

A ausência de contabilidade e a fraude fiscal

Por Mário Januário

As consequências de não ter contabilidade que valha como tal serão bem menos graves do que tê-la? Como pode exigir-se à administração tributária a produção e recolha da prova de factos ou negócios quando não houve registo contabilístico? Os erros e omissões nas contabilidades ou nos sistemas de informação das empresas não serão de imputar aos empresários e, eventualmente, aos TOC e ROC? Estas são algumas das vertentes abordadas neste trabalho e que devem merecer, da parte dos profissionais, uma leitura atenta.



Mário Januário
Director de Finanças

Após uma recente troca de impressões com o amigo e senhor vice-presidente da CTOC, Armando Marques, decidimos disponibilizar para efeitos de publicação o texto que se segue sobre a temática em referência e que, em boa medida, serviu de suporte a várias das nossas intervenções ao longo de 2007 no Porto e em Lisboa, em conferências e acções de formação

para elementos da gestão e inspecção tributária da DGCI, dirigentes e inspectores da Polícia Judiciária, para Magistrados Judiciais e do Ministério Público e, por fim, no CEJ (Centro de Estudos Judiciários) para os jovens auditores de Justiça que, terminando o seu curso, terão entretanto a honrosa, quão difícil, missão de dirigir investigações, acusar arguidos e julgar, condenando ou absolvendo, o comportamento de pessoas e empresas, enquanto Magistrados do Ministério Público e Magistrados Judiciais.

O trabalho foi, naturalmente, amputado no conteúdo da sua última edição. Com mais de 30 páginas não haveria, obviamente, espaço na revista «TOC».

Sacrificámos matérias como «Os elementos contabilísticos enquanto prova dos crimes fiscais», «A omissão de custos e proveitos na contabilidade e a verdade material em Direito Tributário versus Direito Penal» e «A judicialização legal da AT, enquanto órgão de polícia criminal.» Mas não foi fácil sujeitar matérias à impiedosa tesoura da amputação, sabendo que no universo de mais de 70 mil Técnicos Oficiais de Contas (TOC), muitos haverá para quem essas matérias ainda teriam interesse.

Por outro lado, também a forma foi retocada por razões óbvias: deixou de ser «A inevitável tributação indiciária e a prova do crime de fraude fiscal» ou «A aquisição da prova através da Contabilidade» na criminalidade tributária, por exemplo, para ser a que agora é (podendo ser outra) e, também, a abordagem das matérias foi ajustada aqui e ali. Porquê?

Porque, naturalmente, estamos perante um universo de especialistas das contas das empresas. Algumas das análises feitas para aqueles auditórios não fariam grande sentido aqui, para os TOC que tenham a paciência ou a necessidade de nos ler.

Isto assim reflectido resultou claro da citada troca de impressões que o trabalho teria eventual interesse para os membros da CTOC. Ele aí está, exposto e despretensioso.

Com efeito, aos TOC nada temos a dizer ou a comunicar sobre as contas, sobre o seu quadro jurídico na lei comercial e fiscal, mas algo a aprender e, relativamente a muitos deles, o mesmo se passará no plano do Direito Penal e do Direito Processual Penal, em vista da sua formação académica.

Todavia, como é hábito afirmar-se, «ninguém sabe tão pouco que não tenha para ensinar, nem tanto que não tenha para aprender.»

Este trabalho tem, assim, muito a ver com a nossa experiência, adquirida ao longo de mais de 14 anos, a pensar e aplicar metodologias de investigação criminal fiscal, com mais e menos sucesso, a partir de situações de ausência de contabilidade ou de puras simulações desta.

Aqui, alguma coisa teremos a partilhar também com os leitores da revista «TOC».

Por exemplo, a tributação indiciária que adiante abordaremos, pressupõe a existência de situações de economia informal, paralela, subterrânea.

Ou seja, de empresas que, sendo verdadeiras no plano jurídico e também no plano económico, não deixam rasto escrito numa parte ou da totalidade da actividade efectivamente desenvolvida.

Pressupostas não estão aqui, pois, aquelas empresas que, existindo no plano jurídico e mesmo no cadastro fiscal da DGCI, não existem, de facto, no plano económico porque não desenvolvem, (nem podem desenvolver), efectivamente qualquer actividade económica por não possuírem capacidade instalada como é o caso, por exemplo, das conhecidas *missing trader*.

Essas são contas de outro rosário não menos importante, mas delas não tratamos aqui.

Os pressupostos legais e os objectivos da inspecção tributária: questões prévias

Pressupostos legais da existência e acção da inspecção - Sabemos como a CRP (Constituição da República Portuguesa), na sua vertente tributária, acolhe e consagra dois princípios fundamentais, diremos básicos: certeza e segurança por um lado, e justiça social, por outro.

Lembramos que, tendo em vista a realização do primeiro, (certeza e segurança) estabelece, conseqüentemente, a regra fundamental da autotributação e o seu corolário da legalidade tributária, com dois aspectos importantes: preeminência de lei (art. 103.º, n.º 2) e reserva de lei (art. 165.º, n.º 1 al. i).

O invocado princípio da legalidade tributária implica duas óbvias conseqüências práticas: por um lado, que a lei preeminente fixe, para cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (103.º, n.º 2) e, por outro, que tal lei garanta o direito de resistência dos cidadãos contribuintes ao pagamento dos impostos cuja criação e cobrança se não faça pelas formas legalmente previstas (art. 21.º e 103.º, n.º 3).

Quanto à defesa e realização do segundo princípio fundamental, (justiça social) a CRP consagra a solução da igualdade tributária.

Todavia, será interessante lembrar e analisar, ainda que muito rapidamente, esta igualdade em cada um dos seus lados: o lado da igualdade

formal perante a lei, pressuposto histórico hoje adquirido e comumente aceite e que a CRP acolhe nos artigos 12.º, n.º 1 e 13.º, n.º 1, como sabemos, e o lado da igualdade material que, pressupondo aquela igualdade formal como base ou ponto de partida, prossegue objectivos personalizantes do sistema fiscal. Logo, cada cidadão deve pagar impostos de acordo com a sua capacidade contributiva e daí a sua progressividade e a sua função redistributiva (104.º, n.º 1). Depois, cada empresa será tributada fundamentalmente pelo seu rendimento real (104.º, n.º 2). Parece-nos, pois, que só à luz destes princípios fundamentais da CRP se alcançará o exacto sentido e alcance das soluções e princípios da LGT (Lei Geral Tributária – DL n.º 398/98, 17/12), particularmente na parte mais directamente aplicável à inspecção tributária e, depois, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), consagrado no DL n.º 413/98, de 31/12.

Diremos, em jeito de primeira conclusão, que o procedimento inspectivo, tendo como base ou pressuposto os princípios da autotributação, da legalidade tributária e da igualdade formal, prossegue especificamente objectivos de igualdade material perante a lei.

Ou seja, a inspecção tributária, de *per si*, existe como importante instrumento ao serviço dessa igualdade, perseguindo, não a verdade formal, mas a verdade material. Neste sentido, poderemos mesmo afirmar que ela – a inspecção tributária – não existe por causa do princípio da legalidade, mas por causa do princípio da igualdade.

Pressupostos legais da acção inspectiva: a legalidade, a proporcionalidade e a adequação - Na verdade, o legislador da LGT e do RCPIT partiu da igualdade formal para atingir a igualdade material e, logo, da verdade formal para lograr a verdade material, sem prejuízo das garantias e dos meios de defesa dos administrados: cidadãos e empresas inspeccionadas.

Ou seja, a administração inspectiva no seu procedimento, sem estar, em princípio ⁽¹⁾, condicionada ou limitada às iniciativas dos inspeccionados, usa do seu poder/dever inspectivo, investigatório, com vista à descoberta da verdade material e, nisso, tem de conter-se nos limites do que é «legal», «proporcional» e «adequado.» Com efeito, a inspecção tributária não desenvolve a sua acção prática, nem à mercê nem ao

critério dos responsáveis pela função inspectiva, nem à vontade pessoal dos seus agentes – inspectores tributários.

Está, ao contrário, legalmente conformada ou determinada na sua acção prática. Que o mesmo é dizer, o seu *modus faciendi* está todo ele previsto e condicionado pela lei, pela consagração de vários princípios, entre os quais destacamos, com mais interesse para o nosso tema, o princípio da legalidade, da proporcionalidade e da adequação.

O princípio da legalidade tributária - O art. 8.º da LGT enuncia este princípio consagrado na CRP nos termos acima referidos, mas de uma forma mais ampla e abrangente. Alarga as matérias que lhe devem obediência, nomeadamente, a definição dos crimes fiscais, o regime geral das contra-ordenações, bem como a liquidação e cobrança de tributos, incluindo os prazos de caducidade e prescrição; a regulamentação das figuras de substituição e responsabilidade tributária; a definição de obrigações acessórias; a definição de sanções legais sem natureza criminal e, finalmente, as regras de procedimento e processo. Na verdade, o âmbito desta norma do art. 8.º da LGT é de tal modo amplo que será difícil imaginar algo fora dele. A tese de que só os quatro elementos essenciais do imposto (referidos no citado n.º 2 do art. 103.º da CRP) estavam sujeitos ao princípio da legalidade está hoje definitivamente ultrapassada face a esta norma da LGT.

O princípio da proporcionalidade/da adequação - Este importante princípio também ele conformador da acção inspectiva, tem o seu regime

consagrado na CRP – art. 266.º, n.º 2; na LGT – artigos 55.º, 59.º e 63.º, n.º 3; no CPPT – art. 46.º e ainda no RCPIT – art. 7.º.

Os três grandes objectivos legais da inspecção, que adiante veremos, não podem ser prosseguidos senão através de acções que sejam elas a um tempo, para além de legais, adequadas à consecução desses objectivos e também proporcionais ao que legalmente se pretende.

Não pode a administração inspectiva, ao arripio da lei, impor aos contribuintes obrigações e comportamentos que sejam, por um lado, inadequados e, por outro, excessivos, desnecessários ou inúteis, no todo ou em parte, ao fim inspectivo em vista.

Deve, assim, a administração tributária, na pessoa dos inspectores, adoptar o critério da justa medida dos sacrifícios em vista do interesse público prosseguido, perturbando o mínimo possível a actividade normal do contribuinte sob inspecção. Importa, por isso, ver agora quais os objectivos legais da inspecção tributária.

Quanto aos legais objectivos da inspecção tributária, será pertinente questionar o seguinte: para que existe ou para que serve a inspecção tributária? Quais os objectivos acolhidos na lei que, em concreto, justificam a sua acção legalmente condicionada nos termos acabados de ver?

A LGT, no seu art. 63.º, tem uma resposta genérica. Preceitua que a inspecção abrange as diligências necessárias ao «apuramento da situação tributária dos contribuintes.»

Depois, o RCPIT, no seu art. 2.º, n.º 1, ampliando e desenvolvendo o estabelecido na LGT, dispõe que «o procedimento de inspecção tributária



visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.» Atentando no conteúdo deste normativo descreveremos, sem qualquer dificuldade, três dimensões ou objectivos essenciais:

a) – Observação das realidades tributárias, portanto, com existência ontológica, quer tenham sido declaradas quer não tenham sido declaradas em parte ou mesmo no todo e, verificando-se esta última hipótese, teremos, pois, a designada economia subterrânea, informal ou paralela. Não será tanto a designação que importa, mas, e sobretudo, a respectiva substância.

b) – Verificação do cumprimento das obrigações tributárias, objectivo que emerge do anterior: só após o confronto da realidade com o declarado ou não declarado de todo, se poderá concluir pelo nível de cumprimento fiscal ou ausência parcial ou absoluta desse cumprimento fiscal.

c) – Prevenção das infracções tributárias, terceiro e último objectivo da inspecção tributária que tem duas faces muito concretas: a de, concretizando os dois anteriores, por um lado, promover o sancionamento das infracções verificadas no passado e a de, por outro, evitar infracções futuras. Estará aqui bem evidente o fim da prevenção, especial e geral, das penas.

A ausência de contabilidade e a inevitável tributação indiciária - critérios legais e as provas dos crimes de fraude fiscal

São frequentes (todos o sabemos) as situações em que, no plano do procedimento inspectivo, não houve, como não há, qualquer alternativa legal que não seja a aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria tributária, face à fundamentada insuficiência e incorrecção da contabilidade ou do sistema de informação das empresas. Ou há simples vestígios ou elementos dum sistema de informação – contabilidade ou mera escrita – muito flexível e sempre pronto a ajustar-se à medida do que é conhecido pela AT, ou ele existe efectivamente, porventura imaculado do ponto de vista formal, mas o seu conteúdo é completamente desconfirmado pelas provas e/ou indícios recolhidos a montante ou a jusante da empresa objecto de inspecção.

Estamos, pois, em qualquer das hipóteses, face a casos de economia informal, paralela ou subter-

rânea, efectivamente desenvolvida, com a clara intenção (dolo) de se subtrair à tributação.

Estima-se que esta economia informal representa em Portugal 22,5 por cento do PIB, mais do que generalidade dos países da OCDE, tanto quanto em Espanha, menos do que em Itália (27 por cento) e na Grécia (28,5 por cento).

A média não ponderada da economia paralela nos países da OCDE era, em 2002, de 16,7 por cento do PIB, valor que não tem parado de subir. Por exemplo, em Portugal, segundo a mesma fonte ⁽²⁾, ela era de 15,9 por cento em 1990, tendo subido para 22,5 por cento em 2002.

Nestas situações de ostensiva ou dissimulada economia paralela, a inspecção tributária não tem outra saída legal que não seja, observando os já referidos princípios legais e todo o regime dos artigos 81.º a 85.º da LGT que aqui damos por reproduzido, a utilização ou o recurso à tributação indiciária, procedimento tão legal, entendamo-nos, quanto o da tributação através da avaliação directa resultante dum idóneo sistema de informação da empresa.

O problema nem se coloca em termos de faculdade ou oportunidade na aplicação dos métodos indiciários.

Face ao interesse público da tributação, tem de, nos casos previstos na lei e aqui abordados, aplicar tais métodos. Trata-se, pois, de um poder/dever da AT.

Sabemos, é certo, que o procedimento da avaliação indirecta é sempre de carácter subsidiário em relação à avaliação directa que visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação ⁽³⁾ (LGT 81.º, n.º 1 *in fine* e art. 85.º n.º 2), mas isso não significa que a inspecção tributária não tenha de o aplicar, quando o mesmo surja como *ultima ratio*, ditada pela lei, face ao interesse público da tributação.

Na verdade, estabelece o n.º 2 do art. 83.º da LGT que a «...avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de *indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*» (o itálico é nosso), sendo certo que, nos termos do art. 72.º da mesma Lei Geral «o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito.»

Depois o legislador, nos termos do n.º 3 do art. 74.º da mesma LGT, parece ter sido sufi-

cientemente claro quando estabeleceu o regime da repartição do ónus da prova nos casos de aplicação dos métodos indiciários quando estabelece que «em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.»

Isto é, tem a AT de provar a existência dos pressupostos legais da aplicação do método de avaliação indirecta e o contribuinte terá, à sua conta, o encargo de provar que a quantificação do valor tributável encontrado é excessivo.

Das várias hipóteses acolhidas na LGT em que é lícito à inspecção lançar mão dos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, vamos aqui abordar apenas duas, justamente aquelas que passam por:

- Não haver sistemas de informação (contabilidade ou escrita) dignos desse nome ou;
- Haver sistemas de informação com omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados e, por isso mesmo, não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Estas duas situações acontecem com muita frequência, como não pode deixar de ser, face ao aumento da economia paralela na OCDE e, particularmente, em Portugal.

As duas representaram mais de 90 por cento dos casos de tributação indiciária em 2005 ⁽⁴⁾ e, o essencial do seu regime jurídico, está claramente previsto nas normas dos art.^{os} 75.º, 87.º e 88.º da LGT.

Com efeito, se é certo que se presumem «...verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, *bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita* (o itálico é nosso), quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.» (art. 75.º, n.º 1 da LGT).

Não é menos certo que essa presunção de verdade e de boa-fé já não se verifica quando essas «... declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo...» e o «... contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa

da prestação de informações» (alíneas a) e b) do n.º 2 do citado art. 75.º).

Sabemos que a avaliação indirecta só pode aplicar-se nos casos previstos no art. 87.º da LGT e, (relevante para as duas hipóteses aqui abordadas), a sua alínea b) autoriza essa aplicação quando existir «...impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto», sendo certo que essa impossibilidade pode resultar, nos precisos termos das alíneas a) a d) do art. 88.º da LGT a seguir transcritas, das anomalias e incorrecções quando as mesmas inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação; (Confrontar com o conteúdo das alíneas do n.º 1 do art. 103.º do RGIT).
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.»

Em qualquer uma das duas hipóteses (inexistência, na prática, de contabilidade ou existência de contabilidade desconfirmada), subsumíveis na previsão da alínea a) acima transcrita, a inspecção tributária terá de:

- Verificar directamente os factos pressupostos legitimadores do recurso aos métodos indirectos, especificando os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável (art. 77.º, n.º 4 da LGT);
- Cruzar informações disponíveis, a montante e a jusante, da empresa inspeccionada (e mesmo nesta se tem algum sistema de informação ⁽⁵⁾) e juntar as provas documentais e pessoais possíveis;

- Aplicar um ou mais dos critérios previstos no art. 90.º da LGT que aqui se dão por reproduzidos;
- Chegar a valores tributáveis, naturalmente queridos pelo legislador e que serão os mais próximos dos valores reais;
- Explicar e fundamentar tudo (art. 77.º, n.º 1 da LGT) em relatório e seus anexos documentais, elaborado nos precisos termos do art. 62.º do RCPIT.
- Relatório este que, sendo um suporte técnico elaborado por uma entidade competente em razão da matéria – a inspecção tributária (artigos 61.º e 63.º da LGT e artigos 16.º e seguintes do RCPIT), serve duas finalidades:

- No plano inspectivo, de suporte à prática dos actos tributários;

- No plano do processo de inquérito criminal (ao qual é junto como anexo ao parecer fundamentado a que se refere o art. 42.º, n.º 3 do RGIT) servirá também à quantificação da vantagem patrimonial indevida, indispensável à acusação e, depois, à eventual pronúncia e condenação dos arguidos no mesmo processo.

Feito isto nos termos da lei aplicável, terá a administração tributária chegado a um importante e vasto conjunto de provas indiciárias ou por presunções, cuja análise teórica e conceptual, por razões de tempo, espaço e qualidade dos destinatários, aqui nos dispensamos de abordar. Diremos apenas que, exactamente por serem provas indiciárias ou por presunções, não são provas directas, redondas, inquestionáveis, sobretudo se relativas a prestações imateriais, mas, ainda assim, as possíveis e as queridas pelo legislador como solução para casos extremos de economia paralela em parte ou no todo, voluntariamente desenvolvida pelos agentes económicos e cujos efeitos jurídicos nos parece, elementarmente, não poderão deixar de lhe ser imputados, quer no plano do procedimento inspectivo quer no plano do processo penal.

Falámos acima de prestações imateriais. Sabemos todos como as dificuldades probatórias aumentam exponencialmente quanto a factos negativos ou no caso dessas prestações imateriais: as provas da construção duma fábrica, por exemplo, só porque ela existe ostensivamente, serão bem mais fáceis e directas do que, por exemplo, as provas da alegada execução efectiva dum contrato de prestação de serviço no



âmbito do planeamento fiscal (agressivo ou nem por isso) e nas áreas do *import-export*, estudo de mercados, apoio à gestão, etc.

Mas, que nos seja permitido fazer, aqui e agora, rápido cotejo entre os conteúdos dos quadros normativos que permitem lançar mão da tributação indiciária, acabados de mencionar, e o conteúdo factual acolhido nos tipos de ilícito criminal da fraude fiscal.

Valerá a pena fazer, ainda que muito sumariamente, este confronto ou comparação.

Como sabemos, o artigo 103.º do RGIT tipifica a fraude fiscal (simples) nos seguintes termos:

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

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros ⁽⁶⁾ de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; (Confrontar esta alínea bem como as seguintes com as alíneas a) e b) do art. 88.º da LGT).

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

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

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15 mil euros.

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

Se bem atentarmos nas condutas ilegítimas aqui referidas, isto é, nos comportamentos genericamente descritos nas alíneas do n.º 1 desta norma, daremos conta de que são justamente aquelas que, de modo claro, manifestam uma intenção de fraude e que levaram e levam na prática de muitas empresas:

- A que não haja qualquer registo contabilístico ou,

- A que alguns desses registos não existam com o fim de ocultar a verdade material dos negócios da empresa perante terceiros, nomeadamente perante o Estado credor fiscal e, por isso, não foram declarados à administração fiscal, no todo ou em parte.

Atente-se, particularmente, no conteúdo da alínea b) do art. 88.º da LGT acima transcrita.

Vem, depois, o mesmo RGIT no art. 104.º tipificar a fraude fiscal qualificada nos seguintes termos:

«1 - Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;

f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 - A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.

3 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.»

Como sabemos, esta norma do art. 104.º transforma a fraude simples em fraude qualificada sempre que se verifiquem, pelo menos, duas das circunstâncias aqui referidas, agravando a moldura penal, com todas as consequências legais, nomeadamente ao nível da prescrição do procedimento penal (art. 21.º, n.º 2 do RGIT e art. 118.º do CP) e ao nível da eventual dispensa ou atenuação especial da pena (artigos 22.º e 44.º do RGIT).

O n.º 2, por sua vez, estabelece (e bem) que esta pena agravada seja aplicada também aos casos em que a fraude se realize através do conhecido mecanismo, para não dizer chafurdeiro, das facturas falsas.

Os custos suportados e as facturas falsas contabilizadas em sua substituição - a verdade material e procedimentos práticos alternativos

Vimos no ponto anterior a ausência de contabilidade que valha como tal e a inevitabilidade da tributação indiciária, relacionando essa matéria com o preenchimento e prova dos crimes de fraude fiscal.

Veremos, aqui, a matéria dos custos efectivamente suportados (indispensáveis à obtenção dos proveitos), cujos registos estão omitidos na contabilidade e, em seu lugar e de montante mais ou menos aproximado, as facturas falsas objecto de contabilização nas empresas.

Como proceder, em sede de inspecção tributária e em sede de investigação criminal fiscal, tendo presente, como não poderá deixar de ser, o importante quadro de referência da verdade material?

Desde logo, aquém e além do que possa vir recorrido, contestado, reclamado ou impugnado pelas empresas e, logo, observando o disposto no art. 58.º da LGT, não será difícil à AT, enquanto tal e enquanto órgão de Polícia Criminal, verificar e concluir pela contabilização dos custos falsos e pela necessária existência dos custos verdadeiros omitidos à contabilidade.

Bastará atentar, por exemplo, nos rácios do sector económico em que se insere a actividade da empresa sob inspecção e investigação, nas taxas de rentabilidade fiscal (7) do respectivo sector e numa projecção de custos em função das condições concretas do exercício de actividade, para retirar a conclusão, sustentada, de que as facturas falsas contabilizadas substituem, clara e inevitavelmente, os custos reais incorridos e não registados na contabilidade.

Assim, pergunta-se: a alternativa será corrigir fundamentadamente os custos contabilizados, subtraindo o valor das facturas falsas e contar com as provas directas, redondas da respectiva falsidade que serve a AT, confortavelmente, no plano da inspecção e da quantificação dos impostos a pagar e da vantagem patrimonial indevida para o processo de inquérito, alternativa que levará a impossíveis taxas de rentabilidade fiscal e ao ostensivo sacrifício da verdade material, com tributações em valores inadmissíveis que roçarão a extorsão fiscal ou, em vez disso, desconsideramos, fundamentadamente, a contabilidade à míngua da sua credibilidade e tributamos por métodos indiciários, sem prejuízo de aproveitar e relevar a prova da falsidade das facturas falsas observando o princípio da subsidiariedade já referido.

Qual o caminho a seguir?

Nesta última alternativa temos, é certo, o desconforto da tributação indiciária e da prova indirecta em termos de direito penal adentro do processo de inquérito e teremos sempre, (terá sempre a AT contra si), o argumento fácil de que, se a AT concluiu inequivocamente pela falsidade das facturas falsas contabilizadas e pela verdade dos custos reais incorridos e não contabilizados, tinha a estrita obrigação de descobrir quem forneceu efectivamente aqueles bens ou serviços, em que momento e porque valor com vista à sua efectiva tributação.

Só que, é bom lembrá-lo, a economia paralela ou informal, já acima referida, não deixa registo

ou rasto contabilístico que se veja e os empresários, no meio das suas muitas obrigações fiscais, não têm a obrigação de mostrar a alma e, ao contrário, têm, como sabemos, o sagrado direito ao silêncio no processo penal.

Daí que, nos casos *sub judice*, se nos afigure, pese embora as dificuldades e o desconforto referidos, deve a AT, na tributação, aplicar métodos indiciários nos termos da LGT, em nome da verdade material.

É que foi mister suportar custos para obtenção dos proveitos (ver a noção de custos no art. 23.º do CIRC), e aqueles custos efectivos podem presumir-se na tributação indiciária, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 90.º da LGT.

E perguntar-se-á: essa tributação indiciária acontecerá ou deverá acontecer, qualquer que seja a quantidade e o valor das facturas falsas e dos custos reais correspondentes? (8)

A nossa resposta será: não! Mas, para casos em que esse valor se aproxime dos 50 por cento do volume dos custos das empresas, hipótese em que o sacrifício da verdade material seria desproporcionado, achamos que a tributação indiciária será o procedimento legal a utilizar. Menos do que esse valor, será de avaliar, caso a caso.

Chegados aqui, e em jeito de síntese prática, será ocasião de vermos, agora, dois casos em que, no plano inspectivo, num deles a administração tributária aplicou, inevitavelmente, métodos indirectos de avaliação da matéria tributável e, no outro, apenas correcções técnicas ou meramente aritméticas (9).

Em qualquer deles, houve processo de inquérito criminal fiscal, como legalmente não pode deixar de ser, cujo resultado final foi muito diferente.

Por razões óbvias vamos ser telegráficos, não deixando notas que levem à violação do sigilo profissional fiscal ou do segredo de justiça legalmente previstos.

A tributação indiciária e por correcções técnicas versus decisão final dos processos de inquérito por crime de fraude fiscal: dois casos práticos em confronto

Temos presentes dois entre muitos casos em que, no plano do procedimento inspectivo, não houve e não há alternativa legal que não fosse ou não seja a aplicação de métodos indirectos

de avaliação e de correcções técnicas. Lembremos que o procedimento administrativo tributário está (e bem) todo ele estritamente vinculado à lei.

Caso prático de tributação indiciária versus processo de inquérito por fraude fiscal - A empresa "X" Lda., existindo juridicamente no espaço nacional e no cadastro fiscal da DGCI, através da sua gerência, desenvolveu actividade económica informal que, na maior parte do volume dos seus negócios, podemos qualificar de subterrânea ou paralela já que, nessa medida, deles não fez quaisquer registos contabilísticos. Indicou na declaração de início de actividade à DGCI um TOC mas a quem, alegadamente, não paga a tempo e horas e a quem não entrega uma grande parte dos documentos para contabilizar. Procura comprar e vender sem documentos, portanto no circuito da economia paralela.

Mas quando nas situações em que não pode, de todo em todo, deixar de comprar e vender com documentos por exigência dos fornecedores e clientes, de tais operações só uma pequena parte é objecto de registos contabilísticos.

Não cumpre, pois, a grande maioria das suas obrigações contabilísticas ou fiscais, quer acessórias quer principais.

Dispensamo-nos de indicar, aqui, a bateria de normas jurídicas ostensivamente violadas dos Códigos do IRC, do IRS, do IVA, do Selo, etc.

Perante o conhecimento de um caso destes não tem como não teve a administração tributária outra alternativa que não fosse:

- No procedimento inspectivo, aplicar métodos indirectos de avaliação da respectiva matéria tributável, previstos nas normas da LGT e do RCPIT acima indicadas;

- No procedimento penal, dar início a um processo de inquérito criminal, por fraude fiscal, imediatamente comunicado ao Ministério Público competente (art. 40.º, n.º 3), face à suficiência dos indícios criminais por parte das condutas dos agentes, genericamente descritas e tipificadas no art. 103.º do RGIT.

Foi, entretanto, recolhida e junta a prova documental possível junto das entidades públicas e privadas e, bem assim, a prova pessoal pertinente: depoimentos de testemunhas e declarações dos arguidos.

Com efeito, era praticamente inexistente o sistema de informação, digno desse nome, da empresa inspecionada. Era patente a insuficiência e as muitas incorrecções da contabilidade da mesma. Todo o regime da LGT, dos artigos 81.º a 85.º,

foi *in casu* observado e os pressupostos legais dos artigos 87.º a 88.º foram escrupulosamente cumpridos.

Ou seja:

- Foram verificados, directamente, os factos pressupostos, legitimadores do recurso aos métodos indirectos;
- Foram cruzadas informações disponíveis, a montante e a jusante, da empresa "X" Lda. inspecionada e nela mesma, na medida do que foi possível, tendo sido recolhidas e juntas as provas pessoais e documentais possíveis;
- Foram escrupulosamente aplicados os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que aqui se dão por reproduzidos, quer do lado dos proveitos quer mesmo do lado dos custos ⁽¹⁰⁾;
- Chegou-se a valores tributáveis e a valores de imposto a pagar, conseguidos através dum procedimento legal quer ao nível dos métodos quer ao nível dos critérios, quer ao nível das contas e cálculos efectuados, resultado que – entendemos nós – só pode ser o querido em abstracto pelo legislador e que, no caso, terá sido o mais próximo dos valores reais;
- Explicou-se e fundamentou-se tudo, observando o disposto no art. 77.º da LGT, em relatório e seus anexos documentais, elaborado nos precisos termos do art. 62.º do RCPIT.
- Notificou-se o mesmo para o eventual recurso ao procedimento de revisão nos termos do art. 91.º e seguintes da LGT, sem qualquer resultado prático.

Este relatório, sendo um suporte de informação técnica, elaborado por uma entidade competente em razão da matéria – a inspecção tributária (art. 61.º e 63.º da LGT e artigos 16.º e seguintes do RCPIT) – está dotado da força probatória que lhe é atribuída pela norma do art. 76.º, n.º 1 da LGT e serviu, naturalmente, no plano inspectivo, de suporte à prática dos actos tributários e, no plano do processo de inquérito criminal (ao qual foi junto como anexo ao parecer fundamentado a que se refere o art. 42.º, n.º 3 do RGIT) serviu, também, à quantificação da vantagem patrimonial indevida, indispensável à acusação e, depois, à pronúncia dos arguidos no mesmo processo.

E qual foi a sorte final deste processo de inquérito criminal? Não obstante o esforço de investigação e de recolha da prova possível junta aos autos, foram ainda assim os arguidos acusados dos crimes de fraude fiscal pelo Ministério Público.

Foram depois judicialmente pronunciados pelo Juiz e, no final, absolvidos! Porquê? Porque, se-

gundo o essencial da fundamentação da decisão judicial, «...a administração tributária, tendo o dever de recolher a prova directa dos factos, não o conseguiu, (...) tanto mais que teve de lançar mão dos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável.» Como se isso fosse algo de *extra legem* ou de uso discricionário por parte da administração tributária e não fosse imputável aos arguidos a responsabilidade de não ter contabilidade credível.

Não conseguimos compreender e, por isso, aceitar o essencial da fundamentação de tal aresto judicial, face ao expandido nestes apontamentos, nomeadamente, sobre o regime jurídico da repartição do ónus da prova (art. 74.º, n.º 3 da LGT). Dispensamo-nos, pois, de grandes considerações ou comentários.

Sabemos da existência do princípio da subsidiariedade do art. 85.º da LGT, no caso observado mas, na parte da ausência de registos contabilísticos, não pode o mesmo aplicar-se, por impossível.

Se não existe sistema de informação digno desse nome (contabilidade ou escrita) ou este existe mas não traduz minimamente a verdade material

da empresa, a culpa disso não será dos gerentes, administradores, directores, arguidos nos autos, sob a forma de dolo ou mera negligência?

Caso de tributação aplicando correcções técnicas ou meramente aritméticas versus processo de inquérito criminal por fraude fiscal

A empresa "Y" Lda. existe juridicamente no espaço nacional e consta no cadastro fiscal da DGCI tendo, através da sua gerência, desenvolvido determinada actividade económica.

Tem efectivamente um TOC a quem paga e a quem entrega os documentos para contabilizar, com excepção de um ou outro documento que arrisca omitir à contabilidade e, logo, à tributação.

Cumprе, pois, algumas, senão uma boa parte, das suas obrigações contabilísticas e fiscais, acessórias e principais.

Porém, a AT descobriu na contabilidade de dois dos seus clientes, seis facturas da empresa "Y" Lda., aí contabilizadas no valor global aproximado de 100 mil euros, de transacções efectivamente efectuadas e omitidas à sua contabili-



dade. Logo, aos respectivos proveitos e, assim, à tributação.

Conhecidos os factos, e face à clara violação das normas legais infringidas, nomeadamente do CIRC e do CIVA que aqui nos escusamos de indicar, e colhidas as provas directas desses mesmos factos o que é que, resumidamente, fizemos?

- No plano inspectivo, não necessitámos lançar mão do recurso a métodos indirectos de avaliação nem a lei nos permite tal procedimento. Não foi desconsiderada a contabilidade, apenas aplicámos a correcção técnica ou meramente aritmética da matéria colectável, na medida do valor omitido e documentalmente provado;

- No plano penal, agimos de conformidade com o previsto no RGIT e, em concreto, com o tipo de ilícito criminal, previsto no citado art. 103.º do mesmo diploma, dando início a um processo de inquérito criminal fiscal, logo comunicado ao magistrado do Ministério Público competente, juntando aí, para além dos depoimentos das testemunhas e declarações dos arguidos, os instrumentos do crime colhidos para o efeito;

- Junto dos dois clientes: a) cópias autenticadas das seis facturas; b) provas da sua efectiva contabilização e c) extractos, (positivos nessa parte) das contas-correntes dos respectivos fornecedores (sociedade “Y” Lda.);

- Junto da sociedade arguida “Y” Lda: a) extractos das contas correntes dos seus clientes (negativos nessa parte), e, por fim, cópia da versão final do relatório de inspecção.

E qual foi, neste caso, o desfecho final deste processo de inquérito criminal?

Porque existiam as provas directas, redondas, inquestionáveis, dos factos que a administração fiscal se limitou a recolher e a incluir no processo de inquérito, os arguidos ⁽¹¹⁾ foram acusados com segurança e determinação, judicialmente pronunciados, julgados e, por fim, condenados. Porquê? Porque entendeu o poder judicial que os arguidos, face ao que vem provado, «... bem sabiam que tal conduta omissiva era crime e que, ainda assim, agiram conformando-se com o resultado (...)» etc.

O resultado deste caso não foi para nós nada surpreendente. Achámo-lo normal. Diremos, óbvio. Porém, do confronto com o resultado do caso anterior, resultará medianamente clara a hesitação do poder judicial quando tem de lidar com a prova indiciária em Direito Fiscal e Direito Penal Fiscal. Dispensamo-nos, pois, de quaisquer outros comentários ou considerações.

À excepção de um, porque os resultados práticos atingem inexoravelmente o princípio da

verdade material que temos por conformador da nossa acção quer no plano da inspecção quer no plano da investigação.

É que, quando acontecem omissões aos proveitos e, logo às contabilidades, de valores relativamente elevados (por exemplo, mais de 50 por cento do volume das vendas ou serviços prestados) de facturas verdadeiras (ou mesmo de favor – falsas) e, por causa dos resultados dos processos-crime, se tributarmos, não através de métodos indiciários, mas através de correcções técnicas considerando na contabilidade o respectivo valor, estaremos a violar inevitavelmente aquele princípio.

Para esta conclusão bastará conferir a enorme taxa de rentabilidade fiscal assim obtida e compará-la à taxa média do sector em causa, quando, por aplicação dos critérios do art. 90.º da LGT, no âmbito dos métodos indiciários, tal não aconteceria, como acima deixámos referido.

Reflexões finais

Perante o epílogo bem diferente de cada um destes dois casos, respigados de entre muitos outros da nossa experiência, que nos seja permitido, em jeito de reflexão final partilhada com os leitores da revista «TOC», questionar:

- Os erros, inexactidões, omissões nas contabilidades ou nos sistemas de informação das empresas ou a pura ausência desses sistemas não serão de imputar, com todas as consequências legais, aos empresários e, eventualmente, aos TOC e ROC (que respondem pela sua regularidade técnica nos termos lei), quando não tenham feito a sua parte? (Cfr. v.g. o RGIT art. 6.º e 8.º, a LGT art. 24.º, o DL 452/99, de 5 de Novembro, artigos 6.º, 7.º e 55.º e o DL 487/99, de 16 de Novembro, artigos 40.º e seguintes, especialmente 52.º e 158.º.
- Pressupondo o fim das penas, quer no plano da reintegração social dos delinquentes dos crimes de fraude fiscal quer no plano da prevenção geral quer no plano da prevenção especial, não se estará, com reiteradas absolvições como a do primeiro caso, a promover a economia paralela e o “alcaponismo militante”, diremos mesmo primário, de vão de escada, com os prejuízos que isso tem para o Estado de Direito social?
- Não ficam por essa via os vulgares trambiqueiros e os agentes dos crimes de fraude fiscal a saber, com razoável segurança, que as consequências de não ter contabilidade que valha como tal, serão bem menos gra-

ves do que têm-na, porventura com algumas imperfeições ou omissões, situações em que provavelmente serão condenados?

- Como pode exigir-se a esta (ou a qualquer outra administração tributária), entidade administrativa judicializada para o efeito, a produção e recolha da prova diabólica, directa, de factos, negócios ou transacções de que não houve forma, rasto ou registo contabilístico?
- Se isto acontece assim com as provas documentais ainda subsistentes, não existirão maiores dificuldades e hesitações num tempo de acelerada substituição daquelas, por provas digitalizadas no crescente comércio electrónico de bens e serviços?
- Não será o método da tributação indiciária, quando legal e casuisticamente aplicado, a solução para este problema de fraude fiscal crescente em Portugal, pela via da economia subterrânea?
- Para não assistir à impunidade dos arguidos em muitos destes processos, terá entretanto a administração tributária de arrear caminho nos casos de aplicação dos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável e não proceder criminalmente, apesar da fraude tipificada nos termos dos artigos 103.º e 104.º

do RGIT, mas tão só e apenas no plano das contra-ordenações previstas, residualmente, nos artigos 118.º⁽¹²⁾ e 119.º do RGIT?

- Mas, porque previstas “residualmente”, não representará esse procedimento uma grosseira interpretação e aplicação, para não dizer, violação do RGIT?

Por último, a propósito destas reflexões finais, não resistimos a transcrever parte da intervenção do responsável da DIAP de Coimbra, Euclides Dâmaso, divulgada no jornal «Público» de 1 de Novembro de 2005: «...talvez mercê da sua impreparação ou falta de especialização, os operadores judiciais (juízes em particular) manejam mal os critérios da “prova indiciária ou por presunções” e “barricam-se” fatalmente na exigência de “prova directa” arrasadora de qualquer pretensão punitiva no domínio da corrupção e dos crimes de colarinho branco em geral (...); abstêm-se, quando podiam aprofundar investigações ou acusar, despronunciam, quando deviam pronunciar, ou absolvem, quando deviam condenar, abrindo-se à sombra do princípio *in dubio* ao primeiro assomo de incompreensão.» ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2007)

(1) Esta é a regra. Existe, todavia uma excepção quanto à inspecção a pedido dos contribuintes, cujo regime jurídico se encontra no DL n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

(2) Fonte: Friedrich Schneider, *Size and measurement of the informal economy in countries around the world*.

(3) Os idóneos sistemas de informação das empresas, quando existam, estão dotados duma presunção de verdade material nos termos do n.º 1 do art. 75.º da LGT, presunção legal essa que desaparece, de todo, ou fica condicionada, nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3, respectivamente, da mesma norma legal.

(4) As hipóteses das alíneas c) a f) do art. 87.º representam os casos residuais de aplicação dos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável.

(5) Por força do princípio da subsidiariedade previsto no art. 85.º, n.º 1 da LGT.

(6) Sabemos que a simples inexistência destes livros de contabilidade, sem a ocorrência dos factos de ocultação ou alteração aqui tipificados, será apenas contra-ordenação prevista no art. 120.º do RGIT.

(7) A TRF aqui referida é aquela que resulta do lucro tributável sobre o total dos proveitos (vendas e/ou prestação de serviços). Ou seja, importa saber, conhecer e verificar, na prática de cada sector de actividade económica, qual a parte ou percentagem do valor das vendas e ou dos serviços prestados, que é sujeita à aplicação da taxa do imposto. Assim: TRF= L T / T P.

(8) Outras perguntas ou questões, com pertinência, podem colocar-se. Por exemplo: é dedutível o IVA correspondente aos custos reais presumidos ou o constante das facturas falsas? Sabemos que a resposta, em qualquer dos casos, é negativa, à luz do regime legal da dedutibilidade do IVA. Cfr. art. 19.º, n.ºs 2 a 6 e 35.º CIVA que aqui damos por reproduzidos. Ver também com interesse o art. 47.º, n.º 2 do CIRC, quanto à não dedutibilidade dos prejuízos fiscais de anos anteriores, no lucro tributável apurado por métodos indiciários.

(9) Ver, por exemplo o n.º 14 do art. 91.º da LGT que desaplica o procedimento de revisão da matéria tributável quando há correcções técnicas, visto que este procedimento se aplica particularmente aos casos em que a matéria tributável é encontrada por métodos indiciários.

(10) Por força do princípio da tributação do lucro real ou o mais real possível.

(11) A pessoa colectiva e dois gerentes pessoas singulares, nos termos do art. 7.º, n.º 3 do RGIT

(12) A conduta proibida nestas normas não é, como sabemos, a grave ocultação ou alteração de factos ou valores aos livros de contabilidade, pressuposta na economia subterrânea, mas tão só e apenas a viciação ou alteração dum documento ou de documentos fiscalmente relevantes que não esteja subsumida na previsão do art. 103.º e em que não haja dolo específico exigido pelo n.º 1 deste artigo.