
**MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE
EMPRESARIAL**

Contabilidade Forense: Uma perspetiva fiscal

Licínia da Conceição Mendes Gonçalves

COIMBRA

2015

**MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE
EMPRESARIAL**

Contabilidade Forense: Uma perspetiva fiscal

Licínia da Conceição Mendes Gonçalves

**Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial
apresentada ao
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
para obtenção do grau de mestre**

Orientador: Prof. Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis

Coimbra, 2015

Agradecimentos

Terminada a minha dissertação de mestrado, manifesto os meus sinceros agradecimentos a todos os que contribuíram de forma direta ou indireta para a concretização deste trabalho.

Em primeiro lugar, agradeço à Professora Doutora Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis, minha orientadora, que desde logo manifestou interesse em trabalhar comigo nesta área. Expresso-lhe, desta forma, a minha gratidão por todo o empenho, cooperação, apoio e por todas as críticas construtivas que me levaram a aperfeiçoar e aprofundar este tema da melhor maneira.

Agradeço ainda aos meus superiores hierárquicos, a todos os meus colegas de trabalho, colegas universitários, familiares e amigos, particularmente ao Zé, à Paula, à Rosa e ao Jorge, pela ajuda, disponibilidade, revisões e por todo o apoio e amizade prestados.

Por fim, agradeço ao meu marido e filhas pela ajuda, carinho e amor, a quem dedico este trabalho.

Resumo

A *Forensic Accounting* extravasa o âmbito das investigações financeiras que resultam em processos judiciais. Esta atividade é considerada como a “ciência” que analisa as demonstrações financeiras, investiga a fraude, apresenta os factos e as evidências, os desvios, a falsificação, a manipulação, mas, principalmente, é aquela que analisa e produz a apresentação de provas perante o tribunal. Esta ciência está ainda num estágio incipiente de desenvolvimento em Portugal.

Este trabalho tem como objetivo principal a análise da contabilidade forense em Portugal, numa perspetiva fiscal. Assim, com base nos processos judiciais de abuso de confiança fiscal e fraude fiscal, pretende-se identificar os elementos identificativos basilares que o auditor forense deve fazer constar no processo dos crimes fiscais, de modo a permitir uma clara compreensão e comprovação do crime fiscal praticado. Com a realização desta investigação, pretende-se contribuir para um melhor exercício da profissão de contabilista e auditor forense, e, também, para um maior nível de sucesso dos processos instruídos, relativos aos crimes fiscais. A realização deste trabalho visa, concretamente, propor um conjunto de procedimentos a serem realizados no âmbito de um processo de contabilidade forense que assegurem um maior nível de sucesso dos processos jurídicos instruídos no âmbito dos crimes fiscais.

A metodologia utilizada para a realização desta investigação consiste na análise detalhada de um conjunto de sentenças relacionadas com crime fiscal ocorridas em Portugal, cuja instauração dos inquéritos ocorreu durante e após o ano de 2008. O estudo realizado teve por base a análise de um amplo número de sentenças provenientes dos Tribunais da Relação, constantes da base de dados da DGSI, relacionadas com crimes fiscais, sendo de realçar que nestes processos a autoridade tributária foi uma das partes integrantes nos processos, atuando como órgão de polícia criminal. Com este trabalho, pretende-se quantificar e classificar os factos com relevância criminal, permitindo identificar quais os aspetos relevantes para a decisão e a forma como no futuro se poderá colmatar as deficiências da contabilidade forense nas diferentes fases dos processos.

Os resultados obtidos no estudo permitem concluir que a demonstração dos factos contabilisticamente relevantes representam um contributo positivo para a valoração da prova produzida, reforçando os elementos do crime fiscal, reduzindo o arquivamento de processos de inquérito, e evitando novos julgamentos. Assim, a identificação destes factos contribui positivamente para uma maior celeridade na justiça, uma diminuição de gastos e a conseqüente penalização dos criminosos.

Dos acórdãos produzidos no âmbito da prática do crime de abuso confiança fiscal e de fraude fiscal infere-se que os infratores, não tendo pago os impostos devidos ao estado, foram absolvidos, tiveram penas inferiores às contraordenações ou ainda aguardam por nova decisão nos tribunais.

Palavras-chave: Forensic accounting, crime fiscal, fraude fiscal, abuso de confiança fiscal, faturas falsas.

Abstract

Forensic accounting: A fiscal perspective Forensic Accounting goes beyond the scope of financial research that results in lawsuits. This activity is regarded as the "Science" that analyzes the financial statements, investigates fraud, presents facts and evidence, variances, falsification, manipulation, but, mainly, it is the science that analyzes and presents evidence before the Court. This science is still in an incipient stage of development in Portugal.

The main aim of this paper is the analysis of forensic accounting in Portugal according to a fiscal perspective. Thus, on the basis of lawsuits dealing with the abuse of tax trust and tax fraud, we intend to identify the basic identifying elements which the forensic auditor must consider in a court case of tax crimes, in order to allow a clear understanding and proof of the perpetrated tax crime. With our research, we want to improve the performance of the accountant and of the forensic auditor, and provide a better level of success in court cases related to instructed tax crimes. This paper aims to specifically propose a set of procedures to be carried out within the scope of a forensic accounting process to ensure a higher level of success of lawsuits instructed under fiscal crimes.

Detailed content analysis of a set of sentences related to tax crime, which occurred in Portugal, has been the methodology used to carry out the proposed research. The study was based on the analysis of a large number of sentences from Courts of Appeal about tax crimes, stored in the DGSJ database. In these cases the fiscal authority was one of the parts involved in the cases, acting as a criminal police. In this paper we aim to quantify and classify the proven facts and the not proven facts, allowing us to identify which aspects are relevant to the judgment and how in the future it could be possible to overcome liabilities in forensic accounting in the different phases of the cases.

The results of the study allow us to conclude that the demonstration of the evidence relevant to accounting are a positive contribution to the assessment of proof, reinforcing the elements of the tax crime and avoiding the filing of court cases, thus avoiding new trials. The identification of these facts is a positive contribution to quick justice, a decrease in expenditure and the consequent punishment of criminals.

From the produced court rulings connected with the practice of tax trust abuse crime and tax fraud, we can infer that the offenders not having paid taxes owed to the state, have been acquitted, or have had lower sentences for offenses or await new decision in the courts.

Key words: forensic accounting, abuse of fiscal trust, tax fraud, false invoicing, tax crime.

ABREVIATURAS

ACF- Abuso confiança fiscal
ACFE - Association of Certified Fraud Examiners
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
Art.º — Artigo
AT. — Autoridade tributária e aduaneira
BADF- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras
Cfr. — Confronte-se
CIVA — Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CLC- Certificação Legal de Contas
CP — Código Penal
CPP — Código de Processo Penal
CPPT — Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP— Constituição da República Portuguesa
DF's - Demonstrações Financeiras
DP- Declaração periódica
IRC— Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS— Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS — Imposto do Selo
IVA — Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT— Lei Geral Tributária
MP- Ministério Público
N.º — Número
OE — Orçamento do Estado
OPC- Órgão de polícia criminal
Pág. — Página
PIC Pedido de indemnização civil
PGR- Procuradoria-Geral da Republica
Proc.º — Processo
RGIT— Regime Geral das Infrações Tributárias
ROC- Revisor oficial de contas
SAF-T(PT)- Standard Audit File for Tax Purposes- Portuguese version (Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados – (em formato XML));
SNC- Sistema de Normalização Contabilística
STJ — Supremo Tribunal de Justiça
TC — Tribunal Constitucional
TOC- Técnico Oficial de Contas
TRC — Tribunal da Relação de Coimbra
TRE — Tribunal da Relação de Évora
TRG — Tribunal da Relação de Guimarães
TRL — Tribunal da Relação de Lisboa
TRP — Tribunal da Relação do Porto
UE- União Europeia
VIES - VAT Information Exchange System (sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA)

Índice

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I.....	3
A contabilidade e os mecanismos para a sua alteração	3
1.1- A utilidade e utilização da contabilidade	3
1.2- Contabilidade criativa	4
1.3- Flexibilidade das normas contabilísticas.....	5
1.3.1- Características qualitativas das demonstrações financeiras	5
1.3.2- Estimativas incluídas na informação contabilística	6
1.3.3- Contabilidade ao justo valor e fraude.....	6
1.3.4- Vazios normativos.....	6
1.3.5- Práticas baseadas na contabilização ou classificação errónea das operações	6
1.3.6- Práticas baseadas na subfacturação	7
1.3.7- Manipulação (empolamento) de resultados para obter crédito bancário.....	7
1.3.8- Práticas baseadas em operações vinculadas	7
CAPÍTULO II.....	9
Interligação entre a contabilidade, a fraude, a auditoria e a contabilidade forense ..	9
2.1- Erros, irregularidades e fraudes contabilísticas.....	9
2.2- Os vários tipos de fraude	11
2.2.1- Apropriação indevida de ativos.....	12
2.2.2- Falsificação informática	13
2.2.2.1- O que é e como ocorre a falsificação informática	13
2.2.2.2- O contexto legal português.....	15
2.2.3- Relatórios de contas fraudulentos	16
2.2.4- Crimes de branqueamento de capitais	16
2.2.5- Crimes de colarinho branco	17
2.3- Processo de deteção da fraude.....	18
2.4- Prevenção da fraude	20
CAPÍTULO III	23
Auditoria forense e contabilidade forense	23
3.1- O que é contabilidade forense	23
3.2- O porquê da Contabilidade Forense	24
3.3- Metodologia científica na Contabilidade Forense.....	25
3.4- Especialistas forenses.....	25
3.5- A auditoria como instrumento de deteção e combate	27
3.5.1- Auditoria financeira e auditoria da fraude.....	27
3.5.2- Investigação da fraude e a auditoria forense	29
CAPÍTULO IV	31
Crime fiscal: A jurisprudência Portuguesa.....	31
4.1- Investigação do crime fiscal em Portugal.....	31
4.2- Metodologia de investigação	34
4.2.1- Delimitação da amostra	35
4.2.2- Moldura sancionatória.....	39
4.3- Estudo caso	41
4.3.1- Crime de abuso de confiança fiscal (ACF).....	42
4.3.1.1- Relevância legislativa com implicações na decisão	42
4.3.1.2- Posições antagónicas na análise da jurisprudência.....	53

4.3.1.3- Momento do recebimento do IVA apurado e não entrega nos cofres do estado	54
4.3.1.4- Responsabilidades dos Gerentes/Administradores, das sociedades	64
4.3.1.5- Notificação nos termos da alínea b) n° 4 do art.º 105º do RGIT	69
4.3.1.6- Pedido de indemnização civil.....	74
4.3.1.7- Decisões dos tribunais nos processos em análise.....	76
4.3.1.8- Análise do crime de ACF	79
4.3.2- Fraude Fiscal com recurso a “ <i>faturas falsas</i> ”	81
4.3.2.1- Breves considerações sobre a fraude fiscal	82
4.3.2.2- Faturação falsa versus negócio simulado	83
4.3.2.3- Tipologia do crime de fraude fiscal	86
4.3.2.4- Consumação do crime e prescrição criminal.....	87
4.3.2.5- Aplica-se o limite de €15.000 à fraude qualificada?	90
4.3.2.6- Penalidades e consequências na receita do estado	93
4.3.2.7- Análise da fraude fiscal	95
CAPÍTULO V	97
Conclusões e perspectivas futuras	97
REFERÊNCIAS	101

Índice de gráficos

Gráfico 1- Processos instaurados e extintos - Inquéritos criminais.....	33
Gráfico 2- Distribuição dos contribuintes dos acórdãos por regime (QT).....	52
Gráfico 3- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento do imposto.....	73
Gráfico 4- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento dos juros e coimas.....	74
Gráfico 5- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento das coimas.....	74
Gráfico 6- Tipo de decisões do TR (QT).....	78
Gráfico 7- Montantes dos impostos pagos relativamente aos processos em análise de fraude fiscal.....	94
Gráfico 8- Percentagem dos impostos pagos nos processos de inquérito em análise em fraude.....	94

Índice de figuras

Figura 1- Triângulo da fraude segundo Donald Cressey (1953).....	11
Figura 2- - Processo de deteção da fraude	19
Figura 3- - Modelo de meios no combate à fraude e evasão fiscais.....	21
Figura 4- Ciclo da investigação.....	35
Figura 5- Esquema do art.º 105º do RGIT.....	44
Figura 6- Tributação das faturas falsas.....	85

Índice de tabelas

Tabela 1- Evolução da eficácia fiscal	32
Tabela 2 – Limites das penas nos crimes fiscais.....	40
Tabela 3 – Relação dos acórdãos selecionados (por tribunal, tipo de contribuinte, regime do IVA e problemática	42
Tabela 4- Distribuição dos acórdãos objeto do estudo por tipo de crime, atividade, regime do IVA e tipo de contribuinte (QT).....	51
Tabela 5- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente à notificação efetuada nos termos da alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT (QT e %).....	71
Tabela 6- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao PIC.....	75
Tabela 7 Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente às decisões.....	77
Tabela 8- Processos em que houve condenação (comparação da pena aplicada no crime <i>Versus</i> com a coima aplicável em contraordenação	79
Tabela 9- Acórdãos selecionados dos <i>Tribunais</i> da Relação de fraude fiscal.....	81
Tabela 10- Decisões dos Tribunais da Relação e problemática analisada na fraude fiscal.....	93

INTRODUÇÃO

O tema que nos propomos desenvolver, contabilidade forense, como “ciência” que analisa as demonstrações financeiras, investiga a fraude, apresenta os factos e evidências, desvios, falsificação, manipulação, mas, principalmente, na análise e a apresentação de provas perante o tribunal.

Este trabalho tem como objetivo principal a análise da contabilidade forense em Portugal, numa perspetiva fiscal. O objetivo primordial da Contabilidade Forense é investigar e produzir as provas da existência de uma fraude, aproximando a verdade real da verdade processual, sendo uma ferramenta de apoio ao contencioso no fornecimento de suporte técnico para as autoridades judiciais. Assim, com base nos processos judiciais de abuso de confiança fiscal e fraude fiscal, pretende-se identificar os elementos identificativos basilares que o auditor forense deve fazer constar no processo dos crimes fiscais, de modo a permitir uma clara compreensão e comprovação do crime fiscal praticado. Com a realização desta investigação, pretende-se contribuir para um melhor exercício da profissão de contabilista e auditor forense, e, também, para um maior nível de sucesso dos processos instruídos, relativos aos crimes fiscais. A realização deste trabalho visa, concretamente, propor um conjunto de procedimentos a serem realizados no âmbito de um processo de contabilidade forense que assegurem um maior nível de sucesso dos processos jurídicos instruídos no âmbito dos crimes fiscais.

Assim, a presente dissertação para além de apresentar uma revisão de literatura sobre a contabilidade forense e a sua relevância na recolha e comprovação, nomeadamente na fraude fiscal, apresenta também o estudo da análise de dois conjuntos de casos de acórdãos dos cinco tribunais da relação. O estudo dos acórdãos integra uma perspetiva de análise doutrinal e de jurisprudência dos crimes de abuso de confiança fiscal e de fraude fiscal, através da utilização de faturas falsas, bem como dos requisitos normativos subjacentes.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, em que os três primeiros são de cariz contabilístico e interligação entre a contabilidade, a fraude, a auditoria, a auditoria forense e a contabilidade forense.

No quarto capítulo propomos uma análise do crime fiscal, através da análise de dois grupos de acórdãos dos cinco tribunais da relação portugueses, em que de uma forma detalhada se procura verificar o comportamento da doutrina e da jurisprudência relativamente ao crime de abuso confiança fiscal e à fraude fiscal, limitada à utilização de faturas falsas. Neste capítulo, pretende-se quantificar e classificar os factos com relevância criminal, permitindo identificar quais os aspetos relevantes para a decisão e a forma como no futuro se poderá colmatar as deficiências que levaram muitos processos a

novos julgamentos, ou arquivados por insuficiência de provas. Através da análise dos diferentes processos, comprova-se que os valores não arrecadados pelo Estado nos crimes de abuso de confiança fiscal e de fraude fiscal são responsáveis por uma parte da perda de receita fiscal em que se comprova a existência de crime, mas os responsáveis pela prática do crime não repõem os impostos que indevidamente se apropriaram e, quando condenados, as penas aplicadas são inferiores às coimas aplicáveis a contraordenações com a mesma vantagem patrimonial.

Finalmente, as conclusões desta investigação, as suas limitações e contributos são enunciados no último capítulo, oferecendo-se, igualmente, possíveis pistas para investigação futura.

CAPÍTULO I

A contabilidade e os mecanismos para a sua alteração

1.1- A utilidade e utilização da contabilidade

A Contabilidade constitui a principal fonte de informações, assumindo-se como um instrumento essencial para a gestão de qualquer entidade. O sistema de informação contabilístico destina-se, em primeira linha, à sua utilização pela própria gestão. A empresa necessita também de comunicar a sua realidade a um conjunto externo de utilizadores de informação, os designados *stakeholders* (estado, fornecedores, clientes, sócios/acionistas, instituições de crédito, etc.), os quais possuem interesse e uma exigência crescentes ao nível da qualidade da informação prestada¹.

A contabilidade visa registar todas as operações realizadas pela empresa em suportes próprios que, posteriormente, permitem a elaboração de um conjunto de mapas e relatórios com vista à prestação de informação fiável aos seus diversos utilizadores. Este conjunto de mapas e relatórios é habitualmente designado por documentos de prestação de contas e englobam, normalmente: o balanço; demonstração dos resultados e anexo; demonstração das alterações no capital próprio; demonstração dos fluxos de caixa; relatório de gestão e certificação legal de contas² (se a empresa a isso estiver obrigada). A informação revelada pela contabilidade refere-se a todos os elementos das classes de contas típicas dos sistemas contabilísticos (ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos, fluxos de caixa e ainda as notas anexas). A contabilidade possui como objetivo principal fornecer informações úteis, confiáveis, verificáveis, comparáveis e transparentes, visando auxiliar na tomada de decisões económicas e avaliações de empresas por parte dos mais diversos utilizadores, para além da obrigatoriedade imposta pela lei com o fim último de pagamento de impostos.

Muitas vezes, também, é aproveitada para gerar informações que facilitem a lavagem ou a ocultação de bens, direitos e valores, a fim de favorecer a legalização de capitais oriundos de atividades ilícitas, branqueamento de capitais e outros crimes, geralmente

¹ A Estrutura conceptual do SNC faz referência aos utentes, às suas necessidades de informação e aos objetivos das demonstrações financeiras (DF's)

² São obrigadas a possuir Revisor Oficial de Contas (ROC) as Sociedades anónimas (S.A.) bem como sociedades por quotas de responsabilidade limitada (LDA) do tipo SGPS (holdings puras) estão obrigadas por lei a requerer auditoria das suas contas a um ROC. As demais empresas por quotas de responsabilidade limitada também deverão fazê-lo sempre que duas das três condições seguintes se encontrem preenchidas durante dois anos consecutivos:

- Volume de vendas anual superior a 3,000,000€;
- Valor total do Balanço acima de 1,500,000€;
- Número total de empregados excede 50.

socorrendo-se de erros, irregularidades, omissões que, pela sua dimensão, ultrapassam a barreira da licitude.

1.2- Contabilidade criativa

A contabilidade é efetuada à luz de um conjunto dinâmico de princípios e normas, mas possibilitando fazer opções e interpretações, resultantes de sensibilidades e opiniões diferentes, criando condições para que iguais factos patrimoniais possam conduzir a distintas revelações contabilísticas, o que, muitas vezes, é designado por contabilidade criativa.

A contabilidade criativa é resultado da existência da flexibilidade nas normas contabilísticas; mas isto não significa que normas mais flexíveis (ou baseadas em princípios) apresentem maior ocorrência de "criatividade".

O recurso à contabilidade criativa é uma estratégia para ocultar dificuldades financeiras das empresas e transmitir aos utentes da informação uma visão otimista, permitindo, por vezes, o aumento de resultados nem que isso implique pagar mais impostos.

Contributos teóricos referidos por Rodrigues (2008), onde se destacam os trabalhos, entre outros, de Smith, Naser e Amat e Blake. De acordo com Smith (1992): "Há a impressão de que grande parte do aparente crescimento ocorrido nos anos 80 foi mais resultado do jogo de mãos dos contabilistas do que um genuíno crescimento económico". Naser (1993) defende que "a contabilidade criativa é a transformação dos dados contabilísticos, do que eles realmente são, para o que os que os elaboraram querem que eles realmente sejam, aproveitando as facilidades que proporcionam as normas existentes e/ou ignorando algumas delas". Enquanto para Amat e Blake (1997) a expressão contabilidade criativa é usada para "descrever o processo mediante o qual os contabilistas utilizam o seu conhecimento das normas contabilísticas para manipular as asserções incluídas nas contas de uma empresa". Também Gonçalves (2005) considera a flexibilidade das normas contabilísticas e a assimetria da informação, fontes inspiradoras da contabilidade criativa.

Ferreira (2003: 48 a 49), refere que a expressão contabilidade criativa "usa-se em sinonímia com contabilidade enganosa ou ardilosa, onde não se busca dar a imagem verdadeira e apropriada da realidade e dos resultados obtidos".

As fraudes verificadas nas demonstrações contabilísticas ocorrem basicamente por meio da contabilização de receitas fictícias, ocultação de despesas e passivos, diferenças nos tempos de reconhecimento dos resultados, evidenciação e avaliação fraudulenta de itens patrimoniais.

Relativamente à contabilidade criativa no quadro das orientações contabilísticas conclui Rodrigues (2008) que:

as opções contabilísticas permitidas pelas normas contabilísticas, que condicionam o resultado contabilístico terão que ser neutralizadas pelo normativo fiscal, pois caso contrário acabam por condicionar o montante das receitas fiscais de um país e, como afirmou o Juiz Oliver Wendell Holmes, os impostos são o preço que temos de pagar por uma sociedade civilizada.

A fronteira entre a contabilidade criativa e a fraude contabilística é muito ténue, sendo por vezes difícil definir onde termina uma e começa a outra e, por vezes, a fraude impõe-se como o desejado e intencional na obtenção de receitas.

Do ponto de vista fiscal e uma vez que é difícil estabelecer o limite entre o legal (elisão fiscal) e o intencional, por vezes provocando mesmo a fraude, o legislador em algumas situações já conseguiu impor travões através de normas anti abuso, delimitando o que é aceite em termos fiscais.

1.3- Flexibilidade das normas contabilísticas

As demonstrações financeiras são preparadas de forma a proporcionar informação útil na tomada de decisões. Na elaboração da contabilidade, esta comporta uma certa *flexibilidade*, que contém ambiguidades na sua interpretação e permite fazer opções, proporcionando um poder discricionário à gestão que pode ser usado de forma oportunista ou como forma de revelar a informação.

1.3.1- Características qualitativas das demonstrações financeiras

A diversidade de opções contabilísticas permite uma certa discricionariedade aos gestores, podendo verificar-se uma manipulação legal dos resultados, referindo, a título exemplificativo, algumas dessas características definidas no SNC- Estrutura Conceptual (§24 a §46).

a) Alegando aplicar a *prudência* é integrado *nas contas* um grau de precaução superlativo. Assim, um registo contabilístico de contingências positivas (quando o princípio da prudência apenas recomenda o reconhecimento das contingências negativas), das revalorizações voluntárias (económicas ou livres) de ativos serão realizadas com o objetivo de criar uma riqueza fictícia ou de cobrir prejuízos.

b) A aplicação da *consistência (BADF...)* refere que as mudanças contabilísticas com efeitos *materialmente relevantes* deverão ser divulgadas. A violação da consistência através da realização de mudanças contabilísticas voluntárias e injustificadas (por exemplo na valorização de existências) é considerada uma prática fraudulenta.

c) O incumprimento quer do *custo histórico* através, por exemplo, da valorização em excesso (ou defeito) de inventários ou do *goodwill*, quer do regime *da especialização* dos exercícios económicos através do não reconhecimento intencional de gastos ou rendimentos no exercício a que respeitam são consideradas como práticas fraudulentas.

1.3.2- Estimativas incluídas na informação contabilística

A informação contabilística contém estimativas onde os gestores podem introduzir uma determinada perspectiva mais/menos favorável de acordo com os seus interesses e necessidades, manipulando os resultados, embora de uma forma legal.

1.3.3- Contabilidade ao justo valor e fraude

O Sistema de Normalização Contabilística - SNC -, constitui um novo modelo de normalização contabilística, assente no justo valor ("*fair value accounting*", na terminologia anglo-saxónica).

O justo valor³ permite flexibilidade na sua avaliação, apresentando como principal desvantagem a subjetividade das mensurações utilizadas, em oposição ao modelo do custo histórico. O modelo baseado no justo valor requer, pois, um elevado grau de julgamento e, conseqüentemente, de competência técnica, trazendo riscos acrescidos, resultando uma maior permeabilidade ao erro e à fraude, no relato financeiro fraudulento.

1.3.4- Vazios normativos

A ausência de regulamentação contabilística tem um campo fértil - contabilidade criativa - em que os vazios normativos podem ser aproveitados pelos gestores, com finalidades oportunistas e perversas, a coberto duma legalidade duvidosa, dada a inexistência de lei regra.

1.3.5- Práticas baseadas na contabilização ou classificação errónea das operações

Estas práticas podem contribuir para a transmissão de uma imagem "*falseada*" da realidade patrimonial da empresa.

Relativamente às práticas de classificação errónea, salientam-se: a apresentação no balanço de dívidas de curto prazo como sendo de longo prazo, o registo contabilístico de gastos como investimento, o registo de gastos correntes como plurianuais o

³Justo valor- É a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas (§ 98 da EC)

reconhecimento de gastos e de ganhos em resultados transitados quando eles não sejam materialmente relevantes.

Esta maquiagem das demonstrações financeiras, bem como outras soluções contabilísticas executadas de forma intencional, provocando erro, podem enquadrar-se dentro das práticas fraudulentas, dependendo da materialidade.

1.3.6- Práticas baseadas na subfaturação

Pode ainda referir-se uma outra prática, aparentemente corrente em Portugal, que consiste no não registo de todas as transações ocorridas – por exemplo, situações de subfaturação – que é uma solução claramente fraudulenta, já que os rendimentos são deliberadamente subestimados com o objetivo último de reduzir o pagamento de impostos, mas também de reduzir os potenciais lucros e dividendos a distribuir por sócios e acionistas, prejudicando uns em benefício de outros (normalmente os que têm funções de gerência/administração).

Nestes casos, é comum verificar-se a coexistência de registos paralelos que servem de base ao controlo do conhecido “*saco azul*”, o qual, para além de servir de base à repartição dos “ganhos” entre os infratores, vai muitas vezes financiar outras atividades ilícitas, nomeadamente no âmbito da corrupção.

1.3.7- Manipulação (empolamento) de resultados para obter crédito bancário

Quando as empresas necessitam de financiamento alheio, recorrem, na sua maioria, ao sistema bancário, o qual baseia a sua decisão de concessão de crédito nas demonstrações financeiras “*preparadas para o efeito*”, observando-se que quanto maior forem os resultados, a solvabilidade, demonstrados pela empresa nessas peças contabilísticas, melhores serão as condições de financiamento obtidas e, também, maior a probabilidade de obter o financiamento. A “*manipulação*” de resultados através de algumas técnicas contabilísticas (legais) pode implicar o pagamento de mais impostos no presente, dado que se declara maiores resultados.

Estas “*manipulações*” são realizadas em movimentos que envolvem os *stocks*, variação de produção, redução dos gastos operacionais, ocultando as dificuldades financeiras e manipulando os resultados, que, sendo utilizados de forma continuada, proporcionarão a insolvência.

1.3.8- Práticas baseadas em operações vinculadas

No caso de empresas, com a qual esteja em situação de relações especiais⁴, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. A realização de operações comerciais e financeiras entre elas, por vezes, consistem em práticas concertadas, manipulando os resultados, transferindo-os entre empresas do grupo e podendo, inclusive, ser praticadas com o objetivo de reduzir a carga fiscal intra-grupo.

O recurso a operações entre empresas em relações especiais não corresponde a verdadeiras vendas e/ou prestações de serviços, ou os preços correspondentes ao valor dos bens e prestações de serviços, dependendo da dimensão e manipulação podem por vezes ser consideradas fraudulentas e de difícil comprovação. A dificuldade ou mesmo inexistência de comprovação deve-se ao facto de neste tipo de transações entre entidades com quem se está em relações especiais raramente o mesmo tipo de transações ocorre entre entidades independentes e conseqüentemente sem preços comparáveis de mercado.

Em resumo, a utilização destas práticas e tantas outras semelhantes, que na sua génese são legais, destinam-se à manipulação (legal) dos resultados, o que só é possível, através da flexibilidade/discricionariedade das normas e princípios contabilísticos e da possibilidade de introdução de estimativas na informação contabilística, que o sistema normativo contabilístico permite.

A ilegalidade e a fraude dependem da imaginação dos gestores e contabilistas e podem tomar proporções bem diferentes dependendo da interpretação pessoal das normas.

(Maia 2014, *apud* Barbosa, 2015) refere que:

atualmente, os organismos de emanação das normas contabilísticas e as entidades supervisoras de cada setor e dos mercados têm, como uma das suas preocupações centrais, o controlo das hipóteses de gestão de resultados, ou seja, o minorar das possibilidades de tomada de decisões deliberadas e subjetivas de, dentro dos limites dos PCGA⁵, se apresentar determinado nível de resultados não consentâneo com a realidade efetiva. Mais grave ainda serão as manipulações fora do contexto da legalidade, mas, para tal, apenas podem ser reforçadas medidas de deteção atempada e penalização, pelo que os estudos desta temática são fulcrais, todavia devido aos paraísos fiscais e judiciais, *off-shores*, porque, associados à livre circulação de capitais, permitem manipular resultados de forma difícil de controlar.

⁴ Art.º 63º do Código do IRC e Portaria 1446-C/2001

⁵ A expressão "PCGA"- princípios contabilísticos geralmente aceites abrange, de uma forma geral, os princípios contabilísticos previstos nos dois POC (POC/77 e POC/89), que, com o SNC, (após 1-1-2010) passaram a ser identificados como "pressupostos subjacentes" ou como "caraterísticas qualitativas".

CAPÍTULO II

Interligação entre a contabilidade, a fraude, a auditoria e a contabilidade forense

2.1- Erros, irregularidades e fraudes contabilísticas

Segundo a ISA 240 – *The auditor's responsibilities relating to fraud in a audit of financial statements* (responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras), as distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de fraudes ou de erros, sendo certo que ambas, dependendo da sua extensão, traduzem-se em impactos materialmente relevantes nas peças financeiras.

Dada a subjetividade e a estreita fronteira entre alguns dos conceitos referidos torna-se necessário delimitar o âmbito dos termos seguintes:

- Erro: é considerado como um ato, não intencional, fruto de uma interpretação incorreta das normas, descuido, deturpação da verdade, falta de conhecimento ou atenção, caracterizando um defeito na execução do trabalho contabilístico. Em muitas situações, o erro ocorre por omissão, quando não são contabilizadas todas as operações, por duplicação de lançamentos, ou por registar um valor diferente do documento (v.g. inversão de números).

– Irregularidade: é um ato intencional, mas não doloso, por vezes devido a desconhecimento ou incorreta interpretação técnica.

– Fraude: é um erro grave resultante de um ato ilícito praticado com intenção de lesar terceiros e/ou obter benefícios pessoais.

(Wells 2005, *apud* Moreira 2009: 56) diz-nos, a propósito, que a “fraude não é um problema da contabilidade e/ou auditoria; é um fenómeno social”.

Também, Moreira (2009: 23) citando Hopwood, Leiner e Young (2008: 86), refere: “O objetivo do auditor é determinar se a informação financeira está livre de inexatidões materiais, sejam elas devido a erro ou fraude.”

A fraude é qualquer meio usado por uma pessoa com a finalidade de obter vantagem sobre outrem, seja por ato ou omissão, sendo um ato intencional de tirar benefício próprio de determinada situação.

Nas palavras de Lourenço *et al.* (2008), é evidente que a fronteira entre irregularidade e fraude é subjetiva e, quiçá, perigosa, podendo ser falsamente “piedosa”, distanciando-se da tradição contabilística e, sobretudo, fiscal, onde, à semelhança da mulher de César, para o ser, também o deve parecer.

(Herval Moura e António Silva 2004: 9), dizem que:

no mundo atual, com a decadência dos princípios éticos tão acentuada, com a pobreza moral que domina as administrações de instituições públicas, bancos,

grandes grupos empresariais, é impossível desconhecer a influência desse mal social. A fraude assusta e a contabilidade não pode sonegar a sua contribuição na descoberta da desonestidade contra o patrimônio público e particular.

A fraude fiscal não é diferente da fraude geral, e esta está associada à intencionalidade, violação da lei e ao engano como refere Pimenta (2009: 14):

para corresponder à definição legal de fraude tem de haver danos, geralmente de dinheiro, para a vítima. Nos termos do direito comum, existem quatro elementos gerais, que devem estar presentes, para que ocorra uma fraude:

1. Uma declaração material falsa;
2. Conhecimento de que a declaração era falsa no momento em que foi proferida;
3. Confiança na declaração falsa por parte da vítima;
4. Danos daí resultantes.

Silva (2011) refere outra definição de fraude:

outra definição para fraude é encontrada como uma lesão, o erro premeditado, feito propositadamente para lesar alguém (Sá, 2009: 14). Além disso, conforme o autor, o ato é caracterizado pelos desvios de numerário, recebimento de créditos sem a respetiva quitação e registo, despesas fictícias, desvios de mercadorias, adulteração de documentos, falsificação de documentos, etc. (Sá, 2009: 215).

Um dos modelos clássicos que trata sobre a ocorrência da fraude foi apresentado por Cressey em 1953, desenvolveu a teoria do “triângulo da fraude” (fraud triangle), onde segundo ele existem três componentes básicos para que uma determinada fraude possa ocorrer: Pressão, oportunidade e racionalização

Pressão - motivo que leva um indivíduo a cometer um ato fraudulento:

- Pressão financeira;
- Vício;
- Pressão de trabalho;
- Outras pressões.

Oportunidade - percepção de pessoa/entidade acerca da probabilidade de cometer um ato fraudulento sem ser incriminado pelo mesmo:

- Fragilidade dos mecanismos da prevenção;
- Incapacidade de julgar a qualidade;
- Quebra de disciplina aos perpetradores;
- Fraco acesso à informação;
- Ignorância, apatia e não se importa com as consequências das suas ações;
- Fraca auditoria e de verificações independentes.

Racionalização- capacidade que o sujeito possui para interpretar e correlacionar (racionalizar) os diversos dados que possui sobre a realidade que o rodeia

- Uso de justificações sociais para o comportamento fraudulento.

Esquematizado do seguinte modo:

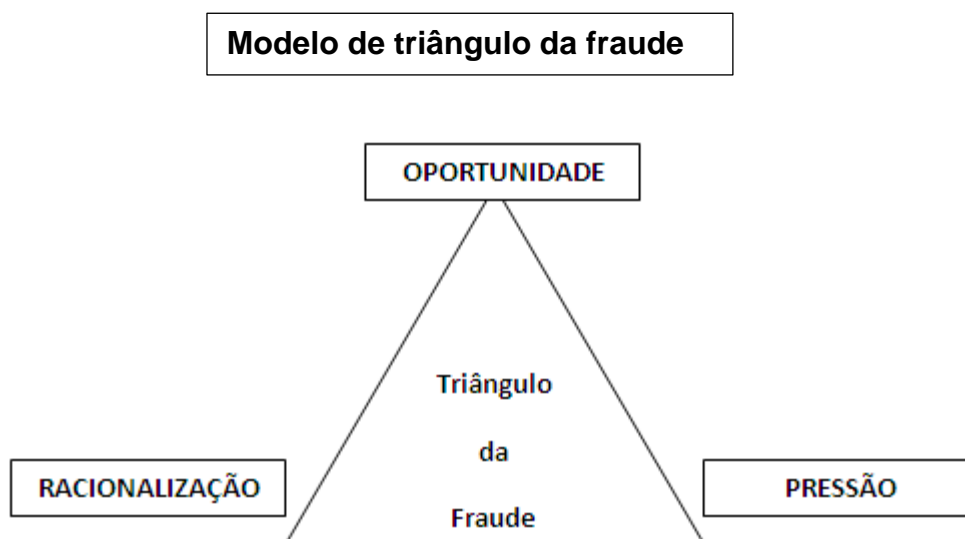


Figura 1- Triângulo da fraude segundo Donald Cressey (1953)

Fonte: (Cressey (1953) apud Pereira *et al.*

Segundo Cressey apud Pereira *et al.* (2014) este triângulo ajuda a entender os motivos que levam as pessoas a cometerem fraudes, sendo que na maioria das vezes são pessoas íntegras e de confiança.

A fraude é, na verdade, um destruidor de valores, do património, de projetos e de investimentos. O “homem”, quando realiza a fraude, demonstra a degeneração da ética, a falha na formação dos seus valores morais e sociais apreciados pela sociedade, tendo como principal objetivo o lucro, muitas vezes o lucro rápido ou imediato.

2.2- Os vários tipos de fraude

Segundo a Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)⁶ dos EUA, a fraude abrange três tipos de ações: apropriação de ativos, corrupção e fraude cometida no relato financeiro.

A fraude constitui um problema importante com que se debatem todas as organizações de todos os tipos, dimensões, localizações e setores de atividade, chegando a atingir esquemas transfronteiriços envolvendo muitas organizações. Esta vai desde a fraude fiscal, apropriação indevida de bens, crimes financeiros, branqueamento de capitais,

⁶(ACFE) – É a maior associação (organização) anti fraude do mundo, fundada em 1988.

crime organizado, contrabando, tráfico de pessoas e estupefacientes, crime informático de agentes sem escrúpulos e com maior sofisticação.

Na fraude fiscal destacam-se algumas fraudes que ao longo dos tempos com maior ou menor relevância têm contribuído para a diminuição das receitas do estado, nomeadamente a fraude resultante de faturação falsa, omissão declarativa por ocultação de ganhos e a “fraude carrossel”⁷

Muitas são as fraudes que se poderiam tratar, mas vamos dar primazia à análise daquelas em que a contabilidade serve para apoiar/comprovar a sua existência no âmbito fiscal.

2.2.1- Apropriação indevida de ativos

Envolve o furto ou utilização indevida dos ativos da empresa. No que respeita ao furto/desvio, as situações mais habituais respeitam a dinheiro e a inventários. Relativamente ao dinheiro, há que considerar o roubo (por exemplo, de dinheiro de caixa, documentar a saída de fundos através de gastos não destinados à empresa), os reembolsos fraudulentos nos quais se incluem, por exemplo, a “fraude carrossel”, através da utilização de empresas fictícias, pagamentos a empresas ou empregados “fantasma”, compras de bens e serviços para uso pessoal, despesas fictícias ou sobreavaliadas, falsificação de cheques, adulteração de documentos de vendas, a sonegação (que abrange a omissão de vendas, de contas a receber e de reembolsos).

No que respeita a inventários, encontram-se tipificadas duas situações: a utilização indevida e o furto.

Esta categoria da apropriação indevida de ativos é, pois, a categoria que inclui maior número de irregularidades/fraudes. É importante referir, a título exemplificativo, que os desvios financeiros acontecem em pagamento de recibos referentes a honorários de pessoas que não prestaram serviços à entidade, e na inserção de documentos de gastos não realizados pela empresa. Acresce, que muitos destes registos e respetivas saídas de fluxos financeiros resultam da falta de segregação de funções e de controlo interno.

Para Singleton *et al.* (2010), o auditor interno é mais eficaz perante esquemas de fraude de “apropriação de ativos”.

⁷ Fraude carrossel- entende-se a fraude que implica um circuito de operações que envolve dois ou mais Estado Membro (EM) montado com o único objetivo de obter indevidamente IVA do Estado, através da realização de operações entre si nas quais uma delas não liquida IVA, por praticar operações ic de bens. Face á dimensão que atingiu envolvendo operadores económicos de vários EM, estes têm procurado desenvolver estratégias e encontrar mecanismos capazes de combater eficazmente os problemas com o IVA através de diretivas e regulamentos para combater a fraude nas transações intracomunitárias de IVA..

2.2.2– Falsificação informática

2.2.2.1– O que é e como ocorre a falsificação informática

A falsificação informática tanto ocorre em programas de contabilidade, faturação, como na falsificação de documentos.

Segundo Manning (2005: 503):

os computadores são cada vez mais utilizados nas nossas vidas diárias. São usados no trabalho e em casa, para fazer compras, vendas, movimentar contas bancárias, corresponder com outros etc. Os computadores também têm proporcionado novos tipos de crimes, por exemplo vírus, *worms*, técnicas de salame, mas a maioria dos crimes informáticos são apenas novas maneiras de cometer crimes antigos, por exemplo, fraude postal, fraude de telemarketing, etc. (tradução nossa)

Na Alemanha, ficou conhecido o caso em que dois empregados de uma empresa transferiram quase trezentos mil marcos para a sua conta, introduzindo faturas falsas no computador da entidade empregadora.

Alguns dos mais interessantes casos de falsificação digital foram registados em contextos diversos, tais como: na política, na falsificação de documentos em pesquisas científicas e na Medicina Forense.

Manning refere vários tipos de crime informático, como sejam a simples apropriação indevida de tempo do computador, ao roubo de programa, à fraude, ao peculato, ao roubo de informações ou à sabotagem, os quais englobam um conjunto variado e diversificado de atuações, com a utilização de um computador. A tecnologia atual permite produzir falsificações em documentos digitais com muita facilidade, mesmo para utilizadores com reduzida experiência no assunto. Isso deve-se, principalmente, ao pouco trabalho requerido para efetuar manipulações indevidas utilizando ferramentas informáticas, como o *software* de tratamento de imagem, como o Adobe Photoshop®, o GIMP, ou o Corel Draw®, entre outros. Além disso, a expansão das tecnologias de “*captura*” de dados, tais como câmaras, *scanners* e máquinas de filmar, permitiram às pessoas, bem-intencionadas ou não, adquirirem maior interação com imagens e vídeos digitais, tornando a sua utilização uma tarefa ordinária.

A análise de documentos despertou, nos últimos anos, uma das mais desafiadoras e promissoras áreas de pesquisa dentro da computação pela necessidade crescente de se autenticar documentos digitais.

Contudo, também existem ao serviço da auditoria forense um conjunto de ferramentas bastante válido para auxiliar o trabalho do auditor. O termo *forensic analytics* – auditoria forense em ambiente informático – traduz-se na procura e análise de dados em ambiente

informatizado, de forma a se reconstruir, detetar ou suportar os factos de fraudes financeiras.

A evolução constante das tecnologias de informação tem levado à utilização massiva e universal dos meios informáticos no quotidiano das empresas, implicando que o essencial da informação se encontra em formato digital, nomeadamente os registos contabilísticos e os programas de faturação.

A utilização de programas informáticos de faturação trouxe, associada às enormes vantagens, a possibilidade de adulteração dos dados registados, potenciando situações de fraude contabilística e evasão fiscal.

Esta situação levou à criação, como forma preventiva, de um conjunto de medidas legislativas, iniciadas em 2005⁸ com a introdução de normas básicas de integridade, manutenção e acesso às bases de dados, culminando com as regras técnicas que regulamentam a certificação dos programas informáticos de faturação⁹, e também medidas punitivas¹⁰ para as situações de incumprimento. Assim, o Ministério das Finanças veio reforçar este instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, alargando progressivamente o universo de contribuintes que devem utilizar, obrigatoriamente, programas certificados como meio de emissão de faturas e documentos de transporte.

Para deteção e combate á fraude existe um conjunto de ferramentas para auxiliar o trabalho do auditor, para além dos métodos tradicionais de investigação, muitas vezes com base na experiência, seguindo as pistas que foram reveladas através de denúncias e outras. Segundo Nigrini (2011) citado por Silva (2013: 52), a etapa de maior trabalho, e que não envolve grande conhecimento técnico, é a do tratamento da informação e será nesta etapa que se utiliza diversas ferramentas, nomeadamente o Microsoft Access e o Microsoft Excel, para além de outras poderosas ferramentas informáticas, desenhadas para apoio à auditoria e estatística, que incluem o ACL, o IDEA, o Minitab ou o SigmaPlot.

Finalmente, é elaborado um relatório, após a conclusão da investigação forense, o qual deve conter todas as provas reunidas, os factos relevantes descobertos, as conclusões obtidas, um ponto contendo recomendações e as ações a serem passíveis de correção, sendo que todos estes factos devem estar suportados pelos papéis de trabalho, normalmente além do suporte físico em papel deve incluir um CD, ou *pen* de memória com os principais documentos, conforme sustenta (Silva, 2013: 52).

⁸ Nova redação dada na Lei n.º 60-A/2005 ao art.º 5º do Decreto-lei n.º 198/90 de 19/07.

⁹ Legislação aplicável: Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, após a primeira alteração introduzida pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro; Portaria n.º 274/2013, de 21 de agosto; art.º 123.º n.º 9 do Código do IRC; Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto; regras de utilização de programas informáticos de faturação).

¹⁰ Entre outras o artigo 128.º do RGIT, sobre a falsidade informática e a falta de *software* certificado.

2.2.2.2- O contexto legal português

Uma vez que as empresas utilizam cada vez mais o processamento eletrónico de dados, nomeadamente para a faturação, foi criado através da portaria nº 321-A/2007¹¹ um ficheiro normalizado (em formato XML) com o objetivo de permitir uma exportação fácil e normalizada dos dados, e em qualquer altura, de um conjunto predefinido de registos contabilísticos, num formato legível e comum, independente do programa utilizado, para com maior facilidade ser auditado.

Ao longo dos últimos anos, foram identificadas fraudes em diferentes programas de faturação, tendo-se verificado que permitiam a manipulação dos registos informáticos, com o objetivo de suprimir ou adulterar o valor de transações, reduzindo o volume de negócios e, conseqüentemente, a receita fiscal. Esta realidade determinou a necessidade de regulamentar a utilização dos programas informáticos de faturação, tendo sido definidas as regras técnicas que asseguram a preservação da informação inicialmente registada, através de medidas legislativas¹², e, simultaneamente, responsabilizando os produtores de *software*¹³ pelo incumprimento dessas regras.

O processo Certificação de *Software* de Faturação teve início em 2010¹⁴ e implicou modificações na forma de funcionamento dos programas de faturação para emissão de faturas, sendo obrigatória a partir de 1 de Abril de 2012, com a publicação da portaria nº 22 – A/2012 de 24 de Janeiro, da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A partir de 1 de Janeiro de 2014, entrou em vigor a Portaria Nº 340/2013 que vem trazer alterações à obrigação de certificação de programas de faturação¹⁵, alargando o âmbito da obrigatoriedade da utilização de programas certificados da Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, eliminando, designadamente, a exclusão relativa aos contribuintes que utilizavam programas de faturação desenvolvidos internamente e a exclusão relativa aos operadores económicos que emitiam menos de 1.000 documentos.

Pese embora estas alterações servirem os seus propósitos, serão sempre insuficientes para eliminar a fraude.

¹¹Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados criado pela Portaria nº 321-A/2007, de 26/03, a qual veio introduzir o SAF-T(PT) (Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese version); alterado Portaria n.º 1192/2009, de 8 de Outubro, portaria 382/2012, de 23/11, Portaria n.º 160/2013, de 23 de abril; Portaria n.º 274/2013 de 21/8.

¹² Legislação aplicável: Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, após a primeira alteração introduzida pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro; Portaria nº 382/2012, de 23/11 e Portaria n.º 340/2013, de 22 de novembro (regras de utilização de programas informáticos de faturação).

¹³ Houve já uma revogação do certificado de programa por despacho do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais em 24/04/2014.

¹⁴ Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Com a quarta alteração através da Portaria n.º 340/2013, de 22 de novembro.

¹⁵ Histórico de alterações: Portaria n.º 22-A/2012 – 24/01; Portaria n.º 160/2013 – 23/04; Portaria n.º 340/2013 – 22/11.

O Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira 2013 (2014: 34) refere:

que esta mudança de paradigma, consequência da crescente desmaterialização dos documentos e da existência do modelo normalizado de exportação de dados – o SAF-T (PT) – implica que a atuação da Inspeção Tributária deve-se apoiar, cada vez mais, na utilização de novas ferramentas e metodologias - conhecidas por Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC) -, exigindo novas competências para os inspetores tributários.

O sistema e-fatura entrou em produção em 1 de janeiro de 2013, conforme Decreto-Lei 198/2012, de 24 de agosto. Os agentes económicos passaram a ter a obrigação legal de comunicar à AT os elementos de todas as faturas emitidas. Também o sistema e-fatura inclui-se no programa de combate à evasão fiscal em Portugal, é considerado um passo importante no alargamento da base contributiva, possibilitando a identificação de alguns *outsiders* que atuam na economia clandestina, sempre que existam divergências¹⁶, são dados alertas pelo sistema informático e pode ser o início de investigação de evasão ou fraude fiscal.

O Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira 2013 (2014: 36) refere que:

o sistema e-fatura é um programa de combate à evasão fiscal em Portugal. Trata-se de um projeto inovador, que centra a ação de combate à evasão fiscal em atividades não integradas nas tradicionais funções de autoridade (inspeção, sancionamento de infrações e cobrança coerciva), privilegiando a informação, a comunicação, a colaboração e o apoio às empresas para que estas evitem entrar em incumprimento.

2.2.3- Relatórios de contas fraudulentos

A informação incluída nos relatórios fraudulentos não é verdadeira e tem como objetivo induzir o leitor em erro. Os erros são introduzidos de forma negligente ou intencional nas contas ao longo do período, se os mesmos não forem corrigidos, as demonstrações financeiras e relatórios de contas encontram-se falseados, consequentemente influenciados pelos erros.

Da leitura das notícias divulgadas diariamente, constata-se que muitas empresas divulgam, nas suas demonstrações financeiras, informação relativa a produtos e serviços como se estes já estivessem disponíveis no mercado, quando efetivamente muitos desses produtos e serviços nunca chegam a entrar em produção.

2.2.4– Crimes de branqueamento de capitais

¹⁶ As divergências têm proveniência em diversos cruzamentos que vão desde a verificação do somatório do IVA liquidado declarado no e fatura, com o IVA declarado na declaração periódica de IVA. Outro exemplo, o volume de negócios que foi declarado em diferentes impostos (Exº declaração de rendimento versus somatório das Dp's de IVA) etc.

Existem estruturas organizadas e utilizadas para encobrir atos criminosos, tais como “lavagem” de dinheiro. O crime fiscal é, muitas vezes, utilizado como contrapartida de outros crimes mais graves servindo os documentos contabilísticos para ocultar a proveniência do dinheiro e servindo para “lavar”, tornando legal (limpo) o que proveio de ato ilícitos (sujos).

Os *lavadores* de dinheiro concentram grande parte de seus esforços na busca e/ou criação de justificativos, meios, coberturas e disfarces para que as operações realizadas não pareçam suspeitas e não sejam detetadas, sobretudo no momento em que forem sujeitas aos pontos de exposição e fraqueza. Por exemplo, a utilização de uma atividade comercial¹⁷ para justificar os depósitos bancários em dinheiro, sendo um disfarce para tentar reduzir o risco na entrada do dinheiro no sistema financeiro.

Existem fatores comuns a todas as operações de lavagem de dinheiro, são eles a necessidade de:

- a) Ocultar a origem e o verdadeiro dono do capital;
- b) Manter o controlo do capital em qualquer momento;
- c) Mudar rapidamente a forma do capital para poder “enxugar” o grande volume de dinheiro gerado da atividade criminal de origem.

De acordo com o Banco de Portugal: “o branqueamento de capitais é o processo pelo qual os autores de algumas atividades criminosas encobrem a origem dos bens e rendimentos (vantagens) obtidos ilicitamente, transformando a liquidez proveniente dessas atividades em capitais realizáveis legalmente, por dissimulação da origem ou do verdadeiro proprietário dos fundos” (Silva, 2013: 49)

2.2.5– Crimes de colarinho branco

A definição proposta por Sutherland, citado por Santos (2001: 54-57), restringe o crime de colarinho branco às infrações cometidas por pessoas de elevado estatuto social e respeitabilidade no exercício da sua profissão. Justificando a desigual aplicação da lei, mencionando a indispensabilidade de conhecimentos muito específicos para a investigação do crime de colarinho branco, sendo objeto de pouca divulgação pela comunicação social.

Ainda de acordo com Santos (2001: 220-221), não é regra um intencional favorecimento dos agentes mais poderosos. Sendo que, apesar da frequente inexistência de um deliberado intuito de favorecimento dos *white-collars* na elaboração da lei, a forma como esta é construída acaba, às vezes, por dificultar a sua aplicação ao crime de colarinho

¹⁷ A atividade desenvolvida é na maior parte das vezes uma atividade de recebimentos em dinheiro por venda direta ao público exemplo restaurante, pastelaria.

branco. A natureza do crime do colarinho branco, ao originar entraves à sua regulamentação pela lei criminal, acaba por conduzir a um favorecimento prático dos seus agentes.

Relativamente à fraude, e a título conclusivo, é de salientar que a fraude não é um fenómeno estático, está em constante mutação, a evolução da economia faz surgir também novos tipos de fraudes sendo estas cada vez mais agressivas.

A fraude e evasão têm implicações no cidadão cumpridor, uma vez que são estes que suportam o seu custo, como refere Pereira (2013: 447), o princípio é simples: a evasão e a fraude não podem diminuir o montante total de receitas que o estado necessita e, então, para o obter, sobrecarregam-se os contribuintes cumpridores - os “tansos” do sistema fiscal - para compensar o que não é possível obter dos não cumpridores.

Um artigo na revista *The Economist* de Agosto de 2010, subordinada ao tema “Southern europe will have trouble increasing its tax take” colocava Portugal como um país em que os índices de economia paralela, referentes a 2010, representavam 20% do produto interno bruto. A deteção de fraudes não se aproxima dos níveis de economia informal existente, havendo um longo caminho a percorrer.

Nos termos do art.º 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a fraude e evasão fiscais são expressivos e subtraem meios financeiros que deveriam ser canalizados para a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

As distorções na informação contabilística podem ser realizadas respeitando as regras e princípios contabilísticos ou de forma fraudulenta, sendo difícil perceber “com nitidez onde começa a manipulação fraudulenta e acaba o aproveitamento engenhoso das lacunas da lei e da interpretação habilidosa das normas e princípios contabilísticos” (Gonçalves, 2005).

2.3- Processo de deteção da fraude

A deteção e/ou combate à fraude praticada com recurso à contabilidade faz-se pela análise desta e de mais informação complementar, através de auditorias (em sentido lato) e perícias. Assim, é de salientar o importante papel desempenhado pela Auditoria Financeira, Auditoria Forense e Perícia Financeiro-Contabilística no combate a este flagelo.

O trabalho dos auditores externos na “auditoria tradicional” é influenciado pela Lei Sarbanes-Oxley¹⁸, segundo a qual o auditor deverá demonstrar, pelo menos, um conhecimento adequado na área da contabilidade e fraude a fim de poder identificar as fraudes financeiras e documentar a liquidação e criminalização oriundas da fraude.

Neste sentido, torna-se necessário delinear estratégias, definir formas de investigação, utilizar instrumentos adequados que analisem grandes quantidades de informação, com intuito de descobrir, documentar e prevenir as fraudes contabilísticas e também fiscais, cuja receita em falta nos cofres do estado é assustadora, devido á sua dimensão e grandeza.

Segundo Mitric *et al.* (2012: 44), a detecção da fraude é processo iterativo que inclui:

1. Estabelecimento do sistema de controlo corporativo;
2. Investigação e resolução de problemas;
3. Testes do processo e transação;
4. Nível de controlo da transação.

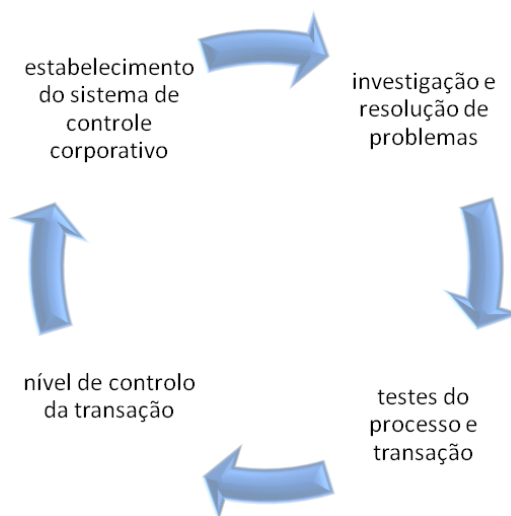


Figura 2- Processo de detecção da fraude¹⁹
 Fonte: adaptado de Miloš Mitrić *et al.* (2012)

A interligação entre a auditoria, a fraude e a contabilidade forense é um processo dinâmico que muda e evolui devido a causas políticas, sociais e culturais, contribuindo os

¹⁸ A Lei Sarbanes-Oxley, conhecida também como SOX, é uma lei americana promulgada em 30/06/2002, surgiu na sequência dos escândalos corporativos-financeiros envolvendo a Eron e Worldcom, empresas que geraram prejuízos financeiros atingindo milhares de investidores. Esta lei visa garantir a transparência na gestão financeira das organizações, credibilidade na contabilidade, auditoria e a segurança das informações para que sejam realmente confiáveis, evitando assim fraudes.

¹⁹ MITRIC, Milos; Stankovic, Aleksandra; Lakicevic, Andrijana (2012), “Forensic Accounting- the Missing Link in Education and Pravtice”, *Journal for Theory and Practice Management*, nº 65 pág. 41-50

auditores para a sua descoberta, socorrendo-se estes de metodologias, de técnicas e de planeamento das auditorias, direcionadas para o eventual tipo de fraude.

Deste modo, a realização de uma auditoria da fraude pode envolver os seguintes passos:

- a) Identificação dos riscos de exposição;
- b) Identificação dos sintomas de cada exposição;
- c) Desenho do programa para proativamente atuar sobre os sintomas e as exposições;
- d) Investigação dos sintomas de fraude identificados.

A forma como se investiga e se detetam as fraudes, bem como o tempo na sua descoberta são processos dinâmicos e interativos, variáveis e bastante evolutivos. O auditor deve demonstrar conhecimento contabilístico adequado, empenho no planeamento das ações, preocupação na descoberta do erro intencional, e a negligência para os erros que não são materialmente relevantes. A fraude não se descobre carregando num botão, surge, frequentemente, em resultado de denúncias em que são identificados sinais perigosos, e na sua descoberta é necessário investigar e realizar diversos testes, nomeadamente de coerência.

No processo de investigação o auditor quando verifica um ato ilegal deve:

- a) avaliar o impacto das distorções nas demonstrações financeiras e fazer refletir as distorções materialmente relevantes através de procedimentos adicionais ou modificar os que tenham sido previstos;
- b) reverter os efeitos da fraude ao nível das demonstrações financeiras;
- c) ponderar a possibilidade de continuidade dos trabalhos ou renunciar/denunciar o contrato, caso não haja possibilidade de executar de forma profissional;
- d) comunicar o sucedido à instância competente; e/ ou
- e) contactar as autoridades competentes, caso a lei o obrigue²⁰.

2.4- Prevenção da fraude

A fraude tem que ser prevenida, evitada e também condenada da forma mais severa para que não atinja tão grandes dimensões.

A prevenção depende do tipo de fraude, mas existem aspetos importantes a referir na prevenção da fraude, nomeadamente:

- a) Criação e manutenção da cultura de honestidade, abertura e assistência;
- b) Criação de ambiente de trabalho positivo (código de conduta, política de porta aberta, redução da atmosfera de fraude);

²⁰Segundo o quadro legal atualmente em vigor em Portugal, nomeadamente o art.º 158º do Decreto-Lei 487/99, de 16 de novembro, é estabelecido que os R.O.C. devem participar ao Ministério Público através da OROC, os indícios detetados no exercício das suas funções de interesse público, da prática de crimes públicos.

- c) Justiça mais rápida, eficaz e eficiente;
- d) Assistência aos trabalhadores ajudando-os a lidar com pressão;
- e) E avaliação do risco de fraude e celeridade na sua investigação.

Numa ótica de dissuasão e/ou prevenção, existem medidas, ou intervenientes, que são entraves ao seu desenvolvimento, servindo de obstáculos à ocorrência de fraudes e irregularidades, é de referir, por exemplo, o controlo efetuado pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC), os sistemas de controlo internos, a segregação de funções dentro da empresa, o sistema judiciário, a intervenção de entidades como o Banco de Portugal, o Instituto de Seguros de Portugal, Provedor de Justiça ou a Autoridade Tributária (AT).

A prevenção da fraude parte também pela redução da sua oportunidade, contribuindo com:

- a) Sistemas contabilísticos e informáticos mais robustos;
- b) Monitorização cuidadosa das transações e das relações interpessoais;
- c) Sistema de segurança e controlo físico dos ativos;
- d) Segregação de funções;
- e) Forte supervisão e liderança, que assegure o cumprimento das regras de contabilidade;
- f) Procedimentos contabilísticos uniformes e claros, sem exceções.

Para que a fraude não evada os tribunais e contamine a sociedade é fulcral que as entidades responsáveis disponham de meios adequados ao seu combate, que vai para além da ação legislativa, conforme defende Miranda.

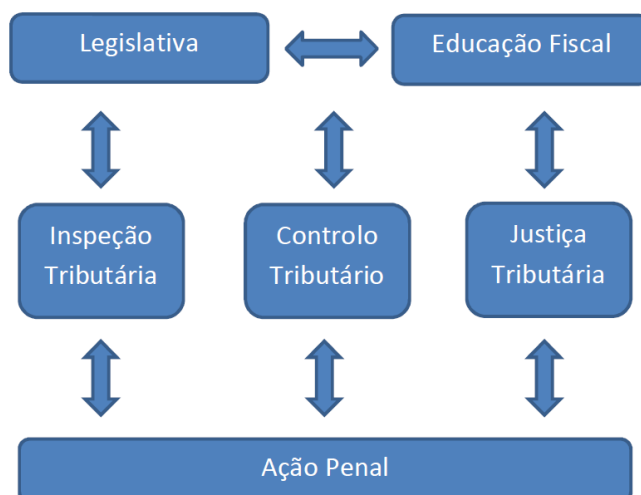


Figura 3- Modelo de meios no combate à fraude e evasão fiscais
 Fonte: Miranda (2013; 13)

CAPÍTULO III

Auditoria forense e contabilidade forense

3.1- O que é contabilidade forense

A expressão *forensic accounting* é utilizada sobretudo nos países de origem anglo-saxónica, nomeadamente nos EUA, por pessoas ou entidades que já desempenham esta atividade, que a estudam no plano académico/científico, que a certificam oficialmente ou que a regulamentam com normas, guias ou práticas profissionais.

Conceptualmente, Singleton *et al.* (2010) consideram que à *forensic accounting* compete a auditoria dos registos contabilísticos para provar ou não a existência de fraude estes autores sublinham ainda que a *forensic accounting* aparece quase sempre numa vertente reativa e criminal, referindo ainda que o produto final desta atividade profissional é orientado para ser apresentado em tribunal, devendo toda a sua evidência, prova e linguagem ser estruturada, preparada e convertida neste sentido.

Forensic audit – é entendida como a ciência de recolha e apresentação de conclusões acerca de informações financeiras perante as autoridades, nas quais são utilizadas técnicas e procedimentos específicos de investigação forense.

a ciência que recolhe, reúne e apresenta ao tribunal a informação financeira para que possa ser compreendida, aceite e usada contra os perpetradores de crimes económico-financeiros. Manning (2005)

Segundo Milos Mitric (2012), citando Renzhou (2011), a contabilidade forense é definida como um conjunto de atividades socioprofissionais, que representa a implementação de funções legais, económicas, sociais e políticas. A contabilidade forense é uma disciplina que combina a contabilidade, a auditoria e o direito, sendo um ramo separado da contabilidade.

E continua Moreira (2009) a citar outros que tiveram influência na análise deste tema. A *forensic accounting* corresponde à auditoria da fraude. Aliás, de acordo com Ramaswamy (2005), os termos *forensic accounting* e *fraud examination* são usados indistintamente, sendo esta auditoria da fraude desenvolvida no âmbito de um processo judicial/forense de natureza criminal.

Silva (2013: 19) cita Hopwood *et al.*, (2008) auditoria forense “é a aplicação de competências analíticas e de investigação no sentido de solucionar assuntos de natureza económico-financeira de forma que cumpra os requisitos a cumprir em ambiente forense”

De acordo com Moreira (2009: 3):

a contabilidade forense (*forensic accounting*), em Portugal, não possui nenhum reconhecimento na sociedade, normas, leis ou profissionais das áreas da contabilidade ou de auditoria. Esta situação é semelhante àquela que se encontra no

Brasil, em que a prática é pouco difundida e não há normas, legislação ou entidades de classes que regulamentem tal prática.

Singleton *et al.* (2010) consideram que compete à auditoria provar ou não a existência de fraude. A *forensic accounting* surge numa vertente reativa e criminal, sendo o produto final desta atividade profissional orientado para ser apresentado em tribunal, devendo toda a sua evidência, prova e linguagem ser orientada, preparada e convertida neste sentido.

Para Fachone (2008: 16), o papel da ciência forense é indicar aos atores (juízes, advogados, promotores e sociedade) do direito quando, quem, o quê e como ocorreu o facto investigado para a formulação de defesas, acusações e julgamentos *citados* por Silva (2011).

A contabilidade forense pode-se afirmar como um ramo da contabilidade financeira, Segundo a AICPA²¹, citado por (Silva, 2013: 21) é:

a aplicação de princípios contabilísticos, teorias e disciplina a factos ou hipóteses em disputas legais". Segundo a mesma fonte, a contabilidade forense pode subdividir-se em duas categorias distintas: "*Serviços de investigação*" e "*Serviços litigiosos*"²².

3.2- O porquê da Contabilidade Forense

De acordo com a ACFE²³ (2010: 1-3), a definição de contabilidade forense é:

o uso de aptidões profissionais de contabilidade, envolvendo questões potenciais ou reais de contencioso, de cível ou de criminal. A palavra forense é definida pelo *Black Law Dictionary*²⁴ como "usada em tribunais ou no debate público", portanto, a contabilidade forense é utilizada como suporte em litígios envolvendo a contabilidade.

Para Ribeiro (2009: 109), a contabilidade forense está relacionada com a produção de provas que serão encaminhadas ou apreciadas por uma autoridade julgadora.

Vários campos de estudo poderiam ser aplicados à fraude e à contabilidade forense, num ambiente digital. Eles incluem a ciência da computação, a ciência forense, as ciências da justiça, a análise de evidências comportamentais e a perícia contabilística (Singleton, 2010: 551).

A contabilidade forense tem uma preocupação particular na interpretação e na apresentação de factos. O resultado de um trabalho de investigação e da deteção de provas documentais que evidencie, com maior abrangência, os crimes financeiros.

Silva (2013: 35) define:

²¹ AICPA – *American institute of certified public accountants*, atualmente o organismo internacional de maior relevo na área da contabilidade forense.

²² Serviços de investigação- estão relacionadas com situações de suspeita ou de fraude efetiva; enquanto que os serviços litigiosos estão relacionados com suporte pericial ou testemunhal em processos judiciais, que envolvam questões de natureza contabilística e/ou económico-financeira.

²³ "A maior e mais reconhecida organização profissional na área da Forensic Accounting, a Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), foi fundada por Joseph T. Wells e outros em Austin, Texas, apenas em 1988."

²⁴ o Black Law Dictionary- É um dicionário jurídico dos EUA.

o papel do auditor enquanto investigador ou perito judicial vai ser fulcral no apoio ao sistema judiciário, uma vez que fez um profundo trabalho de investigação do caso concreto e, assim, o seu testemunho pericial será fundamental para a conclusão justa do caso, o que implica que o auditor esteja plenamente consciente do seu papel e das suas responsabilidades ao aceitar um trabalho deste tipo.

A contabilidade forense utiliza várias áreas do conhecimento para o combate à fraude, quer através da forma preventiva ou detetiva, conforme citado por Moreira (2009: 3), através da conjugação de diversas áreas como sejam a informática, psicologia, criminologia e a investigação criminal.

3.3- Metodologia científica na Contabilidade Forense

Segundo Manning (2005), a metodologia científica engloba os procedimentos usados para procurar a verdade. Estes procedimentos tentam eliminar a intuição humana e os palpites e fazer a pesquisa mais objetiva e verificável.

A metodologia de pesquisa tenta proteger-se contra os seguintes aspetos:

- a) Erros em observação: algumas pessoas não conseguem reconhecer características importantes de uma cena do crime.
- b) Observação seletiva: as pessoas só veem as coisas em que estão interessados em ver.
- c) Erros de interpretação: todas as pessoas têm alguns preconceitos, e más interpretações.
- d) Dependência de autoridade: as pessoas dependem fortemente de outros em posição de autoridade. Os juízes ouvem peritos. No caso dos peritos, só podem expressar opiniões com base em dados que lhes foram fornecidos.
- e) O uso inadequado de provas: a evidência pode ser apropriada em uma situação, mas imprópria em outra situação.

A investigação utiliza técnicas de amostragem. Deve-se, por isso, ter em conta que, dependendo da análise dos itens selecionados, o auditor poderá ter de proceder ao aumento da extensão da amostra inicial, para que a análise não seja distorcida e se enquadre dentro de parâmetros científicos, com definição do tipo de amostragem a utilizar.

3.4- Especialistas forenses

Um especialista forense deve ser considerado independente se ele é intelectualmente honesto e pronto para decisões imparciais. Para Manning (2005: 457), a evidência

recolhida torna-se de importância material e deve ser relatada, se influenciar as conclusões dos destinatários do relatório.

Em Portugal, não existe a função de auditor forense, existem alguns profissionais que dão uma ajuda na deteção e investigação da fraude, sendo a prova produzida por diversas entidades como por exemplo autoridade tributária, polícia judiciária, polícia de segurança pública, guarda nacional republicana, dependendo do tipo de fraude.

O artigo 151.º do Código Processo Penal (CPP) estabelece que “a prova pericial tem lugar quando a perceção ou a apreciação dos factos exige especiais conhecimentos técnicos, científicos ou artísticos”. Os peritos que intervêm no inquérito de investigação do ilícito criminal fiscal pertencem à autoridade tributária e aduaneira (AT), enquanto na insolvência dolosa pertencem à polícia judiciária. Na investigação existem alvos a observar, e que sinteticamente se podem descrever:

- a) O empolamento fictício de ativos da empresa;
- b) “Gastos” com base em faturas falsas;
- c) Aumento de capital social de forma fictícia já que o mesmo foi efetuado à custa de reservas que não poderiam incorporar o mesmo e, conseqüentemente, o reforço indevido da quota-parte de cada acionista;
- d) Desrespeito do normativo contabilístico;
- e) Operações de descapitalização da empresa através de operações com ações próprias; estas violações contaram por vezes com a passividade do TOC e do ROC, este último sempre emitiu a Certificação Legal de Contas (CLC) limpa, relativamente a estas matérias, nem sempre por desconhecimento, mas dentro expectativa de mudança do comportamento.

Ribeiro *et al.* (2012) referem as conclusões de Fetton jr e Issacs (2012), argumentam que o trabalho de apoio ao litígio dentro da área de contabilidade forense é um desafio em muitos aspetos e é uma alternativa interessante para as outras áreas mais visíveis da profissão contabilística, tais como a auditoria, a contabilidade financeira e a contabilidade analítica.

No caso do crime de insolvência dolosa, previsto e punido pelo artigo 227.º do Código Penal, se estiverem em causa condutas de “diminuição fictícia do ativo, dissimulação de coisas, invocação de dívidas supostas, reconhecimento de créditos fictícios, simulação, por qualquer outra forma, de uma situação patrimonial inferior à realidade, nomeadamente por meio de contabilidade inexata, falso balanço, destruição ou ocultação de documentos contabilísticos ou não organização da contabilidade apesar de devida, criação ou agravamento artificial de prejuízos ou redução de lucros”, cuja competência de verificação é da polícia judiciária, o tribunal pode, por vezes, socorrer-se de um perito em

contabilidade ou auditoria, para poder concluir, fundamentadamente, pela verificação de algum daqueles pressupostos.

O trabalho do perito, no âmbito da prova em tribunal, deve ser redigido de forma cuidada, privilegiando a exatidão, relevância, clareza e objetividade, em que o relatório deve descrever os factos e não deve incluir qualquer comentário subjetivo, em especial no que respeita à culpa ou inocência de suspeitos que cabe ao tribunal julgar, e as suas conclusões devem assumir, apenas e só, a forma de recomendações.

Em Portugal, não existem “auditores forenses”, mas no âmbito da fraude existem “apoios”, colaboração na investigação, efetuada por peritos e OPC em que o desenvolvimento de tais tarefas se situa:

- a) Maioritariamente no âmbito da investigação criminal na fase de inquérito; através de recolha de prova;
- b) Na coadjuvação das autoridades judiciais, nas fases de inquérito e de instrução; sempre com o objetivo de reunir os elementos suficientes e indispensáveis à comprovação do “crime”;
- c) Na fase de julgamento, fundamentalmente, para esclarecimento das conclusões periciais, com apoio especializado das questões técnicas, legais, contabilísticas do processo.

Posto isto, é inegável o carácter de apoio à investigação, não dependendo tal facto de qualquer interpretação uma vez que a própria lei assim o admite.

(Costa 2010 *apud* Silva 2013) define a auditoria forense (*forensic audit*) como:

forma de responder a aspetos legais relacionados com as matérias contabilísticas. Trata-se, então, de uma especialização da auditoria financeira direcionada primordialmente para a investigação e deteção de atos ilegais cometidos pelos órgãos de governação e/ou gestão das empresas ou por trabalhadores das mesmas e que possam afetar as demonstrações financeiras das empresas em causa.

3.5- A auditoria como instrumento de deteção e combate

3.5.1- Auditoria financeira e auditoria da fraude

A auditoria financeira visa emitir opinião do auditor sobre as Demonstrações Financeiras (DF's), pressupondo sempre um grau de risco. Não tem como objetivo a deteção de fraudes e erros, tem um carácter de revisão/verificação e é desenvolvida por solicitação ou obrigatoriedade de uma entidade privada ou pública.

A auditoria financeira é efetuada numa base de amostragem e não numa base integral, mas essa base é considerada como apropriada e suficiente para que o auditor possa expressar a sua opinião, a qual comportará sempre uma margem de risco.

Entende-se como risco de auditoria a probabilidade do auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as Demonstrações Financeira estão distorcidas de forma materialmente relevante. As distorções podem resultar de erros ou fraudes, sendo certo que o risco de não serem detetadas distorções materialmente relevantes resultantes de fraudes é maior em virtude de estas abarcarem, geralmente, atos que visam a sua dissimulação.

O auditor não tem a função de “polícia”, nem a de “pesquisador de fraudes”, mas não pode excluir a necessidade de as denunciar. Se o exigível de um auditor é confiabilidade de opinião, não se pode admitir que seja omissos quanto ao que é fraudulento.

Almeida *et al.* (2004: 8) referem-se ao papel do auditor:

The Statement of auditing standards (SAS) nº 1, sustenta que o auditor tem a responsabilidade de planejar e realizar a auditoria de modo a obter uma segurança razoável de que os relatórios financeiros estão livres de distorções materialmente relevantes, causadas por erros ou fraudes. (...) O auditor não deve presumir que os órgãos de gestão da empresa são desonestos, mas deve considerar essa possibilidade.

Em Portugal, a função do auditor (ROC) é dar a opinião que as demonstrações financeiras se expressam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, sem enfoque na deteção da fraude, dada a dimensão das empresas e o grande número de transações efetuadas.

Alguns escândalos financeiros que vieram recentemente a público evidenciam alguma promiscuidade entre as administrações das empresas e a auditoria, mostrando as manipulações contabilísticas incluídas em contas auditadas, salientando-se casos como a Ahold e a Parmalat²⁵ na Europa, a Enron²⁶, a Worldcom e a Xerox²⁷ nos EUA, e internamente o BPN, o BES²⁸ e tantas outras empresas em insolvência com CLC em que a auditoria financeira não preveniu nem detetou a fraude, ganhando terreno a auditoria forense, reforçada através da recente Lei n.º 148/2015²⁹, de 9 de setembro.

²⁵ Parmalat - A manipulação ocorreu na “exportação” de prejuízos e dívidas para uma associada em Cayman; - Aplicações em fundos geridos por empresa associada em Cayman. O documento da “crise” - Informação ao mercado de capitais de depósitos no BoA de 3,95 mil milhões de euros com documentos falsificados. Problemas no Brasil com uma filial;

²⁶ ENRON (USA) – Empresa de serviços públicos na área elétrica, telecomunicações, água, saneamento e gás; - O entendimento de que os produtos que vendia poderiam ser negociados como COMMODITIES; - O desajustamento possível no mercado com a gestão do mercado de FUTUROS; Utilização de parcerias com o Estado e associadas;

²⁷ XEROX (USA) - Empresa de referência na produção de copadoras e multifunções em que as vendas de equipamento e contratos de serviços. Os primeiros em ALUGUER ou LEASING e os segundos PLURIANUAIS. Corrigiu Balanços de 1997 a 2000 em 6,1 mil milhões de dólares (vendas) e 1,9 mil milhões de dólares (lucros antes de impostos).

²⁸ A auditoria forense ao BES descobriu que foram feitas gigantescas transferências de dinheiro para fora do banco através de quatro off-shore.

²⁹ LEI N.º 148/2015 - DIÁRIO DA REPÚBLICA N.º 176/2015, SÉRIE I DE 2015-09-09, Aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo a Diretiva 2014/56/EU, no sentido de reforçar as exigências aos auditores e dar poder à CMVM para intervir.

O combate à fraude deve ser visto de duas formas: uma pró-ativa³⁰ de dissuasão e/ou prevenção (as organizações que proactivamente fazem auditoria de fraude criam a consciência de que os atos podem ser revistos a qualquer momento, elevando o sentimento de que pode ser descoberto); e uma reativa³¹, como investigação em ambiente forense, quase sempre relacionadas com suspeitas de fraude ou em que a fraude já é um facto consumado, em que apenas falta conhecer e apurar a sua dimensão.

3.5.2- Investigação da fraude e a auditoria forense

Segundo Keelan, citado por Marques (2008: 45) “A auditoria forense é uma disciplina relativamente recente, cujo aparecimento se deve à explosão de casos judiciais durante a década de 80, período de recessão em que as falências aumentaram muito”.

Taborda (2004: 51) relacionava o surgimento da auditoria forense com os escândalos contabilísticos vividos nos últimos anos que vieram reforçar a perceção do público, em que a auditoria responde às novas exigências da sociedade com a auditoria forense, que de modo algum corresponde a uma rutura com a auditoria financeira externa consubstanciada na revisão legal das contas.

Lugo e Cano (2001) in Taborda (2002: 69), consideram que a auditoria forense é uma forma de combater a corrupção, porque permite que um especialista emita, perante juízes, conceitos e opiniões de valor técnico que dão instrumentos à justiça para atuar com mais certeza.

Segundo Manning (2005: 369), o auditor forense deve proceder a uma análise detalhada das demonstrações financeiras de forma a descobrir incongruências entre os diversos tipos de informação e, conseqüentemente, eventuais irregularidades. Para realizar tal análise socorre-se, normalmente, de três técnicas:

1. *Análise de rácios*- utilizada para avaliar a razoabilidade das demonstrações financeiras a qual permite estabelecer comparações ao longo de um determinado período temporal;
2. *Análise vertical* – consiste em determinar o valor relativo das rubricas do balanço e da demonstração dos resultados, em função do total do ativo e do volume de negócios;
3. *Análise horizontal* – assenta na comparação temporal dos valores absolutos e relativos das rúbricas do balanço e da demonstração dos resultados.

³⁰ pró-ativa de modo a prevenir a ocorrência de fenómenos de fraudes financeiras, visa um ataque atempado, pode contribuir para a prevenção e a identificação de pontos de vulneráveis.

³¹ Auditoria forense de forma reativa que permite deter meios e ferramentas de ação em caso de deteção do fenómeno da fraude.

Manning (2005: 517) refere que, a fim de resolver crimes económicos, o investigador deve ter um bom conhecimento do modo como se operam as transações financeiras. A sociedade de hoje tornou-se muito sofisticada e complexa em fazer negócios, mas também nas fraudes, uma vez que o desenvolvimento evolui em todas as vertentes.

Os riscos de distorção nas demonstrações financeiras devido à fraude e a características fraudulentas de lançamentos nos diários registados na contabilidade, precisam de análise e investigação e, cada vez mais, são utilizadas ferramentas eletrónicas a par das técnicas de auditoria assistidas por computador.

É de realçar que o recurso à utilização de ferramentas eletrónicas fomenta um trabalho de qualidade, completo, rigoroso e com objetivos claros de melhoria ao nível de eficiência. A sua utilização não é uma opção mas sim uma necessidade, sendo certo, que por si só, a utilização recursos não basta para transformar um medíocre auditor num excelente auditor.

CAPÍTULO IV

Crime fiscal: A jurisprudência Portuguesa

4.1– Investigação do crime fiscal em Portugal

A investigação criminal destina-se a investigar factos suscetíveis de configurar a prática de um crime, a partir do momento em que o Ministério Público (MP) tem conhecimento de um crime inicia-se toda a parte do inquérito.

O inquérito é uma fase processual da competência do Ministério Público (art.º 262º CPP) e com ele pretende-se investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes, a responsabilidade deles, descobrir e recolher as provas, com o auxílio dos órgãos de polícia criminal (OPC). Tudo isto com uma finalidade: submeter ou não o arguido, ou o suspeito (autor da infração), a julgamento.

Portugal adota medidas legislativas com vista a prevenir e reduzir a criminalidade e aprova a Lei-quadro da Política Criminal³², definindo os objetivos, prioridades e orientações de política criminal para o futuro.

De acordo com a legislação em vigor³³, em Portugal a investigação dos crimes de valor superior a €500.000 são da competência da Polícia Judiciária, que em 2006 criou a secção central de investigação do branqueamento e infrações tributárias, que tem vindo a combater a fraude em alguns setores de atividade.

Mas, houve uma clarificação dos poderes e funções delegadas na Autoridade Tributária, como órgão de polícia criminal, face ao disposto na lei n.º 49/2008, de 7 de agosto, Lei de Organização da Investigação Criminal, que reservava a competência para investigar processos (em matéria tributária) de valor superior a €500.000, à Polícia Judiciária. Com a nova redação do art.º 40º nº 2 do RGIT (Lei n.º 66- B/2012, de 31 de dezembro -Lei do OE/2013) legitima-se que os serviços com competências de investigação da AT³⁴ possam vir a dar início à investigação de quaisquer crimes tributários indiciados no exercício das suas atribuições, “independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima”.

No combate à fraude e evasão fiscais em Portugal a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem sido fundamental nos últimos anos com o objetivo de recuperar créditos fiscais e consciencializar os cidadãos para o cumprimento das obrigações

³²Lei n.º 17/2006, de 23 de Maio e Lei 38/2009 de 20 de julho.

³³Lei de Organização da Investigação Criminal- Lei n.º 49/2008, de 27/08, versão mais recente- Lei n.º 34/2013, de 16/05

³⁴ Nos termos do artigo 40.º do RGIT, relativamente a crimes fiscais, cabem aos órgãos da AT, durante o inquérito, os poderes e as funções que o CPP atribui aos OPC, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o MP pode atribuir àqueles órgãos. No entanto, os órgãos da AT não são OPC, de competência genérica ou específica, mas exercem as mesmas competências de um OPC para crimes de natureza tributária.

tributárias, conforme refere o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira - 2014 (2015: 26):

a performance e a eficácia são preocupações permanentes na atuação da administração fiscal, que traçou um rumo para atingir a excelência nos domínios da sua intervenção, procurando alocar os seus recursos – humanos e materiais – ao serviço de uma estratégia estabelecida para o médio prazo. Esta estratégia é operacionalizada numa programação que se pretende em simultâneo ambiciosa e exequível, visando ainda contribuir efetivamente para a melhoria da eficiência global da administração fiscal.

Do exposto, resulta que o relacionamento dos contribuintes com a administração fiscal, designadamente no âmbito do cumprimento das suas obrigações fiscais, deve pautar-se por princípios de economia de custos, acessibilidade, simplicidade e celeridade de resposta, prevenindo e sancionando os comportamentos de evasão e de fraude fiscais e aduaneiras, conseguindo desta forma uma eficácia reforçada na deteção em caso de incumprimento.

A eficiência fiscal, medida pela diferença entre a taxa de crescimento da receita cobrada pela AT e a taxa de crescimento nominal do PIB, registou em 2014 o valor de 0,1%, o qual se considera insuficiente. Os dados constantes do referido relatório (2015: 22) revelam a seguinte evolução:

Anos	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013*	2014
Eficiência fiscal (em pontos percentuais)	3	2,8	3,8	1,6	-9,5	4,1	7,6	-2,9	12,80%	0,10%

Tabela 1- Evolução da eficácia fiscal (fonte AT)

Nota(*) O ano de 2013 inclui o efeito do Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, (RERD) que permitiu a regularização das dívidas fiscais com a redução das custas, coimas e juros.

No âmbito da Investigação Criminal e ainda segundo o Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira 2014:

- Nos últimos 4 anos, assistimos a uma verdadeira mudança estrutural de paradigma, em cumprimento de uma estratégia consistente de endurecimento do regime penal tributário. Nestes termos,
- Foi agravada a pena máxima de prisão para os 8 anos para os crimes fiscais mais graves, nomeadamente, a burla tributária e a fraude fiscal;
- Foi reforçada a unidade central de investigação da fraude e ações especiais, através da atribuição de mais meios para combater a criminalidade fiscal; e
- Foram alargados os poderes e funções da autoridade tributária e aduaneira, enquanto órgão de polícia criminal, de forma a tornar mais célere e efetiva a investigação criminal neste tipo de crimes.

Em termos de política fiscal, o governo endureceu o regime penal tributário com as alterações legislativas que influenciam a pena aplicável, no que toca à dispensa de pena. Acresce que, até ao final de 2013, se alguém cometesse um crime fiscal poderia sempre beneficiar da dispensa de pena e do arquivamento do respetivo

processo-crime, se pagasse posteriormente até à dedução de acusação pelo MP o imposto em falta. Desde 1 de janeiro de 2014, a prática de um crime fiscal³⁵ deixou de beneficiar deste tratamento privilegiado, mesmo que o imposto seja pago. Nestes casos, o arguido será sempre sujeito a julgamento e, se condenado, ser-lhe-á aplicada a pena que o tribunal vier a decidir, citando o relatório da AT³⁶ (AT, 2015: 73).

A alteração, aplicável aos crimes cometidos a partir de 2014, veio reforçar a moralização do sistema penal tributário e acabar com o tratamento privilegiado de que beneficiam aqueles que, cometendo crimes fiscais, tinham depois os meios económicos para pagar o imposto em falta e, dessa forma, arquivar o processo.

De acordo com dados revelados no Relatório da AT referente a Inquéritos Criminais fiscais, os dados demonstram uma taxa de realização da AT acima dos 100%, com diminuição de instauração de processos ao longo dos últimos anos e recuperação da sua realização.

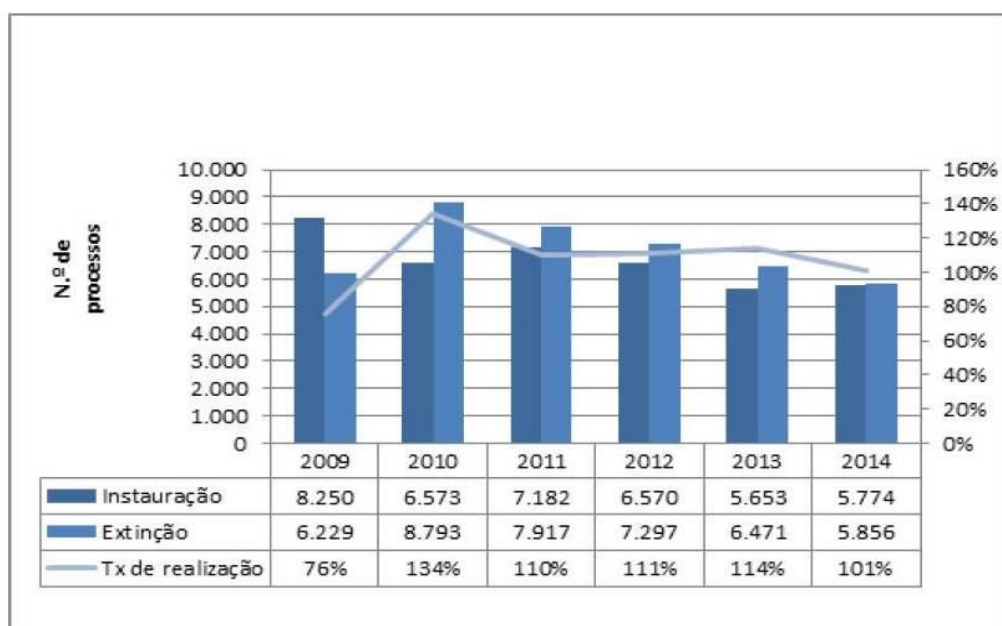


Gráfico 1- Processos instaurados e extintos - Inquéritos Criminais
 Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão- Fiscais e Aduaneiras – 2014 (2015:76)

Segundo o secretário de estado dos assuntos fiscais a mensagem transmitida é muito clara: a prática de um crime fiscal é grave e a respetiva penalização, nomeadamente através da aplicação de uma pena de prisão efetiva, não pode nem deve depender da capacidade económica dos arguidos. A justiça tem que ser igual para todos, para assim se respeitar plenamente os princípios fundamentais de um Estado de direito democrático,

³⁵ Punível com pena de prisão igual ou superior a 2 anos

³⁶ Designado de forma abreviada, o Relatório de Combate à Fraude e Evasão- Fiscais e Aduaneiras – 2014, elaborado em junho de 2015, enquanto o mesmo relatório referente ao ano de 2013 foi elaborado em junho de 2014.

sem que entupa os tribunais com “pseudocrimes” resultantes por vezes de falta de disponibilidade financeira e não de crime por não querer pagar.

Segundo o relatório da AT, vive-se num Estado de direito democrático, em que os contribuintes são detentores de direitos, mas são também sujeitos de obrigações. Quando essas obrigações são violadas, nomeadamente através de práticas que consubstanciam crimes fiscais, ao Estado exige-se que atue de uma forma firme e atempada, para defesa da legalidade e dos direitos de todos, de modo a aumentar ou manter a receita fiscal. Nos últimos tempos tem-se verificado um aumento expressivo das receitas do estado por via das contraordenações, acompanhado por um endurecimento do regime penal tributário, quer através do aumento das taxas aplicadas e pela eficiência³⁷ da instauração das contraordenações.

No âmbito do processo de inquérito criminal fiscal³⁸, existe a necessidade de se proceder à recolha da prova atinente ao recebimento das importâncias liquidadas aos clientes, designadamente a declaração periódica de IVA da empresa, a conta corrente fornecedores, faturas e recibos, comprovativos dos recebimentos e pagamento, comprovação da ocultação contabilística de valores, comprovação da falta de entrega de impostos liquidados bem como todos os elementos que sejam importantes para a tomada de posição na decisão.

4.2– Metodologia de investigação

A investigação científica é um processo de seleção da estratégia de investigação procurando dar respostas a um conjunto de questões formuladas através da escolha das técnicas de recolha de dados, de modo a atingir os objetivos pretendidos.

A investigação tem por base os objetivos do trabalho a desenvolver, mas também que os resultados obtidos assumam generalizações, sendo que no caso em estudo a análise foi limitada ao abuso de confiança fiscal e fraude fiscal³⁹. Face á existência de diversos tipos de métodos: métodos de investigação quantitativa, métodos de investigação qualitativa e métodos mistos; e dadas as muitas limitações, impõe-se um conjunto de opções de

³⁷ A eficiência está interligada à rapidez com que se deteta o não cumprimento, ou o cumprimento fora de prazo das obrigações declarativas e de pagamento e sempre que não obedece aos momentos do cumprimento das obrigações fiscais são instaurados autos de notícia referente às infrações praticadas.

³⁸ Relativamente aos crimes fiscais a lei presume delegada a competência para a prática de atos de inquérito no diretor de finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou no diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, ou no diretor da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estas no exercício das suas atribuições (artigo 41.º, n.º 1, alínea b), do RGIT), podendo esses atos ser praticados pelos titulares dos órgãos e pelos funcionários e agentes dos respetivos serviços a quem tais funções sejam especialmente cometidas (artigo 41.º, n.º 2, do RGIT), enquanto órgãos de polícia criminal (artigo 40.º, n.º 2, do RGIT).

³⁹ Tratando-se de crimes Semipúblicos aqueles cujo procedimento depende de queixa do ofendido ou de outras pessoas (artigos 203.º e 205.º Código Penal).

trabalho e análise onde se procure explicitar o motivo das escolhas. O método de investigação quantitativa caracteriza-se pela preocupação da medição objetiva, com a apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis e da quantificação dos resultados. O método de investigação qualitativo é indutivo, descritivo e centra-se na compreensão dos problemas, analisa os comportamentos, as atitudes ou os valores, o estudo de caso é normalmente associado a um processo explicativo bastante descritivo, detalhado e profundo.

Tendo em conta o tema em estudo e a sua ligação com a prova, os tribunais, o crime fiscal, a fraude, a deteção da fraude e a análise jurisprudencial, tornou-se imperativa, como estratégia de investigação, a eleição do método misto, mais especificamente o estudo de caso. Pretende-se com a análise da jurisprudência dar resposta às questões de investigação, pelo que o processo desenvolvido durante a nossa investigação é apresentado no esquema seguinte:

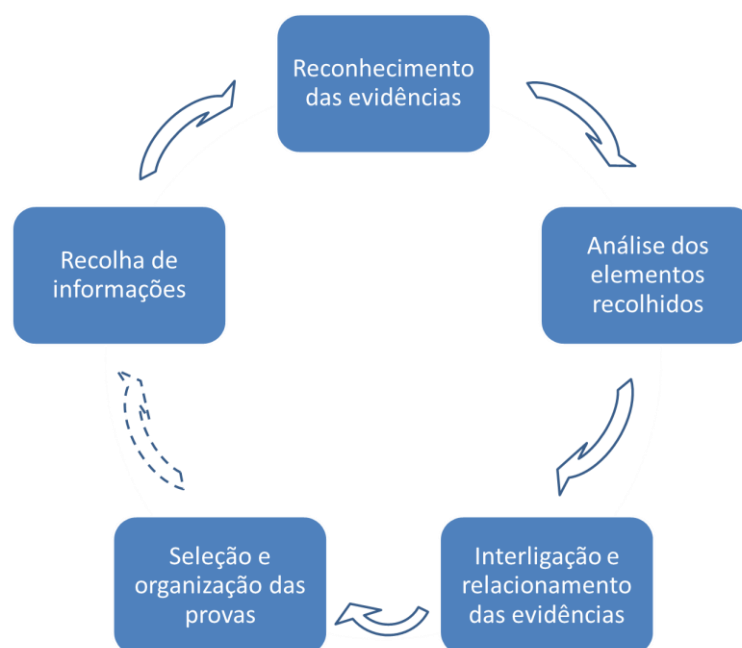


Figura 4- Ciclo da investigação (elaboração própria)

A investigação começa por recolha de informação mais ou menos massiva, seguida da interligação dos factos e evidências e análise dos elementos recolhidos e por fim para documentar a investigação procede-se á seleção e organização dos elementos que são as provas para documentar o processo (crime).

4.2.1– Delimitação da amostra

A jurisprudência assume primordial importância na tomada de decisões. Conhecer a posição dos tribunais e o “propósito da AT”⁴⁰ é importante para os contribuintes, advogados, investigadores da fraude, e outros, sendo que as evidências, as provas e também os erros são determinantes no (in)sucesso, em que o conhecimento do passado ajuda a melhorar o futuro, podendo reduzir os custos de contexto, em especial os custos de contencioso, criar uma tributação mais justa e punir os incumpridores.

A recolha e análise dos elementos em estudo tiveram por base o recurso à jurisprudência, tendo em conta as categorias dos tribunais de acordo com a Lei da organização do sistema judiciário⁴¹, limitado aos tribunais de segunda instância, ou seja, os tribunais de relação de Coimbra, Évora, Guimarães, Lisboa e Porto. O recurso a estes tribunais da relação prende-se com o facto de os tribunais judiciais de primeira instância⁴² não publicitarem as suas decisões, e ainda porque o acesso às mesmas tornar-se-ia difícil e limitado, sendo que os acórdãos constantes da amostra, se encontram livremente disponíveis⁴³.

A seleção realizada teve por objetivo abranger a totalidade dos tribunais que decidem sobre a matéria em causa, incluindo um número significativo de situações, e as decisões de processos relativamente recentes⁴⁴ em que seja aplicada a lei mais atual.. Relativamente ao crime de abuso de confiança fiscal a amostra incide apenas num imposto - o IVA e na fraude fiscal, privilegiando a faturação falsa.

Foi ainda importante na seleção os processos que contribuíram para a uniformização e fixação de jurisprudência através de acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça.

⁴⁰ Enquanto órgão de polícia criminal (OPC) que coadjuva o ministério publico

⁴¹ **Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto**

⁴² Os tribunais judiciais de primeira instância são, em regra, os tribunais de comarca e designam-se pelo nome da circunscrição em que se encontram instalados e nos termos e nos termos do art.º 81º da referida lei – “Os tribunais de comarca desdobram-se em:

a) Instâncias centrais que integram secções de competência especializada;

b) Instâncias locais que integram secções de competência genérica e secções de proximidade.

2 - Nas instâncias centrais podem ser criadas as seguintes secções de competência especializada:

a) Cível;

b) Criminal;

c) Instrução criminal;

d) Família e menores;

e) Trabalho;

f) Comércio;

g) Execução.

3 - Nas instâncias locais, as secções de competência genérica podem ainda desdobrar-se em secções cíveis, em secções criminais e em secções de pequena criminalidade, quando o volume ou a complexidade do serviço o justifiquem.

4 - Sempre que o volume processual o justifique podem ser criadas nas instâncias centrais, por decreto-lei, secções de competência especializada mista.

5 - Podem ser alteradas, por decreto-lei, a estrutura e a organização dos tribunais de comarca definidos na presente lei e que importem a criação ou a extinção de secções.

⁴³ em www.dgsi.pt (com informação em permanente atualização). Bases de dados jurídicas agrupadas por tribunal.

⁴⁴ Foram selecionados os processos instaurados após 2008 (.../08.....) os quais podem ainda ser de impostos de 2003, mesmo assim em muitos casos não têm aplicação a redação da lei atualmente em vigor.

Atentos ao grande número de informação e à impossibilidade da sua recolha de uma forma massiva, foi efetuada uma recolha limitada e seletiva, partindo das limitações e dos pressupostos anteriormente referidos bem como:

- a) Face à impossibilidade de tratar casos conhecidos, com intervenção pessoal, a opção foi a análise jurisprudencial de diversos casos⁴⁵;
- b) Abrangendo todos os tribunais e os dois tipos de crime fiscais mais frequentes;
- c) Foram selecionados os processos instaurados após 2008 (.../08..⁴⁶), com a aplicação da redação da lei mais recente;
- d) A seleção dos acórdãos foi realizada no *site* da DSGI fez-se com recurso á pesquisa livre dos seguintes termos “abuso de confiança fiscal”, “fraude fiscal” e “crime fiscal” e em que a atuação da AT teve influência na decisão.

Nos dias de hoje, pelos mais diversos motivos, nomeadamente os financeiros, as empresas não procedem ao pagamento atempado dos impostos, consubstanciando um crime de abuso de confiança fiscal, sendo que os operadores económicos, pelas mais variadas razões, envolvem-se em comportamentos menos lícitos e praticam a fraude fiscal. Assim, o estudo desenvolvido pretende verificar o impacto da jurisprudência nestes dois tipos de crime fiscal (abuso e fraude).

A recolha partiu da seleção dos acórdãos, seguida da recolha das evidências com elaboração de uma grelha dos aspetos mais comuns/importantes da tipificação do crime previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e referente a cada caso julgado, identificando como foram documentados (ou não), provados (ou não provados), notificações efetuadas, pagamentos realizados, quem recorre e as decisões de primeira instância e do recurso (absolver, condenar, devolver para voltar a julgar...)

Sempre que se mostra oportuno são referenciados outros acórdãos com similitude na análise ou até mesmo contraditórios, mas que são demonstrativos da soberania do tribunal, bem como acórdãos uniformizadores do STJ e a pronúncia do Tribunal Constitucional (TC).

Da amostra selecionada nos tribunais da relação encontram-se excluídas muitas situações, nomeadamente processos que não chegaram a ser julgados, (como sejam os casos do pagamento do decurso da notificação, nos termos da alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT e outros, que apesar de instaurados, não reuniam as condições objetivas de punibilidade⁴⁷).

⁴⁵ Alguns dos quais conhecidos pela decisão..

⁴⁶ O nº a seguir a / representa o ano da instauração do processo, neste caso referem-se a processos instaurados em 2008.

⁴⁷ Proc.º nº 2168/10.9 IDLSB.L1 -5 O tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, quando estejam em causa prestações tributárias referentes a IVA, apenas se preenche - e uma vez verificadas as condições objetivas de punibilidade - com a

Os casos de dispensa de pena⁴⁸ (art.º 280º CPP) e art.º 22º do RGIT⁴⁹ são aqueles em que o arguido confessa o crime, colabora com a justiça e a lei prevê que ele seja dispensado de pena (aquele que repõe a verdade), arquivamento por isenção de pena – exige a concordância do Juiz de Instrução Criminal (art.º 280º CPP). Neste caso como que existe uma antecipação da decisão⁵⁰ mas sem julgamento.

Na situação em que ainda a acusação não foi deduzida, bastará uma decisão de arquivamento, por parte do Ministério Público, seguida de concordância do Juiz de Instrução Criminal, não sendo necessária qualquer intervenção do arguido, uma vez que não chega a haver acusação. No caso de a acusação já ter sido deduzida, a situação é algo diferente: então será o juiz a arquivar o processo, com a concordância do Ministério Público, e agora também a do arguido⁵¹.

A lei, no art.º 281º do CPP⁵², permite ao Ministério Público que, em vez da acusação, se decida pela suspensão provisória do processo, mediante a imposição ao arguido de injunções e regras de conduta.

falta de entrega do IVA efetivamente recebido pelo sujeito passivo no prazo relevante para a consumação do crime - até ao termo do prazo legal para a entrega das respetivas declarações periódicas à Autoridade Tributária.

⁴⁸ A proposta de Orçamento do Estado para 2014 reduz substancialmente os casos em que pode haver dispensa de pena nos crimes tributários. Na prática, em situações de fraude fiscal, abuso de confiança ou burla tributária, os tipos de crime mais frequentes, deixa mesmo de haver possibilidade de dispensa de pena.

⁴⁹ Artigo 22.º Dispensa e atenuação especial da pena

1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se...: (Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)

- a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves;
- b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; (Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)
- c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção.

2 - 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 nele fixado.

⁵⁰ O juiz de instrução criminal decide com base na “decisão / proposta de decisão”, sem que haja julgamento (exposição dos factos em audiência)

⁵¹ A falta de concordância de alguma destas entidades fará que o processo prossiga, não se operando então o arquivamento nos termos do art.º 280º CPP.

⁵² Art.º 281.º-Suspensão provisória do processo

1 - Se o crime for punível com pena de prisão não superior a cinco anos ou com sanção diferente da prisão, pode o Ministério Público decidir-se, com a concordância do juiz de instrução, pela suspensão do processo, mediante a imposição ao arguido de injunções e regras de conduta, se se verificarem os seguintes pressupostos:

- a) Concordância do arguido e do assistente;
- b) Ausência de antecedentes criminais do arguido;
- c) Não haver lugar a medida de segurança de internamento;
- d) Carácter diminuto da culpa; e
- e) Ser de prever que o cumprimento das injunções e regras de conduta responda suficientemente às exigências de prevenção que no caso se façam sentir.

2 - São oponíveis ao arguido as seguintes injunções e regras de conduta:

- a) Indemnizar o lesado;
- b) Dar ao lesado satisfação moral adequada;
- c) Entregar ao Estado ou a instituições privadas de solidariedade social certa quantia;
- d) Não exercer determinadas profissões;
- e) Não frequentar certos meios ou lugares;
- f) Não residir em certos lugares ou regiões;
- g) Não acompanhar, alojar ou receber certas pessoas;
- h) Não ter em seu poder determinados objetos capazes de facilitar a prática de outro crime;
- i) Qualquer outro comportamento especialmente exigido pelo caso.

3 - Não são oponíveis injunções e regras de conduta que possam ofender a dignidade do arguido.

4 - Para apoio e vigilância do cumprimento das injunções e regras de conduta podem o juiz de instrução e o Ministério Público, consoante os casos, recorrer aos serviços de reinserção social, a órgãos de polícia criminal e às autoridades administrativas.

5 - A decisão de suspensão, em conformidade com o nº 1, não é suscetível de impugnação.

A suspensão provisória do processo: não se mantêm indefinidamente (art.º 281º n.º2 CPP), está condicionada a um certo tempo, num prazo máximo de 2 anos, sendo de verificação ver se o arguido cumpre o que lhe foi imposto⁵³.

Da amostra selecionada foram ainda excluídos os processos que não chegaram a julgamento, os decididos em primeira instância, e os em que não houve recursos (não chegaram ao tribunal da relação).

Pode-se afirmar, com grande grau de certeza⁵⁴, que as maiorias dos processos referentes a crimes fiscais não chegam aos tribunais da Relação, porque foram decididos antes, sem conflito. Em que muitos até já foram arquivados com despacho do Juiz de instrução sem julgamento.

4.2.2- Moldura sancionatória

A interpretação global do sistema sancionatório fiscal (contraordenacional e criminal) identifica quais os problemas em causa, limitando esta análise apenas à questão criminal relacionando com jurisprudência dos tribunais superiores.

De acordo com o princípio da especialidade⁵⁵ das normas tributárias, segundo o qual aos responsáveis pelas infrações tributárias previstas no RGIT apenas podem ser aplicadas as sanções previstas nas respetivas normas, desde que não tenham sido praticadas infrações de outra natureza (art.º 10º do RGIT).

As penas principais aplicáveis às pessoas singulares pela prática de crimes tributários são de prisão (até oito anos) ou de multa (de 10 a 600 dias). Aos crimes tributários praticados por pessoas coletivas, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente relevantes, naturalmente, apenas são aplicadas penas de multa, que variam entre 20 e 1920 dias (art.º 12.º do RGIT).

A execução da pena de prisão pode ser suspensa⁵⁶, desde que o arguido efetue o pagamento da prestação tributária e os acréscimos, ou dos montante dos benefícios

6 - Em Processos por crime de maus tratos entre cônjuges, entre quem conviva em condições análogas ou seja progenitor de descendente comum em 1.º grau, pode ainda decidir-se, sem prejuízo do disposto no n.º 1, pela suspensão provisória do processo a livre requerimento da vítima, tendo em especial consideração a sua situação e desde que ao arguido não haja sido aplicada medida similar por infração da mesma natureza.

⁵³ Se não cumpriu as regras impostas, então volta-se ao momento em que o processo se suspendeu (281º n.º 2 CPP)

⁵⁴ O gráfico 1 mostra em termos de quantidade os processos instaurados referente a crimes fiscais e comparado com os processos com decisão dos tribunais da relação referente e estes tipos de crimes encontramos uma quantidade pequena de decisões referente a crimes fiscais no TR, de onde se conclui que apenas uma pequena parcela dos inquéritos criminais fiscais chegam aos tribunais da relação.

⁵⁵ Especial é a norma que possui todos os elementos da geral e mais alguns, denominados especializantes, que trazem um *minus* ou um *plus* de severidade. A lei especial prevalece sobre a geral.

⁵⁶ "A legalidade e conformidade constitucional do condicionamento da pena suspensa, nomeadamente, ao pagamento da indemnização devida ao lesado, de há muito foi atestada pelo Tribunal Constitucional, que, no acórdão de 4 de Novembro de 1987, considerou que em caso de revogação da suspensão por falta de pagamento não se poderá falar de prisão em resultado do não pagamento de uma dívida, já que a causa primeira da prisão é a prática de um «facto punível», salientando-se ali também que, em qualquer caso, a revogação da suspensão da pena é apenas uma das faculdades concedidas ao tribunal pela lei, para o caso de, durante o período da suspensão, o condenado deixar de cumprir, com

indevidamente obtidos, em prazo a fixar pelo juiz, até ao limite de cinco anos subsequentes ao trânsito em julgado da decisão condenatória.

A decisão judicial pode ainda fazer depender a suspensão da pena do pagamento de uma quantia estabelecida, até ao limite máximo previsto para a pena de multa. Ou no caso de não efetuar o pagamento das quantias fixadas, o juiz pode revogar-lhe a suspensão da execução da pena, exigir-lhe garantias de cumprimento do pagamento daquelas quantias ou prorrogar-lhe o período de suspensão até metade do prazo fixado para a concreta suspensão. Neste último caso, sempre sem poder exceder o prazo máximo de suspensão admissível, que é de cinco anos (art.º 14.º do RGIT). Trata-se de situações em que o infrator, repondo a verdade fiscal e pagando as quantias em dívida, obtém uma clemência penal fiscal.

As penas aplicáveis em crimes fiscais, para além de serem específicas em cada tipo de crime, dependem da vantagem patrimonial obtida, sendo mais gravosa quanto maior seja a vantagem patrimonial obtida e pode ser inclusivamente limitadora da liberdade.

Em resumo:

Crimes fiscais		Limites das penas	
		Pessoas Singulares	Pessoas Coletivas
Art.º 103º - Fraude	vantagem > 15 000 €	prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	multa até 360 dias
Art.º 104º - Fraude qualificada	vantagem até 200 000 €	prisão de 1 a 5 anos	multa de 240 a 1200 dias
	vantagem > 200 000 €	prisão de 2 a 8 anos	multa de 480 a 1920 dias
Art. 105º - Abuso de confiança fiscal	nº 1 (vantagem entre 7 500 a 50 000€)	prisão até 3 anos ou multa até 360 dias	multa até 360 dias
	nº 5 (vantagem > 50 000 €)	prisão de 1 a 5 anos	multa de 240 a 1200 dias

Tabela 2 – Limites das penas nos crimes fiscais

Nota- O art.º 12º do RGIT é uma norma geral em matéria de pena que, sob a epígrafe, "penas aplicáveis aos crimes tributários" preceitua:

"1 - As penas principais aplicáveis aos crimes tributários cometidos por pessoas singulares são a prisão até oito anos ou a multa de 10 até 600 dias.

culpa, qualquer dos deveres impostos na sentença. Posição que o Prof. Figueiredo Dias subscreve quando opina: «já se suscitou entre nós a questão - absolutamente infundada - de saber se o condicionamento da suspensão pelo pagamento da indemnização não configuraria, quando aquele pagamento não viesse a ser feito, uma (inconstitucional) prisão por dívidas! A alegação foi (obviamente) afastada pelo AC TC de 8/NOV/02, com o argumento irrecusável de que, nesse caso, a prisão é cumprida por força da condenação nela, feita pelo tribunal ao determinar a pena. Só uma completa incompreensão do que seja uma pena de substituição pode ter conduzido a tal equívoco». Não há assim qualquer ilegalidade no condicionamento da pena suspensa, mormente quando, como no caso, tal condição se reporta à reposição do «mal do crime». – AC STJ de 12/12/2002 (proc.º n.º 02P4218), publicado em <http://www.dgsi.pt>. (com informação em permanente atualização).

2 - Aos crimes tributários cometidos por pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é aplicável a pena de multa de 20 até 1920 dias.

3 - Sem prejuízo dos limites estabelecidos no número anterior e salvo disposição em contrário, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.”

O nº 3 prevê a elevação dos limites das multas aplicadas a pessoas coletivas “salvo disposição em contrário”.

4.3– Estudo caso

O estudo tem por objetivo a análise de situações que chegaram às barras dos tribunais, sendo este dividido em dois grandes vetores, os quais representam a maioria dos crimes fiscais praticados e analisados em Portugal: A análise da jurisprudência foi delimitada aos acórdãos que se reportavam ao crime de abuso de confiança fiscal e de fraude fiscal (*faturas falsas*), nos tribunais superiores.

A AT atua, para além de outras áreas,⁵⁷ na justiça tributária, como meio de forçar o pagamento dos impostos devidos e das coimas provenientes de contraordenações praticadas de forma coerciva. Por fim encontramos a ação criminal/penal, realizada numa primeira fase pela ação da AT como órgão de polícia criminal, quer nos inquéritos diretamente por si instaurados, e também dos provenientes dos MP, e posteriormente como peritos e testemunhas em sede de julgamento.

Nos crimes fiscais a AT atua na averiguação, investigação e também enquanto órgão de polícia criminal (OPC), - art.º 40º e alínea b) do art.º 41º RGIT, desenvolvendo atos próprios de poder judicial, sendo transferido o “poder” de exercício normal de uma competência cuja titularidade pertence a outro órgão, ou seja ao Ministério Público (MP), carreando para o processo criminal fiscal a prova, a *forensic accounting*, de forma precisa, clara e congruente e também intervêm como peritos, testemunhas em sede de julgamento

Para uma melhor compreensão e análise, das decisões é imperioso o recurso a algumas definições, forma de apuramento do imposto e o enquadramento sancionatório definido no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), relativamente ao crime fiscal que será individualizado para cada uma das situações (ACF e fraude fiscal). Sendo que o crime de abuso de confiança fiscal, bem como a fraude (simples e qualificada), se enquadra no capítulo dos crimes fiscais do RGIT.

⁵⁷ Inspeção tributária, Gestão tributária

4.3.1– Crime de abuso de confiança fiscal (ACF)

O estudo caso tem por base um conjunto de 20 acórdãos dos diferentes tribunais da relação, seguindo os critérios de seleção antes referidos e que foram os seguintes:

Tribunal	Processo	data do acórdão	tipo contribuinte	Tipo crime	Regime do IVA	Problemática a decidir
TRC	1133/10.0IDLRA.C1	28-03-2012	coletivo	abuso confiança fiscal	NM	1. existe alguma causa de exclusão da ilicitude; 2. Aplicação dos artº 22º e 24º daLGT; 3- pic
	142/09.7IDCBR.C1	21-09-2011	coletivo	abuso confiança fiscal continuado	NT	saber se os factos foram corretamente julgados no que tange ao recebimento do iva e não pagamento ao estado? IVA foi recebido ?
	17/08.7IDLRA.C1	21-01-2015	coletivo	abuso confiança fiscal continuado	NM	1- materia de facto de acf, 2- pena suspensa sem juízo de prognose
	49/08.5IDAVR.C2	22-01-2014	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	iva recebido até ao fim do prazo da dp?
TRE	118/09.4IDFAR.E1	08-04-2010	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	valor prestação tributaria
	362/11.4IDFAR.E1	24-02-2015	coletivo	abuso confiança fiscal	NM	sem reversão há responsabilidade criminal
	54/09.4IDBJA.E1	13-01-2011	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	ficou com o IVA liquidado e não pago?
TRG	103/11.6IDBRG.G1	03-12-2012	singular	abuso confiança fiscal	NM	Comete o crime acf quem recebe IVA de valor < 7500 até entrega da Dp?
	137/09.0IDBRG	13-06-2011	coletivo	abuso confiança fiscal continuado, agravado	NM	valor recebido >50000
	250/12.7IDBRG.G1	31-03-2014	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	recebimento do IVA até á entrega da DP ? Valor >7500?
	267/10.6IDBRG.G2	17-06-2013	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	Gerencia na data dos factos ?
	412/11.4IDGRG.G1	18-03-2013	singular	abuso confiança fiscal	NT	recebimento do IVA da DP até prazo de entrega ? Insuficiencia de materia de facto
	520/11.1IDBRG.G1	22-04-2013	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	recebimento do IVA da DP até prazo de entrega ? Insuficiencia de materia de facto
TRL	115/11.0IDLSB.L1-3	17-10-2012	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	qualificação jurídica da conduta (abuso ou fraude?) não entregou DP
	169/09.9IDFUN.L1-5	07-05-2013	coletivo	abuso confiança fiscal continuado	NT	insuficiência de prova referente ao recebimento do iva. Inconstitucionalidade do art, 105º
	496/11.5IDLSB.L1-3	17-04-2013	coletivo	abuso confiança fiscal	NT	gerentes a data de entrega da dp não provado
TRP	250/13.0IDAVR.P1	21-01-2015	coletivo	abuso confiança fiscal continuado	NM	recebeu o iva do periodo no prazo da DP ?
	2689/13.1IDPRT.P1	14-01-2015	coletivo	abuso confiança fiscal continuado, iva >50.000	NM	acordo de pagamento deferido e não extinto a responsabilidade tributaria e penal ? Medida da pena?
	6319/11.8IDPRT.P1	26-02-2014	coletivo	abuso confiança fiscal		irregularidade de notificação 105º RGIT
	7010/11.0IDPRT.P1	26-11-2014	coletivo	abuso confiança fiscal	NM	recebimento do imposto antes da dp. Insuficiencia de materia de facto

Tabela 3 – Relação dos acórdãos selecionados (por tribunal, tipo de contribuinte, regime do IVA e problemática ...)

O estudo do crime de ACF incluiu outros acórdãos que podem ser citados, por comparabilidade, influência na análise, na jurisprudência ou na decisão.

4.3.1.1- Relevância legislativa com implicações na decisão

Nos termos da lei tributária existe um conjunto de deveres perante o Estado, sendo um deles o de pagar impostos⁵⁸, em que o seu incumprimento constitui uma infração punida por lei.

A questão de constitucionalidade /inconstitucionalidade do crime de ACF previsto no art.º 105º do RGIT já mereceu a pronúncia do Tribunal Constitucional no acórdão 216/2013⁵⁹, referindo a não violação do disposto no n.º 2 do art.º 18º⁶⁰ ou o n.º 1 do art.º 13º⁶¹ da Constituição da República Portuguesa (CRP) a norma do art.º 105º do RGIT.

Também o TC no acórdão n.º 146/2011⁶², se pronunciou quanto à eventual violação do princípio da legalidade, consagrado no art.º 29.º da Constituição, ou da igualdade; relativamente ao n.º 7 do art.º 105.º do RGIT, decidindo que a norma não desrespeita qualquer parâmetro constitucional.

O TC tem entendido que não se verifica a inconstitucionalidade das incriminações do art.º 105º do RGIT, por não estarmos perante uma obrigação contratual mas sim uma obrigação imposta pela própria lei: o dever fundamental de pagar impostos.

A infração prevista e punível como crime de ACF prevista no art.º 105º do RGIT, define quem, como e quando é punível com crime, e as condições objetivas e subjetivas de punibilidade, assim esquematizando o artigo:

⁵⁸ Sendo que o Estado para poder cumprir as tarefas tem de recorrer a meios que só pode exigir aos cidadãos. Conforme defende Casalta Nabais “o dever fundamental de pagar impostos” (1998,186,ss)

⁵⁹ ACÓRDÃO Nº 216/2013, Relator: Conselheiro Vítor Gomes O acórdão analisa a questão de constitucionalidade /inconstitucionalidade do artigo 105º do RGIT e conclui “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, sendo indispensável que essas entidades disponham dos meios que a comunidade política lhe atribuiu para que possam ser cumpridos os fins a que estão adstritas. O incumprimento dos deveres de entregar ao credor tributário o imposto que o substituto fiscal recebeu ou deduziu é especialmente atentatório dos interesses patrimoniais do Estado enquanto credor tributário. Por outro lado, não é só a natureza do crédito que é diferente. Também a causa, o modo e as obrigações acessórias do dever de entregar a prestação pelo substituto tributário são diversas daquelas que podem estar na origem de outros deveres de entrega de coisas móveis recebidas por título não translativo de propriedade.

Consequentemente, não se considera suscetível de violar o disposto no n.º 2 do art.º 18.º ou no n.º 1 do art.º 13.º da Constituição a norma do art.º 105.º do RGIT na medida em que pune como crime de abuso de confiança fiscal a não entrega à administração tributária da prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, efetivamente deduzida e que o agente estava legalmente obrigado a entregar.”

E Também no Processo 169/09.9IDFUN.L1-5 em Julgar improcedente o recurso no segmento que se refere à invocada inconstitucionalidade do estabelecido no n.º 1, do artigo 105º, do RGIT

⁶⁰ Artigo 18.º(Força jurídica) 2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

⁶¹ O art.º 13º CRP, estabelece o princípio geral de Igualdade (tanto de direitos como de deveres para todos os cidadãos). “Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante lei”.

⁶² ACÓRDÃO N.º 146/2011 (Proc.º n.º 637/10), Relator: Conselheiro João Cura Mariano “por inconstitucionalidade material decorrente da violação dos princípios da legalidade e da igualdade expressos nos artigos 29º e 13º da CRP, respetivamente, no caso de omissão de entrega à administração tributária de prestação de IVA deduzida”.

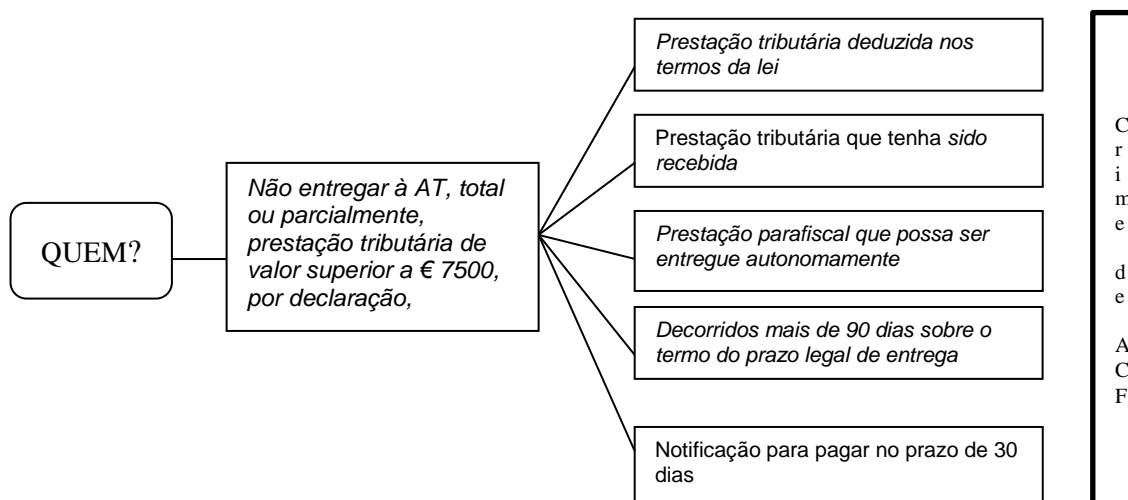


Figura 5- Esquema do art.º 105º do RGIT
(adaptado do RGIT anotado Sousa et al 2003)

Transcrevendo do acórdão 1133/10.0IDLRA.C1- TRC:

decorre do atual texto preconizado no art.105º do RGIT que apenas é hoje criminalizada a não entrega, à administração tributária, de prestações [deduzidas nos termos da lei e que estavam legalmente obrigados a entregar] de valor superior a € 7.500.

Configuram condições objetivas de punibilidade, indicadas no n.º4 do art.º105.º(alíneas a) e b)), as seguintes:

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

Finalmente, como elemento subjetivo típico, torna-se necessário o conhecimento e vontade de praticar tais atos, sabendo que os mesmos constituíam a prática de um crime.

a) Considerações gerais sobre o crime de abuso de confiança fiscal

O crime previsto no art.º 105º do RGIT refere a não entrega de prestação tributária deduzida nos termos da lei, e que legalmente está obrigado entregar, mas efetivamente recebido.

O ilícito criminal não é a mera omissão da entrega da prestação tributária, mas sim a não entrega, no caso do IVA, que foi efetivamente gerado no seio da atividade de um agente económico e que, sendo introduzido no respetivo circuito económico-financeiro mas que contrariamente ao legalmente estatuído, foi utilizado para fins diversos e não entregue a quem era devido – ao Estado.

Os factos descritos nos nºs 1 e 3 do artigo 105.º do RGIT só são puníveis se verificadas as circunstâncias previstas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do mesmo artigo.

o abuso de confiança fiscal é um crime político, na medida em que a criminalização da conduta já verificada não é «orientada por critérios subjetivos, mas por critérios objetivos» e com esta incriminação, a lei salvaguarda os interesses do estado, pois é com este dinheiro que o «Estado sustenta a sua organização e prossegue os seus fins (...)» ainda na opinião do mesmo autor este justifica a criação do crime de abuso de confiança fiscal como forma de «coagir aqueles que não podem financiar os desmandos do Estado a submeterem-se aos desejos deste, mesmo que daí resulte mais miséria e pobreza» (Ferreira dos Reis, 2003: 254 *apud* Bernardo, 2012)

O crime de abuso de confiança fiscal (ACF) é um crime omissivo puro⁶³ nos termos do artigo 5º, n.º 2, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que ocorre na data em que termina o prazo para cumprimento dos respetivos deveres tributários, que se satisfaz com o desvio da prestação tributária devida dos Cofres do Estado, sendo desviada para outros fins⁶⁴, não existindo qualquer causa de exclusão da ilicitude, integrando o IVA o património da empresa, despendendo-o, e utilizando-o, em benefício daquela, embora soubesse que a sua posição, era a de assegurar enquanto mero depositário, a detenção desse valor para ulterior entrega à Administração Fiscal, o qual estabelece um limite mínimo para que seja considerado crime e não qualquer valor (bagatela).

O crime ACF consuma-se na data da entrega da DP, sem meio de pagamento com a não entrega da prestação devida e que o agente detém licitamente a título precário e temporário.

Alguma jurisprudência já aponta a consumação do crime para o momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária de pagamento a que estava adstrito, haja ou não haja entrega da declaração tributária, acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 21.03.2007 e de 10.10.2007, nos processos 06P4079 e 07P2077 da Relação de Coimbra, de 11.03.2009, de 21.01.2009 e de 12.10.2011, nos processos 24/05.1IDGRD.C1, 342/04.6TAAVR.C1 e 155/05.8TAVNG.P1, de Évora de 29.1.2013, no proc. 385/09.3IDFAR.E1 e recentemente o uniformização de jurisprudência no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça⁶⁵.

Em síntese, como refere o TRC- 1133/10.0IDLRA.C1:

- sob o ponto de vista dogmático/jurídico, o crime de abuso de confiança fiscal configura-se como um crime omissivo puro na medida em que o facto típico revisto na norma incriminadora se verifica com a não entrega da prestação tributária, tendo-se por praticada a omissão na data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, por força do n.º 2 do art.º 5º do RGIT;
- é um crime doloso, aferido este nos termos gerais do art.º 14º do Código Penal;
- No que diz respeito ao bem jurídico protegido, o crime de abuso de confiança fiscal tem por fundamento a proteção do património do Estado, mediante a tutela

⁶³ Considerado em vários acórdãos, nomeadamente Proc.º: 115/11.0IDLSB.L1-3, Proc.º 267/10.6IDBRG.G2.

⁶⁴ Independentemente, dos mesmos visarem colmatar dificuldades, económico-financeiras, para pagamento de salários a trabalhadores ou a fornecedores,

⁶⁵ Acórdão do STJ nº 8/2015- DR, 1ª serie de 2015-06-02.

e proteção criminal da obrigação da entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse nos Cofres do Estado.

A omissão dolosa pressupõe a decisão voluntária de não fazer nada quando podia e devia fazer o que a lei impõe. Sendo que ao não entregar a quantia apurada, correspondente ao valor do IVA liquidado e cobrado junto dos seus clientes, tendo antes optado por utilizar tais meios líquidos em proveito da empresa⁶⁶, integrando-os no seu património e destinando-os a outro fins, apropriando-se de vantagens patrimoniais indevidas que sabia não lhe pertencer de valor superior a €7 500 a sua conduta preenche os elementos do tipo objetivo de ilícito do crime de abuso de confiança fiscal.

Se o montante da dívida é de valor igual ou inferior a €7 500 (sete mil e quinhentos euros), o legislador considera que não existe ilícito criminal, assim tendo estabelecido aquilo a que se tem chamado um “limiar mínimo de ilicitude ou de punibilidade”.

No IVA existe a obrigação legal de liquidar e de entregar nos cofres do Estado, a omissão de entrega preenche a previsão do n.º 1 e 2 do art.º 105.º do RGIT, e de harmonia com o n.º 2, o “recebimento” é elemento típico do crime.

O disposto no seu número 4, al. a) e b), estipula as condições necessárias de punibilidade, mais concretamente o decurso de dois prazos distintos para o cumprimento, isto é,

- 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.*

Quer num quer noutro caso, o legislador pressupõe sempre que o agente procedeu à entrega da declaração de apuramento do imposto, e apenas não efetuou o seu pagamento.

Trata-se, quanto à estrutura do comportamento, de um crime omissivo puro, e, quanto à relação com o bem jurídico, que também tem carácter patrimonial, de um crime de dano.

Como refere o acórdão do TC n.º 216/2013⁶⁷, e as mesmas palavras relativamente ao Proc. 4/13⁶⁸ (3.ª Secção) do TC, mantendo plena atualidade a sustentação de que “a ideia

⁶⁶ Mesmo que seja para pagamento a trabalhadores, pagamento a fornecedores ou outros compromissos financeiros que não os pessoais dos sócios/gerentes/administradores.

⁶⁷ ACÓRDÃO Nº 216/2013, TC, Relator: Conselheiro Vítor Gomes O acórdão analisa a questão de constitucionalidade /inconstitucionalidade do artigo 105.º do RGIT

⁶⁸ .Relator: Conselheiro Vítor Gomes: Quanto à inconstitucionalidade do art.º 105.º do RGIT conclui que, não se considera suscetível de violar o disposto no n.º 2 do art.º 18.º ou no n.º 1 do art.º 13.º da Constituição a norma do art.º 105.º do RGIT na medida em que pune como crime de abuso de confiança fiscal a não entrega à administração tributária da prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, efetivamente deduzida e que o agente estava legalmente obrigado a entregar.

fulcral do crime de abuso de confiança, seja ele fiscal ou não, radica em dar-se a valores licitamente recebidos um destino diferente daquele a que se está vinculado, bastando para a perfeição do crime a simples não entrega do imposto retido”.

b) Condições objetivas de punibilidade

O crime de abuso de confiança fiscal tem como um dos seus elementos objetivos a dedução ou o recebimento da prestação tributária.

A caracterização do facto como ilícito criminalmente punível impõe a determinação que o agente não entregue à administração tributária, total ou parcialmente, a prestação tributária deduzida nos termos da lei a que estava legalmente obrigado a entregar pelo decurso de prazo superior a 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao pagamento da prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

O Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 6/2008⁶⁹, de 09.04.2008, refere os seguintes termos:

a exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT, na redação conferida pela Lei 53-A/2006, configura uma nova condição objetiva de punibilidade que, nos termos do artigo 2º n.º4 do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º4 do artigo 105º do RGIT).

Sempre que a entrega não ocorreu no prazo legal, nem no prazo de 90 dias, contados do termo desse prazo, conseqüentemente deverá proceder - no cumprimento do preceituado na alínea b) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT, para que no prazo de 30 dias, contados da notificação para o efeito, se proceda ao pagamento voluntário do imposto, juros e coima aplicável, sendo que a notificação deve ser realizada à sociedade e respetivos responsáveis legais (gerentes e administradores).

Quando a notificação é efetuada e existe o seu cumprimento (pagamento do imposto, juros, custas e coima), o sancionamento por crime de abuso de confiança fiscal não existe.

Neste sentido, propugnou (Marques 2011: 126-127) que:

as condições de punibilidade são exteriores à conduta típica, as quais o legislador estabelece como indispensáveis para a punibilidade. O facto apenas se torna punível a partir do exato momento em que a condição se verifica. (...) Deste modo, inexistindo uma condição de punibilidade justifica-se a absolvição do arguido (...). Daqui decorre que a lei permite que o infrator seja notificado entre o momento da

⁶⁹Diário da República, 1.ª série — N.º 94 — 15 de Maio de 2008, referente ao Processo n.º 4080/07 — 3.ª Secção

consumação do crime (termo do prazo de entrega do tributo) e o momento da aplicação da sanção criminal, ou seja, até à cessação da execução desta.

E no caso de haver um plano de pagamento em prestações e a AT ter acordado um pagamento em prestações - Plano de pagamento em prestações acordado⁷⁰, realizado nos termos do art.º 196º do CPPT em que o mesmo estado, por força do art.º 105º do RGIT, estipula um prazo de pagamento de 30 dias (da totalidade do imposto, juros e coima) quando já tinha estabelecido um acordo legal de diferimento dos recebimentos.

Neste caso, surgem duas posições inconciliáveis e antagónicas: por um lado, a AT determina e acorda o pagamento dos débitos fiscais em varias prestações mensais, pagamento este que se encontra devidamente assegurado, por garantia prestada e suficiente para o pagamento das dívidas, como garantia. E, paralelamente, notifica para no prazo de 30 dias efetuar o pagamento, muito mais rápido.

Os tribunais têm enveredado, nos casos em que existe plano de pagamento em prestações a ser cumprido, pela opção de suspensão provisória do processo até ao integral cumprimento do plano prestacional. Esta é uma posição adequada e sensata, uma vez na maioria dos casos de ACF existe uma auto declaração de dívida e mesmo que grande parte do imposto deste período tenha sido recebido, existem muitas verbas referentes a outros períodos por receber e as empresas laboram numa perspetiva de continuidade e não por períodos e com a conjuntura económica e financeira e por vezes com momentos de rutura e asfixia financeira não é possível solver os compromissos, e os impostos que esperem. Posição contrária foi adotada no Proc.º nº 2689/13.1IDPR.P1 – O acordo de pagamento da dívida fiscal não extingue a responsabilidade penal. Há apropriação quando se prova que o arguido utilizou os valores retidos para pagamento de dívidas da sociedade. E mantem-se a condenação da 1ª instância.

Sendo que o imposto de valor superior a €7.500 não foi pago conjuntamente com a declaração, nem nos 90 dias seguintes, proceder-se-á à notificação nos termos do nº 4 alínea b) a todos os que poderão ser acusados criminalmente como tenham optado/decidido pelo não pagamento do IVA ao estado até àquela fase.

Assim, aquela (es) a quem não foi efetuada a notificação nos termos do art.º 105º faltou uma oportunidade para o pagamento, não podendo ser considerada como participante do ilícito, sob pena de vir ser imposta a notificação de modo a sanar a irregularidade, pois a falta de notificação, ainda que de apenas de um interveniente, pode levar à absolvição de todos e não apenas daquele que não foi notificado.

Em termos de análise da jurisprudência têm-se verificado que esta notificação tem sido efetuada em diferentes fases do processo. No proc. 6319/11.8IDPRT.P1 foi motivo de

⁷⁰ Os planos de pagamento são variáveis, contudo comprova-se que muitos são de 12 ou 24 meses.

devolução do TR para a 1ª instância “onde se solicitará à administração fiscal que proceda à notificação do arguido, nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 4 do art.º 105º do RGIT”.

c) Forma de apuramento do imposto - IVA

O Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estabelece, na parte que importa, e de modo simplista as seguintes regras:

Estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal – n.º 1 do artigo 1º do CIVA.

- São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens – n.º 1 do art.º 4º;

- Nas prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização – al. b) do n.º 1 do artigo 7º;

- Sempre que a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura ou documento equivalente, o imposto torna-se exigível – n.º 1 do artigo 8º,

- Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram (liquidado) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos – alínea a) do n.º 1 do artigo 19º (dedutível);

- O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido nos artigos 7º e 8º, efetuando-se mediante subtração ao montante global do imposto liquidado pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período – n.º 1 do artigo 22º;

- os sujeitos passivos, definidos no art.º 2º do CIVA são obrigados a entregar o montante do imposto exigível apurado nos termos do art.º 19º a 26º e 78º, no prazo previsto no artigo 41º, conforme dispõe o art.º 27º .

- A declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos termos do n.º 1 do art.º 41º, até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitem as operações, para aqueles que se encontrem no regime normal mensal e até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao término do trimestre, para os que se encontrem no regime trimestral (com volume de negócios inferior a €650.000 no ano anterior)

- A contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu

controlo, contendo todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica. – Art.º 44º do CIVA.

Em suma: O sujeito passivo do imposto tem de entregar⁷¹ nos cofres do Estado o imposto apurado, correspondente à diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível em cada período (IVA liquidado- IVA dedutível \pm regularizações) apurado nos termos do art.º 19º a 26º e 78º do CIVA, apenas têm de fazer a entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução tem direito simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 41º e nº 1 do artigo 27º, do código do IVA.

Também o acórdão 118/09.4IDFAR.E1- TRE refere de modo análogo estas regras.

O apuramento efetuado nos termos gerais do Código do IVA, independentemente de as importâncias liquidadas terem sido efetivamente recebidas ou os montantes deduzidos terem sido pagos, o IVA a pagar resulta sempre dessa diferença e não é apenas o IVA liquidado.

Conforme refere o acórdão 142/09.7IDCBR.C1- TRC, o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) tem como fim a tributação do consumo. Em sede de IVA, o devedor do imposto (o contribuinte) atua como substituto do devedor originário que é o adquirente dos bens ou serviços, encontra-se instituído numa posição aproximada do fiel depositário do imposto pago pelos clientes e por si recebido para entregar ao Estado - dentro do prazo fixado na lei e que tem a obrigação de pagamento ao Estado, sendo esta uma obrigação que deriva do código do IVA. Cada sujeito passivo tem a responsabilidade de entregar ao Estado o imposto sobre o valor que acrescentou ao processo de produção e distribuição, resultante da diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível, conjuntamente com a declaração.

O D.L. nº 71/2013⁷², de 30 de maio, aprovou o regime de contabilidade de caixa em sede de IVA (regime de IVA de caixa) com o objetivo de promover o crescimento da economia portuguesa e a melhoria das condições de tesouraria dos sujeitos passivos por ele abrangidos, através da diminuição da pressão de tesouraria e dos custos financeiros associados à entrega do IVA. Por este método, o apuramento do imposto é efetuado numa ótica financeira de recebimentos e pagamentos, pelo que apenas é dedutível o IVA suportado quando pagarem as faturas aos fornecedores, sendo o IVA a entregar ao Estado a diferença entre o IVA recebido e o IVA pago.

A forma como a lei foi estruturada, tal como a permanência mínima no regime de dois anos, o fim do sigilo bancário, um grande controlo contabilístico de verificação dos pagamentos e recebimentos, bem como outras exigências e desvantagens, proporcionou

⁷¹ Pagar conjuntamente com a DP

⁷² Em vigor a partir de 1 de outubro de 2013.

pouca adesão ao regime e o objetivo para o qual foi criado esvanecido, sendo utilizado por um número muito reduzido de empresas que fizeram esta opção. Assim, a maioria utiliza o método de apuramento tradicional de IVA liquidado menos IVA deduzido, independentemente o seu pagamento ou recebimento.

Sendo que o pagamento do IVA liquidado e declarado à Administração Fiscal, é exigível assim que decorra o prazo para o efeito, tenha ou não o sujeito tributário recebido a quantia do cliente/devedor; também é dedutível o IVA não pago aos fornecedores, pelo que o não cumprimento da obrigação de pagamento ao Estado dentro do prazo estabelecido constitui infração, a qual é punível por lei, e dependendo da quantia em falta, do número de dias do atraso, das notificações efetuadas para o pagamento, do montante do IVA recebido. Assim este não pagamento poderá ser tipificado como crime fiscal, contudo não equivale automaticamente a uma infração penal.

Sempre que o valor apurado é superior a €7.500, e não é pago, surge uma questão importante a dirimir, em termos de punibilidade, ou seja, se reúne os requisitos de tipificação da infração como crime fiscal, punível nos termos do art.º 105º do RGIT, ou se se enquadra como infração e é punível como contraordenação.

d) Enquadramento, tipo de contribuinte no estudo do crime ACF em análise

Nos vinte casos em estudo, constituem elementos dos acórdãos: o tipo de contribuinte, o regime do IVA, a atividade desenvolvida⁷³ e o crime de abuso de confiança fiscal praticado, conforme se resume:

Tipo de Crime	% por tipo de crime	Regime do IVA	Tipo de contribuinte (QT)		
			PC-coletivo	PS-singular	Total Geral
abuso confiança fiscal continuado, agravado	5%	NM	1		1
abuso confiança fiscal	70%	NM	3	1	4
		NT	8	1	9
		(em branco)	1		1
abuso confiança fiscal continuado	20%	NM	2		2
		NT	2		2
abuso confiança fiscal continuado, iva > €50.000	5%	NM	1		1
Total Geral	100%		18	2	20
Percentagem			90%	10%	100%

Tabela 4 Distribuição dos acórdãos objeto do estudo por tipo de crime, regime do IVA e tipo de contribuinte (QT)

Legenda: NM- Normal Mensal

NT- Normal Trimestral

⁷³ Em todos os processos foi identificada a atividade desenvolvida pelo infrator, contudo não foram agrupados, nem identificadas as atividades comerciais desenvolvidas, porque esta não teve relevância nem influencia na prática do crime.

A tabela foi elaborada com base nos vinte acórdãos analisados, agrupando por tipo de crime, regime do IVA com enquadramento no regime normal mensal ou regime normal trimestral e por tipo de contribuinte (pessoas coletivas e pessoas singulares).

O enquadramento do IVA também é um aspeto importante dado que este enquadramento é dependente do volume de negócios, salvo quando optam pelo enquadramento no regime mensal. Existe uma maior incidência nos contribuintes que estão enquadrados no regime Trimestral por essencialmente por dois motivos: o fato do volume de operações se dispensar por um maior período de tempo (3 meses em oposição a 1 mês) e também por se tratar de contribuintes mais pequenos em que a rutura financeira é mais rápida.

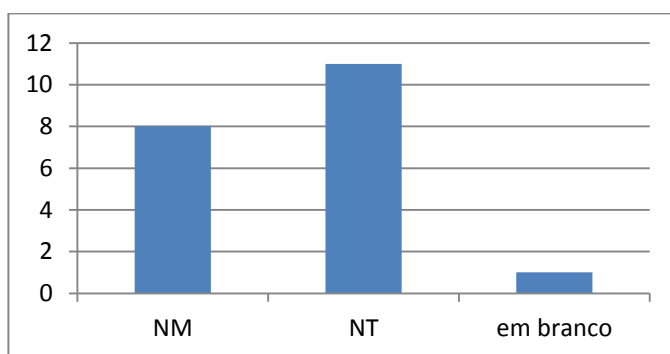


Gráfico 2- Distribuição dos contribuintes dos acórdãos por regime de IVA (QT)

Legenda: NM- Normal Mensal

NT- Normal Trimestral

Do agrupamento dos dados analisados constantes da tabela e de gráfico anteriores conclui-se:

- 70% dos crimes são apenas de abuso de confiança fiscal (simples) e de caráter esporádico (não continuado)
- 5% da criminalidade já têm caráter continuado agravado e 5% continuado e de valor superior a €50.000, enquanto 20% já pratica o crime de forma continuada,
- 30% do crime ACF é executado de forma continuada e englobada no mesmo processo, possivelmente com tendência para se estender a outros períodos.
- A maior parte dos contribuintes objeto do estudo são contribuinte coletivas⁷⁴ (PC) representando 90% e os restantes são contribuintes individuais (PS);
- Mais de metade dos contribuintes enquadram-se no regime normal trimestral⁷⁵, contribuintes de pequena e média dimensão, em que não procederam ao pagamento do IVA, apesar de terem cumprido a obrigação declarativa.

⁷⁴ Sociedades comerciais de responsabilidade limitada, sociedades anónimas...

- De uma forma residual, apenas em um processo não houve pronúncia sobre o regime do IVA (Não sujeito, isento ou regime normal sem influencia no processo)

4.3.1.2– Posições antagónicas na análise da jurisprudência

Para a análise da jurisprudência importa tecer algumas considerações para além dos elementos previstos no art.º 105º do RGIT, contatando-se que a jurisprudência produz decisões que nem sempre são uniformes, relativamente a casos semelhantes, por vezes são mesmo antagónicos exemplos:

No Processo 142/09.7IDCBR.C1- TRC, com o seguinte sumário:

- 1.- O abuso de confiança fiscal verifica-se quando há apropriação de prestação tributária nos termos da lei, que o agente estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário,
- 2.- O IVA é devido logo que liquidado, ou seja, logo que a transação a que ele respeita se realize, não dependendo da efetiva cobrança do imposto aos clientes.
- 3.- Basta a não entrega dos montantes deduzidos para que se verifique a apropriação, sendo criminalmente punível tal prévia apropriação e conseqüente não entrega (mesmo que não se prove que o agente se tenha apropriado pessoalmente desses montantes, tendo antes pago despesas sociais com dinheiro que não lhe pertencia.

No Processo nº 54/09.4IDBJA.E1- TRE:

O crime de abuso de confiança fiscal é um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entrega a prestação tributária devida, haja ou não haja entrega da declaração tributária

No Processo nº 49/08.5IDAVR.C2- TRC:

o Tribunal da Relação de Coimbra decidiu que «No âmbito do IVA, o devedor tributário só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º, do R.G.I.T., se tiver recebido o montante da prestação tributária e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal». (Acórdão de 22 de Janeiro de 2014)

No Processo nº 103/11.6IDBRG.G1- TRG:

Só haverá crime quando o agente tiver recebido os valores tributários e lhes der destino diferente daquele a que estava obrigado. Outro entendimento poderia levar à condenação em casos em que o faltoso, que ainda não recebeu, estava em situação económica que o impedia, em absoluto, de cumprir a prestação. Isso violaria o princípio da culpa, que implica a proibição de punição criminal por facto não culposos. (Acórdão de 3 de Dezembro de 2012)

No Processo nº 7010/11.0IDPRT.P1- TRP:

o Tribunal da Relação do Porto entendeu igualmente que «Se é certo que a apropriação deixou de ser, como vimos, elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal, este continua a manter alguma similitude com o crime de abuso de confiança (de outro modo, a sua própria designação deixaria de ter sentido). É algo

⁷⁵ O enquadramento no regime Trimestral engloba um período de 3 meses, já se verificam opções pelo enquadramento no regime normal mensal, por questões de enquadramento criminal, porque o valor a pagar por mês é inferior (nº 2 do art.º 41º do CIVA).

mais do que o simples incumprimento de uma obrigação fiscal que origina a responsabilidade criminal. O abuso de confiança supõe uma quebra de confiança. E só pode falar-se em quebra de confiança quando alguém recebe valores e lhes dá um destino diferente daquele a que estava obrigado». (Acórdão de 26 de Novembro de 2014)

Relativamente a alguns aspetos do crime ACF, apesar dos conflitos de interpretação, ainda não se encontra fixada jurisprudência.

o Tribunal Constitucional considerou que “*é imperativo que a acusação e a pronúncia contenham a descrição, de forma clara e inequívoca, de todos os factos de que o arguido é acusado, sem imprecisões ou referências vagas*”. Considerou também que as “*exigências de clareza e narração sintética dos factos imputados ao arguido*” não são compatíveis com “*uma mera «simplificação» da acusação...*” e que não é possível uma condenação assente em “*factos apenas indireta e implicitamente referidos*”. Citado no Proc. Nº 250/12.7IDBRG.G1.

4.3.1.3- Momento do recebimento do IVA apurado e não entrega nos cofres do estado

a) Recebimento do IVA apurado

A política de recebimento das vendas/prestações de serviços⁷⁶ é definida pela empresa de modo a manter cada empresa solida e em continuidade sem entrar em incumprimento de pagamento, cobranças coercivas, penhoras, arrestos.

Uma opção económico-financeira que permita a dilação do recebimento dos valores faturados, e IVA liquidado, para além do prazo de pagamento do imposto pode levar o agente económico ao incumprimento, com implicações e infrações fiscais e a punição pode ser desde a simples contraordenação⁷⁷ até ao crime ACF punido multa e/ou pena de prisão.

Dependendo do regime do IVA (mensal ou trimestral), da data de emissão de fatura e da data de recebimento do IVA liquidado pode existir a obrigatoriedade de pagamento do imposto antes do seu recebimento – adiantamento ao Estado.

Cada operador económico define a sua política de recebimento a pronto ou até ao termo da entrega da DP⁷⁸, a 60 dias ou a um ano. A análise e prova no inquérito não se deve limitar ao fim do prazo para entrega da DP, sendo que na fundamentação/comprovação deve constar factos que permitam o juízo inequívoco de quais os recebimentos que ocorreram antes ou depois do prazo legal para a entrega da declaração periódica,

⁷⁶ Mas a liquidação do IVA é efetuada no momento da venda ou prestações de serviços sendo esta anterior ou igual á data do recebimento.

⁷⁷ A contraordenação na falta de pagamento do imposto é no mínimo de 15% do valor do imposto para pessoas singulares de 30% para pessoas coletivas (art.º 114º e 26º do RGIT).

⁷⁸ Enquadramento no regime normal mensal- entrega até ao dia 10 do mês seguinte Recebimento no máximo até 40 dias após término do período de apuramento. No regime trimestral- até recebimento até dia 15 do segundo mês seguinte até 45 dias após término do mês de apuramento

carregando para cada processo um conjunto de elementos que permitam ao julgador aplicar a sanção mais justa e adequada ao comportamento do infrator.

Porém, não deve ser ponto decisivo que o crime de ACF apenas ocorra quando o recebimento acontece até ao termo do prazo da entrega da DP.

O recente Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, relativo ao acórdão do STJ proc.º 85/14.2YFLSB, de 29-04-2015, relator Santos Cabral, veio esclarecer que o recebimento prévio do imposto integra o tipo legal do abuso de confiança fiscal (nº 2 do artigo 105.º do RGIT), com o seguinte sumário:

a omissão de entrega, total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a €7.500, relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no nº 1 e nº 2 do artigo 105º do RGIT, se o agente as tiver, efetivamente, recebido". Considerando que só comete o crime ACF "aquele sujeito passivo que, tendo efetivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal.

Também para Andrade e Sousa (2007:59) o facto descrito no nº 1 do referido artigo consome-se «no momento em que o agente devia ter atuado e não o fez, ou seja, no fim do prazo para entrega da prestação tributária deduzida.»

Para além do exposto ainda se pode discutir se estaremos perante um crime quando:

- o recebimento do IVA liquidado ocorreu após a entrega da DP, mas, nos 90 dias seguintes, o imposto continuou por pagar ao Estado?
- o recebimento ocorreu até ao fim ao prazo da notificação, a que alude o art.º 105º, e neste prazo o imposto também não foi pago?
- quais os valores que se devem comparar relativamente ao IVA dedutível versus apurado e liquidado?
- as declarações apresentadas fora de prazo, sem meio de pagamento, e o IVA já se encontra recebido?
- Qual o prazo de recebimento a considerar quando a declaração é enviada fora de prazo, ou quando a liquidação é efetuada pela AT, por incumprimento das obrigações declarativas e de pagamento e nessa data já o IVA foi recebido?

Relativamente às questões suscitadas, o acórdão uniformizador não responde, merecendo alguma reflexão. Sobre o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de Abril de 2015 pronunciaram-se Marques e Sarmiento⁷⁹, os quais referem que:

⁷⁹ Paulo Marques e Joaquim Sarmiento O RECEBIMENTO DO IVA E O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL: Uma reflexão sobre o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de Abril de 2015.

as infrações tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários (artigo 5.º, n.º 2, do RGIT), normativo relevante para a aplicação da lei no tempo e, em conjugação com a alínea a), do n.º 4, do artigo 105.º, do RGIT⁸⁰ (condição de punibilidade), releva sobretudo para a contagem do prazo prescricional, não impedindo posteriormente a verificação da infração típica (o recebimento e a não entrega subsequente). No caso do agente económico que não recebeu ainda o imposto até ao momento do termo do prazo voluntário para a apresentação da declaração periódica de IVA, não se pode afirmar que existiu infração, nos termos do artigo 105º, n.º 2, do RGIT. Se recebeu antes daquele momento, poderá dispor das importâncias de IVA recebidas dadas as mesmas serem fungíveis, desde que venha a entregá-las até ao final daquele prazo. Mas entendemos que, caso o venha a receber posteriormente, não tendo ainda ocorrido o decurso do prazo prescricional⁸¹, pode ainda considerar-se verificado o crime de abuso de confiança fiscal. A não se considerar assim, bastaria ao sujeito passivo de IVA, em eventual conluio com os seus clientes, receber no dia seguinte ao término do prazo para que não fosse perseguido criminalmente⁸².

O n.º 1 do art.º 105º do RGIT refere, num primeiro momento, a falta de pagamento na data de entrega da declaração, mas a infração é apenas tipificada como crime passados 90 dias, então, porquê comparar o recebimento apenas com a data de entrega da DP? Sendo dada uma oportunidade para não haver crime, através da notificação para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias e, nesse prazo, todo IVA se encontre recebido e continuando este por pagar, estaremos perante crime ou não? Então o prazo do n.º 1 não deve ser o único de referência, de harmonia com o n.º 2, o "recebimento" é elemento típico do crime.

As duas condições de punibilidade previstas no n.º 4 devem ser analisadas e ponderadas, pois são ainda momentos importantes a refletir para determinação da norma punitiva, o prazo dos 90 dias, e o prazo dos 30 dias da notificação para pagamento, sendo que cingir a punibilidade como ACF ao prazo da entrega da DP, limitando a tipificação do crime pode ser perigoso e tornar-se abusivo.

A título de reflexão e pressupondo-se o recebimento integral do IVA liquidado até aos 90 dias seguintes ao fim do prazo de pagamento e continuando o imposto por pagar⁸³, parece não se poder excluir um comportamento ilícito. No momento em que a AT procede à notificação nos termos da alínea b) do n.º 4 do art.º 105º para pagamento, o arguido já tinha em sua posse o IVA liquidado e continuou sem pagar, optando por não entregar as verbas que recebeu e não lhe pertenciam, dando destino diferente ao

⁸⁰ Enquanto o procedimento criminal não puder iniciar-se, não ocorre prescrição (artigo 120.º, do Código Penal).

⁸¹ Segundo o Tribunal da Relação do Porto «O prazo de prescrição do procedimento pelo crime de abuso de confiança fiscal só se inicia após o decurso do prazo de 90 dias estabelecido na alínea a) do n.º 4 do art.º 105º do RGIT» (Acórdão de 21 de Março de 2009 – Proc.º n.º 0846951).

⁸² Por exemplo, para o 4.º trimestre do ano – Outubro, Novembro e Dezembro - o prazo apenas finda no dia 15 de Fevereiro do ano seguinte, se o sujeito passivo de IVA estiver enquadrado no regime trimestral.

⁸³ Os impostos em dívida podem ser pagos total ou parcialmente a todo o tempo (artº262º e seguintes do CPPT)

imposto recebido e para o qual foi fiel depositário, não se aparenta linear que atuação do contribuinte afaste ou exclua da prática de um crime ACF.

O não pagamento do imposto apurado de valor superior a €7.500⁸⁴ até ao fim do prazo de entrega da declaração leva à existência de crime quando o agente tiver recebido os valores tributários e não entregar o imposto a que estava obrigado – pagamento ao estado do imposto. O IVA dedutível influencia a determinação do imposto a pagar, mas nada é referido quanto ao seu pagamento ao fornecedor, sendo a análise centrada no IVA liquidado e recebido ou não recebido, levantando-se algumas hipóteses relativamente à forma de comparação do IVA recebido para efeitos criminais.

b) Apuramento do IVA para efeitos de crime ACF

No regime de apuramento em termos gerais⁸⁵, em que o IVA a pagar é inferior (ou igual) ao IVA liquidado e que o IVA dedutível é subtraído ao IVA liquidado para apuramento do IVA a entregar ao Estado, independentemente deste ter sido pago aos fornecedores, como deve ser feita a comparação do IVA recebido para efeitos de crime fiscal?

Para efeitos de crime de ACF, o IVA liquidado e recebido deverá ser comparado com o IVA apurado na DP, surgindo várias hipóteses, assim:

- IVA liquidado e recebido > IVA apurado; o contribuinte dispunha valores recebidos que lhe permitiam pagar o imposto, então ACF;
- IVA liquidado e recebido < IVA apurado, mas superior a €7.500; o contribuinte dispunha de valores recebidos que lhe permitiam pagar parte do imposto, então ACF;
- IVA liquidado e recebido < IVA apurado, mas inferior a €7.500; o contribuinte recebeu valores inferiores ao estabelecido no art.º 105º do RGIT, então não é ACF;

Podem ainda ser feitas outras comparações, tendo em consideração também o IVA dedutível.

Em termos exemplificativos, se uma empresa liquidou IVA no montante de €40.000 (recebido e não recebido), deduz €15.000 e apurou de IVA a pagar o valor de €25.000. Por hipóteses (H), então:

H₁- Comparação entre o IVA liquidado recebido e o IVA a pagar.

- Se recebeu €30.000, dispunha de verbas recebidas que lhe permitiam efetuar o pagamento, como tal, Crime.

⁸⁴ Por cada declaração nº 7 do art.º 105º do RGIT

⁸⁵ IVA liquidado menos IVA dedutível, independente dos pagamentos e recebimentos

- Se recebeu €15.000, e não pagou nada, também é crime, pois recebeu e não pagou valores > que €7.500,
- Se recebeu €5.000, não é crime.

H₂- Comparação entre o IVA liquidado recebido, dedutível e o IVA a pagar.

- Se recebeu €30.000, deduzindo €15.000, a pagar €15.000, então é crime.
- Se recebeu €15.000, deduzindo €15.000, nada tem a pagar, não é crime.
- Se recebeu €5.000, deduzindo €15.000, (fica com credito) não é crime.

H₃- Comparações entre o IVA liquidado recebido, IVA dedutível pago (com 3 valores diferentes) e o IVA a pagar.

H_{3.1}- Comparação entre o IVA liquidado recebido, dedutível pago (€10.000) e o IVA a pagar.

- Se recebeu €30.000, deduzindo €10.000, a pagar €20.000, então é crime.
- Se recebeu €15.000, deduzindo €10.000, a pagar €5.000, não é crime.
- Se recebeu €5.000, deduzindo €10.000, (fica com credito) não é crime.

H_{3.2}- Comparação entre o IVA liquidado recebido, dedutível pago (€15.000) e o IVA a pagar.

- Se recebeu €30.000, deduzindo €15.000, a pagar €15.000, então é crime.
- Se recebeu €15.000, deduzindo €15.000, nada a pagar, não é crime.
- Se recebeu €5.000, deduzindo €15.000, (fica com credito) não é crime.

H_{3.3}- Comparação entre o IVA liquidado recebido, dedutível pago (0) e o IVA a pagar.

- Se recebeu €30.000, deduzindo 0, a pagar €30.000, então é crime.
- Se recebeu €15.000, deduzindo 0, a pagar €15.000, então é crime.
- Se recebeu €5.000, deduzindo 0, a pagar €5.000, não é crime.

Se não houve opção pelo regime do IVA de caixa parece-nos que as H_{3.1}, H_{3.2} e H_{3.3} deverão ser excluídas, uma vez que existe um regime de apuramento do IVA com base no princípio financeiro.

A H₂ compara o IVA liquidado recebido com o IVA dedutível e verifica-se que no segundo caso foi recebido IVA de €15.000, valor superior ao montante definido no art.º 105º do RGIT. E quando a este é retirado o IVA dedutível de €15.000 para efeitos criminais fiscais, estamos perante um apuramento de zero, o que nos coloca num quantitativo inferior ao dano punido por lei, mesmo tendo recebido €15.000 e não pagando nada, não existe crime. Contudo, parece-nos que não foi este o espírito da lei.

A H₁ aparenta ser a que mais se aproxima do pretendido pelo legislador, ao definir a existência de crime quando o agente tenha recebido os valores tributários e não entregar o imposto a que estava obrigado.

No regime do IVA de caixa esta questão encontra-se resolvida, uma vez que o apuramento é efetuado numa ótica financeira, em que o imposto a pagar se calcula pela diferença entre o IVA liquidado e recebido e o IVA dedutível pago.

A comparação do momento do recebimento deve ser analisada de uma forma abrangente e não poderá ser limitada ao ponto de se considerar toda a falta de entrega do imposto crime; ou só crime até ao fim do prazo da entrega da declaração, mas realizar uma análise detalhada, tendo em conta os diferentes momentos referidos no art.º 105º do RGIT.

c) Momento e montante do recebimento do crime ACF na jurisprudência

No acórdão 103/11.6IDBRG.G1- TRG faz-se referência a um outro acórdão desse tribunal. Citando Paulo Marques (2011: 64):

o recebimento da prestação tributária “está pelo menos implícito no tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, mesmo no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)”, pois, caso contrário, avança o mesmo autor, “se o agente a não tiver recebido previamente, como poderemos falar em incumprimento ilícito e doloso do dever de restituição ou entrega? Aquele precede necessariamente este último. (...) Apenas se pode recusar a entrega de algo que se recebeu previamente, que se teve em mãos. De outro modo, como exigir um comportamento diferente do agente? Como então justificar a sua punição severa consubstanciada em pena de prisão?” Cfr. Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Problemas do atual Direito Penal Tributário, Coimbra Editora, págs. 57-58. E, acrescenta o mesmo autor: “Quando, por exemplo, o contribuinte não recebeu previamente o IVA, resulta claro que não lhe é possível entregar o imposto, logo não poderia ter agido de outro modo, não se podendo falar em abuso de confiança, nem em crime omissivo doloso. A omissão dolosa pressupõe a decisão voluntária de não fazer nada quando podia e devia fazer o que a lei impõe. A não ser assim, um agente económico que nada recebesse dos seus clientes poderia inclusivamente ser condenado com pena de prisão apesar de não poder proceder de outro modo – não pode entregar o que nunca recebeu -. Daqui decorre a improcedência do sancionamento criminal, sem prejuízo da responsabilidade tributária, uma vez que o imposto é devido ao Estado independentemente de ter existido ou não recebimento prévio, assim como a dedução é permitida mesmo que o contribuinte não tenha pago a aquisição ao seu fornecedor.

Marques e Sarmiento⁸⁶ consideram que a letra da lei, designadamente o n.º 2, do artigo 105.º, do RGIT («tendo sido recebida»), dá acolhimento a esta linha de pensamento.

Conforme esclarece a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA:

⁸⁶ Paulo Marques e Joaquim Sarmiento O RECEBIMENTO DO IVA E O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL :Uma reflexão sobre o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de Abril de 2015.

o recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança fiscal, sendo que o dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de proteção penal, por atipicidade do facto»⁸⁷. RUI DUARTE MORAIS parece apontar que «no plano criminal parece estar em causa o cumprimento de uma obrigação alheia com bens alheios previamente entregues para o efeito»⁸⁸. Na mesma linha de pensamento, NUNO LUMBRALES (2003: 90) tem defendido que «para que a não entrega da prestação possa ser classificada como abuso de confiança fiscal à luz do preceituado no art.º 105.º do RGIT, se exige que a prestação tributária em causa tenha sido efetivamente deduzida ou recebida do agente.

No caso de existir a impossibilidade objetiva de entregar aquilo que não se recebeu, estamos na presença de um facto (atípico) não culposos, logo, não punível, nos termos da lei (n.º 1, do artigo 2º do RGIT), não recaindo sobre esse sujeito jurídico qualquer juízo de censura de culpa⁸⁹. O sujeito passivo de IVA nunca teve liberdade de opção ou seja, não teve a possibilidade real de atuar de outra forma, por conseguinte, não pode entregar algo que nunca chegou a receber, pelo que o legislador penal tributário não sanciona criminalmente o não pagamento⁹⁰ em si, mas a falta dolosa⁹¹ de entrega de imposto. Para efetivar o interesse patrimonial do Estado, a lei impõe o princípio da indisponibilidade do crédito tributário (artigos 30.º, n.º 2 e n.º 3 do art.º 36.º, da LGT e 85.º, do CPPT) e o pagamento coercivo das dívidas tributárias mediante a instauração e tramitação do processo de execução fiscal (artigos 148.º, e seguintes, do CPPT), sem ocorrer necessariamente a intervenção dos tribunais (“privilegio da execução prévia”).

O acórdão 412/11.4IDGRG.G1 do TRG, citando, como escreveu Isabel Marques da Silva, no âmbito do IVA, não tem aplicação o n.º 1 mas o n.º 2 do artigo 105.º do RGIT, que estabelece uma extensão *do tipo, nele incluindo também a prestação tributária*.

⁸⁷ ISABEL MARQUES DA SILVA in Nullum Crimen, Nulla Poena, Sine Lege Praevia: A Inexistência de Infração Tributária nos Casos de Não Entrega de IVA Não Recebido, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha - Volume II - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Almedina, Coimbra, 2010, p. 263.

⁸⁸ RUI DUARTE MORAIS in A Execução Fiscal, Almedina, Coimbra, 2005, p. 59.

⁸⁹ Segundo o Tribunal da Relação de Guimarães «Só haverá crime quando o agente tiver recebido os valores tributários e lhes der destino diferente daquele a que estava obrigado. Outro entendimento poderia levar à condenação em casos em que o faltoso, que ainda não recebeu, estava em situação económica que o impedia, em absoluto, de cumprir a prestação. Isso violaria o princípio da culpa, que implica a proibição de punição criminal por facto não culposos» (Acórdão de 3 de Dezembro de 2012 – Proc.º n.º 103/11.6IDBRG.G1).

De igual modo, o Tribunal da Relação de Coimbra decidiu que «No âmbito do IVA, devedor tributário só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º, do R.G.I.T., se tiver recebido o montante da prestação tributária e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal» (Acórdão de 22 de Janeiro de 2014 – Proc.º n.º 49/08.5IDAVR.C2). O Tribunal da Relação do Porto entendeu igualmente que «Se é certo que a apropriação deixou de ser, como vimos, elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal, este continua a manter alguma similitude com o crime de abuso de confiança (de outro modo, a sua própria designação deixaria de ter sentido). É algo mais do que o simples incumprimento de uma obrigação fiscal que origina a responsabilidade criminal. O abuso de confiança supõe uma quebra de confiança. E só pode falar-se em quebra de confiança quando alguém recebe valores e lhes dá um destino diferente daquele a que estava obrigado» (Acórdão de 26 de Novembro de 2014 – Proc.º n.º 7010/11.0IDPRT.P1). Mais recentemente, o Tribunal da Relação de Lisboa falou mesmo na «falta de entrega do IVA efetivamente recebido pelo sujeito passivo» (Acórdão de 24 de Março de 2015 – Proc.º n.º 2168/10.9IDLSB.L1-5).

⁹⁰ Exigir-se penalmente uma sanção pelo não pagamento, seria uma incriminação por dívidas, excedendo em muito as suas obrigações de “cobrador de impostos”

⁹¹ Agir com dolo significa que alguém tem o propósito de atingir um fim criminoso para causar dano a outrem (artigo 14.º, do CP), sendo que os crimes tributários são necessariamente dolosos.

que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja”. O que permite considerar subsumível no tipo legal de crime a não entrega do IVA liquidado que tenha sido recebido. O recebimento da prestação tributária é, pois, em face do tipo legal de crime, pressuposto essencial do crime de abuso de confiança, sendo o que dever fiscal de entrega de IVA não recebido não goza de proteção penal, por atipicidade do facto (*Nullum Crimen, Nulla Poene, Sine Lege Praevia*: Inexistência infração tributária nos casos de não entrega de IVA não recebido, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II, 2010, citado no Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 13 de Junho de 2011, processo n.º137/09.0IDBRG, relator Fernando Ventura.

Citando o acórdão 520/11.1IDBRG.G1, o crime de abuso de confiança fiscal é, deste modo, um crime de omissão pura:

v.g., Nuno Lumbrals, O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias, n.º13/14, (2003), pág. 86, Costa Andrade, O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional, pág. 311, Susana Aires de Sousa, Os Crimes Fiscais, Coimbra, 2006, pág. 123, Isabel Marques da Silva, Regime Geral das Infrações Tributárias, 2ªed, Coimbra 2007, pág. 179, Germano Marques da Silva, Direito Penal Tributário, Lisboa, 2009, pág. 244, Paulo Marques, Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Coimbra, 2011, pág. 75], que se consuma na data em que terminar o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários, conforme disposição expressa do art.º 5.º, n.º2 do RGIT (“As infrações tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários”).

O acórdão 49/08.5IDAVR.C2, Cita Armando da Rocha Azevedo⁹² referindo que “no crime de abuso de confiança fiscal não está em causa um incumprimento contratual, mas antes a não entrega dolosa de uma prestação tributária recebida por alguém que se encontra numa posição que se assemelha à figura do fiel depositário e que tem a obrigação legal de proceder à sua entrega”.

O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal: a obrigação tributária existe independentemente do crime.

A responsabilidade tributária e a responsabilidade penal operam em planos distintos, sendo aquela regulada pela Lei Geral Tributária e esta pelo Regime Geral das Infrações Tributárias.

No acórdão 520/11 IDBRG (TRG) afirma que:

afigura-se-nos - conforme de resto constitui doutrina e jurisprudência amplamente maioritárias - que o crime de abuso de confiança fiscal tem, como um dos seus elementos objetivos, a dedução ou o recebimento da prestação tributária, o que, no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), significa que o devedor tributário só pode praticar esse crime se tiver recebido o montante da prestação tributária, se esta lhe tiver sido entregue pelo adquirente.

⁹² In “O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E O CRIME CONTINUADO”, Tese de Dissertação de Mestrado em Direito Criminal

Outra postura no crime de abuso de confiança fiscal defende que apenas é necessária a não entrega total ou parcial de prestação tributária; trata-se de um crime omissivo puro que é consumado no momento em que o agente não entrega a prestação tributária devida, haja ou não haja entrega da declaração tributária, sendo que o destino que o agente confere ao dinheiro que deveria ter sido entregue ao Estado é completamente inútil para efeito do preenchimento típico do crime em apreço, apenas relevando para efeitos de avaliação da ilicitude e culpa, e, conseqüentemente, para a determinação da medida da pena.

O TRC proc.º nº. 49/08.5IDAVR.C2, referindo-se ao Prof. Germano Marques da Silva (in Direito Penal Tributário, Lisboa, 2009, pág. 113), argumenta que:

o facto gerador da dívida de imposto existe independentemente da prática de qualquer crime: a obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto ilícito, ainda que entre a dívida tributária e a responsabilidade pelo crime exista conexão.

Enquanto a nível fiscal, o imposto apurado tem que ser entregue, não é, porém, lícito concluir que para efeitos criminais, isto é, da consumação de um crime de abuso de confiança fiscal, seja indiferente saber se ocorreu ou não o recebimento do imposto aos clientes, uma vez que a responsabilidade tributária⁹³, pelo imposto devido, não deve ser confundida com a responsabilidade penal tributária.

A comprovação do IVA recebido dentro do prazo de entrega da DP é o primeiro momento de referência, não ignorando que a não entrega do imposto nos cofres do Estado não foi suprida.

Também o Prof. Germano Marques da Silva defende que o que verdadeiramente se verifica nos crimes de abuso de confiança é o incumprimento do dever funcional do substituto: a entregar nos cofres do Estado dos bens que arrecadou em nome e por conta do Estado. É a infidelidade a razão da punição.

Em síntese, a maioria das decisões referem, no caso do IVA, que só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do RGIT, aquele arguido que, tendo efetivamente recebido o montante devido pela cobrança do imposto e esteja por isso obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal.

⁹³ O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal

O apuramento e entrega do IVA estão definidos nos artigos 19º a 26º, 78º, 27º e 41º do CIVA, pelo que os operadores económicos, nas pessoas dos seus gestores e administradores, não podem transmitir para o Estado os riscos próprios da atividade empresarial, ou seja, fazer com que o Estado suporte também as consequências das vendas a crédito não cobradas, o que é um absurdo. Do ponto de vista de punição, o cometimento do crime de ACF exige que seja feita a prova que o IVA liquidado foi efetivamente recebido.

Uma vez recebido o montante de IVA, o obrigado tributário apenas fica depositário dos valores correspondentes, que passam a pertencer ao estado, perante quem tem a obrigação legal de os entregar. É esta não entrega que é criminalmente punível e não a apenas a simples omissão de um pagamento.

A título de conclusão e como os tribunais apontam: o crime verifica-se sempre que, em lugar de proceder à entrega nos cofres do Estado, se dá outro destino às quantias que se apurou, liquidou e recebeu, a título de imposto no prazo fixado para o efeito (250/13.0IDAVR.P1- TRP):

isso violaria o princípio da culpa, que implica a proibição de punição criminal por facto não culposo. Só existe «culpa» se sobre o agente for possível formular um juízo de **censura** ético jurídico por ter atuado de determinada forma, quando podia e devia ter agido de modo diverso (Eduardo Correia, Direito Criminal, vol. I, pág. 315) (...) citando Paulo Marques: o *recebimento* da prestação tributária «*está pelo menos implícito no tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, mesmo no Regime Geral das infrações Tributárias (RGIT)*», pois, caso contrário, avança o mesmo autor, «*se o agente a não tiver recebido previamente, como poderemos falar em incumprimento ilícito e doloso do dever de restituição ou entrega? Aquele precede necessariamente este último. (...) Apenas se pode recusar a entrega de algo que se recebeu previamente, que se teve em mãos.*»

É a não “entrega” que é punida pela lei penal e não, propriamente, o não “pagamento” do tributo. Para que a não entrega configure o tipo legal de crime, é exigível o recebimento prévio da prestação tributária.

Para que o cometimento do crime de abuso de confiança fiscal, é necessário que fique demonstrado e provado o efetivo recebimento do correspondente montante de imposto pelo sujeito passivo obrigado à sua entrega ao Estado e que este não procedeu ao pagamento no prazo da DP, nem nos 90 dias seguintes, nem no fim do prazo da notificação para o efeito.

A corrente jurisprudencial nos nossos Tribunais Superiores⁹⁴, defensora do entendimento dever legal de entregar as prestações devidas, pressupõe sempre que estas tenham sido efetivamente recebidas, não sendo correto afirmar-se que o mesmo “já se estabilizou na jurisprudência” desses Tribunais.

⁹⁴ TRE (1358/06.3TDLSB.E1; 54/09.4IDBJA.E1); TRC (24/06.4IDGRD.C1

Recentemente o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça nº 8/2015⁹⁵, de 2 de junho, vem fixar jurisprudência com o seguinte sumário:

a omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a €7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 nº1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efetivamente, recebido.

Após o recebimento é que recai a obrigação penal de entrega (pagamento), contudo, cingir ao momento a data limite do pagamento do IVA, respeitante ao término do prazo legal da entrega da DP, parece-nos bastante limitativa, uma vez que o art.º 105º do RGIT impõe ainda dois prazos para a tipificação do crime, ou seja, que tenham decorrido mais de 90 dias e que tenha sido notificado para no prazo de 30 dias proceder ao pagamento do imposto, juros e coima. Assim sendo, considerar exclusivamente crime no limite do fim do prazo de entrega da DP não deve ser o único momento a provar, mas ainda nos dois prazos referidos no art.º 105º do RGIT.

A comparação do momento do recebimento deve ser analisada detalhadamente tendo em conta os diferentes momentos referidos no art.º 105º do RGIT e não poderá ser abrangente ao ponto de se considerar toda a falta de entrega do imposto crime, ou só será crime até ao fim do prazo da entrega da declaração.

Exige-se, por isso, que se demonstre o momento do recebimento do correspondente montante pelo sujeito passivo obrigado à sua entrega ao Estado, de modo a que, relativamente a cada período de imposto, sejam claros quais os valores liquidados, recebidos e que não foram pagos ao estado no decurso das investigações do inquérito, para que o decisor tenha todos os elementos para condenar os criminosos e absolver os inocentes.

4.3.1.4– Responsabilidades dos Gerentes/Administradores, das sociedades

As sociedades, por si só, não têm vontade própria, estas não agem sozinhas, existem pessoas físicas que as representam, emergindo a mesma dos seus órgãos de gestão e das pessoas com efetivo poder para a gerir, administrar e obrigar.

As sociedades são representadas pelos seus gerentes e administradores que de um modo geral são responsáveis por a sua gestão, incluindo a “decisão” de esta não efetuar a entrega dos montantes de IVA, atuando contra a vontade do Estado Português,

⁹⁵ Relativo ao proc.º nº 85/14.2YFLSB do qual surgiu o acórdão uniformizador.

entidade a quem pertence a quantia pecuniária e a qual causa um prejuízo patrimonial equivalente à mesma.

A lei prevê a responsabilidade criminal fiscal cumulativa da empresa infratora e dos respetivos corpos sociais (mesmo nos crimes omissivos, como o abuso de confiança fiscal), nos termos dos artigos 6º e 7º do RGIT, a vontade da pessoa coletiva não se confunde com a vontade dos titulares dos seus órgãos, não obstante terem sido os seus corpos diretivos que determinaram a vontade desta, sendo que as provas de gerência (de direito e de facto) farão parte do processo de inquérito, e a responsabilidade criminal não se cinge à empresa, mas também aos responsáveis que atuam em seu nome.

Como defende Silva (2010: 79)

da conjugação dos artigos 6.º e 7.º do RGIT resulta, para os crimes tributários, uma regra de responsabilidade cumulativa do ente coletivo e da pessoa(s) que, podendo fazê-lo (porque seu órgão, membro ou representante), em nome e no interesse daquele que cometeu a infração. Trata-se de uma responsabilidade atribuída a dois sujeitos distintos, embora tendo por pressuposto o mesmo facto e na mesma culpa, e que envolve a punição diferenciada de cada um deles, como decorre do carácter individual da responsabilidade.⁹⁶

Segundo Sousa (2006: 138)

apenas pode ser autor do crime de abuso de confiança fiscal aquele que tem o dever de entregar ao Estado as prestações tributárias que deduziu por força da lei. Deste modo, para a prática deste crime é essencial que o agente tenha a qualidade de substituto fiscal. Trata-se, portanto, de um crime específico. Nos termos do Art.º 6.º do RGIT, nos casos em que a qualidade de substituto tributário recair sobre pessoa coletiva, a responsabilidade criminal pela prática de abuso de confiança fiscal estende-se aos respetivos representantes.

O art.º 6º⁹⁷ do RGIT ocupa-se da censura penal/contraordenacional pela atuação em nome de outrem e o seu art.º 7º⁹⁸ refere-se à responsabilidade criminal e contraordenacional das pessoas coletivas.

⁹⁶ SILVA, I. (2010: 79 e 80) - RGIT, in cadernos IDEFF, n.º 5, 3.ª Edição, Almedina.

⁹⁷ Artigo 6.º Atuação em nome de outrem

1 - Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:

a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado;

b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado.

2 - O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o ato jurídico fonte dos respetivos poderes.

⁹⁸ Artigo 7.º Responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas

1 - As pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando entidades fiscalmente equiparadas é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

3 - A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes.

4 - A responsabilidade contraordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes.

5 - Se a multa ou coima for aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde por ela o património comum e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados.

Nos responsáveis devem-se incluir os órgãos ou representantes de facto, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do RGIT e, evitam-se lacunas de punição, nomeadamente, quanto aos empresários em nome individual em que, por vezes, o registo para o exercício da atividade é efetuado em nome de terceiro, o mesmo se verificando nas empresas familiares ou em empresas constituídas por marido e mulher, isto é, pessoas físicas que, à partida, têm responsabilidade de direito, mas não a têm, de todo, de facto.

Os gerentes e administradores tomam decisões ao longo do ciclo de cada empresa, sendo importante limitar temporalmente a intervenção dos seus representantes. É fulcral que os processos contemplem quais os gerentes, e que de modo detalhado indiquem os representantes na data em que terminou o prazo para a entrega da prestação tributária, pois apenas estes podem ser responsabilizados criminalmente pelo crime ACF, conforme decisão no processo nº 267/10.6IDBRG.G2- TRG.

No mesmo sentido, no processo nº 496/11.5IDLBSB.L1-3, refere que se torna essencial que seja o arguido que no momento da consumação do crime tenha o domínio funcional dos factos.

O n.º 2 do art.º 7.º do RGIT prevê a exclusão da responsabilidade da pessoa coletiva, ou equiparada, quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito. Neste caso, verifica-se apenas a responsabilidade criminal individual. Sendo de difícil aplicação o estatuído neste n.º 2, pois, na prática, não se está a ver a existência de ordens ou instruções expressas emanadas pelos órgãos responsáveis pela pessoa coletiva ou equiparada, no sentido de proibir a prática de atos pelas pessoas físicas que os constituem, relativamente a condutas que podem ter enquadramento criminal.

Do n.º 3 do art.º 7.º do RGIT decorre a responsabilidade cumulativa dos agentes das pessoas coletivas e equiparadas, com a responsabilidade das últimas, como coautores dos factos que integram crimes fiscais.

Para que haja responsabilidade da pessoa coletiva ou equiparada torna-se necessário que o facto seja praticado por alguém que atua em termos de exprimir ou vincular a vontade da pessoa coletiva, sociedade ou associação de facto, procurando a satisfação de interesses, embora ilícitos, de quem não têm vontade própria, nem age per si.

Também o art.º 24º da Lei Geral Tributária, refere que os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si...”

A alínea a) do n.º 1 do art.º 24º da LGT, dispõe que há responsabilidade dos gerentes “pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.”

Dependendo das situações assim é o tipo de responsabilidade em que ocorrem e que sucintamente se descreve:

1. a tributária, ou seja, a responsabilidade pela totalidade da dívida tributária, pelos juros e pelos demais encargos legais, regulada, nomeadamente, os art.º s 22º a 24º pela LGT;
2. a penal tributária, a que deriva do RGIT e é regulada por este diploma e, subsidiariamente, pelo CP ; e
3. a responsabilidade civil, a nascida da infração criminal tributária e que o art.º 3º do RGIT, refere que, quanto à responsabilidade civil, aplicam-se subsidiariamente as disposições do Código Civil e legislação complementar.

Assim, e conforme o disposto no artigo 8º⁹⁹ do RGIT, todo aquele que execute funções de administração em pessoas coletivas é subsidiariamente responsável, no âmbito de processo-crime, pelas multas penais aplicadas à sociedade.

Na anotação ao referido no art.º 8º por Lopes de Sousa e Simas Santos (2003: 98), o n.º 8¹⁰⁰ do art.º 8º prevê uma responsabilidade solidária, de natureza civil, de quem colaborar

⁹⁹ Art.º 8º-Responsabilidade civil pelas multas e coimas ,

1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa

3 - As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título. (Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

4 - As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infrações fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei. (Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - anterior n.º3)

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infrações por estes cometidas. (Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - anterior n.º4)

6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas coletivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas. (Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

7 - (Revogado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro)

8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade. (Redação dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

¹⁰⁰ Na presente data n.º 8, à data n.º 6, referido pelos autores.

com a prática de infrações tributárias, independentemente da responsabilidade própria, criminal ou contraordenacional, que for imputada àquele que presta a colaboração.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 171/2014. D.R. n.º 51, Série I de 2014-03-13: declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 8.º, n.º 7, do RGIT, na parte em que se refere à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborado dolosamente na prática de infração pelas multas aplicadas à sociedade, por violação do artigo 30º, n.º 3, da Constituição.

Face à inconstitucionalidade foi revogado o nº7 do art.º 8º do RGIT, pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

As pessoas coletivas são responsáveis pelos crimes previstos no RGIT, respondendo solidariamente pelo pagamento das multas os respetivos órgãos, membros ou seus representantes.

Os gerentes/administradores que atuam em nome das pessoas coletivas, sobre eles recai a tarefa de gestão da qual é parte integrante as entregas dos impostos de terceiros retidos pela empresa ao estado, nos prazos estipulados por lei, conseqüentemente o incumprimento é uma sua decisão resultante das suas funções: A atuação das sociedades e dos seus gerentes, no que toca ao não pagamento do IVA com implicações criminais, é determinante as notificações para o pagamento do IVA nos termos da alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT, as quais devem ser efetuadas também na qualidade em que atuaram.

Sendo de salientar que a responsabilidade criminal de uma sociedade, para além de não excluir a responsabilidade criminal individual dos respetivos gerentes/administradores (de direito e de facto), também não exclui:

- A responsabilidade subsidiária pelas dívidas tributárias da sociedade (art.º 23.º e 24.º da LGT); efetiva-se por reversão em processo de execução fiscal.
- A responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas (art.º 8º, n.º 1, do RGIT);
- A responsabilidade solidária pelas multas e coimas (artigo 8º, n.º 8, do RGIT),

Como é referido no acórdão 362/11.4IDFAR.E1- TRE:

A responsabilidade criminal da sociedade Arguida enquanto pessoa coletiva, resulta desde logo do disposto nos nºs 1 e 3 do artigo 7º do Regime Geral das Infrações Tributárias, segundo os quais "as pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo", sendo esta responsabilidade excluída quando "o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito".

Por seu turno, a responsabilidade criminal do gerente provém do nº 3 do art.º7º e do art.º 6º do RGIT, que determinam que "a responsabilidade criminal das entidades referidas no

n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes" e que "quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa coletiva, ainda que irregularmente constituída ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija: Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado...

4.3.1.5- Notificação nos termos da alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT

Pretendeu, o legislador, com a introdução da alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT¹⁰¹, acrescentar uma nova condição de punibilidade. O legislador teve a intenção de conferir àquele que cumpriu a sua obrigação declarativa perante a Administração Tributária e Aduaneira e não procedeu ao pagamento do imposto apurado e declarado, a possibilidade de regularizar a sua situação tributária com o recurso a um simples tratamento de natureza administrativa, evitando a proliferação de procedimentos criminais. E conceder uma última¹⁰² possibilidade de o agente evitar a punição da sua conduta omissiva.

A notificação passou a ser um meio indispensável no crime ACF, não sendo suficiente o pagamento da dívida no prazo dos 90 dias, é ainda necessário que a AT notifique para efetuar(em) o pagamento em 30 dias e, só no caso de persistir a sua não entrega, é que a infração é criminalmente punível.

a) Quem se notifica

A doutrina vem entendendo que os destinatários da notificação prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT deverão ser os arguidos, enquanto pessoas singulares individualmente responsáveis e, também, em representação da pessoa coletiva, ou seja, a notificação referida deve também ser efetuada aos gerentes e administradores para além das pessoas coletivas.

¹⁰¹ Redação da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, com entrada em vigor em 2007.

¹⁰² A notificação da alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT e as suas consequências à data da sua entrada em vigor Segundo Taipa de Carvalho, a exigência desta notificação constitui um elemento integrante do tipo do crime de abuso de confiança fiscal, portanto uma norma despenalizadora/ descriminalizadora da conduta e, como tal, por imperativo constitucional (n.º 4 do art.º 29.º da Constituição da República Portuguesa) e legal (n.º 2 do art.º 2.º do Código Penal) tem de ser aplicada retroativamente, mesmo relativamente aos casos que já tinham sido objeto de condenação com trânsito em julgado: «... a descriminalização/despenalização de todas as omissões de entrega de prestações tributárias deduzidas e comunicadas à Administração Tributária, "praticadas" antes da entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006,..., em relação às quais não se verificou o elemento "notificação" dos respetivos sujeitos passivos tributários.

Assim, em relação a tais omissões, se ainda não se iniciou o procedimento criminal, jamais poderá iniciar-se; se já se iniciou, deve ser extinto; se já tiver havido sentença condenatória transitada em julgado, têm de cessar a sua execução e os seus efeitos penais.».

E, logo a seguir, conclui «Mesmo que se considerasse que a nova exigência de notificação constituía uma condição objetiva de punibilidade, as consequências seriam as mesmas.

Pois, a lei continuaria a ser uma lei despenalizadora (e não apenas uma lei mais favorável) e, como tal, eliminaria, necessariamente, do número das infrações (penais) todas as omissões "praticadas", antes de 1 de Janeiro de 2007, em relação às quais não se verificou, obviamente, a referida condição objetiva de punibilidade, isto é, a notificação.»

Assim, no acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 13 de Maio de 2009, proferido no processo nº 142/05.6IDPRT.PI, decidiu-se que:

sendo arguidos a sociedade e o gerente, a notificação deste, na qualidade de representante legal daquela, para o efeito previsto no artigo 105º, nº 4, alínea b), do RGIT, não dispensa a mesma notificação em seu nome pessoal, pois são diversas as qualidades em que intervém no processo.

Em relação a alteração da alínea b) do nº 4 do art.º 105º, referente às notificações, veio o Supremo Tribunal de Justiça, através do Acórdão publicado no DR, Iª SÉRIE, Nº 94, 15-05-2008, fixar Jurisprudência no sentido seguinte:

a exigência prevista na alínea b) do n.º4 do artigo 105.º do RGIT, na redação introduzida pela Lei nº 53-A/06, configura uma nova condição objetiva de punibilidade que, nos termos do art.º 2º, n.º4, do Código Penal¹⁰³, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, tendo sido cumprida a obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º4 do art.º 105.º do RGIT).

Uma vez que a referida disposição consiste numa outra condição objetiva de punibilidade, não ocorreu qualquer modificação ao nível da tipicidade do ilícito.

(Bernardo, 2012: 34) sustenta que a intenção do legislador foi a descriminalização do cidadão que declara a sua obrigação mesmo não a liquidando, permitindo que seja feita a regularização da situação tributária ainda que mais tarde e após a notificação.

A obrigatoriedade de notificação nos termos da alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT entrou em vigor em 01/01/2007, até esta data não existia esta alínea como condição de punibilidade. Como refere Carvalho (2007) que a lei nova só se aplica a omissões que em 1/1/2007 não constituíam crime (mas apenas contraordenação) e que só se converteram em crime no termo do prazo dos 30 dias após a notificação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, no caso de o devedor tributário ter persistido na não entrega da prestação.

Nos processos em análise constatou-se que não foi notificado um sócio no proc.º nº. 6319/11.8IDPRT.P1 e que, face a tal irregularidade, foi ordenada a devolução dos autos ao tribunal para julgamento, onde se solicitará à AT que proceda à notificação da PS nos termos do art.º 105º do RGIT, seguindo-se a realização dos demais atos que se mostrem afetados pela irregularidade em causa. Devolveu-se o processo à 1ª instância para suprir deficiências de notificação. Nos restantes processos ou não foi realizada a pronúncia referente a este aspeto ou não era aplicável (NA¹⁰⁴). O quadro seguinte resume os

¹⁰³ Art.º 2º CP (...) 4 - Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente, salvo se este já tiver sido condenado por sentença transitada em julgado.

¹⁰⁴ Quando o agente económico é uma pessoa singular não é aplicável a notificação à Pessoa Coletiva (PC). Em sociedades, a notificação será à PC e para além da PC tem que notificar as PS (gerentes/administradores) também responsáveis criminalmente.

procedimentos realizados relativamente às notificações nos termos da alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT nos processos analisados, comprovando-se que na maioria se cumpriu o formalismo legal.

Notificação alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT	Sócios		Sociedade	
	Quantidade	%	Quantidade	%
sim	18	90%	17	85%
sim/não	1	5%	0	0%
não	0	0%	0	0%
sem pronuncia	1	5%	1	5%
Não aplicável (NA)		0%	2	10%
TOTAL	20	100%	20	100%

Tabela 5 -Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente à notificação efetuada nos termos da alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT (QT e %)

No acórdão do proc.º nº. 6319/11.8IDPRT.P1 do Tribunal da Relação do Porto refere no seu sumário:

I - A notificação do agente enquanto representante da pessoa coletiva, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 105.º, n.º 4, al. b), do RGIT, não dispensa a sua notificação pessoal enquanto responsável singular pelos factos de que é acusado.

II – A omissão dessa notificação constitui uma irregularidade de conhecimento officioso, por afetar o valor do ato praticado (e por isso, não se pode ter como sanada), suscetível de constituir fundamento para recurso da sentença.

Em conclusão podemos dizer que a sociedade e o seu gerente, são entidades diferentes, a notificação ao gerente, na qualidade de representante legal daquela, para o efeito previsto na alínea b) do nº 4 do art.º 105º do RGIT, não dispensa a mesma notificação em nome pessoal, sendo que são diversas as qualidades em que intervém no processo.

A problemática ocorre sempre que não é feita a notificação, esta contém irregularidades, e/ou não é feita a todos aqueles que são indiciados da prática do crime (autor ou coautor), mas a notificação pode ocorrer a qualquer momento e por vezes mesmo em julgamento. No proc.º nº 6319/11.8IDPRT.P1 e pela falta de notificação a um responsável da sociedade o tribunal da relação procedeu em “ordenar a devolução dos autos ao tribunal do julgamento, onde se solicitará à administração fiscal que proceda à notificação do arguido B..., nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT, seguindo-se a realização dos demais atos que se mostrem afetados pela irregularidade em causa”

A notificação deve ocorrer a todos os implicados mesmo que alguns sejam implicados mais do que uma vez (exemplo a pessoa singular gerente pode também representar a sociedade) sendo notificada a título pessoal e em representação da Pessoa coletiva.

No art.º 8º do RGIT todo aquele que execute “funções de administração em pessoas coletivas” é subsidiariamente responsável, no âmbito de processo-crime, pelas multas penais aplicadas à sociedade.

b) Quando se notifica

O artigo não especifica qualquer prazo para se proceder à notificação, ficando a mesma ao critério da AT, sem que seja violado o princípio da igualdade e da não discriminação¹⁰⁵.

A AT procede à notificação dos infratores e seus responsáveis. Segundo Marques (2011: 152), os destinatários da notificação “deverão ser os arguidos, enquanto pessoas singulares individualmente responsáveis e, simultaneamente, em representação da pessoa coletiva (arguida), se for caso disso”. Continua, Marques (2007: 45) “dando-lhe conhecimento dos factos apurados e da respetiva moldura punitiva contraordenacional prevista na lei”.

em síntese, pode-se afirmar que o citado artigo 105º visa situações de substituição tributária configurando um crime omissivo, de mera inatividade, em que a omissão integradora do ilícito tem a seu montante uma ação consubstanciada numa conduta legal de prévia dedução que conduz a que o substituto se converta num depositário das quantias deduzidas, assumindo-se como um intermediário no processo de arrecadação da receita e constituindo-se na obrigação de dar o devido destino, traduzindo-se a omissão subsequente na violação da obrigação de entrega do imposto retido (Acórdão STJ nº 8/2015)¹⁰⁶.

A notificação deve ser efetuada durante a investigação, antes de remetido o processo ao Ministério Público. Muitos são os casos em que os intervenientes não se deixam notificar, através da via postal ou pessoal e o recurso às forças policiais para o efeito é inevitável, embora nem sempre bem-sucedida a tentativa de notificação.

c) Para que se notifica

A exigência de notificação pela AT ao contribuinte, como refere Taipa de Carvalho (2007: 16):

não pode deixar de ser valorada positivamente, pois, de acordo com este autor, o contribuinte que declarou as prestações devidas não é alguém que recorre à «fraude» pelo que seria injusto não ser notificado. Pois o motivo pelo qual não liquidou atempadamente o tributo, poderia dever-se a um mero esquecimento, não sendo justo ser logo acusado de um crime sem antes ser alertado/notificado. Na verdade, acaba por ser uma forma de se fazer “justiça social”.

¹⁰⁵ Nos processos criminais de ACF instaurados automaticamente as notificações ocorrem também de forma automática, começando pela notificação à sociedade e posteriormente aos gerentes e administradores de direito, contantes do sistema informático da AT.

¹⁰⁶Diário da República, 1.ª série — N.º 106 — 2 de junho de 2015

Os grandes problemas de tesouraria e dificuldades de financiamento junto da banca levam ao não pagamento de impostos em detrimento de outros compromissos financeiros e à conseqüente instauração de processos criminais fiscais. Os dados divulgados sobre o número de processos instaurados não são surpreendentes, uma vez que “*refletem a situação do País*” e “*as dificuldades que as empresas têm em financiar-se*”. (Pinto, 2013 citando Almeida, 2012)

Parece ser perceptível que o que está em causa são “problemas de tesouraria”, que levam as empresas a recorrerem a este tipo de comportamento em último caso, acentuando desta forma um fenómeno que até aqui não tinha tanta expressão.

A notificação tem como principal objetivo que o imposto em dívida seja pago e que não haja punição por crime fiscal.

A exigência prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, na redação foi introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, configura uma nova condição objetiva de punibilidade.

Relativamente aos 20 processos em análise verificou-se:

Com a notificação efetuada nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT¹⁰⁷, apenas um número reduzido de contribuintes procedeu ao pagamento de uma parte do imposto.

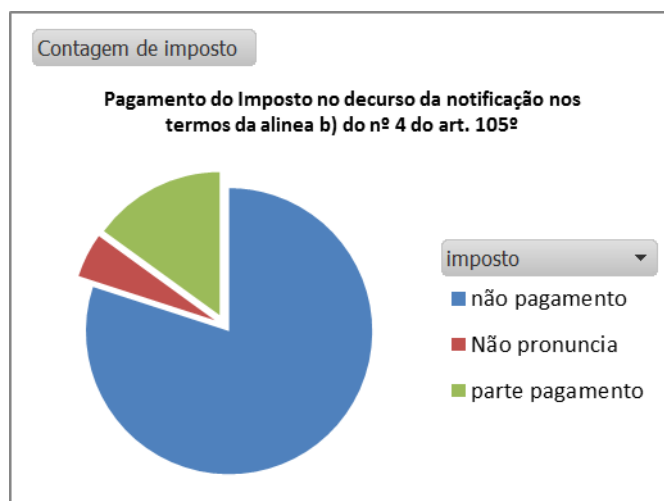


Gráfico 3- Pronúncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento do imposto

Relativamente aos juros/custas e coimas, nenhum contribuinte efetuou pagamentos neste prazo, existindo processos em que não existiu pronúncia do tribunal relativamente aos

¹⁰⁷ 4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se: 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. (Red. Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro)

(não) pagamentos, sendo que não existiu nenhum contribuinte a pagar a totalidade do imposto, nem juros, nem coimas, conforme se demonstra pelo gráficos a seguir apresentados:

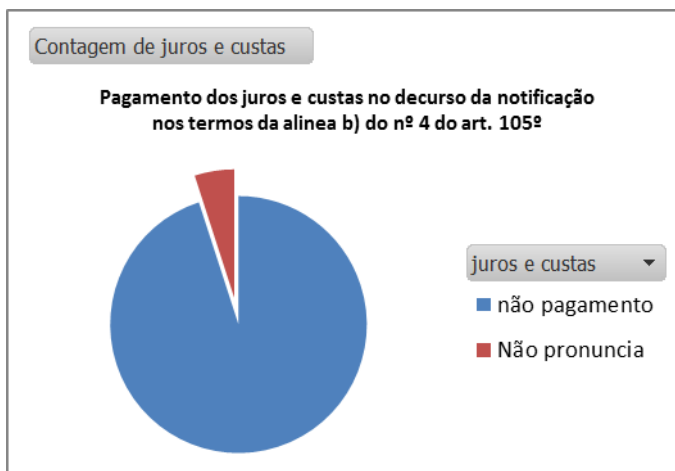


Gráfico 4- Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento dos juros e custas

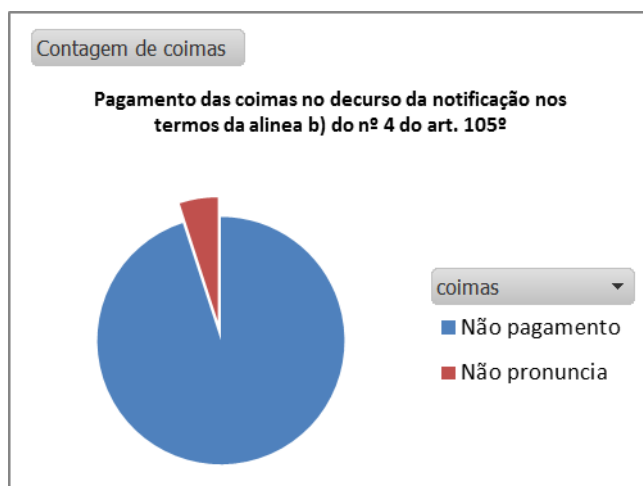


Gráfico 5 Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao pagamento das coimas

A obrigatoriedade de notificação para pagamento é uma obrigação legal, mas a concretização de resposta à notificação por via do pagamento é muito diminuta sobretudo nos processos em que existe recurso.

4.3.1.6- Pedido de indemnização civil

Nos termos do artigo 71º do CPP, “o pedido de indemnização civil (PIC) fundado na prática de um crime é deduzido no processo penal respetivo, só o podendo ser em separado, perante o tribunal civil, nos casos previstos na lei”.

O pedido de indemnização é de natureza exclusivamente civil, tem cariz indemnizatório, não caindo diretamente sobre o pagamento dos impostos em falta (para isso, funcionará a execução tributária), não existindo indemnizações de ordem penal.

Vigora o “princípio da *necessidade*”, na medida em que o PIC é deduzido pelo lesado (art.º 74º CPP), sendo que só haverá atribuição de uma indemnização se a mesma for requerida.

O pedido indemnizatório que o MP tem de deduzir¹⁰⁸ por força do artigo 76º n.º3 do CPP, agindo como representante, não apenas do Estado «gestor», do Estado-Administração, mas do abrangente Estado-Coletividade, em virtude dos referidos fins e da necessidade de defesa dos deveres conducentes à sua concretização e, portanto, dos altos interesses da comunidade àqueles subjacentes, pedindo ao Tribunal que os mesmos sejam salvaguardados, de forma a serem reconstituídos, sempre que possível.

De acordo com o princípio geral plasmado no artigo 483º, n.º 1, do Código Civil, “aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação”.

Nestes casos de responsabilidade civil conexas com a criminal, a mesma tem a sua génese no crime, sendo um crime o seu facto constitutivo, a causa de pedir da pretensão ressarcitória.

No crime de ACF, na maioria dos casos, ocorre relativamente a falta de pagamento do IVA declarado e o imposto é exigido em pagamento em execução fiscal (PEF), o que leva a que em muitos acórdãos não exista pronúncia relativamente ao PIC.

Atualmente, por força de uma diretiva nº 2/2013 da PGR¹⁰⁹, é obrigatória a pronúncia no inquérito pelo MP relativamente ao PIC. Para esta pronúncia e sempre que a AT não manifestar a sua posição, deverão os magistrados do MP efetuar as diligências necessárias tendo em vista a sua obtenção.

Nos processos em análise, apenas existe informação relativamente ao PIC em dois acórdãos, os restantes são omissos neste âmbito.

Processo	Decisão 1ª Instancia	Decisão TR
1133/10.0IDLRA.C1-TRC	Condenados ao pagamento de multas, juros e custas (soce e alguns sócios) PIC	confirma sentença
362/11.4IDFAREI-TRE	multas para sociedade e socio, pgto do imposto e juros, PIC	procedentes (menos dias de multa)

Tabela 6 Pronúncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente ao PIC

¹⁰⁸ O princípio da obrigatoriedade da dedução do pedido de indemnização civil em processo penal apenas é válido em toda a sua plenitude nos crimes públicos, embora com as limitações do art.º 72º/1-a), b), c), d), e), f), h) CPP; para os crimes semipúblicos, e crimes particulares vigora o princípio da opção.

¹⁰⁹ Diário da Republica, 2ª série- nº 189- 1 de outubro de 2013 (pág. 29936-29937)

O acórdão 1133/10.0IDLRA.C1 refere que é por essa razão que a norma do art.º 129º do Código Penal (conjugue-se com o art.º 71º do CPP) limita a intervenção da lei civil à “indenização de perdas e danos emergentes de crime”, pressupondo a efetiva ocorrência deste e a determinação da respetiva autoria. A separação entre o que é objeto da ação penal e aquilo que é objeto da conexas ação civil pode ser resumido na “ideia de coincidência entre o interesse cuja lesão fundamenta a pretensão civil e aquele com relevância penal donde decorre a qualidade de ofendido (...) todo o lesado por crime é também um ofendido”

No acórdão 362/11.4IDFAR.E1- TRE improcede o PIC em 1ª instancia fundamentando:

recorda-se que sempre inexistiria identidade total de pedido e de causa de pedir entre o pedido cível formulado em processo-crime e as eventuais execuções fiscais que pendam contra o arguido, e que a obrigação de indemnizar e a obrigação contributiva não são forçosamente coincidentes. Mas mesmo independentemente da maior ou menor consonância dos concretos montantes envolvidos, da sentença penal não decorrerá nunca a eventual duplicação de pagamentos de uma mesma quantia devida ao fisco, a efetuar pelos arguidos. O Estado presume-se pessoa de bem e não procederá à duplicação de cobranças.

4.3.1.7- Decisões dos tribunais nos processos em análise

Tribunal	Processo	Decisão inicial (1ª Instância)	Recorre	Sentença Tribunal da Relação		
				Decisão	Causas /efeitos	Consequências
TRC	1133/10.0IDLRA.C1	Condenados ao pagamento de multas, juros e custas (soc e alguns sócios) PIC	arguido - 1 PS	negar provimento	pagar os impostos, juros, multas	confirma sentença
	142/09.7IDC BR.C1	condenados a multas (sociedade e sócios)	arguidos	Improcedente	Não pagamento do IVA é crime, independentemente do recebimento	confirma sentença. Pagar multas
	17/08.7IDLRA.C1	multa soc e pena de prisão lano suspensa por 3 anos sob condição de pagamento do IVA e acrescimos legais	arguido - PS	negar provimento	falta de pronuncia de juizo de prognose determina no vo julgamento	Volta para 1ª instancia para formular «juízo prognose de razoabilidade acerca da satisfação da condição legal por parte do condenado, tendo em conta a sua concreta situação económica, presente e futura.
	49/08.5IDAVR.C2	multas para socio e sociedade (decisão TRC)	arguidos - PS	procedente	Insuficiencia na decisão. Porém, do reenvio já efetuado não resultou apurada matéria suficiente, pelo que não há lugar a renovação do reenvio para o mesmo efeito.	Absolver todos e não apenas socios recorrentes
TRE	118/09.4IDFAR.E1	absolveu	MP recorre	Provimento	provado o recebimento de valor >7500	Revogar a sentença recorrida na parte em que absolveu os Arguidos Remeter à 1ª Instância para aí se proceder à determinação das sanções aplicáveis pela prática do crime acf, com elaboração de nova sentença
	362/11.4IDFAR.E1	multas para sociedade e socio .pgto do imposto e juros, PIC	arguidos	recursos parcial procedentes	condenar (menos dias), crime agravado previsto no n° 5 do RGIT-punivel com pena de prisão	O tribunal superior não pode modificar, na sua espécie ou medida, as sanções constantes da decisão recorrida, em prejuízo de qualquer dos arguidos, ainda que não recorrentes (Mp não recorreu que se tratava de um acf agravado punivel com prisão)
	54/09.4IDBJA.E1	multa para socio e sociedade	arguido - PS	parcial provimento	tem plano pagamento em prestações, baixa ilicitude	condenar (menos dias)
TRG	103/11.6IDBRG.G1	absolveu	MP recorre	negar provimento	absolveu	não condenados, pq não foi provado o recebimento até à entrega da DP
	137/09.0IDBRG	pena prisão suspensa para pagto e multa para sociedade	arguido - PS	reenvio para novo julgamento	insuficiencia para a decisão, falata saber qualo valor recebido referente a cada periodo de DP	reenvio parcial do processo para novo julgamento
	250/12.7IDBRG.G1	condenados a multa socio e soc.	arguido - PS e PC	absolver	insuficiencia de elementos, não eesclarece qdo ocorreram os recebimentos, não sanável só haverá crime quando o agente tiver recebido	não condenados, pq não foi provado o recebimento até à entrega da DP
	267/10.6IDBRG.G2	condenados por crime com dispensa de pena soc e socios	lps recorre	procedente	absolver PS do acf pq não se comprovou a gerencia na data da entrega da dp	mantém-se a condenação para o outro gerente e sociedade, só altera para o que recorre
	412/11.4IDGRG.G1	condenado a multa	arguido	Improcedente	A matéria de facto referente ao valor do IVA é ajustada	alterada a matéria de facto qto ao valor, Condenado, sem altaerção do valor da multa
	520/11.1IDBRG.G1	condenado crime acf, multas socia e soc.	arguido - PS e PC	procedente	Não recebeu valor > 7500	revogar sentença e consequentemente absolver do crime acf
TRL	115/11.0IDLSB.L1-3	acusados de crime acf condenados PS a pena de prisão substituida por trabalho a favor da comunidade, soc. multa	MP recorre	Improcedente	Concurso de crimes. O MP considerou Fraude (não apresentou DP), enquanto o tribunal acusou por crime acf agravado com valor >50.000. Pena superior para ACF	Condenados PS a pena de prisão substituida por trabalho a favor da comunidade, sociedade multa
	169/09.9IDFUN.L1-5	condenado por crime continuado e multa socio e soc.	arguido - PS		insuficiencia de elementos referente ao recebimento em cada DP.	Reenvio para novo julgamento por vicios de insuficiencia de decisão, decidindo-se, após, em conformidade. Art. 105º é constitucional
	496/11.5IDLSB.L1-3	condenados por crime de abuso, condenados a multas sociedade e socio.	arguido - PS	provimento	A sentença recorrida não se pronuncia sobre o momento da consumação do crime de acf. Essa questão é essencial para determinar quem é criminalmente responsável pela prática do crime.	Também quem não recorre beneficia, por falta de comprovação do responsável pelo crime. A PS condenada já tinha vendido a quota na data de entrega da DP
TRP	250/13.0IDAVR.P1	absolveu sociedade e socio de crime acf por não se ter confirmado recebimento	MP recorre	provimento	a fixação da pena pelo crime acf compete à 1ª inst	Determinam a alteração da matéria de facto provada e não provada, nos exactos termos supra referidos; declaram os arguidos autores de um crime de acf, ordenam a devolução dos autos à 1ª instância, a fim do tribunal proceder à determinação da pena a aplicar aos arguidos.
	2689/13.1IDPRT.P1	condenado por crime acf, multa soc. socio pena de prisão substituida por trabalho a favor da comunidade.	arguidos	Improcedente	Tem plano de pagaemnto em prestações. Crime acf agravado, arguido com antecedentes criminais	mantem multa e prisão substituida por trabalho a favor da comunidade.
	6319/11.8IDPRT.P1	condenados crime de abuso e multa para soc. e socio, outro socio pena de prisão suspensa	arguido PS- condenado a prisao	Parcialmente procedente recurso do arguido. Procedente questão MP	Notificar nos termos do artº. 105º do RGIT	Ordenar a devolução dos autos ao tribunal do julgamento, onde se solicitará à AT que proceda à notificação da PS nos termos do art. 105º do RGIT, seguindo-se a realização dos demais atos que se mostrem afetados pela irregularidade em causa. Suprir deficiencias de notificação volta 1ª inst.
	7010/11.0IDPRT.P1	absolveu	MP recorre	negar provimento	Recebeu até ao prazo da entrega da DP < 7500	Mantém sentença- não condenados

Tabela 7 Pronuncia nos acórdãos objeto do estudo relativamente às decisões

O quadro anterior revela, de uma forma sumária, as decisões relativas a processos de crime de abuso de confiança fiscal dos cinco tribunais. Neste, são identificadas as causas, efeitos e consequências das decisões, bem como quem recorre da primeira decisão que são maioritariamente os arguidos. Assim, é possível fazer algumas comparações e retirar conclusões acerca das ações dos tribunais.

Pelos mais diversos motivos (falta de notificação nos termos do art.º 105º do RGIT, falta de comprovação do recebimento do IVA dentro do prazo de entrega da DP, falta de pronúncia de juízo de prognose) os processos são devolvidos à 1ª instância para se pronunciar sobre aspetos em que o tribunal da relação considera que existe lacuna ou para determinação das sanções aplicáveis pela prática do crime¹¹⁰, os processos não são decididos e voltam para a 1ª instância para novo julgamento.

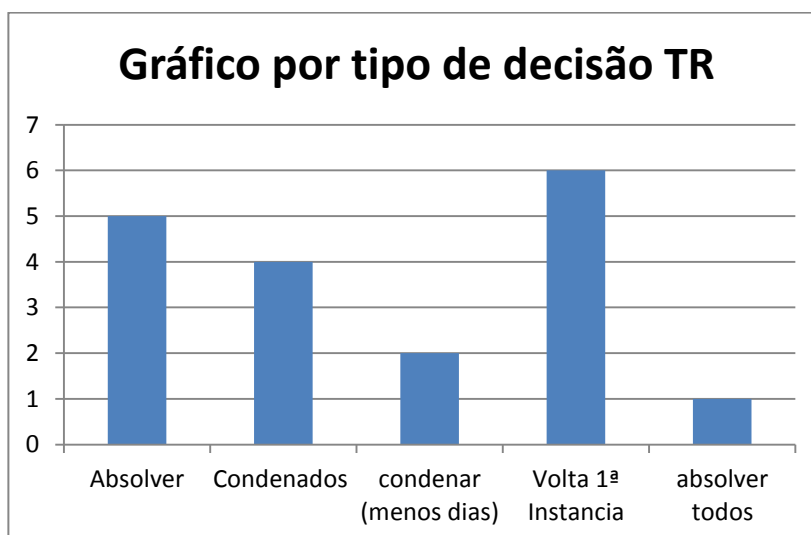


Gráfico 6- Tipo de decisões do TR (QT)

Neste gráfico, verifica-se uma predominância de processos não decididos e que voltam para a primeira instância para nova pronúncia e colmatação de deficiências.

Relativamente aos processos em que houve decisão de condenação com aplicação de penas, para as sociedades multas e para os sócios multas ou pena de prisão, apresenta-se no quadro seguinte as penas fixadas pelo tribunal da relação em comparação com as coimas aplicáveis para o mesmo imposto a título de contraordenação.

¹¹⁰ Por ser da competência do tribunal de 1ª instância. Por exemplo caso não tenha havido condenação e o tribunal da relação considerar que existe crime a aplicação da medida da pena é da competência da 1ª Instância.

Tribunal	Processo	Decisão TR	Decisão TR	Valor do imposto	Penalidades aplicadas TR	Estimativas de Coimas por Contraordenação € (art. 114º e art. 26º do RGIT)
TRC	1133/10.0IDL RA.C1	confirma sentença	Condenados	14.773	80 dias X 6€= €480 socio e 90 dias X 5€=450€, total 930€	4.431,9
TRC	142/09.7IDCB R.C1	confirma sentença. Pagar multas	Condenados	25.408	240 dias X 8€ = 1920 sociedade e 100 dias X 6€ =600€, total de 2520€	7.622,4
TRE	362/11.4IDFA R.E1	O tribunal superior não pode modificar, na sua espécie ou medida, as sanções constantes da decisão recorrida, em prejuízo de qualquer dos arguidos, ainda que não recorrentes (Mp não recorreu que se tratava de um acf agravado punível com prisão)	condenar (menos dias)	78.120	300 dias X 8€=€2400 socio e 500 dias X 8€= €4000 Sociedade, total 6400€	23.436,0
TRE	54/09.4IDBJA .E1	condenar (menos dias)	condenar (menos dias)	7.622	70 dias X 7€ = 490€ socio e 140 dias X 9€ = 1260 € ; total 1750€	2.286,6
TRG	267/10.6IDBR G.G2	mantêm-se a condenação para o outro gerente e sociedade, só altera para o que recorre	Condenados	22.331	dispensa de pena	6.699,3
TRG	412/11.4IDGR G.G1	alterada a matéria de facto qto ao valor, Condenado , sem altaeração do valor da multa	Condenados	13.632	P Singular- 160 dias X 7€ = €1120	2.044,8
TRL	115/11.0IDLS B.L1-3	Condenados PS a pena de prisão substituída por trabalho a favor da comunidade, sociedade- multa	Condenados	53.842	350 dias X 5€ = €1750 sociedade e socio 1 ano e meses de prisão, substituída por 420 horas a favor da comunidade	16.152,6

Tabela 8- Processos em que houve condenação (comparação da pena aplicada no crime Versus coima aplicável em contraordenação

Nos processos em que existiram condenações por crime fiscal, foram aplicadas multas inferiores aos valores mínimos estimados aplicáveis, caso a infração fosse punida por contraordenação. Na situação de pessoas coletivas, é aplicada apenas uma coima, enquanto que no crime fiscal as penas (multas e prisão) são aplicáveis a todos - sociedade e respetivos responsáveis e mesmo assim o somatório das penas aplicadas é inferior a apenas uma coima.

4.3.1.8- Análise do crime de ACF

Da análise a este conjunto de vinte acórdãos pode observar-se que:

1. O IVA foi recebido e não foi entregue ao estado, embora nem sempre recebido dentro do prazo de entrega da declaração periódica, mas à posteriori, existindo apropriação dos valores pertencentes ao Estado;
2. Num grande número de processos, as quantias recebidas em cada período do IVA não pago são de valor superior a €7500, por declaração;
3. Na grande maioria dos processos, foram efetuadas as notificações para pagamento dos impostos, juros, coimas e acréscimos legais; nos termos

- alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT, e, apesar de notificados (sócios e sociedades), os impostos continuaram por pagar;
4. As regularizações do pagamento dos impostos apurados e qualificados como ACF, no decurso da notificação nos termos da alínea b) nº 4 do art.º 105º do RGIT, representam uma pequena parcela do imposto em dívida. A maioria não é paga, existindo uma parte designada por “outros” que se refere à não pronúncia no processo. Normalmente, o pagamento dos impostos tem uma grande influência na decisão, caso haja pagamento haveria uma referência no processo, sendo esta uma atenuante para o arguido, pelo que é bem provável que nenhum valor tenha sido pago, pois, caso contrário haveria todo o interesse em revelar o facto;
 5. Desconhece-se se houve algum pagamento dos acréscimos legais e das coimas no decurso da notificação, em grande parte dos processos não foram pagos os acréscimos e, numa pequena parcela, o tribunal não se pronunciou.
 6. O tribunal da relação absolve quem foi condenado em 1ª instância e não recorreu da decisão, por tratamento de igualdade dos intervenientes, beneficiando mesmo os arguidos que não recorrem;
 7. Os processos são instaurados após mais de dois anos do cometimento do crime, dificultando a investigação dos factos e a decisão e com influência nos prazos de consumação e prescrição.
 8. O hiato de tempo entre a consumação do crime e a aplicação da pena é tão grande que acaba por não ter qualquer efeito dissuasor; tomando-se por exemplo o processo 17/08.7IDLRA.C1, referente à falta de pagamento de IVA dos anos de 2006 e 2007, com decisão em 2015 e que ainda é devolvido a 1ª instância para formular um «juízo prognose» de razoabilidade acerca da satisfação da condição legal por parte do condenado, tendo em conta a sua concreta situação económica, presente e futura, apesar do arguido ter sido condenado ainda não teve a represália da sanção. Concluindo-se que irá ser decidido mais tarde e que, após cerca de 8 anos de ter recebido o IVA pago pelos clientes e que estava legalmente obrigado a pagar, o não pagou e não tendo sido ainda penalizado.
 9. Os Processos permanecem durante vários anos nos tribunais até uma decisão definitiva, em que o infrator, quando é condenado, já não tem presente o crime praticado, podendo ter cometido o mesmo ou outros tipos de crime durante vários anos.

10. O vaivém de tribunal para tribunal deve-se à insuficiência dos elementos essenciais previstos na lei aquando da investigação ou da decisão, sendo imprescindível que todos os factos relevantes na decisão façam parte do inquérito para proporcionar uma rápida decisão.
11. O PIC, apesar de teoricamente se destinar a compensar o estado pelos danos provocados pela prática de um crime, como os impostos são exigidos em processo de execução fiscal, poderia levar ao pagamento em duplicado dos montantes dos impostos, sendo poucas vezes exigido.

A título de conclusão, verifica-se que os valores que os infratores desviaram dos cofres do Estado são raramente pagos e o prejuízo, pelo não pagamento, lesa o erário público e todos os contribuintes, sobretudo os pagantes. O tribunal absolve, por vezes, os condenados que não recorreram da decisão de primeira instância. Além disso, as multas aplicadas ao crime de ACF são inferiores às coimas por contraordenações aplicáveis.

4.3.2- Fraude Fiscal com recurso a “faturas falsas”.

O estudo caso, nesta vertente, é apenas referente a faturas falsas, em que, numa primeira fase, se procede ao enquadramento criminal da atuação por esta via, com análise da doutrina e jurisprudência¹¹¹ e por fim os efeitos na decisão.

A faturação falsa representa a maioria dos crimes de fraude fiscal que têm sido detetados em Portugal, sendo, também este, um motivo para a limitação no estudo.

Para análise do crime de fraude fiscal por faturas falsas foram selecionados os seguintes acórdãos, um por tribunal:

Tribunal	Processo	Tipo de crime	Data da decisão	ANOS	Penas	Questões com influencia na decisão
TRC	720/08.1TACBR.C1	fraude fiscal qualificada	07-03-2012	2001	multa e prisão	criminalidade limite quantitativo €15000
TRE	4/10.5IDFAR.E1	fraude fiscal qualificada	08-01-2013	2006, 2007 e 2008	não crime	criminalidade limite quantitativo €15000
TRG	116/08.5DBRG-A.G1	fraude fiscal qualificada	04-07-2012	2005 e 2006	não crime	criminalidade limite quantitativo €15000
TRL	709/08.0IDFUN-AL1 - 3	fraude fiscal qualificada	25-02-2015	2004 e 2005	Devolvido para novo julgamento do ano de 2005. Prescrito 2004	Prescrição do procedimento criminal
TRP	67/10.3IDPRT.P1	fraude fiscal qualificada	18-09-2013	2005 e 2006	multa e prisão	criminalidade limite quantitativo €15000

Tabela 9- Acórdãos selecionados dos Tribunais da Relação de fraude fiscal

¹¹¹ Para além dos casos selecionados e sempre que oportuno, é mencionada outra jurisprudência referente a casos análogos ou decisões divergentes referentes a processos que não se enquadram na motivação da amostra. (A amostra refere-se a processos instaurados após 2008 e apenas de faturação falsa, considerando apenas 1 por tribunal)

4.3.2.1- Breves considerações sobre a fraude fiscal

O incumprimento das obrigações fiscais termina na prática de ilícitos fiscais, dada a importância, os valores envolvidos e a gravidade dos atos praticados, acabando, muitas das vezes, no crime fiscal.

A fraude é um comportamento desviante por parte de indivíduos que agem por si ou em representação de outros, regulada e prevista nos art.º 103.º e 104º do RGIT.

O legislador, ao tipificar o ilícito de fraude fiscal, pretendeu tutelar os valores da verdade e da transparência para com o Estado (Administração Fiscal), tendo em vista a obtenção das receitas fiscais.

De acordo com a *International Standard on Auditing (ISA) nº240 – “The auditor’s responsibility to Consider Fraud in a Audit of Financial Statements”* –, emitida pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, “o termo fraude refere-se a um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos entre os quais a gerência, empregados, etc., que resulte num erro de apresentação nas demonstrações financeiras”.

a fraude fiscal caracteriza-se como a modalidade em que impera a *ilicitude* e o *dolo*, desenvolvendo práticas ou omissões ilegais com o único ou principal intuito de redução ou mesmo subtração de tributos, consubstanciada essa conduta em simulação fiscal, falsificação de documentos contabilísticos, economia clandestina, etc.” (Marques, 2007: 112)

As condutas tipificadas como fraude fiscal podem, assim, revestir-se da forma de ação ou de omissão.

A fraude por omissão tem lugar quando o agente oculta factos ou valores que devam constar da contabilidade ou de declarações tributárias, ou, ainda, quando o agente não declara factos ou valores com relevância tributária. Num outro comportamento mais gravoso, o agente realiza a conduta de modo ativo procedendo à alteração de factos ou valores na contabilidade, obtendo vantagens patrimoniais, mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes, ou por valores diferentes, ou, ainda, com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

A fraude está associada a outros tipos de crimes, como sejam o branqueamento de capitais, venda de mercadoria roubada, tráfico de estupefacientes, contrabando, financiamento de atividades criminosas, perigosas e ilícitas. A ação de opção pelo crime fiscal como forma de camuflar os outros crimes é uma solução vantajosa para os criminosos que agem, muitas vezes, através do recurso a negócios simulados e faturação falsa.

A fraude fiscal vai para além da diminuição dos valores disponíveis pelo estado, pela diminuição e sonegação de impostos, esta ameaça as receitas do estado, provoca a subtração de recursos financeiros destinados à construção de infraestruturas e serviços, como na educação, na segurança e na saúde, diminuindo o nível de vida dos cidadãos, prejudicando todos, principalmente os contribuintes que através do pagamento dos impostos contribuem para o desenvolvimento da economia.

Na opinião de Roque (201X: 9), “apesar das evoluções legislativas verificadas, não se tem conseguido eliminar o problema da fraude”, pelo que “importa perceber as razões que explicam a sua existência continuada”.

4.3.2.2- Faturação falsa versus negócio simulado

Os art.º 29^{o112} e 36^{o113} do CIVA definem os prazos para emissão de faturas. Ora, se existem faturas referentes a operações inexistentes ou por valores diferentes ou através de pessoas, ou entidades diversas, (doravante designadas por “*faturas falsas*”), qualquer data nelas inscritas é por conveniência, ficção ou qualquer outra motivação, tudo menos

¹¹² **Artigo 29.º do CIVA,1** - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º deve, sem prejuízo do previsto em disposições especiais: (*Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1/1/2013*)(...)

b) 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; (*Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1/1/2013*)

¹¹³ **Artigo 36.º Prazo de emissão e formalidades das faturas**

1* - A fatura referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º deve ser emitida:

a*) O mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º;

b*) O mais tardar no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do artigo 7.º, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º;

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 nos termos do artigo 7.º. (**Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 /1/2013*)

2 - Nos casos em que seja utilizada a emissão de faturas globais, o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

3 - As faturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar-se o mais tardar no 5.º dia útil seguinte à data da devolução. (*Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 /1/2013*)

4 - Os documentos referidos nos números anteriores devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (*Redação do Redação do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 /1/2013*)

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. (...)

os prazos estabelecidos na lei que são dependentes da data de transmissão dos bens ou da prestação de serviços ou do pagamento da operação.

Tratando-se de *fatura falsa* com a inscrição de uma determinada data, nada garante que a mesma tenha sido emitida nesse dia, uma vez que não lhe é atribuído o mínimo de certeza jurídico quanto aos elementos que contém nem relativamente à data da sua emissão.

As faturas referentes a operações económicas que não são verdadeiras podem aparecer em contextos em que estas, pura e simplesmente, não existem, ou não existem, pelo menos, nos exatos termos que aparentam. Podem ainda aparecer com valores diferentes ou com a intervenção de pessoas ou entidades diferentes das da operação subjacente. Desta forma, a utilização de faturas referentes a operações económicas que não são verdadeiras pode-se enquadrar, em termos de punibilidade, como fraude qualificada (nº 2 do art.º 104º) ou pode corresponder a um negócio simulado previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 103.º do RGIT.

Quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, vulgo *faturas falsas*. (alínea a) do nº2 do art.º 104º do RGIT) tipifica-se como fraude qualificada, à qual se aplica a pena do nº 1. Por outro lado, a alínea c) do nº 1 do art.º 103º refere-se à celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, quer quanto ao enquadramento da penalidade quer a operação originária são realidades distintas.

A falsidade fiscal (*faturas falsas*) e a simulação constituem realidades diferentes, uma vez que a primeira se reporta ao documento e a segunda ao conteúdo do negócio celebrado. No caso da simulação, verifica-se uma divergência intencional entre a vontade e a declaração negocial, sendo verdadeiro o documento que a incorpora. Na falsidade existe uma divergência intencional entre a declaração e a realidade (falsidade intelectual), ou entre a declaração e o seu suporte escrito (falsidade material), e não entre a vontade e a declaração negocial.

A simulação fiscal traduz-se na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objetivo de liquidar menos ou, mesmo, nenhum imposto.

Nos termos do artigo 240º do Código Civil, o negócio diz-se simulado, “se por acordo entre declarante e declaratário, e, no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado”.

Referindo ainda o nº 2, o negócio simulado é nulo.

A qualificação da fraude fiscal resulta, não da simulação do negócio, mas da especial gravidade do meio utilizado, as faturas falsas (Silva, 2014: 40).

No processo 720/08.1TACBR.C1- TRC, é referido que a fraude:

pode ocorrer pela utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes, ou ainda por valores diferentes dos das operações subjacentes. Ou seja, a fraude pode ocorrer por “faturas falsas”, designadamente por “simulação” quanto ao valor. Por outro lado, tendo ocorrido um negócio simulado, quanto ao valor, entre duas entidades, tendo em vista diminuir a prestação do imposto, há coautoria na prática do crime de fraude fiscal, ainda que apenas um dos intervenientes seja o sujeito passivo da relação tributária, não sendo relevante o facto de os outros não tirarem vantagem patrimonial desse ato.

Nas faturas falsas, pressupõe-se um acordo de vontades entre o emitente e o utilizador, sendo que as vantagens fiscais são maioritariamente¹¹⁴ na esfera do utilizador, enquanto, no negócio simulado, ambos os intervenientes obtêm vantagens patrimoniais fiscais (vg. Compra e venda de imóvel através de simulação do preço, as vantagens no vendedor são a diminuição no IRC e no comprador menos IMT e imposto de selo).

O crime de fraude fiscal cometido através de faturas falsas pode ser realizado de duas formas distintas: (i) pelo emitente das faturas que as entrega a outrem; (ii) por aquele a quem as faturas falsas são entregues e que, por seu turno, as inclui na sua contabilidade com efeitos em sede de impostos a liquidar e pagar (IVA, IRS/IRC ou outros).

Consequências nos operadores económicos referentes a faturas falsas, quando verificada a fraude:

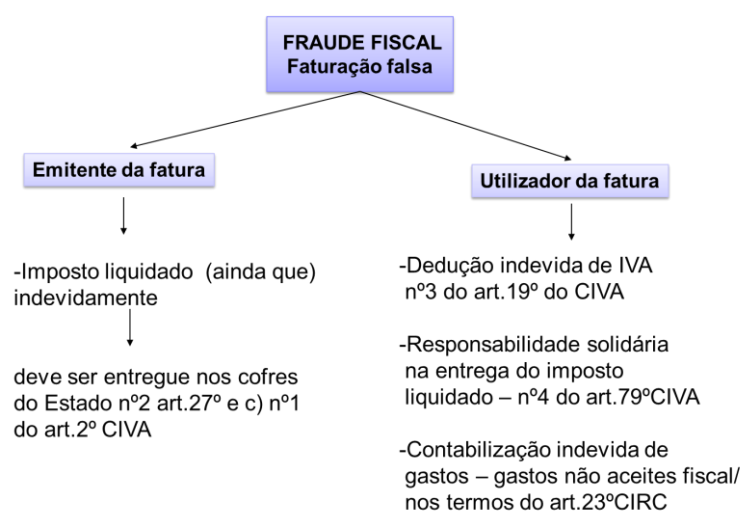


Figura 6- Tributação das faturas falsas

¹¹⁴ Os emitentes, na maioria dos casos, não declaram as operações resultantes de faturas falsas para efeitos de apuramento de imposto e, na maior parte das vezes, não recebem os valores constantes das faturas, apenas uma pequena parcela que também esta não é declarada, daí se afirmar que maioritariamente a vantagem é do utilizador.

Em termos fiscais e criminais, a maior preocupação centra-se no utilizador da fatura falsa, sendo este o que detém o poder económico e dita as regras. Na grande parte, os emitentes são indigentes e outros que não possuem capacidade económica para pagar impostos.

O art.º 39.^o¹¹⁵ da LGT refere que a tributação ocorre sobre o negócio real, referindo-se a uma simulação relativa e não à absoluta. Na simulação absoluta, só existe o negócio simulado (as partes não quiseram realizar nenhum negócio), não há nenhum negócio real. Por outro lado, na simulação relativa, além do negócio jurídico real, há um negócio aparente.

4.3.2.3- Tipologia do crime de fraude fiscal

No crime de fraude fiscal, tutela-se diretamente os valores da verdade e da transparência para com a AT e, reflexamente o património fiscal do Estado, tendo em vista a obtenção das receitas fiscais. Também neste ponto se procura referência às posições doutrinárias e jurisprudenciais.

A doutrina citada (proc.º 709/08.0IDFUN-A.L1 – 3. *apud* (Dias e Andrade: 2009: 432-434) e (Sousa, 2006: 73) tem referenciado o crime de fraude fiscal como um “*crime de resultado cortado*”¹¹⁶, na medida em que a obtenção de vantagem patrimonial não é elemento do tipo, bastando-se a lei com a circunstância de que as condutas ilegítimas tipificadas visem ou sejam preordenadas à obtenção de vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Isto é, será suficiente que a conduta seja preordenada a tal fim, sendo a eventual verificação do resultado lesivo apenas relevante em sede de aplicação concreta e medida da pena.

“O crime de fraude fiscal previsto e punido no art.º 103º do RGIT constitui um crime de perigo, estando em causa o cometimento do crime (qualificado) através de faturas falsas” (processo nº 709/08.0IDFUN-A.L1 – 3.- TRL).

no crime de fraude fiscal, tutela-se diretamente os valores da verdade e da transparência para com o Estado Fisco e reflexamente o património fiscal do Estado, tendo em vista a obtenção das receitas fiscais. Tanto no seu tipo base, como no qualificado, é um crime de perigo, pois embora as condutas devam ser suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias não importa que essa diminuição se verifique para a consumação do crime (Acórdão nº 116/08.5DBRG-A.G1 TRG, de 03-07-2012)

¹¹⁵ Art.º 39º Simulação dos negócios jurídicos

1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

2 - (Revogado pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro)

¹¹⁶ Os crimes de resultado cortado são aqueles crimes em que os elementos subjetivos do tipo vão para além dos elementos objetivos. (Ex: o furto – art.º 296º- para, objetivamente, haver furto basta que haja subtração da coisa, mas, subjetivamente, exige-se algo mais, ou seja, que haja intenção de apropriação)

Tanto no seu tipo base, como no qualificado, é um crime de perigo, pois embora as condutas devam ser suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias não importa que essa diminuição se verifique para a consumação do crime, como referenciado no processo. (67/10.3IDPRT.- TRP)

Também no processo nº 1100/08-1 IDSTR- TRE é definido que:

o crime de fraude fiscal deve ser qualificado como um crime de resultado cortado, em que o dano patrimonial enquanto tal é estranho ao tipo, mas está a ele associado pela mediação de um elemento subjetivo específico, pelo que o dano patrimonial figura como uma referência expressa da intervenção do agente e a produção efetiva de um dano ao património fiscal ou à obtenção de um benefício fiscal ilegítimo, que se configura como indispensável à consumação da infração.

E ainda no processo nº 105/11.2IDCBR.C1- TRC refere que:

o crime de fraude fiscal é um crime de perigo em que o bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social e é um crime de “resultado cortado”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo. Basta apenas que as condutas sejam preordenadas à obtenção de tal vantagem.

Deve, assim, o crime de fraude fiscal ser qualificado como um crime de resultado cortado, em que o dano patrimonial, enquanto tal, é estranho ao tipo, mas está a ele associado pela mediação de um específico elemento subjetivo, pelo que o dano patrimonial figura como uma referência expressa da intervenção do agente e a produção efetiva de um dano ao património fiscal ou à obtenção de um benefício fiscal ilegítimo, que se configura como indispensável à consumação da infração.

Seja qual for a posição assumida, a prova deve ser suficientemente comprovativa de que os agentes, ao atuarem como descrito e provado, agiram em conjugação de esforços e de intenções, previamente conluiados, com o intuito de afetarem os interesses patrimoniais do Estado no não pagamento de impostos a que estavam legalmente obrigados.

4.3.2.4- Consumação do crime e prescrição criminal

O momento da prática da infração vem definido no art.º 5º¹¹⁷ do RGIT, considerado decisivo para se poder fixar o prazo de prescrição do procedimento criminal (nº 1 do art.º

¹¹⁷ Artigo 5.º do RGIT

1 - As infrações tributárias consideram-se praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter atuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, sem prejuízo do disposto no n.º 3.

2 - As infrações tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários

21º do RGIT)¹¹⁸, e na doutrina e jurisprudência, onde as posições são divergentes, provocando decisões antagónicas.

Do ponto de vista fiscal, a AT, até ao término do prazo legal para o cumprimento das obrigações declarativas, está impedida de tomar qualquer medida de liquidação do imposto, bem como acionar a norma punitiva respetiva. A declaração pode ser substituída se o prazo para a sua apresentação não estiver esgotado, por aplicação do art.º 59.º, n.º 3, alíneas a) e b) do CPPT. O contribuinte pode declarar valores diferentes em diversas declarações, enviadas dentro do prazo, em que apenas a última é a que produz liquidação, sem qualquer infração associada.

As posições divergem: para uns, o momento de consumação do crime de fraude fiscal, mediante o recurso a *faturas falsas* é o momento da passagem da fatura; para outros, é o da entrega da declaração. Veja-se alguns argumentos de defesa destas posições na doutrina e na jurisprudência.

Teixeira e Gaspar (2011: 456) e Pombo (2007: 101) entendem que “o momento da consumação do crime fiscal é o da receção da declaração fraudulenta ou o termo do prazo da sua apresentação nas situações de omissão”.

SILVA (2009: 232) refere que:

o crime consuma-se no momento em que a conduta se esgota e esgota-se no termo do prazo para apresentação da declaração à administração tributária, nos termos da legislação aplicável”, Com efeito, do art.º 103.º, n.º 3, do RGIT infere-se, com evidente limpidez, que “Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

a entender-se que o tipo incriminador de fraude fiscal se consuma com a realização da conduta tratando-se de um crime de mera atividade, ter-se-ia de concluir que o tipo objetivo de ilícito ficaria realizado com comportamento do contribuinte que preenche a sua declaração de impostos com ocultação ou alteração de alguns valores ou factos tributários ainda que nunca chegue a entregar essa declaração incorreta à administração fiscal. Quando muito tratar-se-á de um ato preparatório não punível. Logo, e a *contrário sensu*, só com a apresentação dessa declaração defraudada, dentro do prazo legal, na Administração Tributária ou, havendo valores ou factos tributários a relevar, com a sua não entrega dentro desse prazo legal, é que se consumaria o crime de fraude fiscal. (Sousa, 2006: 85)

O entendimento jurisprudencial acerca da natureza do ilícito da fraude fiscal, classificado como crime de perigo e/ou um crime de “resultado cortado”, tem provocado algumas divergências relativamente ao momento determinante da consumação do crime e

¹¹⁸ Artigo 21.º n.º 1 - O procedimento criminal por crime tributário extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos.

consequentes efeitos de estabelecer o início de contagem do prazo prescricional, conforme se exemplifica:

em sede de emitente e de utilizador o crime consuma-se em momentos diferentes: aquele que emite uma fatura falsa, (sem que tenha havido qualquer transação), isto é a entrega a um terceiro, com a finalidade de este se aproveitar dela para cometer o crime de fraude fiscal, vê o seu crime consumado quando entrega a fatura; aquele que recebe a fatura falsa (só comete o crime quando incluir a falsa operação numa declaração fiscal. (processo: 1048/08.2TAVFR.P4-TRP)

o momento relevante para o efeito da consumação do crime é o da data de emissão das faturas em que o agente, com intenção de lesar o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidas na relação Fisco-contribuinte. Para a punição do agente basta comprovar que ele quis incorporar aquelas faturas na sua contabilidade e que elas eram adequadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais. (...) O crime de fraude fiscal, na modalidade de utilização de faturas de venda a que não corresponde verdadeira transação consuma-se no dia da emissão das faturas. (processo: 709/08.0IDFUN-A.L1 – 3.- TRL)

O crime consuma-se quando a ocultação ou alteração de factos ou valores tributários saem do domínio do agente e entram na esfera de domínio das autoridades fiscais (porquanto só então se revelam aptos a diminuir as receitas tributárias) (processo 1100/08-1IDSTR- TRE).

Dadas as posições divergentes em termos de doutrina e jurisprudência, o momento em que se consuma o crime constitui uma questão importante a resolver, com as implicações que tal resposta tem em termos de prescrição, uma vez que algumas faturas falsas são emitidas em determinado ano e para efeitos declarativos e de apuramento de imposto apenas o são no ano seguinte, o caso do IRC, ou do(s) últimos períodos de IVA.

a) Quanto ao momento da consumação e prescrição dos crimes.

O momento da consumação do crime marca o início da contagem do prazo prescricional, assim o determina o artº119º, nº1 do Código Penal quando estabelece que “o *prazo de prescrição do procedimento criminal corre desde o dia em que o facto se tiver consumado*”, dependendo o prazo de prescrição da data em que o crime se consumou. Vejamos através da exemplificação de um procedimento, por vezes adotado pelos agentes económicos (na perspectiva do utilizador), e as suas consequências em termos fiscais e criminais.

O agente, que recebe de outrem¹¹⁹ uma fatura relativa a uma operação inexistente, contabilizando-a (ou não), pode, até à entrega da declaração fiscal, “voltar atrás” e apresentar uma declaração exata (sem incluir a operação fantasma), pois, em termos fiscais, não obteve qualquer vantagem patrimonial. Nesta hipótese, à luz das regras do

¹¹⁹ Que pode ser o próprio emitente ou alguém que o represente, ou atue em seu nome.

direito penal e fiscal, o crime não se pode considerar consumado, pois a mera intenção não é punível. Com efeito, antes da declaração fiscal chegar ao conhecimento da AT, o crime pode nunca ocorrer, o que mostra que o mesmo não se consumou, apesar da existência de documentos que titulam operações fictícias.

No processo nº 720/08.1TACBR.C1, por acordo entre os intervenientes, foram emitidas faturas de valores superiores aos preços dos bens transacionados, em que o valor do excesso foi depois devolvido e não foi considerado ganho, nem na sociedade nem na esfera dos sócios. O procedimento ocorreu durante um certo período temporal, através de sucessivos atos criminosos. Existiu assim uma continuidade de emissão de documentos por valores superiores, que o tribunal considerou tratar-se de um crime permanente, em que o prazo de prescrição só se iniciou na data em que cessou a sua consumação, ou seja, com a entrega da declaração de rendimentos dos anos em que estes deveriam constar.cf. artigo 119.º, n.ºs 1 e 2, al. a) do Código Penal.

A doutrina defende que o crime de fraude fiscal com recurso a faturação falsa consuma-se no momento em que ocorre a entrega à Administração Fiscal das declarações, onde se incluem os elementos falsos da respetiva faturação.

b) Qual o prazo de prescrição?

De acordo com o art.º 21º do RGIT¹²⁰, o prazo normal da prescrição do procedimento criminal é de cinco anos, podendo ultrapassá-los se a moldura penal for superior a esse período, caso em que se aplica o Código penal¹²¹.

Considerando o limite máximo da pena de prisão (igual a 5 anos), nos termos do artigo. 21º, nº 1 e nº 2 do RGIT o prazo de prescrição do procedimento criminal é de 10 anos¹²² (art.º 118º, nº 1, alínea b), do CP), estando igualmente sujeito às causas de suspensão e de interrupção do mesmo prazo (art.º 21º, nº 4, do RGIT e artºs.120º e 121º do CP).

4.3.2.5- Aplica-se o limite de €15.000 à fraude qualificada?

Outra questão discutida, quer na doutrina, quer na jurisprudência¹²³, refere-se à aplicação do quantitativo de €15 000, estabelecido no n.º 2 do art.º 103º do RGIT, se se aplicar

¹²⁰ . Artigo 21.º 1 - O procedimento criminal por crime tributário extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos.

2 - O disposto no número anterior não prejudica os prazos de prescrição estabelecidos no Código Penal quando o limite máximo da pena de prisão for igual ou superior a cinco anos. (...)

¹²¹ À prescrição do procedimento criminal fiscal aplica-se, subsidiariamente, os art.º 119º a 121º do CP, conforme disposto no Artigo 3.º do RGIT "São aplicáveis subsidiariamente: a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do CP, do CPP e respetiva legislação complementar;

¹²² Contados desde a data da consumação do crime

¹²³ Processo n.º 352/02.8IDBRG.G1-TRG, Processo n.º 1036/06.3TAAVRC-TRC, Processo n.º 99/07.9TAFAP- TRG, Processo n.º 720/08TACBR- TRC

também ao crime de fraude fiscal qualificada, uma vez que o artigo 104º é omissivo e também aqui as decisões dos tribunais são divergentes.

Alguns penalistas referenciados pelo Tribunal defendem a posição de que a fraude qualificada só assume dignidade penal para vantagens superiores a €15.000.

a fraude fiscal, simples ou qualificada, só assume dignidade penal quando a conduta do agente se mostre idónea a obter uma vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15.000 euros, nos termos do art.º 103º, n.º 2 do RGIT”. Afirma ainda a autora que entre a fraude fiscal simples e a fraude qualificada se estabelece uma pura relação de especialidade, que a fraude qualificada incorpora todos os elementos constitutivos da fraude simples e acrescenta ao facto matricial “elementos suplementares ou caracterizadores, elementos estes que não constituem um novo e autónomo facto ilícito. (processo 4/10.5IDFAR.E1- TRE in Sousa, 2009)

O TRP no acórdão do processo 67/10.3IDPRT.P1 vem de uma forma detalhada descrever as posições da doutrina, nomeadamente:

Isabel Marques da Silva, reconhecendo que a questão é controversa, considera que “embora o art.º.104º seja “estranhamente mudo” sobre este aspeto”, o regime previsto no n.º 2 do art.º 103º do RGIT (fraude fiscal simples) “deve valer também para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima, sendo essa exigência decorrente da própria definição do crime fiscal base da fraude, exigindo para a verificação de todos os elementos deste e ainda de circunstâncias especiais, que têm por efeito a agravação da penalidade”

Susana Aires de Sousa, em Os crimes Fiscais, Coimbra Editora, 2009, pág.118, citando em seu apoio (ainda) Germano Marques da Silva, em Notas sobre o Regime Geral das Infrações Tributárias, Direito e Justiça, Vol. XV, Tomo II, 2001, pág. 64, é da mesma opinião: «Uma outra questão importante é a de saber se o n.º 2 do artigo 103.º que estabelece a não punibilidade das condutas fraudulentas quando a vantagem ilegítima for inferior a €15000 vale nos casos em que a fraude é qualificada. A nosso ver a resposta só pode ser no sentido da validade, no âmbito do artigo 104.º daquele limite. A fraude qualificada só assume dignidade penal quando a vantagem patrimonial ilegítima, conseguida pelo agente em detrimento do património do Estado, for igual ou superior àquele montante».

Nuno Pombo, em Fraude Fiscal, Almedina, 2007, pág. 215, defende igual opinião: «Refira-se por último que o legislador, pela técnica usada no desenho da norma incriminadora, veio permitir que se instalasse a dúvida quando a saber se a efetiva punição, tal como se estabelece para o crime de fraude simples, pressupõe a pretensão de ser auferida vantagem patrimonial igual ou superior a €15.000. Com efeito, o artigo 104.º sobre este aspeto, é estranhamente mudo. Parece-nos todavia, que a melhor solução, em homenagem mais ao espírito do instituto do que aos elementos literais disponíveis, será a que advoga dever ser tomado em conta o limite de que depende a respetiva punição. A qualificação opera-se pela receção de circunstâncias modificativas agravantes e deve traduzir-se não no alargamento das situações puníveis mas, como acontece, num endurecimento das respetivas penas».

Simas Santos e Jorge de Sousa, em Regime Geral das Infrações Tributárias, 2ª Edição, 2008, pág. 737, anotação 3 ao art.º 104º, consideram também aplicável ao crime de fraude fiscal qualificada o valor “referência” da vantagem patrimonial ilegítima, quando referem: “A falsificação ou viciação, ocultação, destruição, inutilização ou recusa de entrega, exibição ou apresentação de livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios

exigidos pela lei tributária, pelo agente, bem como o uso por este daqueles elementos, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro, por parte das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a 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 de valor igual ou superior a €15.000, não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber, caso em que será a aplicável [alíneas. d) e e) do n.º 1 e 3]”. Este entendimento supõe que as condutas a que alude o art.º 104º, 1, als d) e e) causem diminuição de receitas fiscais de valor superior ao do liminar da “punibilidade” previsto no artigo anterior.

Concluindo o acórdão: “O crime de fraude fiscal apenas será qualificado se, para além da ocorrência de, pelo menos, duas das suas circunstâncias agravativas, as mesmas forem aptas a causar um prejuízo ou a diminuição de vantagens tributárias no valor de, pelo menos, €15.000”.

Também o acórdão da Relação de Coimbra, proferido no processo n.º 1036/06.3TAAVR.C1, de 19-01-2011, entendeu que “o limite de € 15.000,00 do art.º 103º nº 2 do RGIT, abaixo do qual os factos que integram o crime de fraude fiscal não são puníveis, é aplicável à fraude fiscal qualificada, prevista no art.º 104º do mesmo RGIT”.

Ainda o Tribunal da Relação do Porto, no acórdão de 16/03/2011, proferido no processo 65/05.9IDAVR.P1, entendeu que “o crime de fraude fiscal apenas será qualificado se, para além da ocorrência de, pelo menos, duas das suas circunstâncias agravativas, as mesmas forem aptas a causar um prejuízo ou a diminuição de vantagens tributárias no valor de, pelo menos, €15.000”.

A mesma decisão tomou o TRP no processo 70/05.5IDAVR.p1, de 23-03-2011, com o seguinte sumário: “Por razões literais, sistemáticas e teleológicas, o limite de €15.000 do nº 2 do artigo 103º do RGIT é aplicável à fraude fiscal qualificada prevista no artigo 104º do mesmo RGIT”.

Posição contrária à defendida anteriormente:

O entendimento do TRG no processo nº 352/02.8IDBRG.G1, de 18/05/2009:

o limite de € 15.000,00 do art.º 103 n.º 3 do RGIT, abaixo do qual os factos que integram o crime de fraude fiscal não são puníveis, não é aplicável à fraude fiscal qualificada, prevista no art.º 104.º do mesmo RGIT, nomeadamente quando o agente utiliza faturas ou documentos equivalentes na execução do crime.

Também o processo nº 99/07.9TAFAF.G1- TRG, de 28-05-2012, refere que “O estatuído no nº 2 do artº103º do RGIT, não é aplicável aos crimes de fraude qualificada, previstos pelo artº104º, do mesmo diploma legal.”

E ainda no Processo nº 720/08.1TACBR.C1- TRC, de 07-03-2012)

não é aplicável à fraude fiscal qualificada (mormente quando a execução do crime passa pela utilização de *faturas falsas*, cf. n.º 2, do artigo 104.º), o limite de €

15.000,00 (valor da vantagem patrimonial ilegítima) previsto no n.º 2, do artigo 103º, do R.G.I.T.

4.3.2.6- Penalidades e consequências na receita do estado

A moldura penal prevista para fraude fiscal (artº103º) ou para a fraude qualificada (art.º104º) é diferente, conforme se referiu no Tabela 2, influenciando os prazos de prescrição e também a dispensa de pena.

Por sua vez o art.º 22º do RGIT¹²⁴ prevê a possibilidade de beneficiar de um tratamento de dispensa de pena e arquivamento do processo-crime se se efetuasse o pagamento. Com a alteração do art.º 22º do RGIT, após de 1 de Janeiro de 2014, a prática de crime de fraude fiscal será sempre sujeita a tribunal, pois o limite da pena de prisão para a fraude não é igual ou inferior aos dois anos estabelecidos no art.º 22º do RGIT, deixando de beneficiar do regime privilegiado de dispensa da pena.

Tribunal	Processo	tipo de crime	Vantagem patrimonial €			Decisão TR		Problemática	Obs
			IRC	IVA	IRS	Utilizadore(s)	Emitente(s)		
TRC	720/08.1TA C.BR.C1	fraude fiscal qualificada	25569		3236	PC- multa €2000; PS- 2 arguidos prisão de 2 anos suspensa e outro arguido a 1 ano e 6 meses de prisão suspensa	PC-multa 12000; PS- 2 anos prisão suspensa (qt 2)	Aplicação do limite do nº 2 do art. 103º (€15000) à fraude qualificada?	Não é aplicável à fraude qualificada o limite de €15000 no caso de utilização de faturas falsas. Negar provimento ao recurso.
TRE	4/10.5IDF A.R.E1	fraude fiscal qualificada		15165	10756	Não pronuncia como crime	Não referido	Aplicação do limite do nº 2 do art. 103º (€15000) à fraude qualificada?	Negar provimento ao recurso, manter a decisão recorrida. Os valores por período e por imposto são inferiores a €15.000 por declaração
TRG	116/08.5DB R.G-A.G1	fraude fiscal qualificada	263246	90118		Não recorrido	Não pronuncia - valor inferior a €15000	Aplicação do limite do nº 2 do art. 103º (€15000) à fraude qualificada? Remeter autos para julgamento para apreciar a falsificação de documentos como CO, por não pronuncia.	O recurso apenas se pronuncia relativamente ao recorrente, que foi representante de uma PC emitente e c/ faturação <€15000
TRL	709/08.0IDF UN-AL1 – 3.	fraude fiscal qualificada	126482			Prosseguimento para novo julgamento por não prescrição de 2005	Não referido	Consumação e prescrição : O ano de 2004 foi considerado prescrito o procedimento criminal, consumação na data da ultima fatura de 2004	Em 1ª inst foi considerado a pratica de 2 crimes de fraude fiscal qualificada, cujo procedimento criminal foi considerado extinto, por prescrição.
TRP	67/10.3IDP R.T.P1	fraude fiscal qualificada	32894	21047		multa €1200	PC-multa €3600 PS-prisão 1 ano, suspensa por 1 ano para pgto do imposto	Aplicação do limite do nº 2 do art. 103º (€15000) à fraude qualificada? Valores inferiores a €15.000 não considerados crime, mas CO.	Utilizador pagou os impostos , o representante da soc emitente foi condenado a prisão com pena suspensa para pgto dos impostos. A situação apenas foi regularizada pelo utilizador

Tabela 10- Decisões dos Tribunais da Relação e problemática analisada na fraude fiscal

¹²⁴ art. 22º do RGIT 1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se: (*Redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*)

a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves;

b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; (*Redação dada pela Declaração de Retificação n.º 11/2012, de 24 de Fevereiro*)

c) A dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção.

2 - 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 nele fixado.

O n.º 1 até 31/12/2013 tinha a seguinte redação 1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada se::

A fraude e a evasão fiscais criam injustiça social e limitam o desenvolvimento, sendo necessário a tomada de medidas de combate, através dos poderes legislativo, executivo e judicial, mas também pela cultura e pela educação.

O sucesso do combate à fraude e evasão fiscais não depende apenas da consagração de um adequado sistema punitivo e da penalização justa e adequada ao comportamento do infrator, pois não pretende apenas punir os infratores, mas que as receitas não sejam defraudadas por estes esquemas. Vejamos o reflexo no pagamento de impostos nos casos em análise:

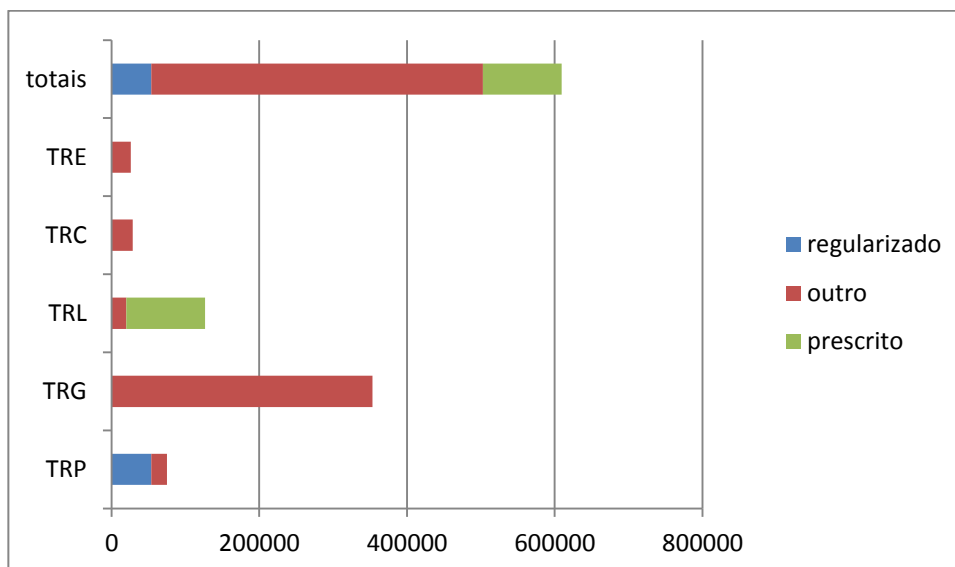


Gráfico 7- Montantes dos impostos pagos relativamente aos processos em análise de fraude fiscal

Legenda: regularizado – refere-se ao pagamento de impostos no processo
prescrito: impostos prescritos por decurso de tempo excessivo de pronuncia
outro: o processo não faz referência a pagamentos (desconhece-se)

Em termos percentuais relativamente ao pagamento dos impostos

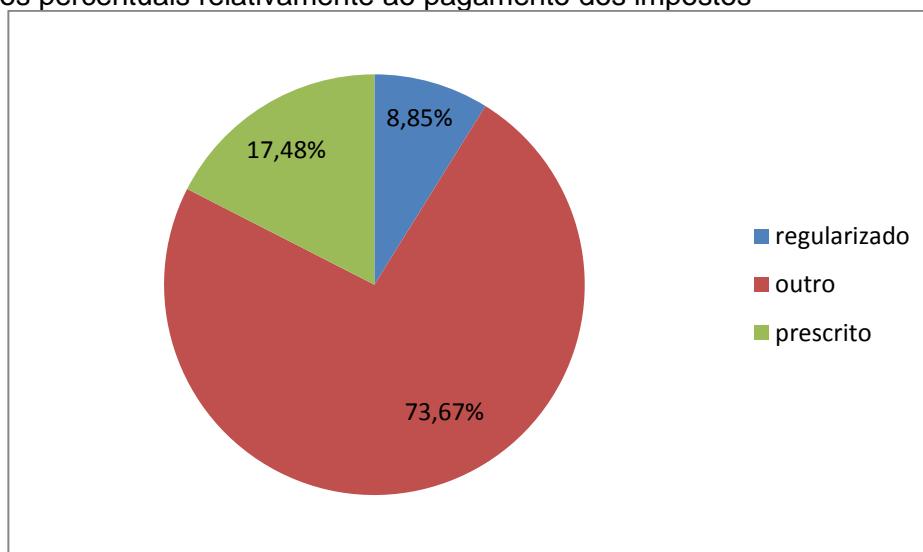


Gráfico 8- Percentagem dos impostos pagos nos processos de inquérito em análise em fraude

Legenda: regularizado – refere-se ao pagamento de impostos no processo
prescrito: impostos prescritos por decurso de tempo excessivo de pronuncia
outro: o processo não faz referência a pagamentos (desconhece-se)

4.3.2.7- Análise da fraude fiscal

Da análise a este conjunto de cinco acórdãos pode concluir-se que:

1. Neste crime, o pagamento dos impostos apurados e qualificados como fraude fiscal representa uma pequena parcela dos impostos devidos (sendo que neste conjunto de acórdãos apenas em um processo houve regularização/pagamento pelo utilizador correspondendo em termos percentuais de valores apenas a 8,85%). A falta de pagamento tem um grande peso negativo na receita do Estado.
2. Os valores prescritos são superiores aos valores pagos, por morosidade, por recursos sucessivos e, no momento da decisão, já os impostos não são recuperáveis nem é aplicada qualquer punibilidade porque passou tempo excessivo sobre a prática do crime. Comprovadamente é demonstrado a existência de crime, mas os infratores não pagaram os impostos que subtraíram ao estado e também não foram penalizados pelo crime praticado.
3. As prescrições devem-se à falta de decisão atempada dos processos, por morosidade na investigação e/ou na decisão. Os crimes foram praticados 10 anos antes da decisão do tribunal, por exemplos impostos referentes aos anos de 2004 e 2005 viram a decisão do TR ser proferida em 2015.
4. Quando existem condenações pela prática de um crime fiscal e são aplicadas multas, estas são muito inferiores aos valores das coimas aplicadas a título de contraordenação, ou seja, aos crimes fiscais são aplicadas penalidades de valor inferior aos montantes aplicados às contraordenações.
5. São aplicadas penas pesadas a “*crimes leves*”, de pequeno valor, exemplos processos do TRC, nomeadamente, para a sociedade emitente das faturas falsas, a quem se desconhece a vantagem patrimonial obtida.
6. Em processos instaurados após mais de dois anos do cometimento do crime, é provocada uma dificuldade na investigação e na decisão, com influência para os prazos de consumação e prescrição.
7. No tribunal é muito discutida a problemática da aplicação do limite de €15.000, previsto no art.º 103º do RGIT, à fraude qualificada e até ao presente nem a lei foi alterada nem o STJ se pronunciou, continuando com decisões antagónicas e desigualdade no tratamento dos cidadãos.
8. Penas aplicadas após tantos anos não têm efeito dissuasor.

9. A morosidade na aplicação de sanções e a falta de restituição dos valores correspondentes às vantagens patrimoniais obtidas têm efeitos negativos nas receitas do estado e não contribuem para a diminuição da fraude.

Na fraude fiscal por faturas falsas, o grande beneficiário dos impostos é o utilizador que, com este *esquema*, deixou de pagar ao estado o que lhe pertencia, quer pela dificuldade de obtenção de prova, morosidade na instauração e instrução dos processos quer pelo tempo decorrido até que seja proferida uma decisão. Excedidos os prazos sem que haja decisão, os processos prescrevem sem pagamento dos impostos e sem serem aplicadas medidas de coação. O art.º 104º do RGIT continua mudo quanto ao limite do valor da vantagem patrimonial obtida a partir da qual se considera crime fiscal, pois o art.º 105º tem expresso um valor, o art.º 103º também e, quanto ao art.º 104º do RGIT, os tribunais continuam a decidir de forma desigual.

CAPÍTULO V

Conclusões e perspectivas futuras

A Contabilidade constitui a melhor e mais fidedigna fonte de informação para os gestores, assim como para os sócios e interessados em avaliar o património e o desempenho de determinada empresa. Qualquer anomalia pode prejudicar esta informação e respetivos resultados. No entanto, a fronteira entre a fraude e o erro nem sempre é muito nítida.

As empresas e a contabilidade são muitas vezes utilizadas para branqueamento de capitais provenientes de atos ilícitos como a prostituição, a contrafação ou o comércio de drogas ilegais. A fraude, no relato financeiro, pode surgir através da alteração de registos contabilísticos ou de documentos que os suportam e as demonstrações financeiras podem ser preparadas, intencionalmente, com erros ou omissões de transações de informações relevantes, ou por má aplicação intencional dos princípios contabilísticos.

O recurso a técnicas e metodologias que se encontram na fronteira entre o que é legalmente aceite e a fraude leva-nos a concluir que os erros e irregularidades nas demonstrações financeiras, na apropriação indevida de ativos, na falsificação informática, nos relatórios de contas fraudulentas, nos crimes de lavagem de dinheiro e nos crimes de colarinho branco são formas de atuação fraudulenta que necessitam de prevenção e penalização.

A manipulação de resultados, quando fraudulenta, torna-se indesejável, pois prejudica os interesses de terceiros, por via de uma ineficiente afetação de recursos, enganando os reais destinatários da informação contabilística.

Em auditoria, a técnica que visa a participação na investigação da fraude através de atos conscientes e voluntários para contornar a legislação, é considerada auditoria forense.

O trabalho do auditor é desenvolvido através de técnicas de investigação forense, utilizando a contabilidade, através do conhecimento jurídico-processual, e a informática, através da utilização de ferramentas informáticas desenvolvidas para o efeito. O reconhecimento da profissão de auditor forense em Portugal vai exigir que os respetivos profissionais se organizem e procurem desenvolver atividades que conduzam à investigação e comprovação da fraude no seio dos tribunais.

A evasão e fraude fiscais apresentam índices de crescente sofisticação. Deste modo, torna-se necessários que os instrumentos utilizados sejam aperfeiçoados para que, nos processos, as provas sejam suficientes, claras e congruentes.

No estudo caso realizado, restringiu-se a amostra, através da análise e do estudo de diversos acórdãos escolhidos de acordo com um conjunto prévio de orientações de modo a tornar a pesquisa realizada mais objetiva e verificável.

O presente estudo possui algumas limitações. Na verdade, trata-se de uma análise parcial de acórdãos, não permitindo retirar conclusões generalizadas, apenas tendências cingidas ao crime de abuso de confiança fiscal e fraude fiscal (por recurso à utilização de faturas falsas).

No crime de ACF existe um conjunto de referências imprescindíveis que devem constar comprovadamente em cada processo, nomeadamente o valor do recebimento do IVA não entregue, menções temporais dos factos, notificações efetuadas, responsáveis criminais e montantes dos impostos em dívida em diferentes momentos. A comparação do momento do recebimento deve ser analisada de uma forma abrangente, não sendo limitada ao ponto de se considerar toda a falta de entrega do imposto crime, ou só crime até ao fim do prazo da entrega da declaração. Por isso, é imperioso realizar uma análise detalhada, tendo em conta os diferentes momentos referidos no art.º 105º do RGIT, contribuindo para uma rápida e melhor decisão. Para efeitos criminais, o valor do IVA apurado a entregar ao estado deve ser comparado com o IVA liquidado e recebido, ignorando o IVA dedutível.

Conclui-se ainda que os valores que os infratores desviaram dos cofres do Estado são raramente pagos e o prejuízo, pelo não pagamento, lesa o erário público e todos os contribuintes, sobretudo os pagantes. O tribunal absolve, por vezes, os condenados que não recorreram da decisão de primeira instância. Além disso, as multas aplicadas ao crime de ACF são inferiores às coimas por contraordenações aplicáveis.

Na investigação do crime de fraude fiscal por faturação falsa, também devem constar as atuações dos intervenientes da fraude, os valores em falta por períodos e as referências temporais dos factos, que, dado o tempo de investigação e de decisão, estarão sempre presentes para conhecimento da consumação e prescrição do crime.

Na fraude fiscal por faturas falsas, o grande beneficiário dos impostos é o utilizador que, com este esquema, deixou de pagar ao estado o que lhe pertencia, quer pela dificuldade de obtenção de prova, morosidade na instauração e instrução dos processos quer pelo tempo decorrido até que seja proferida uma decisão. Excedidos os prazos sem que haja decisão, os processos prescrevem sem pagamento dos impostos e sem serem aplicadas medidas de coação. O art.º 104º do RGIT continua mudo quanto ao limite do valor da vantagem patrimonial obtida a partir da qual se considera crime fiscal, pois o art.º 105º tem expresso um valor, o art.º 103º também e, quanto ao art.º 104º do RGIT, os tribunais continuam a decidir de forma desigual.

Em ambas as situações analisadas, os aspetos referidos e outros mais específicos de cada processo são classificados como *accouting forensic* que, independentemente da interpretação da lei e das diferentes posições doutrinárias e jurisprudenciais facilitarão a reflexão e decisão.

Um dos grandes problemas do crime fiscal é a prescrição, sendo que a Administração Fiscal deve atuar com celeridade e em factos recentes, dispor dos meios adequados para uma eficaz investigação dos factos tributários, de todas as condutas que consubstanciem a violação dos deveres de cooperação dos contribuintes ou que visem a sua ocultação dolosa, assim como documentar provatoriamente o processo de inquérito para que o julgador decida, também com celeridade, de modo a contrariar a tendência das perdas fiscais pela via da fraude e das prescrições.

Os resultados do estudo permitem concluir que a demonstração dos factos contabilisticamente relevantes representam um contributo positivo para a valorização da prova produzida: reforça os elementos do crime fiscal, reduz o arquivamento de processos de inquérito e evita novos julgamentos. Todos os elementos relevantes, como sejam as provas dos recebimentos, as notificações, as datas de ocorrência dos factos, pronuncia do pedido de indemnização civil, contribuem positivamente para uma maior celeridade na justiça, uma minimização do número de julgamentos, uma diminuição de gastos e a consequente penalização dos criminosos.

Maioritariamente, comprova-se a existência de crime nos processos, mas sem pagamento dos impostos e com reduzidas, ou mesmo sem penalidades face aos crimes cometidos.

A morosidade na aplicação de penas e a falta de restituição dos valores correspondentes às vantagens patrimoniais obtidas têm efeitos negativos nas receitas do estado e não contribuem para a diminuição da fraude. As conclusões desta análise poderão tornar-se uma importante ferramenta de reflexão e auxílio para académicos, magistrados, contribuintes e AT.

Numa investigação futura, seria interessante realizar a análise do comportamento das empresas na presença de dificuldades financeiras. Uma vez que o nosso estudo foi desenvolvido num período de forte crise financeira, deve-se investigar se os comportamentos de manipulação são idênticos aos dos restantes períodos e identificar os tipos de fraudes em determinado ciclo, escalonado por valores, tempo de demora da investigação e da tramitação do processo, comparabilidade entre os montantes da fraude e sanções aplicadas.

O sucesso do combate à fraude e à evasão fiscais não depende apenas da consagração de um adequado sistema punitivo, mas da boa comprovação dos processos e da rapidez processual, incluindo as decisões judiciais que, muitas vezes, por falta ou por insuficiência de prova ou de pronúncia, levam as decisões do tribunal superior para tribunal de primeira instância a fim de colmar deficiências.

Não há, em Portugal, ainda, uma consciencialização de que o crime tributário é grave porque lesa todos os cidadãos, uma vez que o Estado somos todos nós. A luta contra a evasão e a fraude fiscais é, e será, uma tarefa infundável porque, por mais soluções que o legislador encontre, a fertilidade do engenho dos incumpridores e infratores facilmente engendra novos métodos de evasão e fraude, tendo como objetivo o não pagamento ou a diminuição seu pagamento.

O pagamento de impostos representa uma questão de consciência cívica, em que os cidadãos devem ter a noção da importância de colaborarem para o desenvolvimento da comunidade onde se inserem. Por outro lado, o Estado também não pode descurar os seus deveres e a boa utilização dos dinheiros públicos.

Parafraseando Fernando Pessoa, nos tributos somos quem paga o que deixamos de pagar. Numa sociedade organizada, é inevitável um princípio solidário de contribuições, sendo só inevitável num caso anormal. Quem se subtrai a este dever quer mais do que lhe convém, podendo perder o que quer e o que têm; e neste sentido, por razões bem mais terrenas do que aquelas a que o padre António Vieira se referia no sermão.

“Quem não castiga o mal ordena que ele se faça.” Leonardo da Vinci

REFERÊNCIAS

ACFE – Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse [Em linha], 2010.[Consult. 25 agosto 2015] Disponível em <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>.

ALMEIDA, Bruno e TABORDA, Daniel (2004), “A Fraude como problemática Central nas diferenças de expectativas em auditoria”. *In X Congresso de Contabilidade*. Novembro de 2004. Estoril.

ANDRADE, Manuel da Costa e SOUSA, Susana Aires de (2007), – “As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequiere reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei N.º53-A/2006, de 29 de dezembro”. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. ISSN 0871-8563. pág. 53-72

BARBOSA, Susana (2015), “O Relato Financeiro e a Contabilidade Forense”, Dissertação de Mestrado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, [Consult. 12 agosto. 2015]. Disponível em http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/6604/1/DM_SusanaBarbosa_2015.pdf

BERNARDO, Anabela (2012), “Crime Fiscal: «Abuso de Confiança Fiscal - artigo 105º do RGIT»”, Dissertação ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Consult. 12 agosto. 2015]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/2439>

CARVALHO, Américo Taipa de (2007), *O crime de abuso de confiança fiscal as consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro*. COIMBRA: Coimbra Editora, Lda. ISBN 978-972-32-1526-7. Pág. 73

DIAS, Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa (2009), *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*. Coimbra editora, pág. 432-434.

FERREIRA DOS REIS, Alcindo (2003), *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal ou a razão de Estado contra a razão da verdade?* Lisboa: Vida económica, ISBN 972-788-095-9.

FERREIRA, Rogério (2003), “Finanças Públicas e a Contabilidade Criativa”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 35, fevereiro 2003, pág. 48-49.

GONÇALVES, Armando (2005), “Contabilidade Criativa ou Engenharia Contabilística”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 67, Outubro, pág. 7 e 36-48.

LOURENÇO, Manuel e SARMENTO, Manuela (2008), “A fraude contabilística e o ambiente empresarial”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 103, Outubro, pág. 34-37.

MANNING, George A; C.F.E, E.A (2005), *Financial Investigation and Forensic Acouting*. 2ª edition.

MARQUES, Paulo (2007), *Infrações Tributárias Volume I Investigação criminal*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Publica Direção Geral dos Impostos (centro de Formação), pág. 17-81; 131- 151

MARQUES, Paulo (2011), *Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, 1ª Edição. Coimbra. Coimbra Editora: pág. 48 64

MARQUES, Paulo e SARMENTO, Joaquim (2015) O recebimento do IVA e o crime de abuso de confiança fiscal :uma reflexão sobre o acórdão uniformizador de jurisprudência do supremo tribunal de Justiça, de 29 de Abril de 2015 [Consult. 22 agosto. 2015]. Disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/07/20150708-ARTIGO-JULGAR-Comenta%CC%81rio-ao-aco%CC%81rda%CC%83o-TConst-uniformizac%CC%A7a%CC%83o.pdf>

MARQUES, Vítor (2008), O Crime de insolvência dolosa perspetiva pericial e forense, ISCA Aveiro, tese de mestrado Contabilidade-Auditoria. [Consult. 12 agosto. 2015]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10773/9172>

MINISTÉRIO das Finanças (2014), *Relatório de atividades desenvolvidas combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras- 2013*, Gabinete Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa

MINISTÉRIO das Finanças (2015), *Relatório de atividades desenvolvidas combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras- 2014*, Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Lisboa. pág 34, 35

MIRANDA, António (2013), “O Combate à Fraude e Evasão Fiscais, A atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos”, dissertação de mestrado em auditoria ISCA Porto [Consult. 20 agosto. 2015]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.22/2011>

MITRIC, Milos; Stankovic, Aleksandra; Lakicevic, Andrijana (2012), “Forensic Accounting- the Missing Link in Education and Pravtice”, *Journal for Theory and Practice Management* nº 65 pág 41-50, pesquisado em 29-04-2015, disponível em http://www.management.fon.rs/management/e_management_65_engleski_05.pdf

MOREIRA, Nuno (2009), Tese: “A forensic accounting em Portugal – evidências empíricas” dissertação de mestrado na Universidade do Minho. [Consult. 28 agosto. 2014]. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/10948/1/tese.pdf>,

MOURA; Herval *et al.* (2004), “Auditoria de Fraude: instrumentos na prevenção de fraudes contra as empresas”. X congresso de contabilidade. Estoril.

NABAIS, José Casalta (2004), *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina;

PEREIRA, Manuel H. Freitas (2013), *Fiscalidade*. Coimbra: Coimbra Almedina

PEREIRA, Viviane Fernandes *et al.* “Procedimentos de prevenção de fraude contábil numa empresa de comércio exterior.”

PESSOA, Fernando (1926) 1ª Publ. In Revista de Comércio e Contabilidade, nº 2 e 3. Lisboa: 25-2-1926 e 25-3-1926

PIMENTA, Carlos (2009), “Esboço de quantificação da fraude em Portugal”. (E. Humus, Ed.) [Consult. 25 abril. 2015]. Disponível em: <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/wp-content/uploads/2009/02/wp0031.pdf> ,

PINTO, Antonio A. Tolda; BRAVO, J.M Reis (2002): *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Coimbra

PINTO, Rui (2013),: “o crime de fraude fiscal, o impacto na receita pública do estado” [Consult. 25 agosto. 2015]. Disponível em:
http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/3105/1/DM_RuiPinto_2013.pdf

POMBO, Nuno (2007), *A Fraude Fiscal — A Norma incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Coimbra: Coimbra Almedina, 2007, pág. 101.

RAMASWAMY, Vinita (2005), “Corporate Governance and the Forensic Accountant”. CPA Journal 75 (3):68-70.

RIBEIRO, Arnaldo (2009). Contabilidade forense e lavagem de capitais: um estudo da perceção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco

RIBEIRO, Arnaldo *et al.* (2012): “CONTABILIDADE FORENSE: um estudo perceptive na relevância da contabilidade forense na investigação de lavagem de capitais praticadas por organizações criminosas”. xxx conferência interamericana de contabilidade trabalho técnico sobre áreas especiais ii: temas livres de interesse geral. Acedido em 29-04-2015. Disponível em www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rtn-2010.pdf.

RODRIGUES, Ana Maria (2008), “A contabilidade criativa no quadro das orientações contabilísticas atualmente dominantes”- seminário FEUC. Porto pág. 7

RODRIGUES, João (2009): *SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – SNC*: PORTO EDITORA

ROQUE, Pedro (201x), “Auditor Forense: Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal”, [Consult. em 28 de abril 2015], Disponível em www.otoc.pt/news/comcontabaudit/pdf/128.pdf. (o documento não faz referência à data)

SANTOS, Cláudia (2001), *O crime de colarinho branco*. Coimbra: Coimbra Editora

SILVA, Germano Marques (2009): *O direito Penal tributário*, Universidade Católica

SILVA, ISABEL MARQUES DA, (2010: 79 e 80). - *RGIT*, in cadernos IDEFF, n.º 5, 3.ª Edição, Almedina,

SILVA, Gonçalo (2013), “Auditoria forense: necessidades atuais e futuras”. [Consult. 28 agosto. 2014]. Disponível em <http://comum.rcaap.pt/handle/123456789/5858>

SILVA, Paulo (2014), “A Tentativa na Fraude Fiscal”, Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa Dissertação de mestrado em Direito, na U. Católica Portuguesa. [Consult. 28 agosto. 2015]. Disponível em:
<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16232/1/A>

SILVA, Robson (2011) *CONTABILIDADE FORENSE NO BRASIL: Uma proposição de metodologia*, [Consult. 28 agosto. 2015]. Disponível em
http://up.mackenzie.br/fileadmin/user_upload/imported/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/Robson_Maciel_Silva.pdf

SINGLETON, Tommie W., [et al.], 2010, *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. USA, John Wiley & Sons, 2010 <http://books.google.pt/books?id=eUgZhZac-4sC&printsec=frontcover&dq=Fraud+Auditing+and+Forensic+Accounting&hl=pt-PT&sa>

SOUSA, Jorge e SANTOS, Manuel (2003), *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Áreas Editora, pp 633-656

SOUSA, Susana (2006), *OS CRIMES FISCAIS Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN 978-972-32-1432-6.pag 54-73, 84-85; 120-147, e 300-317.

TABORDA, Daniel (2002), *Auditoria Forense*, III Mestrado em Contabilidade e Auditoria na Universidade Aberta. Pág. 69

TABORDA, Daniel, (2004), “A Auditoria Forense como resposta a exigências públicas prementes”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 52, Julho de 2004, pág. 51-55.

TEIXEIRA, Carlos e GASPAR, Sofia (2011): *in Comentário das Leis Extravagantes*, volume 2, Lisboa, pág. 456.

JURISPRUDÊNCIA in www.dgsi.pt :

Acórdãos do Tribunal da Relação de Coimbra

- Processo 24/06.4IDGRD.C1, de 15-12-2010
- Processo 1036/06.3TAAVR.C1, de 19-01-2011
- Processo 142/09.7IDCBR.C1, de 21-09-2011
- Processo 720/08.1TACBR.C1, de 07-03-2012
- Processo1133/10.0IDLRA.C1, de 28-03-2012
- Processo 105/11.2IDCBR.C1, de 02-10-2013
- Processo 49/08.5IDAVR.C2, de 22-01-2014
- Processo 17/08.7IDLRA.C1, de 21-01-2015

Acórdãos do Tribunal da Relação de Évora

- Processo 1100/08-1, de 30-06-2009
- Processo 118/09.4IDFAR.E1, de 08-04-2010
- Processo 54/09.4IDBJA.E1, de 13-01-2011
- Processo 4/10.5IDFAR.E1, de 08-01-2013
- Processo 385/09.3.IDFAR.E1, de 29-01-2013
- Processo 362/11.4IDFAR.E1, de 24-02-2015

Acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães

- Processo 352/02.8IDBRG.G1, de 18-05-2009
- Processo 137/09.0IDBRG, de 13-06-2011
- Processo 99/07.9TAFAF.G1, de 28-05-2012
- Processo 116/08.5DBRG-A.G1, de 04-07-2012
- Processo 103/11.6IDBRG.G1, de 03-12-2012
- Processo 412/11.4IDGRG.G1, de 18-03-2013
- Processo 520/11.1IDBRG.G1, de 22-04-2013
- Processo 267/10.6IDBRG.G2, de 17-06-2013

- Processo 250/12.7IDBRG.G1, de 31-03-2014

Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa

- Processo 115/11.0IDLBSB.L1-3, de 17-10-2012
- Processo 496/11.5IDLBSB.L1-3, de 17-04-2013
- Processo 169/09.9IDFUN.L1-5, de 07-05-2013
- Processo 709/08.0IDFUN-A.L1 – 3, de 25-02-2015
- Processo 2168/10.9IDLBSB.L1-5, de 24-03-2015

Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto

- Processo 65/05.9IDAVR.P1, de 16-03-2011
- Processo 70/05.5IDVR.P1, de 23-03-2011
- Processo 67/10.3IDPRT.P1, de 18-09-2013
- Processo 1048/08.2TAVFR.P4, de 19-02-2014
- Processo 6319/11.8IDPRT.P1, de 26-02-2014
- Processo 7010/11.0IDPRT.P1, de 26-11-2014
- Processo 2689/13.1IDPRT.P1, de 14-01-2015
- Processo 250/13.0IDAVR.P1, de 21-01-2015

Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça

- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proc.º: 02P4218, de 12-12-2002
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça 07P4080, de 09-04-2008 (DR, Iª SÉRIE, Nº 94, 15-05-2008, P.2672-2680.)
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2012, de 12-09-2012 (DR Nº 206, SÉRIE I, 24.10.2012)
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015, de 29-04-2015 (Processo 85/14.2YFLSB) (DR, 1.ª série — N.º 106 — 2 de junho de 2015)

Acórdãos do Tribunal Constitucional:

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 146/2011, de 22-03-2011
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 216/2013, de 11-04-2013
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 171/2014. D.R. n.º 51, Série I de 2014-03-13

LEGISLAÇÃO in www.portaldasfinancas.gov.pt

Código do imposto sobre o valor acrescentado

Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Lei Geral tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias

Portarias:

- **Portaria 1446-C/2001**, de 21 de Dezembro - I Série B- Regula os preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade.
- **Portaria 321-A/2007**, de 26 de Março - I Série- Cria o ficheiro modelo de auditoria tributária prevista no n.º 8 do artigo 115.º do CIRC, com a redação dada pelo D.L. n.º 238/2006, de 20/12,
- **Portaria n.º 1192/2009**, de 08/10 - Série I - n.º 195- Primeira alteração à Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março, que cria o ficheiro modelo de

auditoria tributária prevista no n.º 8 do artigo 115.º do Código do IRC, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro;

- **Portaria n.º 363/2010** - 23/06- Regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação do CIRC.
- **Portaria n.º 22-A/2012** - 24/01- Altera a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação a que se refere o n.º 9 do artigo 123.º do CIRC
- **Portaria n.º 382/2012**, de 23 de novembro, DR n.º 227 – Série I- Segunda alteração à Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, que cria o ficheiro modelo de auditoria tributária prevista no n.º 8 do artigo 115.º do Código do IRC, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de dezembro
- **Portaria n.º 160/2013** - 23/04- Terceira alteração à Portaria n.º 321-A/2007 de 26 de março que cria o ficheiro modelo de auditoria tributária e segunda alteração a Portaria n.º 363/2010 de 23 de junho que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação do CIRC,
- **Portaria n.º 274/2013**, de 21/08 - altera a estrutura de dados constantes do anexo à Portaria n.º 321 -A/2007, de 26 de março.
- **Portaria n.º 340/2013** - 22/11- Quarta alteração à Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Outra LEGISLAÇÃO

- **in <http://www.pgdlisboa.pt/leis>**
Código Penal
Código do processo Penal
- **In <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/crp.html>**
Constituição da Republica Portuguesa
- Diretiva n.º 2/2013. D.R. n.º 189, Série II de 2013-10-01 Ministério Público - Procuradoria-Geral da República