, sendo segundo nome ilegível;

- quanto aos últimos dois, um deles também foi emitido ao portador e movimentado por pessoa que se desconhece e um terceiro foi emitido à ordem de “VV”, também pessoa que nada tem a ver com a sociedade “P...”, emissora das faturas e alegadamente prestadora das obras;
- os outros dois, como se referiu, não foram apresentados.

Afinal, a referida 2ª inspeção efetuada à “C... Construções” adensou as suspeitas de que as referidas faturas eram falsas por simuladas, por não titularem quaisquer serviços prestados pela “P...” à “C... Construções”.

Estão em causa uma série de indícios constantes dos relatórios e quanto ao segundo, reproduzidos pela testemunha DD, Inspetor Tributário e que dos mesmos teve conhecimento também por via direta.

Estes indícios são seguros, diretos, contemporâneos e de interpretação unívoca, deles se podendo inferir com a necessária segurança que a “P...” não efetuou qualquer obra à “C... Construções”, nem esta lhe pagou qualquer importância a esse título.

Não só há prova suficiente para isso, como os recorrentes não conseguiram demonstrar que se impõe decisão diversa.

Aliás, ser-lhes-ia fácil demonstrá-lo, quer arrolando testemunhas que invocassem a execução da obra pela “P...” ou trabalhadores que ali tivessem trabalhado.

Os recorrentes remeteram-se ao silêncio e com isso não podem ser prejudicados; mas, tendo ocorrido esses trabalhos e ocorrido os respetivos pagamentos seriam os primeiros a ter interesse em explicar, o que assim não tem explicação.

Sem nenhum sinal de que a “P...” tenha executado as obras ou de que a “C... Construções” as tenha pago, antes havendo indícios seguros do contrário, a conclusão a tirar em termos de regras normais da experiência é que tais obras nunca existiram, razão por que também se não divisa o seu pagamento.

Aliás e ainda segundo as normas da experiência, ninguém paga contas devidas com cheques ao portador, exatamente pela dificuldade que daí advém em fazer prova dos pagamentos.

Pelo que é completamente legítima a inferência de que tais cheques nunca serviram para pagar quaisquer obras, efetuadas pela 1ª sociedade, à 2ª.

#### **8.6.1.3.1. Decisão à questão 8.6.1.3.**

Devem assim **manter-se como provados os factos narrados nos arts.º 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º e 13º dos factos provados da sentença, improcedendo também nesta parte os recursos dos arguidos “C... Construções, Lda.”, AA e BB.**

#### **8.6.1.4. Em relação á Medida das Penas Aplicadas**

Os Recorrentes não concordam com as penas que lhes foram aplicadas, que reputam de “manifestamente injustas, desproporcionadas, exageradas e desajustadas, em face do disposto no art.º 12º e segs. R.G.I.T.”.

Os arguidos pessoas singulares pedem a redução das penas que lhes foram aplicadas, por ocorrerem diminutas exigências de prevenção especial, nenhum ter antecedentes criminais e por terem decorrido mais de dez anos sobre a prática dos factos.

Invocam o facto de terem reposto a verdade fiscal (art.º 17º dos factos provados), muito antes de se ter iniciado o julgamento, o que, em seu entender deve dar lugar à aplicação do instituto da atenuação especial da pena.

Os recorrentes, pessoas singulares – AA e BB – pedem que as penas de prisão aplicadas sejam reduzidas para quatro meses de prisão, substituída por 200 (duzentos) dias de multa, à razão diária de 8€ (oito euros).

Sustentam ainda que a condição de pagar 2 000€ (dois mil euros) cada um, à “Associação dos Amigos dos Animais e Ambiente de ...” não faz sentido, nunca devendo até qualquer condição imposta ultrapassar a quantia de 1 000€ (mil euros).

Quanto à sociedade “C... Construções”, referem que a pena de multa aplicada não teve em conta a situação económica e financeira da arguida, reputando de “elevadíssima” a taxa diária de 20€ (vinte euros).

Consideram também que a pena de quinhentos dias de multa aplicada é exagerada e desajustada.

O Tribunal alega que todos os arguidos foram condenados pela prática de um crime de fraude qualificada, pp nas alíneas a) e c) do art.º 103º e alíneas a), d) e e) do nº1 e alínea a) do nº 2 do RGIT, crime que tem as seguintes molduras penais:

- para as pessoas singulares, pena de 1 (um) a 5 (cinco) anos; e

- para as pessoas coletivas, pena de 240 (duzentos e quarenta) a 1 200 (mil e duzentos) dias, com uma taxa diária entre 5€ (cinco euros) e 5 000€ (cinco mil euros) (nº 1 do art.º 15º do RGIT).

Os arguidos **AA** e **BB** foram condenados, cada um, na pena de 1 (um) ano e 10 (dez) meses de prisão, suspensa por igual período, sob condição de, nesse prazo, pagarem a quantia de 2 000€ (dois mil euros) à “Associação dos Amigos dos Animais e Ambiente de ...”.

Logo, a pena de prisão foi concretizada um pouco abaixo do primeiro quarto, da respetiva moldura penal.

A arguida “**C... Construções**” foi condenada na pena de 500 (quinhentos) dias de multa, logo entre o primeiro quarto e o primeiro terço da pena.

Quanto à taxa diária da multa, a mesma foi ainda fixada pouco acima do limite mínimo legal previsto – foi fixada a taxa diária de 20€ (vinte euros), dentro do limite de 5€ (cinco euros) a 5 000€ (cinco mil euros).

Concretizando, vejamos as **agravantes gerais** dos arguidos:

- estar em causa já um esquema arditoso e de conluio, entre os responsáveis por duas sociedades diferentes (art.º 71º/2, a), C.P.);

- o dolo direto, com que todos atuaram (art.º 71º/2, b), C.P.);
- o montante já alto, que a “C... Construções” deixou de pagar em termos de I.R.C. – 28 570.85€ (vinte e oito mil, quinhentos e setenta euros e oitenta e cinco cêntimos) – art.º 71º/2, a), C.P.;
- o número de agravantes que se verificam, quatro, sendo que uma seria já suficiente para o preenchimento do tipo qualificado, devendo assim as demais ser utilizadas em sede de escolha e medida da pena (art.º 71º/2, a), C.P.);
- o facto de o arguido BB ter praticado os factos enquanto era Deputado na Assembleia da República, o que lhe aumenta as suas responsabilidades cívicas e de cumprimento da lei (art.º 71º/2, d), C.P.);
- serem ambos Arquitetos, logo com formação superior, o que deveria ter reforçado a sua vontade de não recorrer atos ilícitos, para auferirem rendimentos suplementares (art.º 71º/2, d), C.P.);

- terem ambos uma estável situação económica, tal como a “C... Construções”, esta tendo em conta os bens que possuía, não podendo, pois, dizer-se que agiram por necessidade (art.º 71º/2, d), C.P.).

São **atenuantes gerais**:

- o facto de quer BB, quer AA estarem inseridos social, familiar e profissionalmente (art.º 71º/2, d), C.P.);
- o facto de quer eles, quer a “C... Construções” não terem antecedentes criminais registados (art.º 71º/2, d), C.P.);
- ter a “C... Construções” reposto a verdade fiscal, pagando o montante tributário que foi indevidamente apropriado, logo em 28/2/2014, logo após as constituições como arguido ocorridas também em Fevereiro de 2014 e muito antes do julgamento, só iniciado em Outubro de 2021 (art.º 71º/2, e), C.P.).

Não beneficiaram os arguidos das atenuantes que decorrem da confissão e arrependimento, uma vez que os recorrentes, pessoas singulares não prestaram declarações.

O caso dos autos, embora não estejam em causa valores muito elevados é um caso típico de “*white collar crime*”<sup>53</sup>.

Com motivação exclusivamente económica e não por qualquer necessidade, os dois arguidos, pessoas singulares, ambos Arquitetos e BB até Deputado na Assembleia da República participam num esquema de utilização de faturas falsas de uma outra empresa, sem qualquer atividade, no sentido de aumentarem os seus custos de forma desconforme com a realidade, para que a sociedade “C... Construções”, de que ambos eram sócios, pagasse menos IRC, no valor de 28 500€ (vinte e oito mil e quinhentos euros), sem juros, vivendo os arguidos uma situação económica perfeitamente desafogada.

E é assim, neste tipo de crimes. Pessoas com vidas perfeitamente estruturadas e situações económicas estáveis e desafogadas cometem este tipo de crimes, na ânsia de aumentar o seu lucro.

A primariedade penal é até, nestes casos, normal.

Nenhuma punição deve ser exemplar, por isso poder contrariar o princípio da culpa, mas não há dúvida de que, neste tipo de crimes ocorre uma especial necessidade de prevenção geral, no

---

<sup>53</sup> Significa crime de colarinho branco, referindo-se a crime geralmente não-violento, com motivos financeiros, cometido por profissionais de negócios e do governo

sentido de a comunidade social sentir que estes crimes não compensam e são realmente punidos. Estão em causa crimes daqueles em que há maiores “cifras negras”.

Senão, está aberta a porta para o sentimento geral de “laxismo” e de descrença no Direito e na Justiça, permitindo-se os cidadãos fazer de tudo para enriquecerem, ainda mais.

Já as necessidades de prevenção especial não parecem muito intensas, tudo indicando que a prova destes factos seja suficiente para que os arguidos não repitam este tipo de comportamentos.

Não pode, porém, a pena ser inferior ao que ditam as necessidades de prevenção geral.

Já a medida da culpa, que determina o máximo da pena aplicável é alta, tendo em conta que está em causa criminalidade económica e fiscal, em que os agentes visam meros objetivos de lucro fácil e enriquecimento, sem terem qualquer necessidade ou justificação para tais comportamentos.

Deve ter-se ainda em conta que, para os crimes fiscais, a lei dá um especial enfoque ao prejuízo causado, no que se refere à medida da pena (art.º 13º do RGIT).

E também que, em casos de reposição da verdade fiscal pelo pagamento das quantias em dívida, antes da acusação ou antes do julgamento, a lei penal fiscal permite até a dispensa ou a atenuação especial da pena (n.ºs 1 e 2 do art.º 22º do RGIT). Os arguidos nem sugerem a dispensa de pena e bem, uma vez que nunca poderia falar-se de pouca gravidade da ilicitude do facto ou da culpa do agente e porque neste caso, por razões de prevenção geral nunca ficariam satisfeitas as necessidades de prevenção da prática de crimes semelhantes (alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 22º do RGIT).

Podem, porém, a atenuação especial da pena, por terem pago a prestação fiscal em causa e legais acréscimos, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 22º do RGIT.

Ora e sobre esta questão, dir-se-á que esta não é uma prerrogativa do Tribunal, mas uma sua obrigação.

Com efeito e nestes casos, a atenuação especial da pena é automática, não carecendo de qualquer juízo de adequação, por parte do Tribunal – no mesmo sentido, o recente Acórdão deste Tribunal da Relação de Guimarães<sup>54</sup>, de 13 de Julho de 2021, Cândida Martinho.

Têm pois, nesta parte, razão os recorrentes.

---

<sup>54</sup> Disponível em [direitoemdia.pt](http://direitoemdia.pt)

Assim e nos termos do disposto das alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 73º do CP, as molduras penais abstratas dos crimes cometidos serão as seguintes:

- de 1 (um) mês a 3 (três) anos e 4 (quatro) meses de prisão, para as pessoas singulares; e
- de 10 (dez) a 800 (oitocentos) dias de multa, para as pessoas coletivas.

#### **8.6.1.4.1. Decisão à questão 8.6.1.4.**

Em face de tudo o que supra se expôs, entendem-se, pois, como justas, adequadas, equitativas e proporcionas, as seguintes penas – **todas concretizadas entre o primeiro terço e o meio da pena:**

- **arguidos AA e BB – 1 (um) ano e 6 (seis) meses de prisão; e**
- **arguida “C... Construções, Lda.” – 350 (trezentos e cinquenta) dias de multa, penas que se traduzem numa redução das penas aplicadas em 1ª instância, por via da referida atenuação especial da pena.**

Porque está em causa pena superior a um ano de prisão, **não é possível** a respetiva **substituição por multa** (n.º 1 do art.º 45º do CP).

**Mantêm-se as suspensões da execução** da pena pelo tempo anteriormente determinado – ou seja, durante um ano e dez meses pois essa **matéria não foi objeto dos recursos apresentados.**

No que se refere à condição imposta.

Também estas se destinam a sancionar o arguido pelo crime cometido, impondo-lhe um outro sacrifício além da pena. Estando a pena de prisão com a execução suspensa e dada a gravidade dos factos, bem se justifica esta opção (alínea c) do n.º 1 do art.º 51º do CP) até para que os arguidos sintam a efetividade de qualquer sanção.

É certo que a associação a quem vai ser entregue a quantia que condiciona a suspensão não tem qualquer relação com a temática em causa nos autos. Mas também não é importante que o tenha.

É o tribunal da condenação aquele que melhor conhece as associações que aí existem e que merecem a proteção do mesmo. Esta matéria não deve assim ser alterada pelo tribunal de recurso.

Quanto aos montantes que condicionam a suspensão – dois mil euros, a pagar no prazo de um ano e dez meses.

Tendo em conta a situação económica desafogada de ambos os arguidos não se reputa como exagerada a quantia referida, tanto mais quanto os arguidos beneficiam de um prazo alargado para o respetivo cumprimento – o da suspensão ou sejam um ano e dez meses.

**Nesta parte, improcedem, pois, os recursos interpostos pelos arguidos AA e BB.** No que se refere à taxa diária da multa, imposta à “C... Construções” – agora “L..., Lda.”.

Tendo-se em conta os bens de que é proprietária, três veículos automóveis e um prédio de três andares em ...) não se considera como exagerada ou desadequada a taxa diária de 20€ (vinte euros)/dia, pouco acima do mínimo legal de 5€ (cinco euros) e muito distante do máximo de 5 000€ (cinco mil euros)/dia.

É que as penas de multa devem também ser sentidas como penas, decorrentes da prática de crimes.

Mantém assim e também, a taxa diária imposta à “C... Construções”, atual “L..., Lda.”, atingindo pois a pena de multa global o montante de 7 000€ (sete mil euros).

**Quanto à taxa diária da multa, improcede assim e também, o recurso por si interposto.** Neste **segmento referente à medida das penas aplicadas é pois parcialmente procedente o recurso dos três arguidos, por via da atenuação especial da pena aplicada, assim se reduzindo as penas de prisão aplicadas aos arguidos AA e BB para 1 (um) ano e 5 (cinco) meses cada e a de multa aplicada à “C..., Lda.” para 350 (trezentos e cinquenta) dias de multa, no mais se mantendo a decisão recorrida.**

## **8.6.2. Recurso de CC**

### ***8.6.2.1. Em relação à Transmissibilidade da Prova das Ações Inspecivas para o Processo Crime e da Constituição como Arguido***

O recurso do arguido CC mimetiza, de alguma forma, os três anteriores recursos apreciados. Também ele equaciona a questão da prova obtida em processos de inspeção tributária e respetivo dever de colaboração do inspecionado, com a possibilidade da sua utilização no Processo Penal com o respeito pelas garantias de defesa e sobretudo com o direito ao silêncio,

na vertente do princípio do direito à não autoincriminação – princípio “*nemo tenetur se ipso accusare*”.

Ora e como se referiu, no caso dos autos:

- o processo tem origem numa inspeção tributária efetuada à sociedade “P...”, de que o arguido CC era sócio gerente, no período de 18 de Abril a 16 de Maio de 2012;
- posteriormente, foi também sujeita a inspeção tributária a empresa “C... Construções, Lda.”, de que eram sócios e gerentes, os coarguidos AA e BB, tendo contra ambas as sociedades sido elaborado auto de notícia em 29 de Outubro de 2013; e
- o recorrente CC é constituído arguido e presta TIR, por factos extraídos dos referidos processos inspetivos, em 7 de Abril de 2014.

Estão em causa três faturas simuladas e passadas pela “P...” à “C... Construções” referentes a transações que não existiram – as denominadas “faturas falsas”.

Argumenta também este arguido que a prova obtida por inspeção tributária não é transmissível para o Processo Crime, por serem diferentes e menos amplas para o arguido as garantias e direitos de defesa do arguido, nomeadamente no que se refere ao direito de não autoincriminação – “*nemo tenetur*”.

Em abono da sua tese, cita o **Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/19, de 15/5/2019**, cuja situação não é porém a dos autos, pois qualquer das inspeções tributárias realizadas não foi contemporânea da situação de arguido da “P...” ou da “C... Construções” ou de qualquer dos seus gerentes.

Pelo contrário, no caso dos autos, o recorrente **CC só foi constituído arguido** depois das duas inspeções tributárias.

Assim, a jurisprudência deste Acórdão é de todo inaplicável ao caso dos autos. No mais, este recorrente reproduz os argumentos dos recorrentes anteriores, quanto à validade da prova obtida em inspeção judicial, em Processo Penal e também, quanto ao que entende ter sido a tardia constituição como arguido o que, no seu entender implica a nulidade de toda a prova obtida.

Mais uma vez foca a antinomia entre o princípio da colaboração aplicável às inspeções tributárias e as garantias de defesa, mais em particular o princípio à não autoincriminação.

Quanto a si, dir-se-á, porém, que por a sociedade que representava ter sido a primeira a ser investigada, a questão até se põe em menor grau.

É que, no momento em que foi feita a inspeção à “P...”, sociedade que representava, nenhuma prova havia quanto à inveracidade das faturas, surgindo os indícios apenas após a referida inspeção.

Não se põe assim, qualquer questão quanto à não constituição como arguido, em momento anterior à inspeção.

No mais, mantém-se válida toda a argumentação anterior, que vem na sequência da jurisprudência firmada no já referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/13, 15/5.

#### ***8.6.2.1.1. Decisão à questão 7.6.2.1.***

Considera-se assim, **não ter sido utilizada pelo tribunal recorrido prova nula, não havendo quanto a esta questão qualquer nulidade probatória a declarar. Improcede pois neste segmento, o recurso interposto por CC.**

#### ***8.6.2.2. Em relação à Prova Indireta da Falsidade das Faturas***

Também este recorrente considera que foram inadequadamente dados como provados, os factos constantes dos arts.º 4º a 13º dos factos provados, isto é de que a “P...” tenha emitido as três faturas constam dos autos à “C... Construções”, sem que tenha prestado os respetivos serviços ou obras.

Refere também que a testemunha DD, Inspetor da “Autoridade Tributária” inquirido em julgamento como testemunha baseou o seu depoimento, quanto à “P...”, num relatório inspetivo que não foi por si elaborado, tendo pois e apenas um conhecimento indireto dos factos.

O argumento é pois, em tudo idêntico ao dos anteriores três recursos, só podendo pois nesta parte, a decisão deste Tribunal ser idêntica.

Desde logo porque a testemunha foi a instrutora da inspeção à “C... Construções”, em que se confirmou o carácter simulado ou falso, das referidas faturas, conforme no recurso anterior fundamentado.

Por outro lado e também como já se referiu, o relatório efetuado à “P...” consta dos autos.

**Trata-se de prova documental direta**, não contraditada aliás pelos arguidos, dos indícios que como também supra se fundamentou permitem a inferência de que tais faturas eram falsas, isto é não correspondiam a negócios jurídicos reais e efetuados. A fundamentação desta interpretação que dá lugar à inferência da prova daqueles arts.º, é exatamente a mesma da já explanada, dos três anteriores recursos da “C... Construções” e seus dois gerentes.

O TR questiona as alegações do Recorrente:

- Como pode dizer que não quer dizer nada, o facto de não ter sido detetada atividade na sede da empresa, se os próprios arguidos nem dizem que funcionaram temporariamente noutra sede ou que a mesma sede esteve inativa, mas apenas temporariamente?;
- E prova de que a sede existia e a empresa tinha atividade, foi apresentada alguma?;
- A ausência de declarações de remunerações a trabalhadores também não quer dizer que eles não existissem?;
- Mas quem foram?;
- E onde trabalharam?; e
- E porque não foram feitas as referidas declarações de remunerações, que são obrigatórias?.

Para evitar repetições, remeteu toda a prova indireta relatada nos anteriores três recursos relativos à “**C... Construções**” e **seus gerentes**.

Repete-se apenas que tais indícios foram obtidos através de prova direta, constam dos referidos relatórios **que constituem prova documental valorável** e que o depoimento do Inspetor DD constitui prova direta do que viu, na “C... Construções”.

E que os mesmos são contemporâneos, de interpretação unívoca e seguros, permitindo, pois, a inferência de que nos autos estiveram em causa três faturas falsas, no valor global de 131 100€ (cento e trinta e um mil e cem euros).

Repetindo-se também que, tanto a prova direta como a indireta permitem que o Tribunal tenha a segurança necessária para dar como provados determinados factos.

Aliás e também aqui, o recorrente não conseguiu demonstrar, que se impunha decisão de facto diversa.

#### **8.6.2.2.1. Decisão à questão 7.6.2.2.**

Pelo que, também a impugnação da matéria de facto feita pelo recorrente CC não pode ter qualquer provimento.

Termos em que, **improcede também esta parte do seu recurso.**

#### **8.6.2.3. Em relação à Medida da Pena Aplicada**

Também o recorrente CC põe em causa a pena aplicada, considerando que a mesma é “injusta, desproporcionada e exagerada”

No seu entender, a referida pena não teve em conta o disposto no art.º 12º e segs., do RGIT.

O arguido foi também condenado pela prática de um crime de fraude qualificada, crime que tem, para as pessoas singulares, uma moldura penal entre 1 (um) e 5 (cinco) anos de prisão.

O arguido CC foi condenado na pena de 2 (dois) anos e 6 (seis) meses de prisão, logo, a pena de prisão foi concretizada um pouco acima do primeiro terço da pena, da respetiva moldura penal.

Remete-se para tudo quanto se disse quanto aos fins das penas e, em especial, para as normas punitivas dos crimes fiscais, em especial o art.º 13º do RGIT, que manda dar um enfoque especial ao prejuízo causado ao Estado.

São, no caso concreto, **agravantes do recorrente CC:**

- o dolo direto com que atuou (alínea b) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- o montante já elevado em causa (alínea a) do n.º 2 do art.º 71º do CP e art.º 13º do RGIT);
- ter dezanove condenações anteriores, embora os últimos factos datem já de 2012 (alínea d) do n.º 2 do art.º 71º do CP):
  - por um crime de dano;
  - dois de ameaça agravada;
  - três de condução sem habilitação legal;

- uma de condução perigosa;
  - seis de fraude fiscal qualificada;
  - um de fraude fiscal e nove de falsificação;
  - seis de burla qualificada;
  - um de abuso de confiança fiscal; e
  - um de desobediência
- estar em causa um esquema fraudulento que implicou outras pessoas e que evidencia já algum engenho (alínea a) do n.º 2 do art.º 71º do CP).

**E atenuantes:**

- ter, ao tempo, duas sociedades na área da construção civil, mas passar por dificuldades financeiras e de ocupação profissional (alínea d) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- tais factos terem-lhe determinado isolamento social e degradação pessoal, bem como o afastamento dos seus familiares (alínea d) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- sofrer de doença oncológica em fase pós tratamentos de químico e radioterapia, que não o impede de ter um projeto socioprofissional inclusivo (alínea d) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- estar preso desde Março de 2015, estando o fim da atual pena que cumpre, em cúmulo jurídico, previsto para Março de 2024, tendo sempre mantido bom comportamento prisional (alínea e) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- refletiu durante a reclusão sobre o seu passado, demonstra arrependimento e desejo de mudar o seu rumo de vida (alínea e) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- beneficia do apoio de um irmão e de um amigo, que lhe podem proporcionar inserção profissional, na área da construção civil (alínea d) do n.º 2 do art.º 71º do CP);
- datarem estes crimes de há cerca de treze anos (n.º 2 do art.º 71º do CP, circunstância inominada); e
- o facto de o prejuízo causado ao Estado ter sido pago pela “C... Construções”, ainda antes da dedução da acusação (alínea e) do n.º 2 do art.º 71º do CP).

O arguido não beneficia da atenuante decorrente da confissão.

A prestação tributária em falta e legais acréscimos foi paga pela “C... Construções” ainda na fase de Inquérito e logo, em momento anterior ao da dedução da acusação.

Colocou-se a questão de saber se o pagamento do prejuízo causado ao Estado por terceiro, pode determinar a atenuação especialmente da pena do recorrente, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 22º do RGIT, que explicita no sentido de que a atenuação especial da pena referida ocorre caso o agente pague, no caso, não foi o recorrente que o fez, mas um terceiro.

Não foi, pois, o recorrente CC quem pagou tal prestação em falta ao Estado.

A fórmula linguística utilizada é assim bem diferente da utilizada nos n.ºs 1 e 2 do art.º 206º do CP (aplicável à burla qualificada via do n.º 4 do art.º 218º do CP), em que não se diz que deve ser o próprio agente a proceder à restituição e em que se vem admitindo que mesmo o pagamento por um terceiro ou um coarguido pode determinar a extinção do procedimento criminal<sup>55</sup>, pelo que, a pena deste arguido não poderá pois ser especialmente atenuada, nos termos do referido n.º 2 do art.º 22º do RGIT.

Está assim em causa um crime tributário já com alguma gravidade e em que o arguido tem múltiplos antecedentes criminais, deste e doutros tipos.

Embora isso só possa ser determinado em termos de cúmulo jurídico a realizar, a verdade é que **pensamos que não deverá ser pela prática dos factos nestes autos, que a sua libertação deverá tardar muito mais.**

#### ***8.6.2.3.1. Decisão à questão 7.6.2.3.***

**Assim, consideramos adequada, justa e proporcionada pena de prisão fixada junto do primeiro quarto da pena, reduzindo-se assim a pena aplicada para a de 2 (dois) anos de prisão.**

**A pena não será, porém, substituída por prestação de trabalho (n.º 1 do art.º 58º do CP), por se entender que quer as necessidades de prevenção geral, quer especial não seriam atingidas com outra pena, que não a de prisão efetiva.**

Aliás, com o passado criminal do arguido e tendo em conta que cumpre atualmente a pena única de 9 (nove) anos de prisão, considera-se que seria de todo desajustado condenar agora o

---

<sup>55</sup> Pinto de Albuquerque, “Comentário do Código Penal”, “Universidade Católica”, 2008, Lisboa, p 570

arguido, na vigésima condenação da sua vida e pela prática do seu trigésimo segundo crime em pena de prestação de trabalho, mesmo que de substituição.

Sob pena de claro “laxismo penal” a pena tem de ser de prisão efetiva. Termos em que, nesta parte se concede parcial provimento ao recurso do arguido CC, reduzindo-se a pena aplicada para a de 2 (dois) anos de prisão.

### 8.6.3. Da decisão

a) se julgam parcialmente procedentes os recursos interpostos pelos arguidos “C..., Lda.”, AA e BB, por via disso se reduzindo as penas que lhes foram aplicadas, para:

a1) 350 (trezentos e cinquenta) dias de multa, mantendo-se a razão diária de 20€ (vinte euros), quanto à arguida “C..., Lda.”;

a2) 1 (um) ano e 6 (seis) meses de prisão para os arguidos AA e BB, penas que se mantêm com a execução suspensa pelo prazo e condição já antes determinados;

a3) improcedendo, no demais, os recursos destes três arguidos.

b) Se julga também parcialmente procedente o recurso do arguido CC, por via disso se reduzindo a pena que lhe foi aplicada para 2 (dois) anos de prisão, no mais improcedendo o recurso deste arguido.

## 9. Conclusões

Dado que a escolha do tema deste trabalho foi motivada pela necessidade de compreender a atuação da AT, enquanto OPC, na investigação criminal no âmbito do incumprimento das obrigações tributárias, enquadrando as competências e atribuições para a investigação criminal em matéria tributária nos diferentes órgãos de polícia criminal, existentes em Portugal, consideramos que o propósito foi conseguido com sucesso.

Apesar de haver mecanismos de deteção e de prevenção de crimes de natureza fiscal, por muito eficazes que eles sejam, o crime existe e os OPC’s têm de estar preparados para os investigar com vista à descoberta da verdade e em prol da justiça.

Os processos fiscais, administrativos ou criminais, são o resultado das relações jurídico-tributárias, quando na presença de um facto gerador proveniente de uma obrigação tributária, declarativa e/ou de pagamento, cujo objeto da relação jurídica abrange os direitos e as obrigações dos sujeitos (ativos e passivos).

As obrigações declarativas diferem consoante o tipo de sujeito passivo, dimensão e rendimentos, tomando como principais as declarações periódicas de IRC, IRS e IVA, as declarações contabilísticas e a emissão de faturas.

A situação tributária observa-se efetivada com o cumprimento das obrigações tributárias, que pode ser voluntário ou imposto, cujo incumprimento resulta em violação da lei fiscal.

O cumprimento das obrigações tributárias é verificado através das inspeções tributárias, internas ou externas, cujo objetivo é o apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente, confirmam-se os elementos declarados e não declarados pelos sujeitos passivos.

A AT, através do sistema de controlo fiscal, seleciona contribuintes a inspecionar, com o objetivo de alterar a conduta dos infratores e prevenir a fraude e a evasão fiscal, e assim, continuar a preservar e a manter índices elevados ao nível do cumprimento das obrigações fiscais.

A inspeção tributária e os sujeitos passivos estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação sendo a falta desta ilegítima quando impliquem por exemplo, o acesso à habitação do contribuinte, a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado.

Os funcionários da AT, para garantirem a eficácia das inspeções externas, e obterem a prova da situação tributária, podem ter acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada, aos documentos em poder dos sujeitos passivos, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos. Podem ainda, requisitar às autoridades policiais e administrativas a colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspeção.

A situação tributária do contribuinte é determinada através do sistema de avaliação direta, valor real dos rendimentos sujeitos a tributação, ou através do sistema de avaliação indireta, valor dos rendimentos apurados a partir de indícios ou presunções.

A avaliação direta dos contribuintes é da competência da AT e compete ao sujeito passivo nos casos de autoliquidação, presumindo-se de verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes.

As correções à matéria tributável efetuadas pela AT, determinadas no âmbito da avaliação direta, são correções técnicas, já as correções aritméticas ou meramente aritméticas, têm lugar quando a AT corrige erros de cálculo.

A competência para a avaliação indireta é da AT, podendo o sujeito passivo participar nela. A avaliação indireta não é suscetível de impugnação contenciosa direta, a não ser que origine uma liquidação.

A AT recorre à aplicação de métodos indiretos, maioritariamente nos casos de impossibilidade de comprovar e quantificar direta e exatamente os elementos indispensáveis para a correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.

As infrações tributárias detetam-se através das inspeções tributárias ou denúncias, sejam de particulares ou de entidades obrigadas a isso, cujos ilícitos se dividem em duas categorias, crimes ou contraordenações, os primeiros punidos com penas aplicadas pelos tribunais, e os últimos punidos com coimas aplicadas por autoridades administrativas.

De referir que os crimes e as contraordenações encontram-se regulados no RGIT, e o que não estiver naquele diploma legal estará noutros diplomas, nomeadamente no RGCO, no CP, no CPP, no CC e LC e no CPPT.

As sanções previstas no RGIT são aplicadas aos responsáveis pelas infrações tributárias. De referir que, se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime e não desobrigam ao pagamento do imposto devido, juros e custas.

As contraordenações fiscais são ilícitos não criminais, sempre puníveis a título de negligência cuja penalização culmina em multas ou coimas, aplicadas, contrariamente aos crimes, que são puníveis com penas aplicadas pelos tribunais.

Os crimes tributários comuns visam essencialmente o ato de enganar o Estado, nomeadamente, a burla tributária que leva o Estado a atribuir indevidamente reembolsos, benefícios e/ou pagamentos, e a Frustração de Créditos que se traduz pela transferência do património de um devedor, com o intuito de impedir a cobrança dos créditos tributários.

A burla tributária relaciona-se também, com o crime de fraude fiscal qualificada, por utilização de faturação falsa, quando o agente, solicita ou obtém do Estado reembolsos indevidos e deste modo provoca o seu enriquecimento e o empobrecimento da Estado.

Os crimes fiscais distinguem-se entre Fraude, Fraude Qualificada e Abuso de Confiança.

A Fraude Fiscal traduz-se na ocultação ou adulteração dos valores comunicados à AT e visam a diminuição do imposto a entregar ao Estado, de valor igual ou superior a 15.000,00€.

A Fraude Fiscal Qualificada traduz-se na prática dos factos previstos na Fraude Fiscal com recurso a meios humanos abusivos e a documentos falsos, que visam a diminuição do imposto a entregar ao Estado, de valor igual ou superior a 50.000,00€.

O Abuso de Confiança Fiscal, caracteriza-se pela não entrega ao Estado, do imposto a que estava obrigado a entregar, total ou parcialmente, o montante de 7.500,00€.

Os valores a partir dos quais se consideram para a prática dos crimes descritos, são os que devam constar nas declarações dos contribuintes, por imposto e por período.

Em relação ao processo contraordenacional releva-se que a prática pode ser praticada de uma ação dolosa ou de uma ação negligente, cujas coimas variam em função do seu comportamento e do tipo do sujeito passivo e qualificam-se em CO Simples ou CO Graves.

O PCO extingue-se por morte do arguido, por prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga, por pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contraordenação tributária e por acusação recebida em procedimento criminal.

Salienta-se que não pode ser aplicada coima quando o agente, nos cinco anos anteriores, não tenha sido condenado em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias ou tenha beneficiado de dispensa ou de pagamento de coima, verificando-se que a prática da infração, quando estiver em causa falta de entrega de imposto, não cause prejuízo ao Estado e a falta esteja regularizada.

Consideramos que esta “benesse”, atribuída por agentes administrativos, como forma de aviso é muito parecida com a admoestação, pena aplicada por um Tribunal, por infrações de reduzida gravidade, consistindo num formal “ralhete” substitutivo da pena de multa.

A possibilidade de substituição de aplicação penas mais gravosas, pela aplicação da pena de admoestação verifica-se quando as penas de multa não são superiores a 240 dias, ter havido reparação do dano e nos três anos anteriores ao facto, não tiver sido condenado em qualquer pena, incluída de admoestação, ausência de antecedentes criminais.

Sempre que exista a notícia de um crime iniciar-se-á uma investigação criminal onde se averigua a existência de um crime, determinam-se os seus agentes e a sua responsabilidade, descobrem-se e recolhem-se as provas, informação relevante para a tomada de decisões, cuja qualidade e quantidade, dependem das técnicas, procedimentos e experiência do investigador.

Cabe ao MP a direção e orientação do inquérito investigativo, o qual é assistido por um OPC.

Estas diligências processuais, visam a instrução do processo penal, com o objetivo de auxiliar a administração da justiça, para aplicação da lei penal.

Quando o agente do crime é identificado, é constituído arguido e obrigatoriamente é aplicada a medida de coação menos gravosa, TIR, e faz-se a comunicação oral que se deve considerar arguido em processo penal, nos termos da lei, depois de lidos e explicados os direitos e deveres que lhe assistem, bem como, a entrega da cópia do Auto e Termo.

Segue-se o ato de interrogatório do arguido, o qual, pode declarar não pretender prestar declarações e remeter-se ao silêncio, garantindo desta forma os seus direitos, nomeadamente o da sua defesa e os princípios consagrados na CRP.

Caso contrário, presta as declarações que entender convenientes em apuramento dos factos.

O interrogatório tem como objetivo, obter do agente da ilicitude, respostas aos “quês”, “porquês” da investigação, é uma peça fundamental para o apuramento de todos os factos, diretos ou indiretos, relacionados com o crime, determinar quem é o suspeito, o autor do crime, os cúmplices, as testemunhas ou outros intervenientes, o local, a data (data e hora), o porquê e como foi praticado o crime.

Destaca-se, que processo criminal tem uma estrutura acusatória, estando a audiência de julgamento e os atos instrutórios subordinados ao princípio do contraditório, podendo-se afirmar que há uma separação entre a acusação e o julgamento.

Contudo o juiz pode investigar autonomamente factos, com a imprescindível garantia da imparcialidade de que quem julga em não estar envolvido na acusação, competência do MP.

Após o processo de investigação e depois de reunidos os indícios suficientes do cometimento do crime, o MP deve proferir o despacho de acusação passado o processo para a alçada do Tribunal.

O despacho de acusação, determina o fim do inquérito e contem todos os passos do processo e determina uma das possíveis conclusões, o arquivamento, a acusação individualizando por que crimes se está acusado ou a suspensão provisória do processo.

O processo transita para a alçada do Tribunal, o arguido é julgado pelos factos que lhe são imputados, o Juiz analisa a prova carreada para os autos de investigação, e decide quanto à aplicação de uma pena ou de uma medida de segurança.

Todo o processo de investigação e de julgamento é orientado pelos diplomas legais, que contêm as normas reguladoras e de punição dos atos ilícitos, concretamente, o CP, o CPP e o RGIT.

O MP recorre ao auxílio dos OPC's para a execução dos atos investigativos, cuja competência para a investigação pode ser genérica, específica ou reservada. A atribuição de competência específica, como é o caso da AT, obedece aos princípios da especialização e racionalização na afetação dos recursos disponíveis para a investigação criminal, sem prejuízo dos casos de competência deferida.

O OPC que tiver notícia do crime e não seja competente para a sua investigação apenas pode praticar os atos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova.

O número único de identificação do processo (NUIPC) é atribuído pelo OPC competente para a investigação.

As atribuições da AT, encontra-se definidas na sua Lei Orgânica, destacando-se a função da ação de inspeção tributária e aduaneira e a de prevenção e investigação no combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos âmbito das suas atribuições.

A competência para as investigações dos crimes fiscais, ficam a cargo das Direções de Finanças territorialmente competentes, em Lisboa e Porto através das Divisões de Processos Criminais Fiscais e nos restantes distritos de Portugal, através dos Núcleos de Investigação Criminal.

Suscita-se, a incompetência territorial do OPC, relativamente aos sujeitos passivos, quando no decorrer de uma investigação, se verificar que a prática do crime é lugar diferente da Direção de Finanças, que tem a cargo a investigação, e solicitar à entidade judiciária que os factos sejam investigados na área da Direção de Finanças competente.

Faz parte da estratégia da investigação, com vista ao apuramento da verdade, a recolha de prova, quer na forma material, documental e testemunhal, quer na verificação de alguns pressupostos de incoerência quanto à prática do crime.

A recolha de prova inicia-se com a recolha de informação que a AT detém em seu poder, com a consulta e recolha dos dados constantes no sistema informático da AT.

Junta-se aos autos a Certidão Permanente, as Declarações Periódicas dos impostos em causa, respeitantes aos períodos que se encontram em investigação, e ainda todas as informações que julgue pertinentes para juntar aos autos.

Identificam-se dos suspeitos, apura-se a atividade exercida pela sociedade, o enquadramento em IVA, IRS e IRC.

No caso de investigação de crime de abuso de confiança fiscal, procede-se obrigatoriamente à notificação nos termos do n.º 4, b) do art.º 105º do RGIT da sociedade e do gerente.

Esta notificação é de extrema importância na medida em que se não estiver devidamente concretizada, pode o Ministério Público não poder deduzir acusação resultando no arquivamento do processo.

Releva-se que na alínea a) e b) do n.º 4 do art.º 105º do RGIT, consta que os factos descritos nos números anteriores, daquele artigo, só são puníveis se:

- o Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; e
- o A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

Resulta que comete o crime de abuso de confiança fiscal, quem, estando legalmente obrigado a entregar à administração tributária prestação que, tendo recebido, tenha a obrigação legal de liquidar de valor superior a 7.500,00€, omite total ou parcialmente tal entrega.

Portanto, antes que tenham decorrido aqueles 90 dias, após a data em que deveria ter sido entregue a prestação tributária, e antes que tenha sido efetuada a notificação em causa, para que seja efetuada a entrega da prestação tributária e após esta tenham decorridos 30 dias, não se encontram preenchidos todos os elementos objetivos e subjetivos do tipo, antes de decorrida aqueles 90 dias bem, assim como antes de transcorrido prazo de 30 dias após aquela notificação obrigatória, estamos no âmbito da responsabilidade contraordenacional.

Segue-se o processo de recolha de prova documental, sendo a prova documental externa mais fidedigna que a prova documental interna, recolha de prova testemunhal, premiando a inquirição das testemunhas mais afastadas dos factos, podendo e devendo as testemunhas mais próximas dos factos, serem confrontadas com as provas já recolhidas.

Notifica-se o contabilista certificado da sociedade, com o intuito de obter os documentos contabilísticos da sociedade, e para ser inquirido na qualidade de testemunha, bem como, outras testemunhas que se mostrem interessantes no processo.

A inquirição faz-se às possíveis testemunhas do crime, sobre os factos de que possua conhecimento direto e que constituam objeto da prova, as quais têm de responder com verdade, desde que a resposta não resulte em sua responsabilização penal, às questões fulcrais da investigação criminal, com vista ao real apuramento dos factos e da verdade.

A prova, que se produz para o processo durante a investigação, quer junto dos suspeitos, quer junto de terceiros consiste no demonstrar a verdade dos factos, sem prova não há como atribuir responsabilidade, resultando em não haver condenação.

Com exceção dos deveres especiais de sigilo bancário ou profissional, os meios de prova podem ser recolhidos sem qualquer limitação, são admissíveis as provas que não forem proibidas por lei e constitui um ato de grande responsabilidade, o que gera pressão para os envolvidos.

Em processos de natureza criminal fiscal, a dificuldade em se obter prova, passa pela dificuldade em localizar os sujeitos envolvidos (suspeitos, testemunhas) e em se obter os documentos essenciais para se provar a ilicitude.

Também, se verifica que os infratores têm meios e técnicas mais elaboradas, o que contribui para a dificuldade da deteção permitindo a impunidades dos criminosos, a par do hiato de tempo existente entre o cometimento do crime e a sua investigação, proporcionando perda de prova bastaste.

Conclui-se a investigação, quando as respostas obtidas durante a mesma, satisfazem as questões objeto da investigação e a verdade, é indicada quem praticou o crime, o local onde foi praticado, o momento da prática, como o fez, porque o fez e qual foi a sua vantagem patrimonial,

Fica aposto no relatório final, reservado à autoridade judiciária competente, devidamente explanada e fundamentada a investigação que se levou a cabo, o seu resultado, a descrição dos factos apurados e da prova recolhida, sendo este, o veículo de explicação da prática criminosa, para ser remetido ao MP ou ao Juiz de instrução.

Os inspetores tributários no âmbito das suas investigações, têm algumas dificuldades em carrear prova para os autos, entre elas, a dissipação da prova, o paradeiro dos gerentes, o incumprimento de notificações nos termos do artigo 105º do RGIT.

Acresce a pendência processual que os IT's têm a seu cargo e a falta de meios humanos e materiais, o que resulta em investigações menos aprofundadas, na lentidão da atuação em punir o agente do crime, na falta de fiscalização em diversas áreas empresariais, culminando no descredito no seio dos contribuintes, da aparente inação da AT.

## **10. Aspetos a melhorar**

### **10.1. O SIADAP**

O sistema de avaliação dos funcionários da Administração Tributária, onde se incluem os inspetores tributários que investigam crimes fiscais, tem subjacente quotas, que se traduzem numa constante injustiça para os funcionários que trabalham em equipa.

As menções na avaliação SIADAP, permitem uma mais ou menos rápida progressão na carreira e para um elemento da equipa ter um excelente, em razão das quotas, há outro elemento que não o pode ter, criando injustiças e até atritos entre as pessoas.

Depois são os objetivos a cumprir, definidos no SIADAP, geradores de stress, provocando que o Inspetor tenha em mente, não a qualidade da investigação, mas a rapidez para a concluir, para não correr o risco de não conseguir alcançar os seus objetivos, podendo originar investigações menos profundas, entre outras coisas.

Os processos não são todos iguais, existem processos com elevada complexidade, que não podem ser concluídos com a rapidez desejada.

### **10.2. A facilidade de criar empresas**

Embora roçando os direitos e as garantias previstas na CRP, não se pode deixar de discordar com a rapidez com que se criam empresas na hora, sem haver uma prévia avaliação da mesma e dos seus gerentes.

É bastante comum, os gerentes de empresas já condenados por infrações fiscais, criarem empresas para dar continuidade à prática criminal. Servem-se de “testas de ferro” para lhes atribuírem a gerência, refutando-os das responsabilidades fiscais e criminais, indicam moradas falsas, e dão continuidade à prática criminosa, com emissão de faturas falsas a utilizadores que a troco de valores monetários as adquirem com o intuito de incrementar custos e/ou obter crédito de imposto.

### **10.3. A iliteracia fiscal**

Os gerentes das sociedades não fazem ideia da dimensão da atividade tributária. Para eles, além de ser uma questão complexa e geradora de problemas na hora de pagarem imposto, desconhecem os seus direitos, as suas obrigações e as responsabilidades fiscais e penais em caso de incumprimento.

A imposição legal, de frequência de um minicurso de formação, para os gerentes das sociedades aquando da abertura da atividade, serviria para reduzir a iliteracia fiscal no seio das empresas.

### **10.4. A impunibilidade do RGIT**

Os factos previstos na fraude fiscal são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for superior a 15.000,00€, por declaração e por imposto (artigo 103º do RGIT).

Quando um determinado sujeito passivo, enquadrado no regime geral de periodicidade mensal em IVA, por exemplo, consecutivamente, tem valores apurados de vantagem patrimonial, inferiores a 15.000,00€, o processo crime, depois de investigado e apurado o valor da vantagem patrimonial, é concluído e remetido ao MP com proposta de arquivamento, com prova feita, que o valor do imposto total que lhe deu vantagem, foi, por exemplo, 12 vezes 10.000,00€, totalizando 120.000,00€, montante este que integrou a esfera patrimonial da sociedade e dos seus gerentes e que não foi entregue nos cofres do Estado, ainda que mensalmente.

A lei prevê que a vantagem patrimonial ilegítima superior a 15.000,00€, seja quantificada por declaração e por imposto, levando a que sujeitos passivos alterem o seu enquadramento em IVA, com vista a que reiteradamente consigam obter vantagem patrimonial, e assim não virem a ser punidos criminalmente.

## Referências Bibliográficas

ALMEDINA – Código Civil – Edição Universitária. (9ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN 978-972-40-7090-2.

ALMEDINA – Constituição da República Portuguesa. (4ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6809-1.

ALMEDINA – Lei e Processo (13ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2022. ISBN 978-989-40-0259-8.

AUTORIDADE Tributária e Aduaneira - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) - Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIRC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRC.pdf).

AUTORIDADE Tributária e Aduaneira - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) - Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIRS.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf).

AUTORIDADE Tributária e Aduaneira - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) - Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIVA.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIVA.pdf).

BRAZ, J. – Investigação Criminal: Os desafios da nova criminalidade. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2009. ISBN: 978-972-40-3979-4.

KIRCHLER, E. e Wahl, I. - Tax Compliance Inventory TAX-1: Designing a Inventory for Surveys of Tax Compliance, in Journal of Economic Psychology, Vol. 31, Nº 3, 2010.

MACHADO, J. & NOGUEIRA DA COSTA, P. - Manual de Direito Fiscal - Perspetiva Multinível. (3ª Ed.). Coimbra: Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2019. ISBN 978-972-40-8109-0.

MARREIROS, J. M. M. - Sistema Fiscal Português. (15ª Ed). Lisboa: Áreas Editora, 2019. ISBN: 978-989-8058-98-0.

MARTINS, J. A., ALVES, J. C. - Procedimento e Processo Tributário: Uma Prespectiva Prática (1ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN: 978-972-40-6018-7.

- NABAIS, J. C. - Direito Fiscal. (11ª Ed). Coimbra: Almedina, 2023. ISBN: 978-972-40-7875-5
- PALMA, C. P. (coordenação) – Nós e os Impostos: Um contributo para a história dos impostos em Portugal. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2022. ISBN 978-989-40-0775-3.
- PROCURADORIA, Geral Distrital de Lisboa – Código Civil - Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=775&tabela=leis&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis&so_miolo=).
- SOUSA, A. J. – Infrações Fiscais: Não aduaneiras. (2ª Ed.) Coimbra: Almedina, 2006. ISBN 978-972-32-1432-6.
- SOUSA, S. A – Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Almedina, 1995. ISBN 972-40-0864-9.
- VALENTE, M. M. G.– Do Ministério Público e da Polícia: Prevenção criminal e ação penal como execução de uma política criminal do ser humano. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2013. ISBN 978-972-54-0375-4.
- VALENTE, M. M. G – Dos Órgãos de Polícia Criminal: natureza, intervenção, cooperação. (1ª Ed.) Coimbra: Almedina, 2004. ISBN 972-40-2116-5.