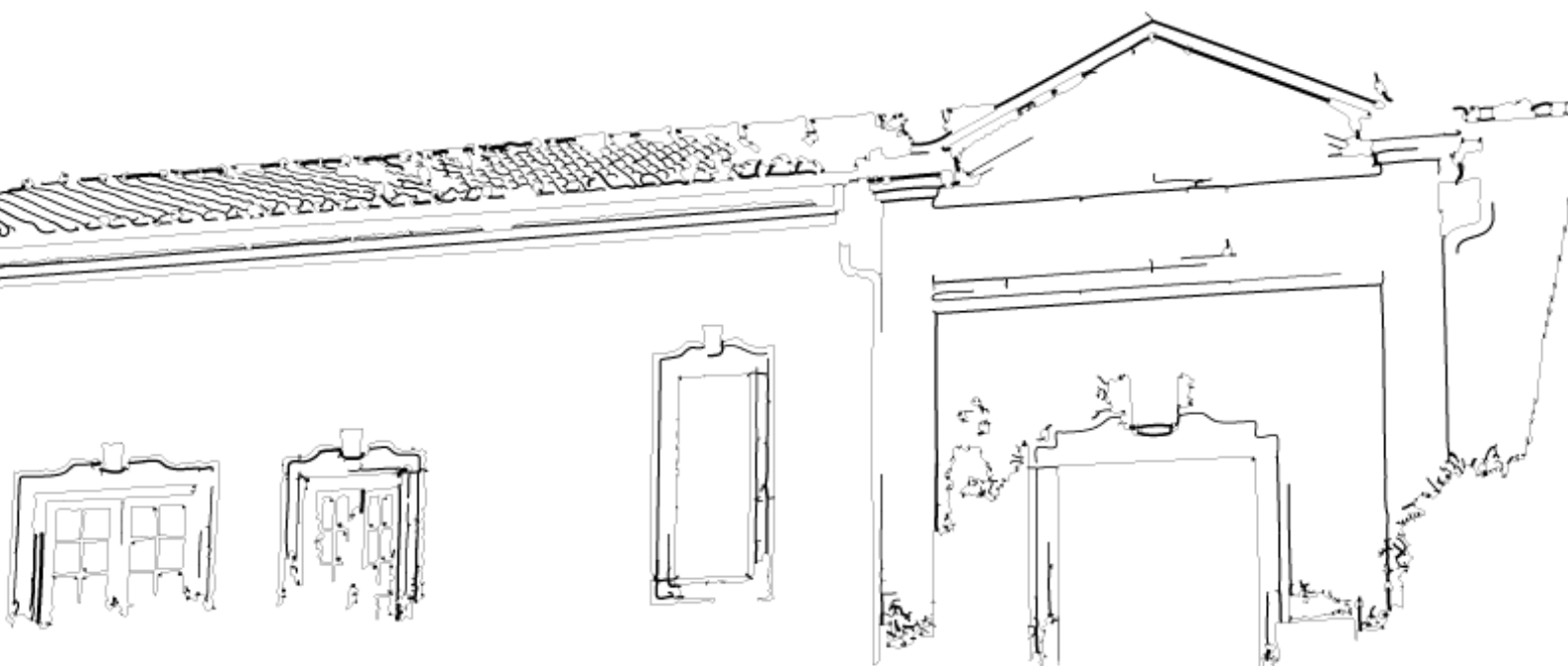


Coleção **Ações de Formação**

Curso de Especialização

Temas de Direito Fiscal Penal



**CENTRO**  
**DE ESTUDOS**  
**JUDICIÁRIOS**

**Título: Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**

Ano de Publicação: 201

ISBN: 978-972-9122-31-6

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)

# I Índice

NOTA: É possível **clicar** nos itens do índice de modo a ser **redirecionado** automaticamente para o capítulo ou subcapítulo em questão.

<b>Índice</b> .....	<b>3</b>
<b>Ficha Técnica</b> .....	<b>5</b>
A Constituição penal – especial incidência em matéria fiscal .....	9
A Constituição penal – especial incidência em matéria fiscal – Maria João Antunes . .....	10
Sumário, Bibliografia e Jurisprudência constitucional .....	11
Texto da comunicação.....	13
Contribuinte versus administração fiscal e criminalidade tributária .....	29
A autoliquidação do imposto/ substituição tributária e a repercussão do imposto – a questão da (i)relevância jurídico-penal dos métodos indiretos; imposto e matéria coletável – métodos indiretos e técnicas utilizadas na sua determinação – Carlos Borges .....	30
Apresentação em powerpoint.....	31
Tipologias penais .....	84
A fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida – Susana Aires de Sousa .....	85
Sumário .....	86
Texto da comunicação .....	87
Os aspetos substantivos mais relevantes nos crimes aduaneiros, fiscais e contra a Segurança Social – António Henriques Pires da Graça .....	100
Sumário .....	101
Bibliografia .....	102
Texto da comunicação .....	105
A Investigação na Criminalidade Tributária .....	171
Processo penal tributário e processo penal comum – questões fundamentais – José Lobo Moutinho .....	172

Texto da comunicação .....	173
(Adenda) Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 1/2013 (DR, I Série nº 4, 7-01).....	228
Fraudes tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal – Antonieta Borges .....	259
Texto da comunicação.....	260
Fraudes tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal – Luís Ramos .....	278
Sumário e bibliografia .....	279
Texto da comunicação .....	281
Apresentação em powerpoint .....	295
Investigação na criminalidade tributária e a prova .....	322
Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento – António Gama .....	323
Texto da comunicação .....	324
Apresentação em powerpoint .....	352
Investigação na criminalidade tributária e especificidades de prova – Carlos Adérito Teixeira .....	365
Apresentação em powerpoint .....	366
Investigação na criminalidade tributária – Luís Manuel António de Oliveira Araújo.. .....	379
Apresentação em powerpoint .....	380
Prova digital na criminalidade tributária – Manuel Francisco Delgado .....	411
Apresentação em powerpoint.....	412
A criminalidade tributária organizada – recolha e conservação da prova; apresentação e discussão de casos – Armando Magalhães Pereira .....	437
Sumário e bibliografia .....	438
Apresentação em powerpoint .....	440
Segredo bancário – António João Latas.....	483
Apresentação em powerpoint .....	484
Bibliografia .....	515

Prevenção do branqueamento de capitais como instrumento para a investigação das infrações tributárias – Jorge Rosário Teixeira .....	517
Apresentação em powerpoint .....	518
A responsabilidade penal tributária .....	548
Das sociedades e dos seus administradores e representantes – a empresa falida – Germano Marques da Silva .....	549
Texto da comunicação .....	550
Apresentação em powerpoint .....	564
<b>ANEXOS</b>	
Documentação de apoio.....	582
Digital Footprints: Assessing Computer Evidence - Peter Sommer .....	583
Extrating Value from Chaos - John Gantz e David Reinsel .....	600
Guidelines for best practice in the forensic examination of digital technology .....	614
Guidelines for the Management of IT Evidence - Ajoy Ghosh .....	638
Breve abordagem aos fundamentos e metodologias da Informática forense - Manuel Francisco Delgado .....	665
Informática forense no combate à criminalidade económica (Vídeo).....	675

# Ficha Técnica

**Nome do curso:** Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal

**Categoria:** Ações de Formação Contínua

**Datas de realização:** 15,22 e 29/06 e 06/07/2012

**Coordenação da Ação de Formação:** Francisco Mota Ribeiro

## **Intervenientes:**

Maria João Antunes (Juíza do Tribunal Constitucional e Professora na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra)

Carlos Borges (Chefe da Divisão de Acompanhamento de Devedores Estratégicos da Direção de Finanças de Lisboa)

Susana Aires de Sousa (Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra)

Albano Pinto (Procurador da República – Coordenador de Leiria)

António Henriques Pires da Graça (Juiz Conselheiro do STJ)

Manuel Simas Santos (Juiz Conselheiro Jubilado do STJ)

José Lobo Moutinho (Professor da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa e Advogado)

Antonieta Borges (Procuradora da República do DCIAP)

Luís Ramos (Chefe de Divisão da Unidade de Grandes Contribuintes – Autoridade Tributária e Aduaneira)

António Gama (Juiz Desembargador do Tribunal da Relação do Porto)

Carlos Adérito Teixeira (Procurador da República na Comarca da Grande Lisboa Noroeste – Sintra)

Luís Manuel António de Oliveira Araújo (Técnico Economista Assessor – Autoridade Tributária e Aduaneira)

Manuel Francisco Delgado (Coordenador do Núcleo de Informática Forense – Autoridade Tributária e Aduaneira)

António João Latas (Juiz Desembargador do Tribunal da Relação de Évora)

Jorge Rosário Teixeira (Procurador da República do DCIAP)

Armando Magalhães Pereira (Centro de Formação da GNR)

António Trogano (Inspetor-chefe da PJ na ULIC de Vila Real)

Germano Marques da Silva (Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa e Advogado)

João da Costa Andrade (Advogado)

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ, Juiz de Direito

Lucília do Carmo Perdigão, Técnica Superior do Departamento da Formação do CEJ

**Nota:** Foram respeitadas as opções de todos os intervenientes na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

## II Introdução e Objetivos

O Curso de Especialização Temas do Direito Fiscal Penal tem como objetivo analisar e aprofundar as tipologias penais próprias da criminalidade tributária, descrevendo também o modo como são executadas, designadamente a fraude em carrossel do IVA, outras fraudes fiscais e contrabando, bem como outras infrações fiscais relativas ao IVA e aos impostos especiais sobre o consumo. Em termos processuais, pretende-se analisar e debater as particularidades de investigação e prova destes ilícitos penais, numa perspetiva de otimização da prática judiciária, de modo a reprimir a conduta delituosa e a prevenir a evasão fiscal.



## A Constituição penal – especial incidência em matéria fiscal

5 7cbgh]h ], ~c dYbU ! YgdYMU ]bVX .bVU  
Ya a Uhf]UzgW

---

Maria João Antunes

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**A Constituição penal – especial incidência em matéria fiscal**

Maria João Antunes

Juíza do Tribunal Constitucional  
Professora da Faculdade de Direito da  
Universidade de Coimbra

**Sumário:** 1. O princípio jurídico-constitucional do “direito penal do bem jurídico”. 2. O princípio jurídico-constitucional da culpa. 3. O princípio jurídico-constitucional da proporcionalidade das sanções penais. 4. O princípio jurídico-constitucional da legalidade criminal. 5. O princípio jurídico-constitucional da insusceptibilidade de transmissão da responsabilidade penal.

**Bibliografia:**

- ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume II, Coimbra Editora, 1999, p. 480 e ss.

- FIGUEIREDO DIAS, “O «direito penal do bem jurídico» como princípio jurídico-constitucional. Da doutrina penal, da jurisprudência constitucional portuguesa e das suas relações”, *XXV Anos de Jurisprudência constitucional portuguesa*, Coimbra Editora, 2009, p. 31 e ss.

- SUSANA AIRES DE SOUSA, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume III, Coimbra Editora, 2009, p. 293 e ss.

- ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Almedina, 2010.

- PEDRO CAEIRO, “Sentido e função do instituto da perda de vantagens relacionadas com o crime no confronto com outros meios de prevenção da criminalidade reiditícia (em especial, os procedimentos de confisco *in rem* e a

criminalização do enriquecimento “ilícito”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 2011, p. 297 e ss.

**Jurisprudência constitucional** (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)):

- Acórdãos n.ºs 302/95, 212/95, 663/98, 312/2000, 516/2000, 256/2003, 395/2003, 54/2004, 29/2007, 327/2008, 97/2011, 146/2011, 561/2011, 179/2012 e 249/2012

## A Constituição penal – especial incidência em matéria fiscal

Maria João Antunes

Juíza do Tribunal Constitucional  
Professora da Faculdade de Direito da  
Universidade de Coimbra

Ao Tribunal Constitucional são postas, com alguma frequência, designadamente em fiscalização concreta, questões em matéria de direito penal fiscal. É uma parte dessa jurisprudência que pretendemos destacar, fazendo-o a partir dos parâmetros de controlo da constitucionalidade de que se tem socorrido o Tribunal: o princípio do “direito penal do bem jurídico”, na denominação que lhe deu Figueiredo Dias, por ocasião do 25.º Aniversário do Tribunal Constitucional<sup>1</sup>, o princípio da culpa, o da proporcionalidade das sanções penais, o princípio da legalidade e o princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal. Os três primeiros são princípios que, apesar de não escritos, integram o “bloco da constitucionalidade”, na medida em que são reconduzíveis ao programa normativo constitucional, surgindo como formas de densificação ou revelação específicas de princípios ou regras constitucionais positivamente explanados<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> “O «direito penal do bem jurídico» como princípio jurídico-constitucional. Da doutrina penal, da jurisprudência constitucional portuguesa e das suas relações”, *XXV Anos de Jurisprudência constitucional portuguesa*, Coimbra Editora, 2009, p. 31 e ss.

<sup>2</sup> Assim, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*<sup>7</sup>, Almedina, pp. 920 e s. e 1195 e ss.

1. O princípio jurídico-constitucional do “direito penal do bem jurídico”, enquanto parâmetro de controlo da constitucionalidade de normas incriminatórias a partir dos critérios *dignidade penal do bem jurídico* e da *necessidade da intervenção penal* (da *carência de tutela penal*), começou por ser fundado nos princípios constitucionais da justiça e da proporcionalidade, enquanto princípios decorrentes da ideia de Estado de direito democrático, consignada no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Presentemente convoca-se antes o princípio da proporcionalidade, expressamente aflorado no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição, a partir da revisão constitucional de 1982, de acordo com o qual, *as restrições legais aos direitos liberdades e garantias, nos casos expressamente previstos na Constituição, têm de limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.*

Lê-se na jurisprudência constitucional que “consistindo as penas, em geral, na privação ou sacrifício de determinados direitos, as medidas penais só são constitucionalmente admissíveis quando sejam *necessárias, adequadas e proporcionadas* à protecção de determinado direito ou interesse constitucionalmente protegido e só serão constitucionalmente exigíveis quando se trate de proteger um direito ou bem constitucional de primeira importância e essa protecção não possa ser suficiente e adequadamente garantida de outro modo”. O que justificará até o apelo a um *princípio de congruência ou de analogia substancial entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal*<sup>3</sup>.

É entendimento reiterado do Tribunal Constitucional que o recurso a meios penais está constitucionalmente sujeito a limites bastante estritos e consideráveis. Mas é também jurisprudência constante que a *autolimitação* da competência de controlo face

---

<sup>3</sup> Cf. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 85/85, 99/2002 e 337/2002.

ao legislador começa quando intervenha o critério da “necessidade” (ou da “carência”) de tutela penal. Não existindo injunções constitucionais expressas de criminalização, de um valor jurídico-constitucionalmente reconhecido como integrante de um direito ou de um dever fundamentais não é legítimo deduzir *sem mais* a exigência de criminalização dos comportamentos que o violem, porque não pode ser ultrapassado “o inevitável entreposto constituído pelo critério da *necessidade* ou da *carência de pena*”. Juízo que cabe, porém, em primeira linha, ao legislador, ao qual se há-de reconhecer um largo âmbito de discricionariedade, só podendo a liberdade de conformação legislativa ser limitada em casos em que a punição criminal se apresente como manifestamente excessiva<sup>4</sup>.

1.1. É a partir do princípio constitucional do “direito penal do bem jurídico”, que o Tribunal tem testado os limites do punível em matérias típicas do chamado direito penal clássico ou de justiça. Por exemplo, quanto à interrupção voluntária da gravidez ou, mais recentemente, no que toca à incriminação da injúria<sup>5</sup>. E em matérias novas como, por exemplo, a da incriminação da maternidade de substituição a título oneroso, por contraposição à maternidade de substituição a título gratuito que o legislador decidiu não sancionar criminalmente<sup>6</sup>. É também a partir deste mesmo parâmetro que o Tribunal tem aferido da admissibilidade jurídico-constitucional das normas que prevêm crimes de perigo, abstracto e concreto. E o Tribunal tem respondido afirmativamente, no pressuposto de que as normas penais que prevejam crimes de perigo passem o teste da razoabilidade de antecipação da tutela penal, uma vez que “em relação às incriminações de perigo, sempre se poderá entender que não é indispensável a

---

<sup>4</sup> Cf. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 634/93, 83/95, 274/98, 99/2002 e 605/2007, além dos citados, *infra*, na nota 5, e FIGUEIREDO DIAS, *ob. cit.*, p. 42 e ss.

<sup>5</sup> Cf., respectivamente, Acórdãos n.ºs 25/84 e 85/85, 288/98, 617/2006 e 75/2010 e Acórdão n.º 128/2012.

<sup>6</sup> Cf. Acórdão n.º 101/2009.

imposição dos pesados sacrifícios resultantes da aplicação de penas e de medidas de segurança, visto que não está em causa, tipicamente, a efectiva lesão de qualquer bem jurídico”<sup>7</sup>.

É ainda a partir do princípio jurídico-constitucional do direito penal do bem jurídico que o Tribunal tem apreciado normas no âmbito do denominado direito penal secundário, como as que incriminam a fraude na obtenção de subsídio ou subvenção e o desvio de subsídio ou subvenção, bem como as que incriminam o abuso de confiança fiscal e o abuso de confiança contra a segurança social. O Tribunal tem aferido da legitimidade constitucional de tais incriminações segundo o critério da dignidade penal do bem jurídico, numa apreciação em que não é detectável o apelo a uma qualquer ideia de autolimitação do juiz constitucional, já que o critério da dignidade penal do bem jurídico supõe o recurso a um *princípio de congruência ou de analogia substancial entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal*.

Relativamente ao abuso de confiança fiscal lê-se no Acórdão n.º 312/2000 que «Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdade fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, como também alarga o âmbito do que é digno de tutela penal». Fundamentação que o Tribunal transpôs para o crime de abuso de confiança contra a segurança social. «A solução de punir criminalmente as infracções às normas reguladoras dos regimes de segurança social revela a importância

---

<sup>7</sup> Cf. Acórdão n.º 426/91 e, ainda, Acórdãos n.ºs 62/99 e 95/2011.



atribuída à defesa dos interesses públicos subjacentes à legislação em causa, em consonância aliás com a incumbência atribuída ao Estado, pelo artigo 63.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, de “organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social”<sup>8</sup>.

Mais recentemente, o Tribunal pronunciou-se, em fiscalização preventiva, pela inconstitucionalidade de norma que puna quem adquirir, possuir ou detiver património, sem origem lícita determinada, incompatível com os seus rendimentos e bens legítimos, o que pode abranger casos em que a incongruência patrimonial resulte da prática de crimes fiscais<sup>9</sup>. Se a finalidade da incriminação do enriquecimento ilícito é punir crimes anteriormente praticados e não esclarecidos processualmente, geradores do enriquecimento ilícito, não há um bem jurídico claramente definido. Ora, «toda a norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal *claramente* definido é nula, porque materialmente inconstitucional». Tal norma puniria para proteger um qualquer bem jurídico indefinido, numa “espécie de homenagem póstuma ao bem jurídico desconhecido”, na expressão sugestiva de Pedro Caeiro<sup>10</sup>.

1.2. O Tribunal tem apreciado as normas que incriminam o abuso de confiança fiscal e contra a segurança social também por referência à proibição constitucional da chamada «prisão por dívidas», que o artigo 27.º, n.º 1, da Constituição acolhe, o que equivale a uma apreciação segundo o critério da necessidade da pena. Lê-se no Acórdão n.º 663/98 que «a prisão, como meio de coacção ao cumprimento de obrigação contratuais, viola os princípios da necessidade das restrições de direitos fundamentais e, nomeadamente, da pena e de sanções similares (artigo 18º, n.º 2)». «Com efeito, a tutela das obrigações contratuais do cidadão faz-se através das sanções preventivas e

---

<sup>8</sup> Cf. Acórdão n.º 516/2000.

<sup>9</sup> Cf. Acórdão n.º 179/2012. A norma constava do Decreto n.º 37/XII da Assembleia da República.

<sup>10</sup> “Sentido e função do instituto da perda de vantagens relacionadas com o crime no confronto com outros meios de prevenção da criminalidade reditícia (em especial, os procedimentos de confisco *in rem* e

repressivas do direito privado, e só quando há violação que, do ponto de vista da culpa, merece especial reprovação, a ponto de provocar justificado alarme social, exige a sua prevenção o recurso às sanções penais. A estas considerações, que já têm pleno valor para a concepção pública da justiça penal do Estado ilustrado, como neste aspecto o foi o do josefinismo português, acresce o novo conteúdo que o princípio da necessidade da pena tem no Estado de direito, orientado pela valoração básica dos direitos da pessoa humana, por comparação com a sua interpretação no Estado absolutista, mesmo quando ilustrado, em função da prevenção geral da violação de uma ordem orientada por valores heterónomos. Assim, num Estado de direito a possibilidade de os credores se servirem da prisão pública como meio de coacção ao serviço dos seus interesses contratuais, traduz-se numa espécie de servidão pessoal entre credor e devedor, que ofende de modo insuportável o direito à liberdade».

Relativamente ao crime de abuso de confiança fiscal, conclui-se que «a obrigação em causa não é meramente contratual, mas antes deriva da lei – que estabelece a obrigação de pagamento dos impostos em questão. Por outro lado, nestas situações, o devedor tributário encontra-se instituído em posição que poderemos aproximar da do fiel depositário. Na verdade, no IVA e no imposto sobre os rendimentos singulares (IRS), os respectivos valores, são deduzidos nos termos legais, devendo depois o respectivo montante ser entregue ao credor tributário que é o Estado.

Perante a norma em questão há assim que levar em conta este aspecto peculiar da posição dos responsáveis tributários, que não comporta uma pura obrigação contratual porque decorre da lei fiscal. Finalmente, relevar-se-á que a impossibilidade do cumprimento não é elemento do crime de abuso de confiança fiscal; a não entrega atempada da prestação, torna possível a instauração do procedimento criminal nos termos do nº 5 do artigo 24º, mas

---

a criminalização do enriquecimento “ilícito”), *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 2011, p. 302. Em geral, sobre esta criminalização, p. 297 e ss.

o que importa para a punibilidade do comportamento, como se referiu, é a apropriação dolosa da referida prestação.

Tem assim de se concluir que a norma constante do artigo 24º do RJIFNA não viola o princípio de que ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual, implicado pelo direito à liberdade e segurança consagrado no artigo 27º, nº 1, da Constituição, em consonância com o previsto no artigo 1º do Protocolo nº 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem»<sup>11</sup>. Fundamentos transpostos para o crime de abuso de confiança e reiterados relativamente ao crime de abuso de confiança fiscal, agora previsto no artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)<sup>12</sup>.

2. O princípio jurídico-constitucional da culpa é um dos outros princípios que a jurisprudência fez derivar do texto da Constituição. “Deriva da essencial dignidade da pessoa humana, que não pode ser tomada como simples meio para a prossecução de fins preventivos, e articula-se com o direito à integridade moral e física”<sup>13</sup>. O princípio exprime-se, em direito penal, a vários níveis: veda a incriminação de condutas destituídas de qualquer ressonância ética; impede a responsabilização objectiva, obrigando ao estabelecimento de um nexo subjectivo – a título de dolo ou de negligência – entre o agente e o seu facto; obsta à punição sem culpa e à punição que exceda a culpa. A título de exemplo, diga-se que com fundamento neste princípio constitucional penal, o Tribunal tem vindo a julgar inconstitucionais normas que prevejam penas fixas, as quais serão também violadoras dos princípios da igualdade e da proporcionalidade<sup>14</sup>.

A autonomização do princípio constitucional da culpa em nada obsteu a que o Tribunal tivesse concluído pela legitimidade constitucional da responsabilidade

---

<sup>11</sup> Cf. Acórdão n.º 312/2000

<sup>12</sup> Cf., respectivamente, Acórdãos n.º 516/2000 e 54/2004.

<sup>13</sup> Cf. Acórdão n.º 426/91.

criminal das pessoas colectivas e equiparadas no âmbito da criminalidade económico-financeira. Se, por um lado, o princípio da individualidade da responsabilidade criminal não tem consagração constitucional expressa; por outro, o artigo 2.º da Constituição é parâmetro da conformidade constitucional da responsabilidade penal das pessoas colectivas, na medida em que comete ao Estado o respeito e a garantia de efectivação dos direitos fundamentais e o projecto de realizar a democracia económica<sup>15</sup>.

3. O princípio da proporcionalidade das sanções penais é um outro princípio que a jurisprudência constitucional tem feito derivar do já mencionado artigo 18.º, n.º 2, da Constituição. É, no entanto, reiterado e uniforme o entendimento de que o Tribunal Constitucional *só deve censurar as soluções legislativas que contenham sanções que sejam manifesta e claramente excessivas*. Assim devendo ser, porque se o Tribunal fosse além disso, “estaria a julgar a bondade da própria solução legislativa, invadindo indevidamente a esfera do legislador que, aí, há-de gozar de uma razoável liberdade de conformação”<sup>16</sup>. O Tribunal julgou, porém, inconstitucional, por violação dos princípios da proporcionalidade e da igualdade, em articulação, normas do Código de Justiça Militar, na medida em que estabeleciam pena desproporcionadamente superior às previstas para o mesmo tipo de crime no Código Penal. Num caso, o Código de Justiça Militar previa uma pena de prisão de 12 a 16 anos para o crime de abuso de confiança, sancionando o Código Penal o mesmo comportamento com pena de prisão de 1 ano e 4 meses a 10 anos e 8 meses; num outro, o Código de Justiça Militar punia o crime de burla com pena de 2 a 8 anos de prisão, prevendo o Código Penal para o mesmo comportamento pena de prisão até 3 anos (pena de prisão até três anos ou multa até 360

---

<sup>14</sup> Ainda recentemente, Acórdão n.º 80/2012.

<sup>15</sup> Cf. Acórdãos n.ºs 302/95, 212/95, 214/95 e 395/2003.

<sup>16</sup> Cf. Acórdão n.º 574/95.

dias, por força de alteração legislativa subsequente)<sup>17</sup>. É aceitável que o mesmo tipo de ilícito seja mais severamente punido pelo direito penal militar do que pelo direito penal comum, uma vez que entre a comunidade civil e a militar existem diferenças capazes de justificar uma diferente dosimetria abstracta da punição. Mas “o princípio da proporcionalidade, em conjugação com o princípio da igualdade, imporá que as medidas das penas em confronto não sejam de tal forma diversas que se descaracterize em absoluto a valoração subjacente ao tipo de ilícito indiciada pela medida abstracta da pena”.

Face à jurisprudência fixada pelo Acórdão n.º 8/2010, do Supremo Tribunal de Justiça, no sentido de que a exigência de um montante mínimo de 7.500 €, fixado pelo n.º 1 do artigo 105º do RGIT, para que se verifique o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não se aplica ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107º, n.º 1, do mesmo diploma legal, o Tribunal concluiu pela não violação quer do princípio da proporcionalidade das penas quer do princípio da igualdade. «O legislador ordinário tomou uma opção legiferante, em função das peculiaridades próprias do modelo de financiamento do sistema público de Segurança Social, que assenta, maioritariamente, nas contribuições suportadas pelos trabalhadores e pelas entidades empregadoras. Consequentemente, o legislador considerou que a diferenciação entre os crimes fiscais e os crimes contra a Segurança Social assenta não só numa maior ilicitude do facto praticado, na medida em que se trata de um comportamento que compromete a subsistência financeira do sistema público de Segurança Social»<sup>18</sup>.

O princípio da proporcionalidade das sanções – a par do princípio jurídico-constitucional da culpa e da proibição constitucional da chamada «prisão por dívidas» – também foi utilizado como parâmetro de aferição da

---

<sup>17</sup> Cf., respectivamente, Acórdãos n.ºs 370/94 e 958/96.

<sup>18</sup> Cf. Acórdão n.º 97/2011.

conformidade constitucional das normas do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) e do RGIT que prevêm a obrigatoriedade do pagamento das quantias em dívida como condição da pena de suspensão da execução da prisão, sem deixar ao critério do julgador a aplicabilidade caso a caso do cumprimento do dever de pagamento das quantias em dívida, diferentemente do que sucede no direito penal comum. O Tribunal julgou tais normas não inconstitucionais, ainda que o julgador se aperceba no momento da condenação que o condenado muito provavelmente não irá pagar o montante em dívida, por impossibilidade de o fazer; e ainda que, por força do actual n.º 5 do artigo 50.º do Código Penal, a duração da pena de suspensão da execução da prisão coincida com a medida concreta da pena principal. Por um lado, a eficácia do sistema fiscal pode perfeitamente justificar regime diverso, que exclua a relevância das condições pessoais do condenado no momento da imposição da obrigação de pagamento e atenda unicamente ao montante da quantia em dívida; por outro, o juízo quanto à impossibilidade de pagar não impede legalmente a substituição da pena de prisão, poderá sempre haver regresso de melhor fortuna, sendo certo que a revogação da pena de substituição não é automática, dependendo de uma avaliação judicial da culpa no incumprimento da condição<sup>19</sup>.

4. Já o princípio da legalidade criminal logra consagração explícita no texto constitucional. Um Estado de direito democrático como é a República Portuguesa deve proteger o indivíduo não apenas *através* do direito penal, mas também *do* direito penal<sup>20</sup>, devendo, por isso, a intervenção penal ser submetida ao princípio da legalidade, cujo conteúdo essencial, em matéria incriminatória, se traduz em não poder haver *crime* que não resulte de *lei prévia, escrita, certa e estrita*. Não se trata «apenas de um qualquer princípio constitucional mas de uma “garantia dos cidadãos”, uma garantia que a nossa Constituição – ao invés de outras que a tratam a respeito do exercício do poder

---

<sup>19</sup> Cf. Acórdãos n.ºs 256/2003 e 327/2008.

jurisdicional – explicitamente incluiu no catálogo dos direitos, liberdades e garantias relevando, assim, toda a *carga axiológico-normativa* que lhe está subjacente»<sup>21</sup>.

O Tribunal pronunciou-se pela inconstitucionalidade da norma que pretendia punir o enriquecimento ilícito, também por a construção do tipo não permitir a identificação da acção ou omissão proibida, violando a exigência de determinação típica decorrente do artigo 29.º, n.º 1 da Constituição, enquanto estabelece que «ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a acção ou omissão»<sup>22</sup>. Exigência que é afinal reveladora do princípio constitucional do direito penal do bem jurídico, na medida em que somente acções ou omissões lesam ou põem em perigo bens jurídicos. As normas que prevejam *crimes de mera suspeita* – aqueles cujo conteúdo do ilícito é composto pelos indícios, todavia não provados, de que o agente praticou certos crimes que lhe propiciaram o património incongruente – ou *crimes de estado* – aqueles cujo conteúdo do ilícito é a própria incongruência entre o património possuído ou detido e os rendimentos e bens lícitos do agente – são por isso questionáveis do ponto de vista jurídico-constitucional.

4.1. Não obstante a *carga axiológico-normativa* que está subjacente ao princípio da legalidade em matéria criminal, são detectáveis divergências na jurisprudência constitucional quanto ao âmbito do princípio enquanto parâmetro de controlo da constitucionalidade de normas penais. Divergências que estão centradas no modo com o Tribunal Constitucional se relaciona ou deve relacionar com o legislador parlamentar, de um lado, e com os outros tribunais, por outro.

As divergências não têm a ver, contudo, com o controlo da exigência de reserva de lei e de tipicidade da norma incriminatória, nomeadamente quando é questionada a

---

<sup>20</sup> Cf. CLAUS ROXIN, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, München, 1992, p. 67

<sup>21</sup> Cf. Acórdão n.º 183/2008.

conformidade constitucional de normas governamentais descriminalizadoras ou de normas penais em branco, por invocação do parâmetro “princípio da legalidade”. Relativamente à primeira questão, o Tribunal tem entendido que a competência exclusiva da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, no que toca à definição de crimes e penas não se exerce apenas pela positiva, realizando-se também pela negativa, ou seja, pela supressão do quadro criminal de tipos de ilícito, pelo que também é da competência reservada do parlamento, salvo autorização ao Governo, definir e punir como contra-ordenações factos anteriormente qualificados e punidos como ilícitos criminais<sup>23</sup>. Quanto à segunda, o Tribunal tem entendido que “uma norma penal em branco só é susceptível de violar o princípio da legalidade (no sentido de exigência de lei formal expressa que contemple o tipo legal de crime) e, como seu corolário, o princípio da tipicidade (no sentido da exigência de uma descrição clara e precisa do facto punível), quando a remissão feita para a norma complementar põe em causa a certeza e a determinabilidade da conduta tida como ilícita, impedindo que os destinatários possam apreender os elementos essenciais do tipo de crime”. Segundo este entendimento jurisprudencial, a legitimidade constitucional das normas penais em branco pode aferir-se em função do carácter meramente técnico e não inovador das normas de integração<sup>24</sup>.

O Tribunal não julgou inconstitucional o artigo 96.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RGIT (crime de introdução fraudulenta no consumo), na parte em que remete para as “formalidades legalmente exigidas”. E não julgou também o artigo 105.º, n.º 7, do RGIT, na redacção da Lei n.º 64-A/2008 (crime de abuso de confiança), quando considera uma prestação tributária a soma dos

---

<sup>22</sup> Cf. Acórdão n.º 179/2012

<sup>23</sup> Acórdãos n.ºs 56/84 e 59/88.

<sup>24</sup> Cf. Acórdãos n.ºs 427/95, 115/2008 e 428/2010.



valores que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária<sup>25</sup>.

4.2. Os juízes constitucionais têm divergido relativamente à questão de saber se pode ser objecto de controlo de constitucionalidade uma norma relativamente à qual se invoque que a interpretação normativa do tribunal recorrido não se conteve no sentido possível das palavras da lei. Uma interpretação que terá *transposto a barreira da moldura semântica do texto* ou que terá mesmo *desrespeitado a proibição de recurso à analogia*. Por exemplo, o tribunal recorrido interpretou determinado preceito penal, no sentido de a prescrição do procedimento criminal se suspender com a declaração de contumácia, sem que esta causa de suspensão estivesse expressamente contemplada<sup>26</sup>.

Como é entendimento reiterado do Tribunal que o recorrente pode requerer a apreciação de uma *norma na sua totalidade*, em determinado *segmento* ou *segundo certa interpretação*, desde que mediatizada pela decisão recorrida, não se trata propriamente de negar carácter normativo àqueles critérios interpretativos, dotados da necessária abstracção e susceptíveis de invocação e aplicação numa pluralidade de situações concretas, e, por isso mesmo, controláveis do ponto de vista jurídico-constitucional à luz de um qualquer outro parâmetro. Como o sistema português de fiscalização da constitucionalidade não é de *recurso de amparo* ou de *queixa constitucional*, mas sim de *fiscalização estritamente normativa*, a questão tem residido antes em saber se o Tribunal Constitucional pode ou não fiscalizar o *processo interpretativo de obtenção da norma penal*, utilizando como parâmetro o princípio jurídico-constitucional da legalidade criminal. Se ao fazê-lo, está ainda a apreciar uma questão de *inconstitucionalidade normativa*, o que lhe é constitucionalmente permitido,

---

<sup>25</sup> Cf, respectivamente, Acórdãos n.ºs 29/2007 e 146/2011.

ou se está já a controlar a *constitucionalidade do acto de julgamento*, o que já lhe está vedado. Se ao fazê-lo, o Tribunal Constitucional está, ainda, a administrar a justiça em matérias jurídico-constitucionais, exercendo a competência que a Constituição lhe atribui especificamente, ou se está já a sindicar uma interpretação do tribunal recorrido, alegadamente errónea, ao jeito de tribunal de revista. Com a consequência de a negação do controlo de constitucionalidade ter o sentido de recusar a protecção da justiça constitucional quando é alegada a violação de uma tão importante garantia dos cidadãos.

Sem unanimidade quanto à questão do conhecimento do objecto do recurso de constitucionalidade, o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional o artigo 7.º, n.º 1, do RJIFNA, nos termos do qual as pessoas colectivas e equiparadas são responsáveis pelos crimes previstos neste Regime Jurídico quando cometidos pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo, interpretado no sentido de não restringir o conceito de “representante” aos representantes “legais” ou “formais” da pessoa colectiva. Segundo o Tribunal esta interpretação «é adequada às finalidades do sistema punitivo em causa, sob pena de, ilibando a pessoa colectiva de responsabilidade por crimes praticados, em seu nome e em seu proveito, por seus representantes “reais” só pelo motivo de estes não ostentarem título jurídico que os permita qualificar como representantes “formais”, se criar uma enorme lacuna de punibilidade quanto a infracções que podem revestir assinalável gravidade social. Ora, perante mais do que uma interpretação possível da lei, é de presumir que o legislador tenha querido a mais adequada aos fins da sua intervenção<sup>27</sup>».

Também sem unanimidade quanto ao conhecimento do objecto do recurso de constitucionalidade, o Tribunal não julgou inconstitucional a norma do

---

<sup>26</sup> Cf. Acórdão n.º 183/2008, tirado em plenário, pelo qual se decidiu, por maioria, tomar conhecimento do objecto do recurso, apreciando se a norma em causa foi ou não obtida com desrespeito pela proibição de recurso à analogia.

<sup>27</sup> Cf. Acórdão n.º 395/2003.

artigo 6.º, n.º 1, do RGIT (actuação em nome de outrem), na medida em que inclui no seu âmbito incriminatório a figura do “administrador de facto”. Concluiu-se que a expressão “quem agir voluntariamente como titular de um órgão” engloba os administradores de facto. Semanticamente a expressão apenas impõe a actuação (voluntária) em determinadas vestes (como titular de um órgão), não exigindo nem a detenção de título suficiente nem a validade de tal título<sup>28</sup>.

5. Um outro princípio que integra a constituição penal, logrando consagração expressa no artigo 30.º, n.º 3, é o princípio da insusceptibilidade de transmissão da responsabilidade penal. Parâmetro que é recorrentemente convocado, entre outros, para aferir da conformidade constitucional de normas que estabeleçam a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às *multas* aplicadas a pessoas colectivas.

Em aplicação do entendimento que se extrai dos acórdãos que não julgaram inconstitucionais as normas que estabelecem a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às *coimas* aplicadas a pessoas colectivas, o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional o artigo 8.º, n.º 1, alínea *a*), do RGIT, na parte em que estatui que *os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis pelas multas aplicadas a infracções 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 colectiva se tornou insuficientes para o seu pagamento*<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Cf. Acórdão n.º 128/2010.

<sup>29</sup> Cf. Acórdãos n.ºs 129/2009, 150/2009, 234/2009 e 561/2011, este último tirado em plenário, para as coimas e Acórdão n.º 249/2012, para as multas.

De acordo com o entendimento maioritário, o que o artigo 8.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do *facto culposo* que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contraordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; e de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contraordenacional ou penal.

Junho de 2012

# Contribuinte versus administração fiscal e criminalidade tributária

- A autoliquidação do imposto/  
substituição tributária e a repercussão do  
imposto - a questão da (i)relevância  
jurídico-penal dos métodos indiretos
  - Imposto e matéria coletável - métodos  
indiretos e técnicas utilizadas na sua  
determinação
- 

Carlos Borges

**A autoliquidação/substituição tributária e a repercussão do imposto – a questão da (i)relevância jurídico-penal dos métodos indiretos.**

**Imposto e matéria coletável – métodos indiretos e técnicas utilizadas na sua determinação**

**Carlos Alexandre Borges  
Autoridade Tributária  
DF – Lisboa**

# Questões a abordar

1. Questões prévias de enquadramento geral:
  - Pressupostos legais e objectivos da IT;
2. Metodologias de investigação criminal fiscal;
3. Os elementos contabilísticos enquanto prova dos crimes fiscais;
4. A ausência de contabilidade e a inevitável tributação indiciária.
  - Critérios legais e as provas das fraudes fiscais;
  - Os custos suportados e as facturas falsas contabilizadas em sua substituição;
  - A verdade material.
5. A tributação indiciária e por correcções técnicas, *versus* decisão final dos processos de inquérito por crime de fraude fiscal.



# 1. Pressupostos legais e os objectivos da IT

# Pressupostos Constitucionais

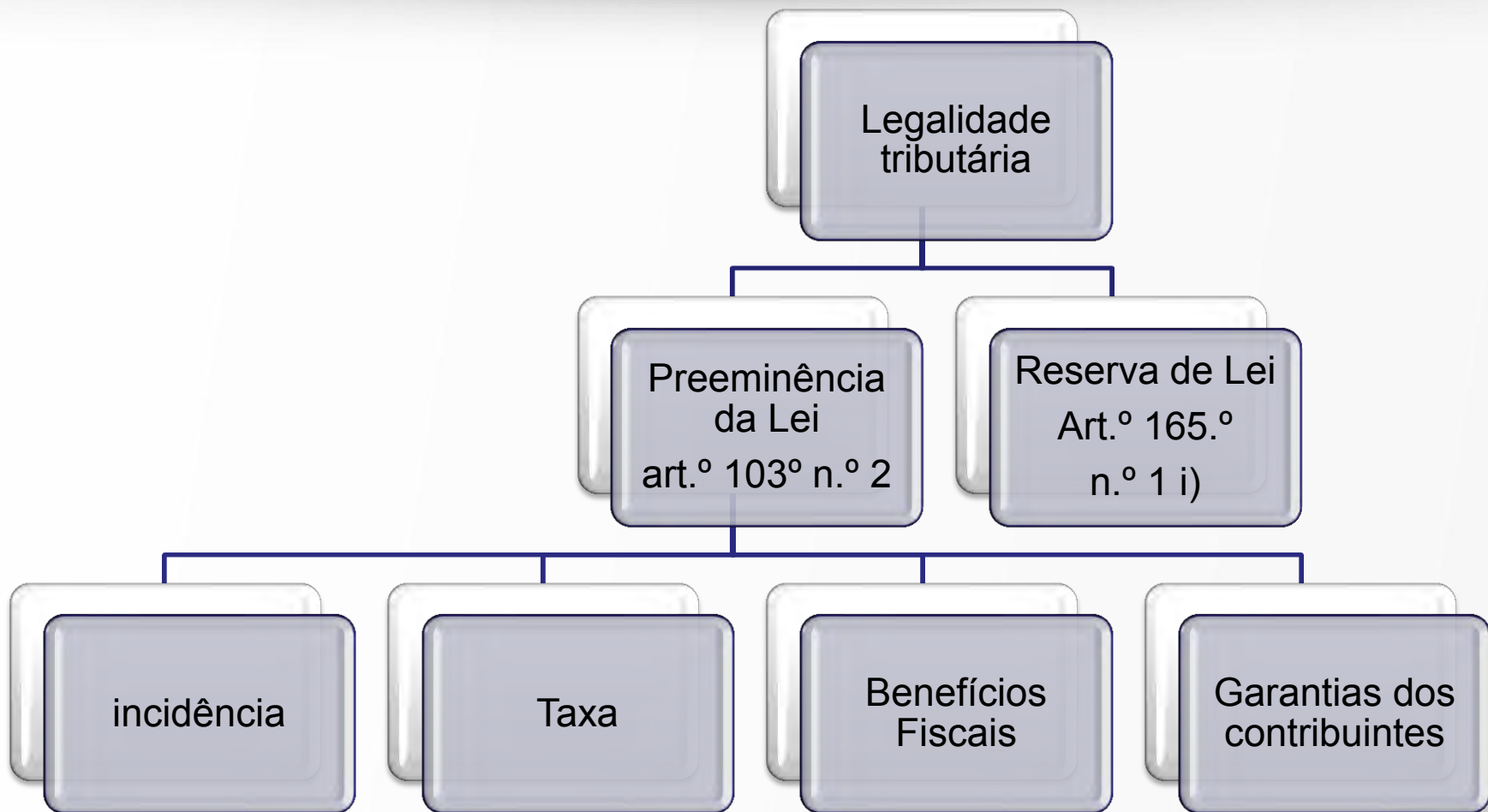
A actividade Tributária é:

- Um dos poderes soberanos do Estado sendo aquele que permite criar, estabelecer ou instituir Tributos;
- Uma faceta da soberania do Estado e condição basilar da sua própria existência.

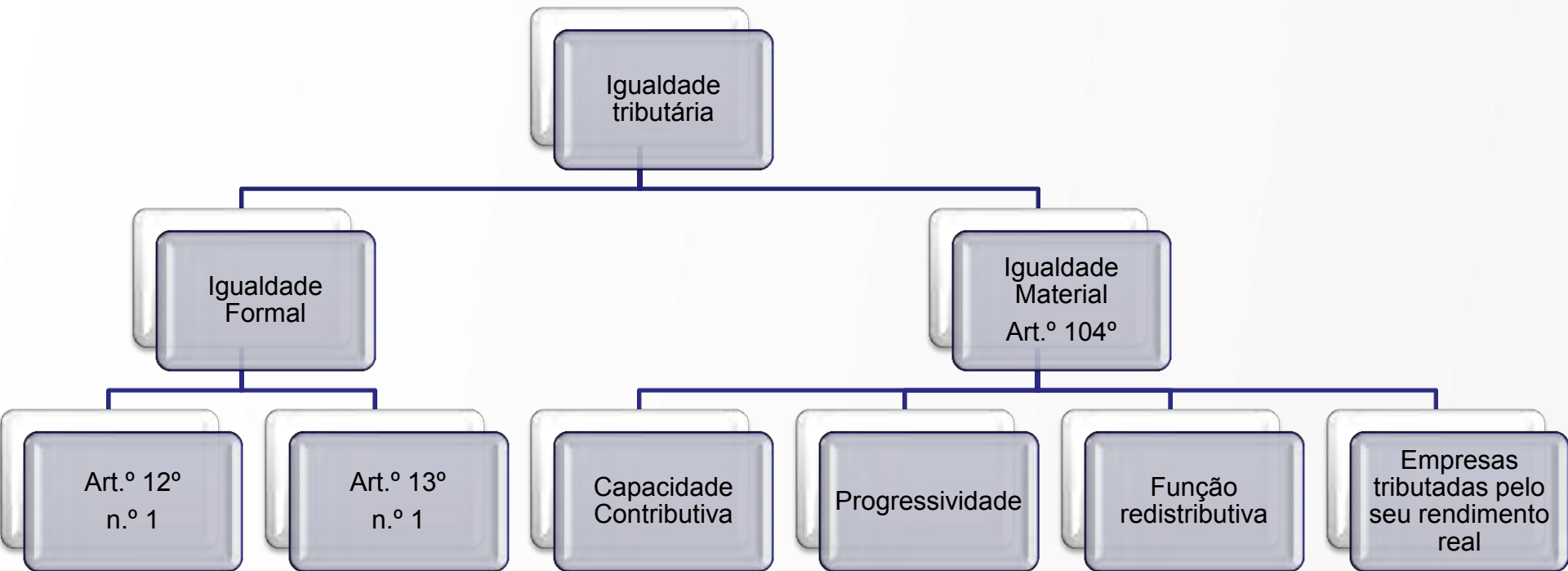
# Princípios Fundamentais



# Princípios Fundamentais



# Princípios Fundamentais



# Princípios conformadores da ação da IT

Assim, compreende-se o exato sentido e alcance das soluções e princípios consagrados quer na LGT (DL n.º 398/98 17/12) quer no RCPIT (DL n.º 418º, 31/12), resultando que o processo inspectivo, tem como base ou pressuposto os referidos princípios da:

**1. Auto-tributação;**

**2. Legalidade tributária;**

- (CRP 103º,2 ; 104,1 ; 105º,1 165º,1 i))
- (LGT 8ºe 12º)

**3. Igualdade formal;**

**4. Mas fundamentalmente prosseguindo objectivos de IGUALDADE MATERIAL perante a lei.**

# Competência Tributária da AT

“...Competência é o conjunto de poderes de que uma pessoa colectiva dispõe para a realização das suas atribuições.

É o complexo de poderes funcionais cometidos ao órgão, parcela do poder público que lhe cabe.”

*Jorge Miranda (Manual de Direito Constitucional)*

É neste quadro que se move a Autoridade Tributária na prossecução do interesse público.

# Pressupostos legais da ação inspectiva

## 1. A legalidade (art.º 8º LGT);

- Amplia este conceito plasmado na CRP, alargando as matérias que lhe devem obediência:
  - Definição de crimes fiscais;
  - Regime geral das contra-ordenações;
  - Liquidação e cobrança de tributos;
  - Prazos de caducidade e prescrição;
  - Regula as figuras da substituição e responsabilidade tributária;
  - Definição das obrigações acessórias;
  - Definição de sanções legais sem natureza criminal;
  - Regras de procedimento e processo.

## 2. A proporcionalidade e Adequação - não exigir dos contribuintes mais do que estritamente necessário à **descoberta da verdade material** .( art.º(s) 55º, 59º e 63º LGT, art.º 46.º CPPT e art.º 7º do RCPIT )



# Objectivos da IT

**“...apuramento da situação tributária dos contribuintes” (art.º 63º LGT e art.º 2º RCPIT)**

1.Observação das realidades tributárias, com existência ontológica, quer tenham sido declaradas ou não, em parte ou no todo. → **a verdade material;**

2.Verificação do cumprimento das obrigações tributárias; (nível do cumprimento fiscal)

3.Prevenção das infracções tributárias;

- Promovendo o sancionamento das infracções verificadas no passado e,
- Evitar infracções futuras. (prevenção especial/geral)

# Temos, portanto,

## O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

1. Como princípio conformador da ação da inspeção tributária;
2. Na Lei Geral Tributária, artº 58º (e 99º) e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, artº(s) 2º e 5º
3. No primeiro dos objectivos da inspeção . . .  
“ *observação das realidades tributárias...*”

# Autoliquidação

*“Acto administrativo tributário, praticado pelo particular, no exercício de poderes tributários deferidos por atribuição legal, que tem por objecto a fixação autoritária da quantificação da dívida de imposto e que visa o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos.”*

*In Ciência e Técnica Fiscal*

# Autoliquidação

- A autoliquidação, é assim uma clara expressão da maturidade social de uma nação;
- É a partilha do Estado com os seus cidadãos de competências e matérias que lhe são próprias.

Contribuinte  Cliente  Parceiro

- Dever de cidadania.

# Autoliquidação

Vs

# Substituição

# Substituição Tributária

*“(...)  
Exigências atinentes à rápida e segura percepção do imposto ou à necessidade de garantir a sua efectiva satisfação determinaram o estabelecimento de regulações que se traduzem na extensão da obrigação do pagamento do imposto a pessoas estranhas aos pressupostos da norma de incidência cuja ocorrência fáctica faz nascer a obrigação tributária.(...)”*

*In Ciência e Técnica Fiscal*

# Substituição Tributária

## Vantagens:

1. Antecipação e aceleração da arrecadação do Tributo;
2. Facilitação e economia de procedimentos administrativos;
  - ✓ Redução dos obrigados tributários;
  - ✓ Confere-se àquele tarefas de determinação de imposto.
3. Redução do risco de não-pagamento;
  - ✓ Maior garantia patrimonial oferecida pelo retentor.
4. Combate à evasão fiscal;
  - ✓ Obrigações declarativas associadas;
  - ✓ Desinteresse do retentor em ocultar rendimentos tributáveis.
5. Anestesia fiscal;
6. Evita desembolsos pecuniários elevados e bruscos.

# Substituição Tributária

**A substituição Tributária funciona por via da retenção (art.º 20º LGT)):**

## **a) A título definitivo**

- Consubstancia uma substituição em sentido próprio surgindo o retentor como obrigado à prestação tributária no lugar do contribuinte.

## **b) A título de pagamento por conta**

- O titular dos rendimentos é responsável originário pela dívida do imposto e o retentor, pelas retenções que eram devidas e não efectuadas, responsável subsidiário.



## 2. Metodologias de investigação criminal fiscal

- ▶ **4 Objectivos**
- ▶ **7 Vantagens**

# Actuação Tributária

❖ A Autoridade Tributária tem vindo a melhorar a sua eficácia através do:

- Aumento do cruzamento da informação disponível:
  - Aumento das obrigações acessórias (declarativas);
  - Acesso a mais e diversa informação.
- Aumento da informatização dos procedimentos;
- Facturação electrónica.
- Etc.

**Consequências....**

# Metodologias de Investigação Criminal

## Objectivos:

- 1. Encontrar a melhor resposta, em cada momento, à crescente e sofisticada criminalidade fiscal;**
- 2. Adoptar procedimento de investigação célere, eficaz e eficiente com vista à obtenção e preservação das provas que hão-de sustentar duas coisas:**
  - A acusação por parte do Ministério Público e
  - A quantificação da vantagem patrimonial indevida por parte da AT.

# Metodologias de Investigação Criminal

## 3. Celeridade - Reduzir, até ao possível, o intervalo de tempo:

- Entre a prática da infracção e a formal verificação desta e sua imediata comunicação ao MºPº e,
- Entre o início do procedimento criminal e o momento da remessa do PI ao Mº Pº. (De preferência, não ultrapassando os 8 meses do nº 1 do artº 42º do RGIT)

## 4. Coordenar horizontalmente o PI com outros processos administrativos e judiciais (PRG's, procedimentos de revisão, RH's, impugnações, oposições etc,. Ou seja, lograr uma gestão processual integrada, já que estes processos são questão prévia (prejudicial) a resolver nos termos da lei ( RGIT 42º, 2, 47º e 48º)

### AQUISIÇÃO DA NOTÍCIA DO CRIME

- Despacho do DF
- Início do PI
- Comunicação ao M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>

### INVESTIGAÇÃO

- Com colaboração
- Recolha de prova documental e pessoal

Chefe de Divisão  
Coordenador

Informação Preliminar

### ORDEM DE SERVIÇO PARA A INSPECÇÃO

VERIFICAÇÃO DA SIC  
(SUFICIÊNCIA DE INDICÍOS CRIMINAIS)  
ART.º(S) 35º, 40º RGIT

### INSPECÇÃO

- Com colaboração
- Recolha de prova doc.tal e/ou indiciária

## → Procedimento Penal Fiscal

### INVESTIGAÇÃO

- Sem colaboração
- Análise e quantificação do apreendido

Operação de busca  
Apreensão prévia /  
Autorização pelo juiz  
Pedido de aut. Judicial

### CONCLUSÃO DA INVESTIGAÇÃO

- Avaliação da vantag. ilic.
- Junção do relat. e AN
- Parecer fundamentado

REMESSA DO PI  
AO M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>

### INSPECÇÃO

- Sem colaboração
- Inspeção à prova apreendida

### CONCLUSÃO DA INSPECÇÃO

- Cálculo dos Impostos
- Feitura do relat. e levantamento do Auto de Notícia

NOTIFICAÇÃO  
DA VERSÃO  
FINAL DO  
RELATÓRIO E  
DOS ACTOS  
TRIBUTÁRIOS

## → Procedimento Inspectivo

# AÇÃO DE INSPEÇÃO E AÇÃO DE INVESTIGAÇÃO SIMULTÂNEAS

## 7 VANTAGENS:

1. Permite a célere recolha de prova documental, evitando a sua destruição ou ocultação;
2. Obsta à duplicação de diligências de inspecção e investigação, potenciando sinergias dos procedimentos respectivos;
3. Acautela e preserva atempadamente as provas, permitindo que se faça a gestão da melhor oportunidade de as obter;
4. Possibilita a melhor coordenação horizontal e sintonia dos diferentes processos emergentes da acção inspectiva (processos de revisão, de reclamação, de impugnação, de oposição, de embargos, etc, etc,);

# AÇÃO DE INSPEÇÃO E AÇÃO DE INVESTIGAÇÃO SIMULTÂNEAS

5. Reduz, em muito, pela celeridade, o intervalo de tempo entre a verificação da Suficiência de Indícios Criminais e a sua denúncia ao Mº Pº e entre a conclusão do PI e sua remessa ao Mº Pº;
6. Evita as indesejáveis chicanas processuais dos reclamantes, impugnantes, recorrentes e oponentes, com vista a lograr, sem razão, o efeito suspensivo no PI ( Artº 42º, 2 e 47º e 48º do RGIT);
7. Permite medir, em cada ano, a eficácia financeira imediata da investigação criminal, pelo serviço de inquéritos e por cada instrutor / investigador.



# ESTAS 7 VANTAGENS DESAPARECEM

- ❑ Se após acção inspectiva, mais ou menos longa por natureza, iniciarmos acção investigatória com base em Auto de Notícia e
- ❑ Se tivermos de repetir no PI, meses ou anos depois, diligências já de alguma forma praticadas junto de arguidos astutos, informados e “bem” assessorados;
- ❖ E o que é que, entretanto, aconteceu?  
Já apagaram o essencial: - As provas!  
Ou seja, lograram a sua impunidade e, ao receberem a absolvição, perderam qualquer vontade de pagar os impostos devidos . . .

### **3. Os elementos contabilísticos, enquanto prova dos crimes fiscais**

# Os elementos contabilísticos, enquanto prova dos crimes fiscais

- ❑ O quadro jurídico geral das contabilidades das empresas. (Dec.-Lei n.º 158/2009, de 13/07 – Aprova o SNC);
- ❑ O quadro jurídico fiscal das contabilidades, enquanto fonte (formal) da verdade declarada. . .
- ❑ As normas legais do CIRC (17º, 123º, 124º e 125º), CIRS (28º e 118º) e CIVA (29º, 44º, 51º, 52º e 76º) sobre a contabilidade das empresas,

# Os elementos contabilísticos, enquanto prova dos crimes fiscais

**Dando aqui por reproduzidas as normas citadas, vejamos então sete aspectos mais relevantes para a prova dos crimes fiscais:**

1. As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, . . . . são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que. . . permita o controlo do lucro tributável e o apuramento e fiscalização do IVA. . . .
2. O lucro tributável é determinado com base nos elementos dessa contabilidade, eventualmente corrigidos pela AT. . .
3. Para o efeito, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições legais previstas na lei fiscal;

# Os elementos contabilísticos, enquanto prova dos crimes fiscais

4. Deve reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes;
5. Deve estar centralizada em estabelecimento ou instalação situada no território português, identificada nas declarações para constituição ou alteração do cadastro fiscal (125º CIRC, 118º CIRS e 76º CIVA);
6. Deve ser emitida factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços e ainda pela antecipação de quaisquer pagamentos;

# Os elementos contabilísticos, enquanto prova dos crimes fiscais

7. Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:
  - Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;
  - As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos e,
  - Não são permitidos atrasos superiores a 90 dias e os respectivos elementos têm de ser guardados e arquivados durante 10 anos (Arqº possível em suporte electrónico – Portª 1370/2007, 19/10). . . Conectar a prescrição do procedimento penal . . . Cfr. 21º e 33º do RGIT e 118º do CP.

**4. A ausência de contabilidade e a inevitável trib. indiciária. Critérios legais. As provas dos crimes de fraude fiscal.**

# A ausência de contabilidade e a inevitável tributação indiciária

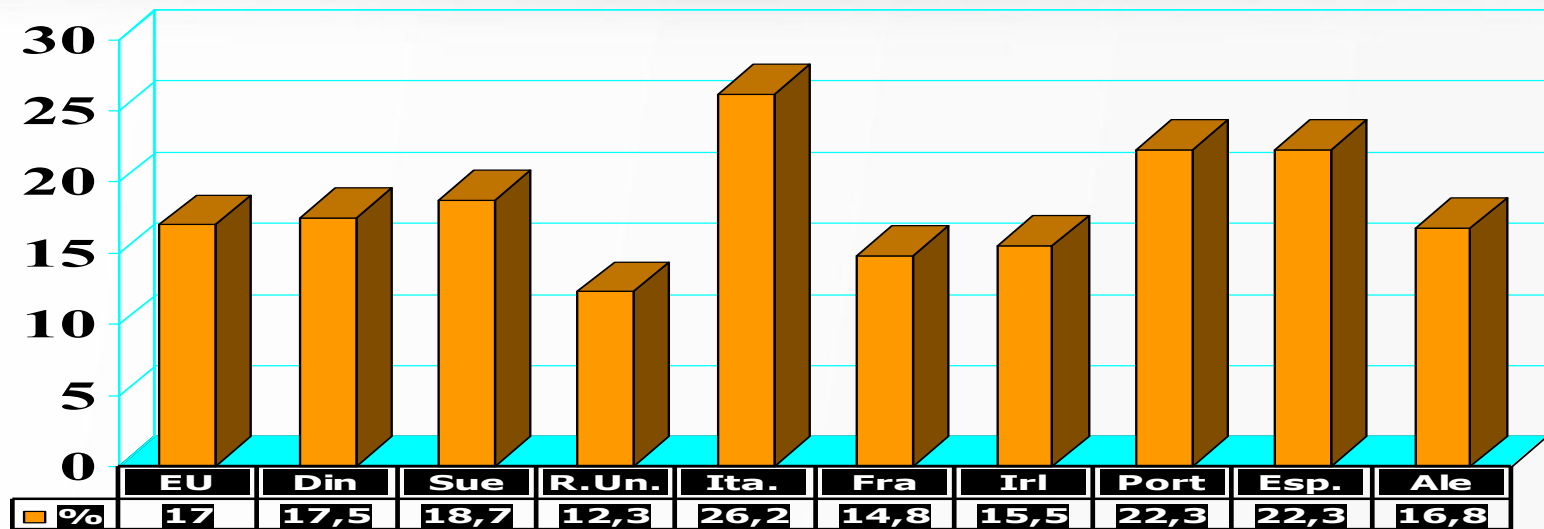
- Inexistência de contabilidade ou escrita que valha como tal;
- A sua existência, imaculada do ponto de vista formal, para dissimular a verdade material dos negócios efectivamente desenvolvidos;

Logo, estes “ sistemas de informação ” têm de ser legalmente desconsiderados para efeitos de tributação . . .

A economia paralela e a fraude fiscal associada . . .



# A economia paralela e a fraude fiscal associada, em % do PIB



Em 1990 a % de Portugal era de 16% ; em 2004 é

Em 14 anos subiu 6,3%

Estimativa da Economia Paralela em % do PIB

Fonte: Relatório F. Schneider e R. Klinglmair (Abril 2004)

# Critérios Legais da prova indiciária

- **Nos termos do nº 2 do artº 83º da LGT**  
*“...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”.*
- **Nos termos do nº 3 do artº 74º da LGT**  
*“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”.*
- **O recurso a métodos indirectos ocorre com maior frequência:**
  - a) Nos casos de inexistência de sistemas de informação – contabilidade ou escrita, e de
  - b) 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.

# Artº 90.º da LGT -Critérios

## Determinação da matéria tributável por métodos indirectos

- 1 - **Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:**
  - a) **As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;**
  - b) **As taxas médias de rentabilidade de capital investido;**
  - c) **O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;**
  - d) **Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;**
  - e) **A localização e dimensão da actividade exercida;**
  - f) **Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;**
  - g) **A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.**
  - h) **O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;** (Aditada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro)
  - i) **Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.** (Aditada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro)
- 2 - **No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores**

# Critérios legais da prova indic. (Cont.)

Nos termos do artº 75º da LGT, presumem-se

*“...verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal “*

Mas a presunção de verdade desaparece 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. . . “*

# Critérios legais da prova indic. (Cont.)

Portanto,

A tributação indiciária só pode acontecer nos casos previstos no artº 87º da LGT e, naquelas duas situações mais frequentes, quando existir “... *Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto*”

Essa impossibilidade está tipificada no artº 88º nos termos seguintes →

# Critérios legais da prova indic. (Cont.)

O artº 88º da LGT tipifica a “... **Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta ...**”, quando houver:

- 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;**

Importa ligar isto à fraude fiscal tipificada no artº 103º do RGIT .

# O conteúdo do tipo de ilícito de fraude fiscal,

## **RGIT artº 103º:**

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

## **A fraude fiscal pode ter lugar por:**

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;*
  - b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
- Etc, Etc.*

# Modelos de organização dos crimes fiscais

*“...Tem-se distinguido três:*

*A) o que centra a ilicitude no dano causado ao erário público, dando relevo na estrutura do ilícito ao desvalor do resultado ;*

*B) o que centra a ilicitude na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes com a Administração e, por consequência, na violação dos deveres de informação e de verdade fiscal, dando prevalência ao desvalor da acção;*

*C) o que se apoia em razões mistas, resultantes da combinação dos anteriores modelos.*

***O legislador preferiu o modelo misto de prestação do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal, paradigma a que obedece ao direito português.”***

**(cf. Figueiredo Dias/Costa Andrade , O crime de fraude Fiscal..., in Direito Penal Económico e Europeu..., pg. 419 e segs., n. 427 e sgts; Augusto Silva Dias, Crimes e Contra-ordenações fiscais, na mesma colectânea de textos, pág. 445 e segs.).**



# O conteúdo do tipo de ilícito de fraude fiscal,

## **Estrutura objectiva e subjectiva do crime:**

- Quer na forma omissiva, quer na comissiva por ação, o crime exige uma intenção defraudatória, isto é, uma resolução dirigida à obtenção de vantagens patrimoniais ilegítimas;
- O dolo, ainda que eventual, consiste na intenção de praticar a ocultação ou alteração de fatos ou valores, ou celebrar negócio simulado, com a consciência de que tais atos visam o não pagamento do imposto, imposto a menos que o devido, ou reembolso indevido do imposto.

# O conteúdo do tipo de ilícito de fraude fiscal,

“...É pois indiferente, para a verificação do tipo, que ocorra determinado resultado, isto é, o dano para o Fisco. Antes se pretende punir a conduta proibida, independente do resultado, ou seja, estamos perante um crime de perigo: a consumação não depende da efectiva obtenção de Vantagens Patrimoniais...”

*(Alfredo de Sousa, Infracções Fiscais Não aduaneiras, 3.<sup>a</sup> ed., Almedina, 1998, p.92; Nuno Sá Gomes, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 376)*

# O conteúdo do tipo de ilícito de fraude fiscal,

“...Para a punição do agente basta comprovar que quis as respectivas ações ou omissões e que elas eram adequadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais e à consequente diminuição das receitas tributárias...”

*(Alfredo de Sousa, ob. Cit., p.89 e no mesmo sentido acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 3 de Abril de 2002)*

- Assim, no crime de fraude fiscal pretende-se tutelar a verdade e a transparência nas relações tributárias. O prejuízo patrimonial causado ao erário público não constitui seu elemento constitutivo, antes mera circunstância a atender na graduação da respectiva pena.

# O conteúdo dos tipos de ilícito de fraude fiscal, simples e qualificada

A norma do artº 104º do RGIT transforma a fraude simples em fraude qualificada sempre que se verifiquem, pelo menos, duas das circunstâncias aqui referidas, agravando de 3 para 5 anos de prisão a moldura penal, com todas as consequências legais . . . ,

Pena essa aplicável quando a fraude é consumada através da utilização de facturas falsas. . .

**Conclusão:** as condutas ilegítimas que abstractamente preenchem os tipos de ilícito de fraude fiscal, são basicamente as mesmas que justificam o recurso à tributação indiciária, nos termos do art 88º da LGT.

# As facturas falsas (FF) contabilizadas e os custos reais omitidos.

- ❑ Em nome da verdade material, como proceder na prática da inspecção, com relevo probatório no processo de inquérito, quando as faturas falsas representam, v. g., cerca de metade ou mais, do volume dos custos das empresas ??
- ❑ Fazemos correcções técnicas. . .redução dos custos na medida do valor das faturas provadas ?

Ou

- ❑ Aplicamos métodos indiciários, desconsiderando a contabilidade ?
- ❑ Consequências práticas: o sacrifício ou a salvaguarda da verdade material . . A extorsão fiscal. .
- ❑ A prova directa, versus indirecta no PICF.

**5. SINTESE - A tributação indiciária  
e por correcções técnicas,  
*Versus* decisão final dos PICF  
2 casos práticos em confronto.**

- Sua rápida caracterização . . . grande parte do volume de negócios não foi contabilizado . . .
- A decisão final do respectivo processo de inquérito por crime de fraude fiscal:
  - Os arguidos foram acusados, foram depois e ainda assim, pronunciados pelo juiz e, no final, foram absolvidos porque, fundamentalmente,

*“ . . . 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. . .” (o sublinhado é nosso)*

# Tributação por correções técnicas da empresa y

- Sua rápida caracterização . . . omissão de 6 facturas no valor de 100 000€ e
- A decisão final do respectivo processo de inquérito por crime de fraude fiscal:
- Os arguidos, face às provas directas dos factos, foram acusados pelo Mº Pº, pronunciados pelo juiz e, no final, condenados, porquê ?

Porque, fundamentalmente,

**“ . . . bem sabia. . . que tal conduta omissiva era crime e que, ainda assim, agiram conformando-se com o resultado. . . . ” Etc, etc**



# Reflexões Finais

- ❖ As incorrecções das contabilidades ou ausência destas, à luz da lei, terão de ser responsabilidade dos empresários e, eventualmente, dos respectivos TOC's e ROC's;
- ❖ Os efeitos da absolvição ou ausência de penas, nos casos de economia subterrânea . . .
- ❖ Poderá a administração tributária fazer mais, melhor ou diferente ao nível de recolha da prova dos crimes, quando inevitavelmente tributa por métodos indiciários ?
- ❖ Poderão os dignos magistrados do Ministério Público e magistrados Judiciais, munidos de mais informação especializada sobre esta matéria, hesitar menos sobre a prova indiciária ?

*(...) Na verdade, o juízo valorativo do tribunal tanto pode assentar em prova directa do facto, como em prova indiciária da qual se infere o facto probando, não estando excluída a possibilidade do julgador, face à credibilidade que a prova lhe mereça e às circunstancias do caso, valorar preferencialmente a prova indiciária, podendo esta só por si conduzir à sua convicção.*

*A legitimidade do recurso às presunções decorre, desde logo, do art.125, do CPP, ao considerar admissíveis em processo penal as provas que não forem proibidas por lei, definindo o art.349, do Código Civil as presunções como ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. O sistema probatório alicerça-se em grande parte no raciocínio indutivo de um facto conhecido para um facto desconhecido, toda a prova indirecta se faz valer através desta espécie de presunções. (...)*

**Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 25.11.2008, proc. N.º 8904/2008-5**

***Fim***

***Obrigado pela  
atenção dispensada***

# Tipologias penais

# A fraude fiscal (qualificada) e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida

---

Susana Aires de Sousa

*A Fraude fiscal (qualificada)* e os limiares quantitativos de punição: um olhar sobre uma jurisprudência dividida\*

Susana Aires de Sousa

Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

susanaas@fd.uc.pt

Sumário:

I. Introdução: o problema

II. Da *Fraude fiscal qualificada*

1. Enquadramento legal
2. Bem jurídico protegido

III. Dos limiares mínimos de punição

1. Razão de ser e previsão legal
2. Aplicação ao crime de *Fraude fiscal qualificada*

IV. Conclusão

---

\* Este texto corresponde na íntegra à conferência proferida no Centro de Estudos Judiciários, no dia 15 de Junho de 2012, no âmbito do Curso de Especialização “Temas de Direito Fiscal Penal” (acção de formação contínua tipo C para juizes e magistrados do Ministério Público), mantendo-se a sua natureza coloquial e expositiva.

## I. Introdução: o problema

Esta exposição toma como objecto principal o tipo legal de *Fraude fiscal qualificada*. Trata-se de uma incriminação que tem merecido a atenção da jurisprudência e do legislador nos tempos mais recentes, embora por razões distintas. No plano dos tribunais destaca-se um aspecto do regime legal que tem estado na origem de alguma divergência jurisprudencial: a questão de saber se o limiar quantitativo estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º – a cláusula dos € 15 000 – é ou não igualmente aplicável à *Fraude fiscal qualificada*. No plano legislativo, este tipo legal foi recentemente alterado pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que alargou a qualificação da fraude em razão da vantagem patrimonial perseguida pela conduta fraudulenta do agente.

Trata-se de dois aspectos problemáticos que se relacionam entre si por via do elemento típico “vantagem patrimonial” enquanto fundamento de efeitos jurídicos distintos: no primeiro verifica-se uma exclusão da responsabilidade criminal pelo crime de *Fraude fiscal qualificada* caso se considere aplicável o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º; na segunda hipótese “a vantagem patrimonial” constitui o elemento qualificador que serve a agravação da punição.

A nossa exposição divide-se em duas partes distintas: na primeira propõe-se uma análise da *Fraude qualificada*, concedendo especial atenção ao seu enquadramento legislativo e ao bem jurídico protegido; reunidos estes elementos, considera-se, na segunda parte, o sentido e natureza dos limiares mínimo de punição, em particular da cláusula de € 15 000 prevista no n.º 2 do artigo 103.º do RGIT. Realizado este percurso, reúne-se um conjunto de argumentos no sentido de fundamentar a aplicação deste limite às situações de *Fraude fiscal qualificada*.

## I. Da *Fraude fiscal qualificada*

### 1. Enquadramento legal

Segundo o enquadramento legal das infracções tributárias na ordem jurídica portuguesa, na sequência do que vinha sendo a tradição legislativa, os crimes fiscais podem ser de dois tipos: *Fraude* (artigos 103.º e 104.º do RGIT) ou *Abuso de confiança fiscal* (artigo 105.º do RGIT). Esta visão bipartida das incriminações fiscais seguida pelo legislador português tem a sua origem no direito penal fiscal anterior ao RGIT. Com efeito, no RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro), que antecedeu aquele diploma, o legislador tipificava, entre outras incriminações, a *Fraude Fiscal* (artigo 23.º) e o *Abuso de Confiança Fiscal* (artigo 24.º)<sup>1</sup>.

Estas incriminações viriam a transitar, com significativas alterações, para o regime jurídico actual, mantendo-se, no entanto, nos seus traços essenciais, o comportamento penalmente proibido: na *Fraude* incriminam-se condutas fraudulentas de ocultação, alteração ou simulação de factos ou valores que devam ser declarados, tendo em vista obter vantagens patrimoniais à custa das receitas fiscais; no *Abuso de Confiança* tipifica-se a não entrega pelo substituto fiscal de prestações tributárias que deduziu nos termos da lei. Todavia, o legislador de 2001 veio modificar este binómio ao autonomizar num artigo próprio a figura da *Fraude fiscal qualificada*, punida, na versão original, com pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. É precisamente esta incriminação que cuidaremos de analisar. Não se fará um comentário exaustivo do tipo legal, nos seus elementos objectivos e subjectivos, mas privilegiar-se-á a análise da técnica de qualificação usada pelo legislador no artigo 104.º do RGIT.

---

<sup>1</sup> Sobre a evolução do RJIFNA ao RGIT, quer no plano legal quer no plano doutrinal, vide ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade de Crimes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 341 e ss. Veja-se ainda os nossos estudos, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 51 e ss., e «A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico», *Boletim de Ciências Económicas*, 2010, p. 39 e ss.



A qualificação pode ocorrer nos termos da lei por via de três situações típicas distintas, previstas nos números 1, 2 e 3 daquele artigo, respectivamente.

1.1 Nos termos do n.º 1, a qualificação da fraude fiscal dá-se pela verificação da acumulação de mais de uma das circunstâncias previstas nas diversas alíneas que constituem esse número. Essas circunstâncias são:

- a)* o conluio do agente com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b)* o agente ser funcionário público e ter abusado gravemente das suas funções;
- c)* o agente socorrer-se 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)* a utilização da interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g)* e, por último, o conluio do agente com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

As circunstâncias previstas nas alíneas *a)* a *e)*, correspondem integralmente às alíneas *b)* a *f)* do n.º 3 da antiga fraude fiscal prevista no artigo 23.º do RJIFNA. O legislador de 2001 acrescentou a este elenco de circunstâncias dois novos elementos qualificadores, previstos nas alíneas *f)* e *g)*. Contudo, há uma grande diferença: aquela norma do RJIFNA não tinha qualquer natureza qualificadora, antes condicionava os conceitos jurídicos de “ocultação ou alteração de factos ou de valores” que, por sua vez, constituíam as condutas ilegítimas tipificadas. Com efeito, tendo em conta a redacção desta norma do RJIFNA, a doutrina considerava que o legislador tinha descrito, a título exemplificativo, as circunstâncias que determinavam a ocorrência

daquelas condutas ilegítimas<sup>2</sup>. Segundo Augusto Silva Dias aquelas circunstâncias exemplificativas deviam ser interpretadas à luz da técnica dos exemplos-padrão, por via da qual só seriam admissíveis circunstâncias que, não estando expressamente previstas, se equiparassem, estrutural e substancialmente, às que figuravam nas várias alíneas<sup>3</sup>. Deste modo, as situações contempladas naquelas alíneas exemplificavam os conceitos indeterminados de ocultação e alteração de valor. Isto significa que estas mesmas circunstâncias, hoje tidas como qualificadoras, originariamente revelavam e concretizavam a conduta ilícita de *Fraude fiscal* simples. Por conseguinte, é de algum modo surpreendente que as mesmas circunstâncias que exemplificavam a conduta fraudulenta se tenham transmutado, em 2001, em elementos que servem a qualificação da conduta. Esta transposição das circunstâncias previstas no antigo artigo 23.º do RJIFNA é denunciada pela própria redacção do actual artigo 104.º, onde permanecem incompreensivelmente alguns elementos provindos da legislação anterior como, por exemplo, na alínea e) do n.º 1 do artigo 104.º: a referência ao número anterior não se compreende uma vez que não existe qualquer número anterior – esta referência provém da antiga redacção e nunca foi corrigida pelo legislador.

Do ponto de vista material, deve ainda acrescentar-se alguma estranheza, pela sua singularidade, quanto à técnica qualificadora usada pelo legislador no n.º 1 do artigo 104.º: trata-se de um qualificação “aditiva” que pressupõe a acumulação de mais de uma das circunstâncias previstas naquele preceito normativo. Mais uma vez, esta técnica resulta de uma adaptação, a nosso ver pouco feliz, da segunda parte do n.º 4 do artigo 23.º do RJIFNA. Aí se estabelecia uma *agravação* da pena aplicável às pessoas singulares nos casos em que, na ocultação ou alteração dos factos ou valores ou na simulação, se verificasse a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas nas alíneas c) a f). Quer isto dizer que a ocorrência de mais de uma daquelas situações transformaria a *Fraude Fiscal* simples em *Fraude Fiscal* agravada. No âmbito do RGIT, o legislador transformou aquela *agravação* em uma qualificação, concedendo formalmente àquelas circunstâncias a natureza de elementos

---

<sup>2</sup> SOUSA, Alfredo José de, *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 2.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2005, p. 87; DIAS, Augusto Silva, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», *CTF*, n.º 394 (1999), p. 53.

<sup>3</sup> DIAS, Augusto Silva, «Os crimes de fraude...», *op. cit.*, p. 53.

qualificadores. Ora o juízo de especial ilicitude ou censurabilidade pressuposto por um delito qualificado não pode resultar de uma mera adição automática das circunstâncias previstas, antes o elemento qualificador deve indiciar uma situação de especial gravidade, denunciada por exemplo pelo modo como se realiza o ataque ao bem jurídico ou pela intensidade com que esse bem jurídico é lesado. Neste sentido, o elemento qualificador só ganha sentido se relacionado com o âmbito de protecção da norma. Assim, temos para nós que, na concretização daquelas circunstâncias, o julgador deve fazer um juízo valorativo destinado a verificar se através delas se exprime a especial gravidade exigida pelo elemento qualificador. Só por esta via se evitará que a aplicação automática daquelas circunstâncias conduza a situações materialmente injustas.

1.2 Os números 2 e 3 do artigo 104.º prevêm outras formas de qualificação da conduta fraudulenta. Nos termos do n.º 2, basta a verificação singular das circunstâncias descritas, tidas como indícios de uma ilicitude qualificada, para se dar a agravação da punição (pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas). Em causa está o uso “de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente”. Pretende-se assim abranger situações de fraude que indiciam à partida uma maior gravidade, como a utilização de facturas falsas ou ainda a chamada fraude em carrossel. Esta modalidade de qualificação fundamenta-se à partida no maior desvalor das condutas aí previstas, patente na forma de execução da fraude, distinguindo-se assim da forma de qualificação prevista no n.º 1.

A lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, adicionou uma nova alínea ao n.º 2 nos termos do qual se qualifica a fraude fiscal em razão do valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente. Nos termos da alínea *b*), a fraude fiscal é qualificada quando a vantagem patrimonial for superior a € 50 000.

Esta mesma lei acrescentou ainda um terceiro número ao artigo 104.º onde se estabelece uma “hiperqualificação”, punida com pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e pena de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. A especial gravidade do ilícito advém do valor da vantagem patrimonial obtida pelo

agente que há-de ser superior a € 200 000. Cumpriu-se assim uma das medidas que vinha sendo anunciada pelo Governo no sentido de agravar a pena aplicável à fraude fiscal.

Estas alterações legislativas acentuam a componente patrimonial do ilícito qualificado, centrado sobre o valor da vantagem patrimonial obtida pelo agente, em clara aproximação aos crimes patrimoniais comuns e a um desvelado modelo de escalões previstos no CP. Neste sentido, se a vantagem patrimonial for igual ou inferior a € 50 000 a fraude será simples, a menos que se verifiquem cumulativamente duas das circunstâncias previstas no n.º 1 do artigo 104.º ou o recurso aos expedientes previstos no n.º 2 daquele artigo; se a vantagem obtida pelo agente for superior a € 50 000 a fraude é qualificada; por fim, se a vantagem for superior a € 200 000 a fraude será “hiperqualificada”.

A introdução destes novos elementos patrimoniais reafirma a natureza patrimonial da *Fraude fiscal* e do bem jurídico que se procura proteger por via desta incriminação.

## 2. Bem jurídico protegido

A determinação do bem jurídico protegido através das incriminações fiscais tem gerado alguma controvérsia doutrinal. São vários os modelos propostos que, em traços largos e correndo o risco de aglutinar teses muito distintas, se podem reconduzir, por um lado, a modelos de pendor mais funcionalista ou sistémico e, por outro, a modelos patrimonialistas.

a) Os modelos funcionalistas têm em comum duas características principais, a saber, a recusa de uma configuração patrimonial do objecto de tutela nos crimes fiscais e a intensa ligação do bem jurídico às funções que, no âmbito da ciência das finanças públicas, se reconhece ao imposto. Cabem aqui as concepções que identificam o bem jurídico protegido com a função tributária reconhecida à administração estadual, mas também a construção do crime fiscal como ofensa ao poder tributário, ou ainda a compreensão do crime fiscal como ofensa ao sistema económico ou ao sistema fiscal.

b) Numa outra concepção um pouco mais afastada de uma compreensão funcional, identifica-se o bem jurídico protegido com os deveres de colaboração, de verdade e transparência sobre que assenta a relação jurídica estabelecida entre o *fiscus* e o contribuinte; ou ainda, numa perspectiva mais radical, como um crime de desobediência aos deveres tributários.

c) Por fim, um modelo distinto é aquele que concebe as incriminações fiscais como delitos de natureza patrimonial.

Os modelos funcionalistas acentuam, em regra, a instrumentalidade das receitas fiscais para a prossecução do bem-estar da colectividade e das pessoas que a compõem. Este ponto de partida fez com que, neste domínio, alguns autores aludissem a uma nova categoria de bens: os bens-prestação que sustentam a disponibilidade económica e financeira e sem os quais se torna impossível a assunção das funções típicas de um Estado social; concretizam-se, em geral, na correcta gestão económica, na criação dos pressupostos necessários ao desenvolvimento racional da vida económica, no equilíbrio do sistema económico, no bom funcionamento do sistema fiscal e na percepção regular das receitas tributárias<sup>4</sup>.

Temos para nós que estes bens cumprem com grande dificuldade a função crítica que se reconhece e exige ao bem jurídico-penal. Através deles o que verdadeiramente se sublinha são os valores ideais que constituem a razão de ser da tutela penal. É certo que a *ratio* da norma se revela essencial para uma sistematização racional e eficiente das leis penais e constitui um instrumento indispensável para a interpretação teleológica das normas incriminadoras e para a reconstrução do sistema. Mas ela é, pela sua própria natureza, imanente e intrínseca à norma e, como tal, incapaz de desempenhar um qualquer papel crítico na conformação do ilícito. Aceitá-la como bem jurídico protegido nas incriminações fiscais é fazer renascer

---

<sup>4</sup> Sobre a categoria dos bens-prestação, sugerida, sobretudo, pela doutrina italiana *vide* MOCCIA, Sergio «De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales», *in: Política Criminal y Nuevo Derecho Penal (libro homenaje a Claus Roxin)*, Barcelona, José Maria Bosch Editor, 1997, p. 120-121.

uma concepção metodológica de bem jurídico cuja única função reside em clarificar o significado e o fim dos preceitos normativos. Fica assim irremediavelmente perdida qualquer função crítica que se deva exigir à categoria de bem jurídico, indispensável de uma perspectiva de garantia e delimitação da intervenção penal<sup>5</sup>.

Poderá o modelo patrimonialista escapar a estas dificuldades por via da concretização de um interesse jurídico capaz de exercer uma função crítica na disciplina penal fiscal? Entre as várias críticas apontadas à teoria patrimonialista, há uma que merece especial reflexão. Esta reserva fundamenta-se no carácter demasiadamente vasto do erário público para que possa cumprir aquela função de padrão crítico assinalada ao bem jurídico-penal. O conceito de património público, considerado na sua globalidade, mostra-se, assim, como uma realidade fragmentada e complexa; as distintas realidades sectoriais que integra afastam a possibilidade de se encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais.

Deste modo, seguindo-se uma tese patrimonialista do bem jurídico protegido – que é a que seguimos –, impõe-se uma maior concretização do objecto de protecção das infracções fiscais de natureza penal. Em nosso modo de ver está em causa o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o património estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido. O bem jurídico-penal protegido pelos crimes fiscais coincide, assim, a nosso ver, com a obtenção das receitas fiscais. Trata-se de um bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade.

Assim, da nossa perspectiva, os crimes fiscais tem uma natureza patrimonial que lhes é conferida pelo bem jurídico tutelado coincidente com a obtenção das receitas fiscais. Esta natureza patrimonial foi precisamente acentuada pelo legislador em 2011, com as alterações legislativas realizadas no tipo legal de *Fraude qualificada*.

---

<sup>5</sup> No mesmo sentido, MOCCIA, Sergio, «De la tutela de funciones...», *op. cit.*, p. 122.

## II. Dos limiares mínimos de punição

### 1. Razão de ser e previsão legal

Nos últimos anos, tem-se assistido, em alguns ordenamentos jurídicos, à introdução de valores quantitativos que condicionam a relevância penal da conduta fiscalmente fraudulenta<sup>6</sup>. Também o legislador português, em 2001, no RGIT, fez depender a punição da *Fraude fiscal* da idoneidade das condutas para diminuir as receitas tributárias num valor igual ou superior a € 7 500, na versão originária, e a € 15 000 na versão actual. A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, introduziu uma cláusula desta natureza no delito de *Abuso de confiança fiscal*, fazendo depender a punição da não entrega de prestação tributária de valor superior a € 7 500.

A introdução destas cláusulas tem originado uma forte discussão quanto à sua qualificação dogmática como elemento típico ou como mera condição de punibilidade, sobretudo em Espanha e em Itália<sup>7</sup>. A resposta está naturalmente dependente da forma como se conceba o ilícito da fraude e muito concretamente do bem jurídico que aí se pretenda proteger. Como já se referiu, é nossa convicção que o bem jurídico protegido pelos delitos fiscais é a componente activa do património fiscal ou, por outras palavras, o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular<sup>8</sup>. O legislador português, no desenho típico da *Fraude fiscal*, considerou suficiente, para a consumação do crime, a colocação em perigo daquele bem jurídico, optando, neste sentido, por uma clara antecipação da tutela penal. Ainda assim, concretizou a qualidade daquele perigo ao exigir a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias em valor igual ou superior a € 15 000. O

---

<sup>6</sup> É assim no artigo 305.º do Código Penal espanhol. Também em Itália o Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de Março de 2000 condicionava a relevância de algumas incriminações fiscais a *soglie di punibilità*; estes limites foram recentemente diminuídos no seu montante pela Lei 148/2011, em vigor desde Setembro de 2011.

<sup>7</sup> Por todos, na doutrina espanhola, RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *El Delito de Defraudación Tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 77 e ss.; também VICENTE MARTÍNEZ, Rosario «Delito fiscal y principio de legalidad», *ADPCP*, tomo XLIV (1991), p. 876 e ss. Na doutrina italiana *vide* SALCUNI, Giandomenico, «Natura Giuridica e funzioni delle soglie di punibilità del nuovo diritto penale tributario», *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, ano XIV, 41, p. 138 e ss. Veja-se, entre nós, sobre esta questão, SANTOS, André Teixeira, *O Crime de Fraude Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 229 e ss.

<sup>8</sup> Maiores desenvolvimentos no nosso estudo *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 241 e ss.

legislador optou, pois, por incluir no ilícito penal um elemento adicional de quantidade que se converte em condição de relevância penal da conduta ao estabelecer um limiar mínimo de ofensividade para o bem jurídico. Trata-se, segundo cremos, de um *limite negativo da incriminação*, em razão do valor da vantagem patrimonial a obter mediante uma conduta capaz de diminuir as receitas tributárias, essencial para delimitar os contornos fronteiriços entre aquela norma e os ilícitos contra-ordenacionais previstos nos artigos 118.º e 119.º<sup>9</sup>. Numa outra perspectiva, a idoneidade da conduta para diminuir as receitas tributárias e proporcionar uma vantagem patrimonial igual ou superior a € 15 000 é um elemento constitutivo do crime de fraude fiscal. O legislador procurou, através desta cláusula, objectivar o perigo para o bem jurídico em que se sustenta a criminalização, seja na sua modalidade mais simples seja na forma qualificada.

## 2. Aplicação ao crime de *Fraude Fiscal Qualificada*

Depois da análise, ainda que de forma fragmentária, do tipo legal de Fraude fiscal qualificada e da natureza dos limiares mínimos de punição, somos chegados à última das questões referidas na introdução: determinar se o limite negativo da incriminação plasmado no n.º 2 do artigo 103.º está ou não limitado à *Fraude Fiscal* na sua modalidade mais simples<sup>10</sup>.

Trata-se de uma questão tida até há pouco tempo como pacífica quer na prática jurisprudencial quer no âmbito académico e doutrinal. Com efeito, tendia a considerar-se de forma praticamente unânime que aquele limiar de ofensividade valia para a *Fraude fiscal* quer na sua forma simples, quer na sua forma qualificada. Todavia, tal unanimidade foi recentemente quebrada por alguma jurisprudência, *v. g.*, o Acórdão do Tribunal Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 7 de Março de 2012. Em ambas as decisões

---

<sup>9</sup> Cf. SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o regime geral das infracções tributárias», *Direito e Justiça*, Vol. XV, Tomo II (2001), p. 64-65; SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 302 e ss.; SANTOS, André Teixeira, *O Crime de Fraude Fiscal*, *op. cit.*, p. 245.

<sup>10</sup> Sobre esta questão veja-se também o nosso estudo «O limiar mínimo de punição da *Fraude fiscal (qualificada)*: entre duas leituras jurisprudenciais distintas. Anotação aos acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Maio de 2009 e do Tribunal da Relação do Porto de 23 de Março de 2011», *RPCC 21 (2011)*, n.º 4 (no prelo).



se considerou que o limite de € 15 000 estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º não é aplicável à *Fraude fiscal qualificada*, prevista no artigo 104.º, nomeadamente quando o agente utiliza facturas ou documentos equivalentes na execução do crime.

A favor desta decisão convoca-se, desde logo, a letra da lei, designadamente a redacção do n.º 2 do artigo 103.º. Entendem aqueles tribunais superiores que a aplicação do limite aí estabelecido é válido apenas para os factos previstos no número anterior. Ora, ao utilizarem facturas falsas, os arguidos terão realizado outros factos para além dos descritos no artigo anterior e que estariam portanto fora do alcance daquela norma, “não existindo nenhuma razão, literal ou outra, para suspeitar que o legislador quis abranger os factos previstos nos ‘artigos seguintes’ ”.

Trata-se de um posição jurisprudencial de que discordamos com base em diversos argumentos de natureza histórica, material e dogmática, enunciados nas considerações anteriores mas que importa agora sintetizar.

a) Entre os tipos legais de *Fraude simples* e *qualificada*, na forma consumada, estabelece-se uma pura relação de especialidade. Por conseguinte, está em causa uma pura relação entre normas, obedecendo a uma lógica de hierarquia, segundo a qual a aplicação da norma especial afasta a norma geral, “dando fundamento à velha asserção segundo a qual a lei especial derroga a lei geral”<sup>11</sup>. É assim porque uma das normas – a *Fraude qualificada* – incorpora todos os elementos constitutivos do outro tipo legal – a *Fraude simples* – mas acrescenta ao facto matricial – ocultação ou alteração de valores – elementos suplementares ou caracterizadores; porém, estes novos elementos normativos não constituem um novo e autónomo facto ilícito – como aliás denuncia a letra do artigo 104.º ao remeter, logo no seu início, para os factos previstos no artigo anterior – mas pressupõem na sua base a conduta matricial tipificada no artigo 103.º.

b) Esta conclusão é ainda suportada pela origem e evolução legislativa do delito de *Fraude fiscal qualificada*. Com efeito, como se referiu, a maioria das circunstâncias descritas no n.º 1 do artigo 104.º integrava a factualidade típica do crime de *Fraude fiscal* previsto no artigo 23.º do RJIFNA, constituindo formas de

---

<sup>11</sup> Cf. DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 994 e s.

exemplificação e concretização da conduta, tipificada através do conceito indeterminado “ocultação ou alteração de factos e valores”. Neste sentido, de um ponto de vista histórico estas circunstâncias eram concretizações exemplificativas daquela conduta matricial.

c) Também de uma perspectiva teleológica e material se justifica a aplicação do limiar estabelecido no n.º 2 do artigo 103.º à *Fraude qualificada*. Como se referiu, da nossa perspectiva o bem jurídico tutelado no âmbito da *Fraude fiscal* – simples ou qualificada – é a obtenção de receitas fiscais. O legislador entendeu, ao abrigo da tutela subsidiária que caracteriza a sanção penal, remeter para o direito contra-ordenacional os ataques menos graves àquelas receitas. De facto, tendo-se no horizonte a natureza patrimonial deste crime, recentemente favorecida pelas alterações realizadas pela lei 64-B/2011, de 31 de Dezembro, torna-se incompreensível que uma vantagem patrimonial mínima (*v. g.*, € 50) obtida através de facturas falsas seja punida de forma qualificada nos termos do artigo 104.º, n.º 2, al. a), mas que o uso de um qualquer outro elemento contabilístico adulterado ou a não declaração de determinado valor que vise proporcionar ao agente uma vantagem de € 10 000 fique excluída de qualquer punição por via do n.º 2 do artigo 103.º.

Em jeito de conclusão, da nossa perspectiva e com base nos argumentos enunciados, a *Fraude qualificada* só tem relevância criminal se a vantagem patrimonial ilegítima perseguida pelo agente for igual ou superior a € 15 000 nos termos do artigo 103.º, n.º 2, do RGIT. Este é o entendimento que vinha sendo seguido pela maioria da doutrina<sup>12</sup> e da jurisprudência plasmada, por exemplo, no acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19 de Janeiro de 2011 e nos acórdãos da

---

<sup>12</sup> No sentido de que o limite negativo previsto no n.º 2 do artigo 103.º vale também para a *Fraude Qualificada* veja-se SILVA, Germano Marques da «Notas sobre...», *op. cit.*, p. 64 e, do mesmo autor, *Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, p. 237; SOUSA, Susana Aires de, *Os Crime Fiscais...*, *op. cit.*, p. 118; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, p. 216, SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, p. 164; SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, Lisboa: Áreas Editora, 2010, p. 712.

Relação do Porto de 16 de Março de 2011 e de 23 de Março de 2011, que necessariamente acompanhamos.

Muito obrigada pela Vossa benevolente atenção.

Lisboa, 15 de Junho de 2012

# Os aspetos substantivos mais relevantes nos crimes aduaneiros, fiscais e contra a Segurança Social

---

António Henriques Pires da Graça

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**VÁRIOS ASPETOS DE DIREITO FISCAL PENAL**  
(A. Pires H. da Graça – Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça)

**1º parte**

- Breve alusão à historicidade político-jurídica da filosofia normativa da infração tributária.
- O bem jurídico nas infrações criminais tributárias.
- Os regimes legais.
- Pressupostos comuns de juridicidade.

**2º parte**

- Das infrações tributárias em especial.
- O caso frequente do CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – Artº 105º RGIT
  - O concurso com o crime de abuso de confiança, do art.º 205º do CP.
  - O crime continuado
- O crime de abuso de confiança contra a segurança social – artº 107º
- Alusão ao PLANO ESTRATÉGICO DE COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS E ADUANEIRAS (2012-2014)

## BIBLIOGRAFIA

**CARLOS AUGUSTO RODRIGUES**, O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL — NO CASO DO IVA — JURISTA

TRABALHO REALIZADO NO ÂMBITO DO VI CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PENAL ECONÓMICO E EUROPEU DO INSTITUTO DE DIREITO PENAL ECÓNOMICO E EUROPEU DA FACULDADE DE DIREITO UNIVERSIDADE DE COIMBRA – 2002/2003, Compilações Doutrinárias, verbo jurídico, Maio 2008

**José Casalta Nabais** “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*” – Almedina – Coimbra 1998, pag. 185

**CARLOS**

**José Casalta Nabais**, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, 2003,

**Manuel da Costa Andrade**, *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 134.º (2005), e

Colectânea Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Coimbra Editora, 2009, Volume III,

**Susana Aires de Sousa**, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequiesto*, *Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53.º - A, de 29-12* Revista Portuguesa de Ciência Criminal, ano 17, n.º 1, 2007,

Colectânea, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, 2009, Volume III, págs. 321 a 335).

**Susana Aires de Sousa**, “*Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*”, Coimbra Editora, Julho de 2006

**Alfredo José de Sousa**, *Direito Penal Fiscal – Uma prospectiva*, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, Volume II, Problemas especiais, 1999,

**Centro de Estudos Judiciários**, *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico* (1985),

**Germano Marques da Silva**, “*Imposto, Ética e Crime*”, Colectânea “*Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*”, II volume, Ciências Jurídico-Económicas, Almedina, Junho de 2000,

**Germano Marques da Silva**, *Direito Penal Tributário*, UCE, 2009

**Augusto Silva Dias**, *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Considerações dogmáticas e político-criminais*, Fisco, n.º 22, **Julho de 1990**, e *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Problemas Especiais*, Coimbra Editora, Limitada, **Março de 1999**, volume II

**Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade**, *O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 6 (1996), e *Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, publicado em Março de 1999, volume II, págs. 411 a 438,

**Jorge de Figueiredo Dias**, «*Breves Considerações Sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*», publicado in CEJ, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, (1985) e *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume I, Problemas Gerais, 1998

**Manuel da Costa Andrade**, *A nova lei dos crimes contra a economia* (Dec.-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) *à luz do conceito de «bem jurídico»*, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume I, Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998 e, Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985)

**Manuel Costa Andrade**, *Jornadas de Direito Criminal, o Novo Código Penal Português e Legislação Complementar*, Fase I, CEJ, Abril de 1983

**Mário Ferreira Monte**, *Da reparação penal como consequência jurídica autónoma do crime*, Liber Discipulorum para Jorge Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 2003,

**Mário Ferreira Monte**, *Da legitimação do direito penal tributário em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra Editora, 2007

**José de Faria Costa**, *Direito Penal Económico*, Quarteto Editora, Coimbra, Setembro de 2003

**Anabela Miranda Rodrigues**, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume II, Coimbra Editora, 1999

**Eduardo Correia**, *Direito Criminal, II*, Almedina, 1965, “§ 21.

**Beleza dos Santos**, “*A suspensão condicional da execução da pena e os efeitos do não cumprimento das condições*”, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 74.º ano (1941-1942), n.ºs 2691, 2692, ; 2698, 2700/1/2, 2705, 2706,

**Manuel Cortes Rosa**, “*Natureza jurídica das penas fiscais*”, *Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários*, volume II,

**Alfredo José de Sousa**, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985), pags. 189-224, e compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II – Coimbra Editora – 1999*,

**Frederico de Lacerda da Costa Pinto** - *Crimes tributários - Portugal – Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa*

**Nuno de Sá Gomes** in *Manual de Direito Fiscal – volume II* – Editora Rei dos Livros – Lisboa- 1999,

**Eliana Gersão**, “*Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*”, publicado in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 112 (1976) e constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários* – Volume II – Coimbra Editora – 1999,

**Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos**, *Regime Geral das Infracções Tributárias* – 2ª edição – Áreas Editora – Lisboa – 2003,

**Américo Taipa de Carvalho**, *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007,

**Isabel Marques da Silva**, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010,



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

I

**Introdução**

**Breve alusão à historicidade político-jurídica da filosofia normativa da infracção tributária:**

Da concepção monocrática ou autocrática à concepção democrática da tributação  
A prestação tributária como fonte de receita perante os fins de qualquer economia

. O cobrador de impostos no Império Romano - o bem comum e a natureza imperial do tributo . a pedagogia de JESUS CRISTO na exibição do dracma: Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus.

. Da concepção feudal: o imposto como sanção senhorial - S. Tomás de Aquino e a coacção representada pela exigência senhorial do tributo, a permissividade da fuga ao imposto.

. O iluminismo e as ideias da revolução francesa: o limiar de uma construção financeira abrangendo a nova sociedade politicamente organizada para os fins do bem comum .

- . O Estado de Direito formal e a sustentabilidade económica,
- .O Estado de direito social. A correcção de desigualdades e justiça social
- A natureza extra fiscal do imposto ou a sua função social
- .A política fiscal – artº 103º nº 1 e 81º a) da CRP
- . O dever de pagar impostos
- .O Estado social democrático de direito contemporâneo.
- Equilíbrio financeiro do Estado – a estabilidade orçamental
- O papel correctivo da tributação nos modelos económicos modernos.

**O bem jurídico nas infracções criminais tributárias**

A dicotomia do modelo

O primeiro modelo conduz o legislador a adoptar infracções formais, em que o núcleo da ilicitude se limita ao incumprimento do dever ou à desobediência do agente.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

O segundo modelo organiza a intervenção penal por referência a aspectos de natureza patrimonial e conduz à criação de crimes materiais (de perigo ou de lesão)

O tema de fundo do bem jurídico centraliza-se na confiança da Administração Fiscal

Eliana Gersão coloca como bem jurídico digno de protecção Penal Fiscal a “.falta de colaboração com a Administração”

Alfredo José de Sousa. “na verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes...”.

Augusto Silva Dias, “...é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral da pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social...”

A generalidade dos crimes tributários visa em última instância proteger realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público: de forma genérica, o erário público e o património da segurança social. Em regra, o legislador orienta a selecção típica dos factos em função dessa idoneidade lesiva ou do dano patrimonial efectivo, embora noutros casos seja relevante (normalmente em termos instrumentais) a violação de deveres de colaboração, de lealdade e de informação dos agentes económicos.

Está sempre em causa a defesa do erário público

**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça** de 04-12-2008, processo n.º 4079/06-3ª, CJSTJ 2008, tomo 3, pág. 236: Foram razões de técnica de tutela que levaram o legislador a não só autonomizar (distinguindo-o do direito penal comum), em legislação especial (estabelecendo “sanções especiais” em relação às “sanções comuns”), os crimes tributários, como simultaneamente a fazer aquela subdivisão, onde as diferentes espécies de crimes acabam por ter como nota comum “a tutela dos interesses tributários do Estado”.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Os regimes legais**

O Decreto-lei n.º 27 153, de 31 de Outubro de 1936 e, o Decreto-lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937 39, puniam certas infracções mais graves de «fugas aos impostos». com penas de prisão variável entre dois a oito anos

Nos anos sessenta do século xx, a reforma fiscal fez com que, os vários códigos fiscais passassem a incluir um capítulo de infracções onde eram previstas apenas a aplicabilidade de penas de multa.

A preocupação com a evasão e fraudes fiscais, fez com que Decreto-lei n.º 619/76, de 27 de Julho passasse a prever a aplicabilidade da pena de prisão até um ano a situações mais graves do dever de colaboração na determinação da prestação tributária e, da falta de entrega de tributos nos Cofres do Estado.

Não ficou admitida a figura jurídica da suspensão condicionada da pena antes se, impondo a publicidade da sentença condenatória em prisão em jornais publicados, de grande circulação, em Lisboa e Porto, pretendendo-se assim, que a pena concreta tivesse um efeito *intimidador* de todos os potenciais prevaricadores.

Com a reforma fiscal iniciada com a substituição do Imposto de Transacções pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado e concluída com a entrada em vigor dos Códigos do imposto sobre o Rendimento (de pessoas singulares e de pessoas colectivas) e do Código da Contribuição Autárquica, o legislador, tendo em atenção o “...movimento de eticização que perpassa o Direito Penal Secundário aconselha a que se criminalizem certos comportamentos lesivos dos interesses da Fazenda Nacional...”<sup>41</sup>, e assim, dá à estampa o Decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro que aprovou o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras* ( RJFNA) onde são criados *ex novo* crimes fiscais.

Este diploma sofreu alterações pelo Decreto-lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, em que o legislador fundamentando-se em que as “...novas tecnologias, a complexidade do sistema fiscal e a internacionalização da economia, tinham contribuído para o progresso da evasão ilegítima e da fraude fiscal, cujas proporções relevam uma danosidade social muitas vezes superior à dos crimes comuns...”<sup>42</sup>, procedeu à reformulação do RJFNA, numa tentativa de combater o fenómeno da evasão e fraude fiscais e, simultaneamente reforçar a consciencialização da obrigação de pagar impostos como condição essencial à prossecução dos objectivos da comunidade. (.CARLOS AUGUST RODRIGUES, **O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (IVA)**, VERBOJURIDICO, Maio 2008 )

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**O Decreto-Lei n.º 398/98 – 17-12-98 - DR n.º 290/98 SÉRIE I-A** aprovou a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes

**TÍTULO V Das infracções fiscais (Revogado)**

O Título V foi revogado pela alínea g) do art.º 2º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que aprova o Regime Geral das Infracções Tributárias.

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias (designado pela sigla RGIT), criando num único diploma, sob a designação de “CRIMES TRIBUTÁRIOS”, os crimes aduaneiros, fiscais e contra a segurança social, diploma este que está presentemente em vigor, e que, tem como penas aplicáveis aos crimes tributários a prisão e a multa – Art.ºs 87º a 107º

**II**

\*

**Pressupostos comuns de juridicidade fiscal penal**

O REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) - Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 5 **Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho - I Série A -**

Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias.

**Artigo 2.º Norma revogatória**

São revogados:

- a) O Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, excepto as normas do seu capítulo IV, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- b) O Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, excepto o seu artigo 58.º, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**CAPÍTULO I Das infracções tributárias**

**Artigo 1.º**

**Regime Geral das Infracções Tributárias**

1 - É aprovado o Regime Geral das Infracções Tributárias anexo à presente lei e que dela faz parte integrante.

2 - O regime das contra-ordenações contra a segurança social consta de legislação especial.

**Artigo 3.º Direito subsidiário**

São aplicáveis subsidiariamente: a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar;

b) Quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social;

c) Quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar;

d) Quanto à execução das coimas, as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

**Porém há que ter em conta:**

Na apreciação da questão haverá que **ter presente dois princípios** plasmados na LGT, aprovada pelo DL 398/98, de 17-12, a saber: art. 5.º, n.º 2 – a tributação respeita os princípios *da generalidade, da igualdade, da legalidade* e *da justiça material*; art. 11.º, n.º 1 – na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.- Ac. do STJ de 4-2-2010

\*

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

A descrição dos tipos legais das infracções tributárias

**CAPÍTULO I Das infracções tributárias**

**PARTE I**

**Princípios gerais CAPÍTULO I Disposições comuns**

**Artigo 1.º Âmbito de aplicação**

1 - O Regime Geral das Infracções Tributárias aplica-se às infracções das normas reguladoras:

- a) Das *prestações* tributárias;
- b) Dos *regimes* tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias;
- c) Dos *benefícios* fiscais e *franquias* aduaneiras;
- d) Das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial.

2 - As disposições desta lei **são aplicáveis aos factos de natureza tributária puníveis por legislação de carácter especial**, salvo disposição em contrário.

**Artigo 11.º Definições**

Para efeitos do disposto nesta lei consideram-se:

- a) **Prestação tributária**: os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social; REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 11
- b) **Serviço tributário**: serviço da administração tributária ou da administração da segurança social com competência territorial para proceder à instauração dos processos tributários;
- c) **Órgãos da administração tributária**: todas as entidades e agentes da administração a quem caiba levar a cabo quaisquer actos relativos à prestação tributária, tal como definida na alínea a);
- d) **Valor elevado e valor consideravelmente elevado**: os definidos nas alíneas a) e b) do artigo 202.º do Código Penal;
- e) **Mercadorias em circulação**: as mercadorias desde a entrada no País ou saída do local de produção até entrarem na posse do consumidor final, não se considerando na posse deste as existentes em explorações agrícolas, estabelecimentos comerciais ou industriais ou suas dependências, quando se destinem ao comércio;

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

f) *Meios de transporte em circulação*: os meios de transporte, terrestres, fluviais, marítimos e aéreos, sempre que não se encontrem, respectivamente, estacionados em garagens exclusivamente privadas, ancorados, atracados ou fundeados nos locais para o efeito designados pelas autoridades competentes e estacionados nos hangares dos aeroportos internacionais ou nacionais, quando devidamente autorizados.

**Artigo 2.º Conceito e espécies de infracções tributárias**

**O Princípio da legalidade tributária**

1 - Constitui infracção tributária todo o facto *típico, ilícito e culposo* declarado *punível* por lei tributária anterior.

(2 - *As infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações.* 3 - *Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação.* )

Artigo 10.º **Especialidade das normas tributárias e concurso de infracções**

Aos responsáveis pelas infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, **desde que** não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza.

**Artigo 4.º Aplicação no espaço**

**A soberania territorial**

**Salvo** tratado ou convenção internacional em contrário, o presente Regime Geral é aplicável, **seja qual for a nacionalidade do agente**, a factos praticados:

a) Em território português; b) A bordo de navios ou aeronaves portuguesas.

**Artigo 5.º Lugar e momento da prática da infracção tributária**

1 - As infracções tributárias consideram-se praticadas **no momento e no lugar** em que, **total ou parcialmente**, e **sob qualquer forma de participação**, o agente

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

actuou, ou, no caso de omissão, devia ter actuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, sem prejuízo do disposto no n.º 3.

**2 - As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários.**

3 - Em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, a respectiva infracção considera-se praticada no serviço ou organismo **do domicílio ou sede** do agente.

(Sobre os aspectos processuais das infracções tributárias, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 123 e ss. )

## **Problemas de sucessão de leis no tempo**

### **A instabilidade legislativa**

A sucessiva intervenção do legislador sobre as infracções tributárias - em regra através de normas extravagantes inseridas na Lei do Orçamento de Estado, aprovada anualmente – tem obviamente gerado instabilidade legislativa e sérios problemas de sucessão de leis penais no tempo, pois na maior parte dos casos o legislador altera elementos dos tipos legais de crime (seja elementos do ilícito, seja elementos da punibilidade).

Por essa via têm sido criadas soluções (por vezes involuntárias) de descriminalização ou de despenalização, em especial nos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social (artigos 103.º, 105.º e 107.º).

São em especial dois os tipos de casos que nesta matéria têm surgido: por um lado, a criação ou modificação dos elementos quantitativos do tipo referentes ao tributo devido, que têm gerado casos de descriminalização directa sempre que as leis novas aumentam esses valores como liminar mínimo da intervenção penal; por outro, o aditamento de condições objectivas de punibilidade (como notificações da administração tributária e prazos de pagamento acrescentados



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**  
**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

aos tipos legais em vigor – *v.g.* artigo 105.º, n.º 4, do RGIT) e que, embora pressupondo uma continuidade do ilícito, acabam por criar um efeito despenalizador quanto às condições de intervenção penal. A estes efeitos - nem sempre antecipados (ou pretendidos) em toda a sua extensão pelo legislador - têm a jurisprudência e a doutrina correspondido com análises críticas sérias e profundas, clarificando com rigor dogmático as opções legais no quadro dos valores constitucionais e da legalidade criminal. Resta exigir ao legislador que cumpra os mesmos padrões de rigor e exigência.

Todos estes elementos se encontram devidamente recenseados nas seguintes obras: MANUEL DA COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, *RPCC* 17 (2007, 55 e ss; AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 9 e ss e *passim* (com análise de muita jurisprudência relevante); ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 42 e ss. (v. Frederico de Lacerda da Costa Pinto, **Crimes tributários – Portugal**)

**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2010 - DR 186 SÉRIE I de 2010-09-23**

C — Decisão

Nestes termos deliberam os juízes conselheiros que integram o pleno das secções criminais do Supremo Tribunal de Justiça:

D) Fixar jurisprudência, no sentido de que a exigência do montante mínimo de € 7500, de que o n.º 1 do artigo 105.º do RGIT (...) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107.º, n.º 1, do mesmo diploma. (...)

Lisboa, 14 de Julho de 2010

***Artigo 6.º Actuação em nome de outrem***

*1 - Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, 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:*

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

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 actue no interesse do representado.*

2 - *O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes.*

**Artigo 7.º Responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas**

1 - *As pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo.*

2 - *A responsabilidade das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é **excluída** quando o agente tiver actuado 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 respectivos agentes.*

4 - *A responsabilidade contra-ordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respectivos 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.*

**Artigo 8.º Responsabilidade civil pelas multas e coimas**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

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

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções 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 colectiva 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 actos 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. (Redacção 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 infracções 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. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - anterior n.º3)*

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas. *(Redacção 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 colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

7 - Quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - anterior n.º6)*

8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - anterior n.º7)*

**Artigo 9.º Subsistência da prestação tributária**

O cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais.

**CAPÍTULO II Disposições aplicáveis aos crimes tributários**

**Artigo 12.º Penas aplicáveis aos crimes tributários**

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.

2 - *Aos crimes tributários cometidos por pessoas colectivas, 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

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

**Nota**

Elevação de penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes não colide com o nº 1 que apenas estabelece limites á semelhança do CP

**Artigo 13.º Determinação da medida da pena**

Na determinação da medida da pena atende-se, **sempre que possível**, ao prejuízo causado pelo crime.

**Nota:** o que se compreende uma vez que estão em causa receitas do Estado advindas de tributação, cerne do direito fiscal, em que o bem jurídico visa proteger o património fiscal, e é evidente que a gravidade da ilicitude há-de necessariamente ter em conta tal circunstância.

**Artigo 14.º Suspensão da execução da pena de prisão**

1 - A suspensão da execução da pena de prisão aplicada é **sempre condicionada** ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa.

2 - Na falta do pagamento das quantias referidas no número anterior, o tribunal pode:

- a) Exigir garantias de cumprimento;
- b) Prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível;
- c) Revogar a suspensão da pena de prisão.

**Nota:** Não há uma revogação automática da suspensão da execução da pena. Coloca-se o problema do montante líquido definido constitutivo da obrigação imposta, face aos acréscimos legais, o que implica a liquidação:

Liquidação prévia existente necessariamente no momento da decisão? E que decisão? A da 1ª instância ou a proferida em recurso?

Liquidação até à decisão ou até ao trânsito?

Liquidação até ao momento de pagamento pelo arguido?

Artigo 5.º Lugar e momento da prática da infracção tributária

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

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

E se o devedor não tiver solvabilidade económica? Não há pena suspensa? E se for condenado em prisão vai preso? Não seria então equivalente a restaurar a prisão por dívidas?

A condição não significará que apenas é aplicável quando o puder ser – v. artº **51º nº 2 do CP**

**Art 22º nº 2**

**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 três anos, a pena pode ser dispensada se:

- 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; (*Redacção da Lei nº 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 nela fixado.**

**Artigo 15.º Pena de multa**

1 - Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre (euro) 1 e (euro) 500, tratando-se de pessoas singulares, e entre (euro) 5 e (euro) 5000, tratando-se de pessoas colectivas ou entidades equiparadas, que o tribunal fixa em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos.

2 - Sobre a pena de multa **não incidem** quaisquer adicionais.

**Artigo 16.º Penas acessórias aplicáveis aos crimes tributários**

São aplicáveis, cumulativamente, aos agentes dos crimes tributários as seguintes penas acessórias:

- a) *Interdição temporária* do exercício de certas actividades ou profissões;
- b) *Privação do direito* a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

- c) *Perda de benefícios fiscais* concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;
- d) *Privação temporária* do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social participadas pelo orçamento da segurança social;
- e) *Encerramento* de estabelecimento ou de depósito;
- f) *Cassação* de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- g) *Publicação* da sentença condenatória a expensas do agente da infracção; REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 13
- h) *Dissolução* da pessoa colectiva;
- i) *Perda de mercadorias*, meios de transporte e outros instrumentos do crime. **(Decreto-Lei nº 229/2002 de 31 de Outubro)**

**Nota:** Penas acessórias de harmonia com natureza do bem jurídico e as finalidades das penas

**Artigo 17.º Pressupostos de aplicação das penas acessórias**

1 - As penas a que se refere o artigo anterior são aplicáveis quando se verificarem os pressupostos previstos no Código Penal, observando-se ainda o disposto nas alíneas seguintes:

- a) A interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões poderá ser ordenada quando a infracção tiver sido cometida com flagrante abuso da profissão ou no exercício de uma actividade que dependa de um título público ou de uma autorização ou homologação da autoridade pública;
- b) A condenação nas penas a que se referem as alíneas b) e c) deverá especificar os benefícios e subvenções afectados, só podendo, em qualquer caso, recair sobre atribuições patrimoniais concedidas ao condenado e directamente relacionadas com os deveres cuja violação foi criminalmente punida ou sobre incentivos fiscais que não sejam inerentes ao regime jurídico aplicável à coisa ou direito beneficiados;
- c) O tribunal pode limitar a proibição estabelecida na alínea d) a determinadas feiras, mercados, leilões e arrematações ou a certas áreas territoriais;
- d) Não obsta à aplicação da pena prevista na alínea e) a transmissão do estabelecimento ou depósito ou a cedência de direitos de qualquer natureza relacionados com a exploração daqueles, efectuada após a instauração do

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

processo ou antes desta mas depois do cometimento do crime, salvo se, neste último caso, o adquirente tiver agido de boa fé;

e) O tribunal pode decretar a cassação de licenças ou concessões e suspender autorizações, nomeadamente as respeitantes à aprovação e outorga de regimes aduaneiros económicos ou suspensivos de que sejam titulares os condenados, desde que o crime tenha sido cometido no uso dessas licenças, concessões ou autorizações;

f) A publicação da sentença condenatória é efectuada mediante inserção em dois jornais periódicos, dentro dos 30 dias posteriores ao trânsito em julgado, de extracto organizado pelo tribunal, contendo a identificação do condenado, a natureza do crime, as circunstâncias fundamentais em que foi cometido e as sanções aplicadas;

g) A pena de dissolução de pessoa colectiva só é aplicável se esta tiver sido exclusiva ou predominantemente constituída para a prática de crimes tributários ou quando a prática reiterada de tais crimes mostre que a pessoa colectiva está a ser utilizada para esse efeito, quer pelos seus membros, quer por quem exerça a respectiva administração.

2 - As penas previstas nas alíneas a), b), d), e) e f) e a inibição de obtenção de benefícios fiscais, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social, prevista na alínea c), todas do artigo anterior, não podem ter duração superior a três anos, contados do trânsito em julgado da decisão condenatória.

**(Decreto-Lei nº 229/2002 de 31 de Outubro)**

**Artigo 18.º Perda de mercadorias objecto do crime**

1 - As mercadorias que forem objecto dos crimes previstos nos artigos 92.º, 93.º, 94.º, 95.º e 96.º desta lei serão declaradas perdidas a favor da Fazenda Nacional, **salvo se pertencerem a pessoa a quem não possa ser atribuída responsabilidade na prática do crime.**

**2 - No caso previsto na parte final do número anterior, o agente será condenado a pagar à Fazenda Nacional uma importância igual ao valor das mercadorias, sendo o** seu proprietário responsável pelo pagamento dos direitos e demais imposições que forem devidos.

3 - **Quando as mercadorias pertencerem a pessoa desconhecida** não deixarão de ser declaradas perdidas.

4 - **Se as mercadorias não tiverem sido apreendidas**, o agente responderá pelo quantitativo equivalente ao seu valor de mercado, salvo quando o mesmo não se possa determinar, caso em que o agente pagará uma importância a fixar pelo tribunal entre (euro) 15 e (euro) 15 000.



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

5 - Sem prejuízo dos casos em que por lei é vedada, os interessados poderão requerer a reversão das mercadorias sujeitas a perda a favor da Fazenda Nacional, desde que, satisfeitas a multa e demais quantias em dívida no processo, paguem uma importância igual ao seu valor.

6 - As **mercadorias perdidas** a favor da Fazenda Nacional nos termos do presente artigo, **quando se trate de equipamentos de telecomunicações e de informática ou outros com interesse para a instituição que procedeu à sua apreensão**, serão afectos sempre que esta reconheça interesse na afectação.

7 - As mercadorias objecto do crime previsto no artigo 97.º-A são sempre declaradas perdidas a favor da Fazenda Pública. *(Aditado pela Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro)*

**Artigo 19.º Perda dos meios de transporte**

1 - Os meios de transporte utilizados para a prática dos crimes previstos no n.º 1 do artigo anterior serão declarados perdidos a favor da Fazenda Nacional, **excepto se:**

- a) For provado que foi sem conhecimento e sem negligência dos seus proprietários que tais meios foram utilizados, caso em que o infractor pagará o respectivo valor;
- b) O tribunal considerar a perda um efeito desproporcionado face à gravidade da infracção e, nomeadamente, ao valor das mercadorias objecto da mesma, caso em que fixará a perda da quantia que entender razoável.

2 - À perda de meios de transporte é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo anterior.

3 - Os meios de transporte perdidos a favor da Fazenda Nacional nos termos do presente artigo serão afectos à instituição que procedeu à sua apreensão, sempre que esta reconheça o interesse na afectação.

**Artigo 20.º Perda de armas e outros instrumentos**

1 - As armas e demais instrumentos utilizados para a prática de quaisquer crimes aduaneiros, ou que estiverem destinadas a servir para esse efeito, serão **declarados perdidos a favor da Fazenda Nacional**, salvo se se provar que foi sem conhecimento e sem culpa dos seus proprietários que tais armas e instrumentos foram utilizados, caso em que o infractor pagará o respectivo valor.

2 - É aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 3 do artigo 18.º e, quanto aos instrumentos que não sejam armas, é-lhes aplicável o disposto no n.º 5 do mesmo artigo.

3 - As armas, munições e outros instrumentos perdidos a favor da Fazenda Nacional, nos termos do presente artigo, serão afectos à Brigada Fiscal sempre que por despacho do comandante-geral da Guarda Nacional Republicana for reconhecido o seu interesse para a actividade policial.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Nota:** soluções concretas mais restritas, clarificadoras e garantísticas.

**Artigo 21.º Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal**

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.**

3 - O prazo de prescrição do procedimento criminal é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação.

4 - O *prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se* nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º

**Nota:** Proporcionalidade na ponderação dos interesses em jogo reflectidos na aplicação de lei mais favorável

**Acórdão n.º 3/2007 do S.T.J, Processo n. 256/06 — 3.ª Secção. Diário da República, 1.A série—n.º 37—21 de Fevereiro de 2007**

«Na vigência do artigo 50.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redacção do Decreto- -Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, a impugnação judicial tributária determinava, independentemente de despacho, a suspensão do processo penal fiscal e, enquanto esta suspensão se mantivesse, a suspensão da prescrição do procedimento penal por crime fiscal.»

**Acórdão do STJ de 15-09-2010, proc322/05.4TAEVR.E1.S1**

**Sumário :**

IX - A obrigação de pagamento das cotizações e das contribuições prescreve no prazo de 5 anos a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida. "A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou não à cobrança da dívida".

X - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos, quando a lei não fixar outro.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

XI - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto (o aditamento da excepção foi introduzido com a Lei 32- B/2002, 2.º Suplemento, de 30-12).

XII - Pelo art. 57.º, n.º 1, da Lei 60-A/2005, publicada no DR, Suplemento I - A, n.º 250, de 30-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2006, e que, conforme art. 108.º entrou em vigor em 01-01-2006, foi alterado o art. 45.º da LGT, mantendo os n.ºs 1, 2, 3 e 4, **mas introduzindo o n.º 5 com o seguinte teor: "Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento, ou até ao trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano"**.

XIII - As pessoas colectivas e as sociedades são criminalmente responsáveis pelas infracções previstas no RGIT, quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo, responsabilidade que não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes (art. 7.º, n.ºs 1 e 3, do RGIT).

-----

**Nota:**Na ordenação do diploma, dispôs-se no

**CAPÍTULO III**

**Disposições aplicáveis às contra-ordenações**

**PARTE II**

**Do processo**

**CAPÍTULO I**

**Processo penal tributário**

**Processo de contra-ordenação tributária**

-----

**PARTE III Das infracções tributárias em especial**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

<b>CAPÍTULO I CRIMES TRIBUTÁRIOS COMUNS.....</b>	<b>39</b>
Artigo 87.º Burla tributária.....	39
Artigo 88.º Frustração de créditos.....	40
REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio 4	
Artigo 89.º Associação criminosa.....	40
Artigo 90.º Desobediência qualificada.....	41
Artigo 91.º Violação de segredo.....	41
<b>CAPÍTULO II CRIMES ADUANEIROS.....</b>	<b>41</b>
Artigo 92.º Contrabando.....	41
Artigo 93.º Contrabando de circulação.....	42
Artigo 94.º Contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações.....	42
Artigo 95.º Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo.....	42
Artigo 96.º Introdução fraudulenta no consumo.....	43
Artigo 97.º Qualificação.....	44
Artigo 97º-A* Contrabando de mercadorias susceptíveis de infligir a pena de morte ou tortura.....	44
Artigo 98.º Violação das garantias aduaneiras.....	45
Artigo 99.º Quebra de marcas e selos.....	45
Artigo 100.º Receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro.....	45
Artigo 101.º Auxílio material.....	46
Artigo 102.º Crimes de contrabando previstos em disposições especiais.....	46
<b>CAPÍTULO III CRIMES FISCAIS.....</b>	<b>46</b>
Artigo 103.º Fraude.....	46
Artigo 104.º Fraude qualificada.....	47
Artigo 105.º Abuso de confiança.....	48
<b>CAPÍTULO IV CRIMES CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL.....</b>	<b>48</b>
Artigo 106.º Fraude contra a segurança social.....	48
Artigo 107.º Abuso de confiança contra a segurança social.....	49

\*

**TÍTULO I Crimes tributários**

**CAPÍTULO I**

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Crimes tributários comuns**

**Artigo 87.º Burla tributária**

1 - Quem, **por meio de** falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, **determinar a** administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 39

patrimoniais das **quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro** é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

2 - Se a atribuição patrimonial for de **valor elevado**, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - Se a atribuição patrimonial for de **valor consideravelmente elevado**, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

4 - As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

5 - A **tentativa** é punível.

**NOTA:** nº 4, não constituem crimes autónomos, não há assim concurso de crimes, mas só enquanto no âmbito fiscal

V. artº Artigo 10.º Especialidade das normas tributárias e concurso de infracções

Aos responsáveis pelas infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza.

**ART. 217º CP**

Acórdão do STJ

99P735 , Data do Acórdão: 07-05-2003

Votação: MAIORIA COM 3 VOT VENC

Referência de Publicação: DR I.S.-A, Nº 157, DE 10-07-2003, P. 3890

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

Sumário :

Na vigência do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redução original e a que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º daquele Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas, com prevalência das que prevêm o crime de natureza fiscal

**Artigo 88.º Frustração de créditos**

1 - Quem, sabendo que tem de entregar **tributo já liquidado ou em processo de liquidação** ou **dívida às instituições de segurança social**, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, **frustrar** total ou parcialmente o **crédito tributário** é punido com prisão até dois anos ou multa até 240 dias.

2 - Quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social, é punido com prisão até um ano ou multa até 120 dias.

**NOTA: nº 2 –crime autónomo de distinta responsabilidade não cumplicidade do nº 1**

com a intenção e os efeitos referidos no número anterior – cumplicidade/testa de ferro

**ARTS. 227º e 229º CP –**

**Distinto do CRIME DE BRANQUEAMENTO :**

**Artigo 368.º-A**

**Branqueamento**

1 - Para efeitos do disposto nos números seguintes, consideram-se vantagens os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de comparticipação, dos factos ilícitos típicos de lenocínio, abuso sexual de crianças ou de menores dependentes, extorsão, tráfico de estupefacientes e substâncias psicotrópicas, tráfico de armas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, tráfico de espécies protegidas, fraude fiscal, tráfico de influência, corrupção e

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

demais infracções referidas no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 36/94, de 29 de Setembro, e dos factos ilícitos típicos puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a seis meses ou de duração máxima superior a cinco anos, assim como os bens que com eles se obtenham.

2 - Quem converter, transferir, auxiliar ou facilitar alguma operação de conversão ou transferência de vantagens, obtidas por si ou por terceiro, directa ou indirectamente, com o fim de dissimular a sua origem ilícita, ou de evitar que o autor ou participante dessas infracções seja criminalmente perseguido ou submetido a uma reacção criminal, é punido com pena de prisão de dois a doze anos.

3 - Na mesma pena incorre quem ocultar ou dissimular a verdadeira natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou titularidade das vantagens, ou os direitos a ela relativos.

4 - A punição pelos crimes previstos nos n.os 2 e 3 tem lugar ainda que os factos que integram a infracção subjacente tenham sido praticados fora do território nacional, ou ainda que se ignore o local da prática do facto ou a identidade dos seus autores.

5 - O facto não é punível quando o procedimento criminal relativo aos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens depender de queixa e a queixa não tenha sido tempestivamente apresentada.

6 - A pena prevista nos n.os 2 e 3 é agravada de um terço se o agente praticar as condutas de forma habitual.

7 - Quando tiver lugar a reparação integral do dano causado ao ofendido pelo facto ilícito típico de cuja prática provêm as vantagens, sem dano ilegítimo de terceiro, até ao início da audiência de julgamento em 1.ª instância, a pena é especialmente atenuada.

8 - Verificados os requisitos previstos no número anterior, a pena pode ser especialmente atenuada se a reparação for parcial.

9 - A pena pode ser especialmente atenuada se o agente auxiliar concretamente na recolha das provas decisivas para a identificação ou a captura dos responsáveis pela prática dos factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens.

10 - A pena aplicada nos termos dos números anteriores não pode ser superior ao limite máximo da pena mais elevada de entre as previstas para os factos ilícitos típicos de onde provêm as vantagens.

**Artigo 89.º Associação criminosa**

1 - Quem **promover ou fundar** grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade **seja dirigida à prática de crimes tributários** é punido com pena de

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.

2 - Na mesma pena incorre **quem apoiar** tais grupos, organizações ou associações, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou **qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos**. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

3 - Quem **chefiar, dirigir ou fizer parte** dos grupos, organizações ou associações referidos nos números anteriores é punido com pena de prisão de 2 a 8 anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

4 - As penas referidas podem ser *especialmente atenuadas* ou não ter lugar a punição *se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação* dos grupos, organizações ou associações, ou *comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar a prática de crimes tributários*.

**NOTA:** ART. 299º CP

**Artigo 90.º Desobediência qualificada**

A não obediência **devida a ordem ou mandado legítimo** regularmente comunicado e **emanado do** director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais **ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário é punida como** desobediência qualificada, com pena de prisão até dois anos ou de multa até 240 dias.

**NOTA:** ART. 348º CP

**Artigo 91.º Violação de segredo**

1 - Quem, **sem justa causa e sem consentimento** de quem de direito, dolosamente **revelar** ou **se aproveitar do conhecimento** do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que **tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas** é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.

2 - O funcionário que, **sem estar devidamente autorizado, revele** segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas **com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo**



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros** é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

3 - A pena prevista no número anterior é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, *obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo*.

**NOTA: ART. 383º CP**

\*

## **CAPÍTULO II**

### **Crimes aduaneiros**

(relativo a infracções a normas fiscais aduaneiras, começou por fazer parte integrante do chamado direito penal clássico ou primário, onde o crime aduaneiro por excelência – o contrabando – começou por ser um crime comum, começando por ser tipificado no artº 279º do Código Penal de 1852 e depois também no artigo com o mesmo número do Código Penal de 1886, sendo que neste a penalidade aplicável não fazia parte daquele tipo legal, mas do artigo 281º, assim permanecendo até finais de 1941, altura em que as infracções àquelas normas – quer de natureza criminal, quer de natureza administrativa – foram autonomizadas no Contencioso Aduaneiro, aprovado pelo Decreto-Lei nº 31.664, de 22/11/1941, passando a fazer parte do universo do direito penal secundário,

Em 1983 foi publicado o Decreto-Lei nº 187/83, de 13/05, que subdividiu as infracções aduaneiras em crimes aduaneiros e contra-ordenações aduaneiras.

Em 1986, reconhecendo que *“mau grado o seu propósito clarificador – num domínio de forte especificidade e pouco conhecido – o diploma contém muitas contradições e incongruências, fundamentalmente derivadas de uma imperfeita apreensão de princípios e institutos aduaneiros”* o DL nº 187/83 foi revogado pelo DL nº 424/86, de 27/12.

Em 1989 passou a vigorar o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, doravante RJIFA, que em 25/10 foi aprovado pelo DL nº 376-A/89. (O crime aduaneiro de contrabando de circulação, Dr. Carlos Manuel Ferreira, técnico superior da DGAIEC verbo jurídico-Janeiro 2008)

### **Artigo 92.º Contrabando**

1 - Quem, **por qualquer meio**:

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

- 
- a) **Importar ou exportar** ou, por qualquer modo, **introduzir ou retirar** mercadorias do território nacional **sem as apresentar** às estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela autoridade aduaneira para cumprimento das formalidades de despacho ou para pagamento da prestação tributária aduaneira legalmente devida;
- b) **Ocultar ou subtrair** quaisquer mercadorias à acção da administração aduaneira no interior das estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela administração aduaneira;
- c) **Retirar do território nacional** objectos de considerável interesse histórico ou artístico sem as autorizações impostas por lei;
- d) **Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento**, o despacho aduaneiro de quaisquer mercadorias ou um benefício ou vantagem fiscal;

é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a (euro) 50 000, se pena mais grave lhe não couber por força de outra disposição legal. **(Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)**

2 - A **tentativa é punível**.

**Artigo 93.º Contrabando de circulação**

1 - Quem, por qualquer meio, **colocar ou detiver em circulação, no interior do território nacional**, mercadorias em *violação das leis aduaneiras relativas à circulação interna ou comunitária de mercadorias*, **sem o processamento** das competentes guias ou outros documentos legalmente exigíveis ou sem a aplicação de selos, marcas ou outros sinais legalmente prescritos, é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a (euro) 50 000. **(Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)**

2 - A **tentativa é punível**.

**Artigo 94.º Contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações**

Quem, **a bordo** de embarcações de arqueação não superior a 750 t, **detiver mercadorias de circulação condicionada** destinadas a comércio, **com excepção de pescado**, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias.

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Artigo 95.º Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo**

1 - Quem, **por qualquer meio**, no decurso do transporte de mercadorias em regime suspensivo: (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

- a) **Subtrair ou substituir** mercadorias transportadas em tal regime;
- b) **Alterar ou tornar** ineficazes os meios de selagem, de segurança ou de identificação aduaneira, com o fim de subtrair ou de substituir mercadorias;
- c) **Não observar** os itinerários fixados, com o fim de se furtar à fiscalização;
- d) **Não apresentar** as mercadorias nas estâncias aduaneiras de destino;

é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 ou, não havendo REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 42

lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a (euro) 50 000. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

2 - A **tentativa é punível**.

NOTA: A tentativa, mesmo que a pena seja inferior a 3 anos

**Artigo 96.º Introdução fraudulenta no consumo**

1 - Quem, com intenção de se subtrair ao **pagamento dos impostos especiais** sobre *o álcool e as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos ou tabaco*: (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

- a) **Introduzir no consumo** produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;
- b) **Produzir, receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, em regime suspensivo**, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;
- c) **Receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, já introduzidos** no consumo noutra Estado membro, *sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas*;
- d) **Introduzir no consumo, detiver ou consumir produtos tributáveis com violação das normas nacionais ou comunitárias** aplicáveis *em matéria de marcação, coloração, desnaturação ou selagem*;
- e) **Introduzir no consumo, detiver ou consumir produtos tributáveis destinados a consumo noutra parcela do território nacional ou com fiscalidade diferenciada**;
- f) **Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, um benefício ou vantagem fiscal**, é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 ou, não havendo lugar a

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

prestação tributária, se os produtos objecto da infracção forem de valor líquido de imposto superior a (euro) 50 000. *(Aditada -Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, se os produtos objecto da infracção forem de valor líquido de imposto superior a (euro) 50 000. *(Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)*

2 - Na mesma pena incorre quem, **com intenção de se subtrair ao pagamento da prestação tributária devida, introduzir no consumo veículo tributável** com obtenção de benefício ou vantagem fiscal **mediante falsas declarações, ou qualquer outro meio fraudulento, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 15 000**. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - A tentativa é punível. *(anterior n.º 2 ) (Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*  
REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 43

**Artigo 97.º Qualificação**

Os crimes previstos nos artigos anteriores são punidos com pena de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas, quando se verifique qualquer das seguintes circunstâncias: *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

- a) A mercadoria objecto da infracção for de importação ou de exportação proibida;
- b) A mercadoria objecto da infracção tiver valor superior a (euro) 100 000; *(Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)*
- c) Tiverem sido cometidos com uso de armas, ou com o emprego de violência, ou por duas ou mais pessoas;
- d) Tiverem sido praticados com corrupção de qualquer funcionário ou agente do Estado;
- e) O autor ou cúmplice do crime for funcionário da administração tributária ou agente de órgão de polícia criminal;
- f) Quando em águas territoriais tiver havido transbordo de mercadorias contrabandeadas;
- g) Quando a mercadoria objecto da infracção estiver tipificada no anexo à I Convenção sobre o Comércio Internacional das Espécies da Fauna e da Flora Selvagens Ameaçadas de Extinção.

**Artigo 97º-A\* Contrabando de mercadorias susceptíveis de infligir a pena de morte ou tortura**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

1 - Quem importar ou exportar, sem as correspondentes autorizações emitidas pelas autoridades competentes, ou, por qualquer modo, introduzir ou retirar do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras, as mercadorias que, na prática, só podem ser utilizadas para aplicar a pena de morte ou infligir tortura ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes, tipificadas no anexo ii do Regulamento (CE) n.º 1236/2005, do Conselho, de 27 de Junho, é punido com pena de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Quem exportar, sem as correspondentes autorizações emitidas pelas autoridades competentes, ou, por qualquer modo, retirar do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras, as mercadorias susceptíveis de serem utilizadas para infligir tortura ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes, previstas no anexo iii do Regulamento (CE) n.º 1236/2005, do Conselho, de 27 de Junho, é punido com pena de prisão até três anos ou pena de multa até 360 dias.

3 - A tentativa é punível.

\* - *(Aditado pela Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro)*

**Artigo 98.º Violação das garantias aduaneiras**

1 - Quem **sendo dono, depositário, transportador ou declarante aduaneiro de quaisquer mercadorias apreendidas** nos termos da lei, **as alienar ou onerar, destruir, danificar ou tornar inutilizáveis**, no acto da apreensão ou posteriormente, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias. *(Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro)*

2 - **Na mesma pena incorre quem**, depois de tomar conhecimento da instauração contra si ou contra um participante de processo por crime ou contra-ordenação relativos a infracção prevista no presente diploma, destruir, alienar ou onerar bens apreendidos ou arrestados para garantia do pagamento da importância da condenação e prestação tributária, ainda que esta seja devida por outro participante ou responsável.

**Artigo 99.º Quebra de marcas e selos**

1 - Quem **abrir, romper ou inutilizar**, total ou parcialmente, *marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras*, apostos por funcionário competente, para identificar, segurar ou manter inviolável mercadoria sujeita a fiscalização ou para certificar que sobre esta recaiu arresto, apreensão ou outra providência cautelar, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias.

2 - A tentativa é punível.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Artigo 100.º Receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro**

1 - Quem, **com intenção de obter para si ou para terceiro** vantagem patrimonial, dissimular mercadoria objecto de crime aduaneiro, **a receber em penhor, a adquirir por qualquer título, a detiver, conservar, transmitir ou contribuir para transmitir, ou de qualquer forma assegurar a sua posse**, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias.

2 - Se **o agente fizer modo de vida da receptação**, a pena é de prisão até cinco anos ou multa até 600 dias.

3 - A pena pode **ser livremente atenuada, ou ser decretada a isenção da pena, se** o agente do crime, antes de iniciado o processo penal ou no seu decurso, entregar a mercadoria objecto de crime aduaneiro à autoridade competente e indicar, com verdade, de quem a recebeu.

4 - O disposto no número anterior não é aplicável se no decurso do processo se provar que o arguido faz da receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro modo de vida, bem como se se verificar que já foi condenado pelo crime previsto no n.º 1.

**Artigo 101.º Auxílio material**

Quem auxiliar **materialmente** outrem a **aproveitar-se do benefício económico proporcionado** por mercadoria objecto de crime aduaneiro é punido com prisão até dois anos ou com pena de multa até 240 dias.

**NOTA:** crime autónomo que não se confunde com cumplicidade

**Artigo 102.º Crimes de contrabando previstos em disposições especiais**

Os factos expressamente qualificados em disposições especiais como crimes de contrabando são punidos, conforme as circunstâncias, com as penas previstas nos artigos anteriores, salvo se daquelas disposições resultar pena mais grave.

**Nota: Leis especiais**

\*

**CAPÍTULO III Crimes fiscais**

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Artigo 103.º Fraude**

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 de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- b) **Ocultação de factos ou valores não declarados** e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) **Celebração de negócio simulado**, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 - Os factos previstos nos números anteriores **não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000**. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

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.

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 46

**NOTA: ARTS. 217º e 218º CP**

-CRIME DE RESULTADO CORTADO

**Acórdão n. 3/2003 — Processo n. 735/1999, DR 157 SÉRIE I-A, de 2003-07-10**

a) **Fixar a seguinte jurisprudência:** «Na vigência do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção original e a que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º daquele RJIFNA, e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas com prevalência das que prevêm o crime de natureza fiscal»;

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

Lisboa, 7 de Maio de 2003.

Acórdão n. 2/2006, Processo n.º 603/03, 76 DIÁRIO DA REPÚBLICA—I  
SÉRIE-A N.º 3—4 de Janeiro de 2006

«O crime de fraude na obtenção de subsídio ou subvenção previsto no artigo 36.o do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro, consuma-se com a disponibilização ou entrega do subsídio ou subvenção ao agente.»

**Artigo 104.º**

**Fraude qualificada**

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: (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

- a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)
- b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)



Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal

CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

4 - 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. (*anterior n.º3-Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)  
REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 47

**Artigo 105.º Abuso de confiança**

1 - Quem **não entregar** à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que **estava legalmente obrigado a entregar** é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. (*Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro*)

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, **considera-se também prestação tributária** a que foi deduzida por conta daquela, **bem como aquela** que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4\* - Os factos descritos nos números anteriores **só são puníveis se:**

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

(\**Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro*)

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - (Revogado.) (*Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro*)

7 - 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.

**NOTA: ART. 205º CP**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – Artº 105º RGIT** (v. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES jurista, O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL - No Caso do IVA - Verbo Jurídico, Maio de 2008, que a propósito, pela sua clareza pedagógica, se transcreve em algumas passagens, que explicam cabalmente a temática:

***Tipo objectivo***

A configuração actual do crime de Abuso de Confiança Fiscal aproxima-se da versão originária deste tipo incriminador criado pelo RJFNA, porquanto, a configuração dada pelas alterações introduzidas naquele diploma legal pelo Decreto-lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, aproximaram aquele ilícito penal do Crime de Abuso de Confiança do art.º 205º do CP, ao introduzirem no normativo legal o conceito de apropriação, ou seja, que o agente fizesse sua prestação tributária, que a integrasse na sua esfera patrimonial pela inversão do título da posse.

Diferentemente, hoje, a tipicidade objectiva do abuso de confiança fiscal basta-se com a “...não entrega à administração tributária, total ou parcial, da prestação tributária... que estava legalmente obrigado a entregar...”, isto é, há um paralelismo entre o actual crime de Abuso de Confiança Fiscal do art.º 105º do RGIT, com o tipo legal da contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária prevista no art.º 114.º do mesmo diploma.

Passou o legislador a olhar para este crime de resultado, praticado na forma omissiva, como um crime em que há uma presunção legal – *juris et de jure* – de apropriação e de inversão do título de posse, porquanto, tendo, por força de lei, o sujeito passivo sido investido na qualidade de fiel depositário legal da prestação tributária e, colocado temporariamente, na sua detenção precária com vista apenas e só à sua entrega ao Estado-Fisco, o não faz.

Desta falta de cumprimento da obrigação legal de entrega da prestação tributária ao credor, intui o legislador que o sujeito passivo se apropriou dela e inverteu o título de posse, passando a

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

incorporar no seu património o tributo que apenas detinha a título precário como legal depositário e em vista só da entrega no prazo legal ao credor.

Há assim neste tipo incriminador a violação de uma relação de confiança institucional do depositário legal perante o seu credor, que reside efectivamente na não entrega do tributo no prazo que a lei lhe impõe, ou seja, vê o credor *empobrecido* o seu património ao não receber o tributo a que tem direito, por violação dos deveres legais de entrega por parte do depositário legal, ou seja, pelo rompimento unilateral pelo detentor precário da prestação da relação fiduciária em si depositada pelo Estado-Fisco.

No dizer de Figueiredo Dias/Costa Andrade, este crime de resultado, consiste na “...efectivação de um dano/enriquecimento, sob a forma de descaminho da prestação correspondente a créditos tributários...”<sup>43</sup>

A factualidade típica deste crime verifica-se sempre que haja uma não entrega à administração tributária da:

- Prestação tributária deduzida nos termos da lei;
- Prestação tributária que tenha sido recebida e haja obrigação legal de liquidar;
- Prestação tributária que possa ser entregue autonomamente, independentemente da falta de entrega ser total ou parcial.

O artigo legal em análise está estruturado pela configuração do crime simples no seu n.º 1, prevendo-se o crime agravado pelo resultado, isto é, em função do valor do tributo não entregue, no n.º 5 do mesmo artigo.

No n.º 4 vem o legislador impor uma *condição de punibilidade*<sup>44</sup> ao estabelecer que, apesar da verificação da tipicidade legal, só são puníveis os factos criminais quando tenham decorrido mais de noventa dias sobre o termo do prazo da entrega da prestação ao credor, porquanto até aí caem na alçada da contra-ordenação prevista no art.º 114º do mesmo diploma legal.

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal  
CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

(22 : O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (IVA) VERBOJURIDICO...

43 Cfr. citação feita por Augusto Silva Dias no *ob. cit.* na nota 25 – pag. 462.

44 Defende a *condição de punibilidade* Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos *in Regime Geral das Infracções Tributárias* – 2ª edição – Áreas Editora – Lisboa – 2003, pag. 645 enquanto Augusto Silva Dias, entende ser uma *condição de procedibilidade* da acção penal, *ob. cit.* na nota supra a pág. 463. Partilhamos da opinião da *condição de punibilidade*, uma vez que o momento da consumação do crime se dá quando deixou de entregar a prestação ao credor – art.º5º, nº 2 do RGIT-, contudo o legislador impõe que só há punição como crime fiscal se o agente retardar a entrega da prestação ao credor por mais de 90 dias, e assim, o mesmo legislador submeteu a falta de entrega até àquele prazo ao regime das contra-ordenações fiscais – art.º 114º do RGIT – logo, apesar do crime se consumir no momento em que devia ser entregue a prestação e não o foi, só há lugar à punição se se verificar o decurso daquele prazo de 90 dias.)

***Tipo Subjectivo***

O **tipo subjectivo** na actual lei incriminadora basta-se com a não entrega ao credor da prestação tributária a que o legal depositário estava obrigado, isto é, é suficiente a quebra da relação fiduciária entre os sujeitos desta relação jurídico-tributária.

O elemento subjectivo esgota-se no dolo, que se dirige à quebra dessa confiança depositada legalmente no detentor temporário da prestação tributária e que pode abarcar qualquer uma das formas previstas no art.º 14º do CP – directo, necessário e eventual.<sup>45</sup>

***Ilicitude***

Com frequência as empresas<sup>46</sup>, quer detidas por pessoas singulares quer detidas por pessoas colectivas, encontram-se em situação financeira difícil face aos ciclos económicos que resultam das conjunturas em que se movimenta a sua vida empresarial.

Aqui temos sempre que cingir as situações reais a duas possibilidades. Se a empresa não faz retenções de impostos a que legalmente estava obrigada, ou não autoliquida o imposto que estava obrigada com a consequente repercussão legal a terceiros e, por conseguinte não pode

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

receber qualquer tributo (paradigma desta última situação é o IVA) então não se realiza este tipo do art.º 105º do RGIT.

É que apesar da violação daqueles deveres não há possibilidade de se verificar a obrigação de entrega de prestação tributária ao credor, porquanto, essa prestação tributária não chegou a ficar retida na empresa, logo, não há sequer a existência de depositário legal, e, por isso, não pode haver qualquer quebra de fideducias.

Efectivamente o Abuso de Confiança Fiscal só existe se tiver havido retenção na fonte e, a empresa, dolosamente não tiver cumprido a obrigação legal de entrega do tributo ao Estado-Fisco.

Nesta eventualidade há quem questione se se pode estar face a uma causa de exclusão da ilicitude, podendo aqui surgir a causa justificativa de conflito de deveres previsto no art.º 36º CP. Augusto Silva Dias<sup>47</sup> pugna pela possibilidade do afastamento da ilicitude, quando, face ao conflito de deveres em que a empresa se possa encontrar, designadamente, para pagamento de salários aos seus empregados, pagamentos aos fornecedores, e outros cumprimentos de obrigações sem os quais há sérias possibilidades da empresa deixar de laborar, com os consequentes reflexos a nível social, entende que, face a esse conflito de cumprimento dos deveres para com todos aqueles que a nível contratual se relacionam com a empresa e os deveres de entregar a prestação tributária ao credor, seja lícito o cumprimento daqueles deveres sem o que se poderá por em causa a sobrevivência de um grupo de pessoas, em detrimento do cumprimento da obrigação legal da entrega do tributo ao Estado-Fisco. Entende aquele mestre que a licitude daquele comportamento é aprovada pela ordem jurídica vista na sua globalidade – art.º 31º, nº 1 do CP.

Não partilha daquela opinião a jurisprudência, que não considera tais comportamentos abrangidos pelo direito de necessidade, pelo estado de necessidade desculpante, nem pelo conflito de

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

deveres –art.ºs 34º, 35º e 36º do CP –, porquanto, entende que a obrigação de pagar impostos é sempre um dever superior face ao cumprimento pelas empresas das suas obrigações contratuais, independentemente de quem for o credor dessas mesmas obrigações contratuais.<sup>48</sup>

45 Quanto ao conceito de *dolo*, ver entre outros Teresa Pizarro Beleza, *in Direito Penal* – 2º volume – AAFDL – ano de 1999 –, designadamente sobre a dificuldade da diferenciação entre dolo eventual e negligência consciente. – pags 161 a 191.46 Sobre o conceito de *Empresa* ver Coutinho de Abreu – *Curso de Direito Comercial* – Vol I – Almedina – Coimbra – 1998, a pags. 187 ss.

CARLOS AUGUSTO RODRIGUES O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (IVA)  
: 23

47 *Ob. cit.* na nota 25 a pag. 463.

48 O STJ no seu Acórdão tirado por unanimidade em 15/01/1997 e publicado in BMJ N463 – ano de 1997 – pag 429 escreveu “..Estarão justificados os factos praticados pelo recorrente nos termos dos art.ºs 34º a 36º do CP? Tais disposições legais versam o direito de necessidade, o estado de necessidade desculpante e o conflito de deveres – art.ºs34º, 35º e 36º do CP, respectivamente –. E representam uma autonomização do direito de necessidade consoante o interesse protegido é sensivelmente superior ao interesse sacrificado – art.º 35º que vê como causa de exclusão da ilicitude –, ou sendo os interesses iguais, como obstáculo à culpa – art.ºs 35º e 36º – apenas se especificando o conflito de deveres no art.º 36º, porque não se exigiria neste que o dever ou ordem que se cumpre seja sensivelmente superior ao dever ou ordem que se sacrifica. Considerado isto, facilmente se conclui que não pode considerar-se que o arguido dando aos valores do IVA o destino concreto de o utilizar nas despesas correntes, nomeadamente ordenado de trabalhadores, matérias primas e de energia eléctrica em vez de o entregar ao Estado salvaguardou um interesse superior, precisamente porque interesses se consideram igualmente relevantes. Por isso os factos não reúnem o requisito especificado na alínea b) do art.º 34º do CP, e, portanto, não pode considerar-se excluída a ilicitude dos mesmos por se não provar um direito de necessidade. Mas também não vem provado que o arguido deu às importâncias do IVA o destino concreto que lhe imprimiu para afastar um perigo actual e não removível de outro modo, que ameaçasse a vida, a integridade física

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

*ou a liberdade do agente ou de terceiros. Não se lhe exigindo, face às circunstâncias, comportamento diferente – art.º 35º, n.º 1*

*– ou ameaçasse interesses diferentes – art.º 35º, n.º 2 do CP. Por conseguinte não pode concluir-se que agisse sem culpa.*

*Resta apreciar o conflito de deveres. Poderá equacionar-se que o arguido se encontrava perante o dever de pagar o IVA e o dever funcional de manter a empresa a funcionar satisfazendo os pagamentos? Desde logo, porém, nada permite concluir que o dever de manter a empresa a funcionar seja superior àquele de pagar o IVA. Mas facilmente se conclui que a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia. Daí que tal possível conflito de deveres não seja causa de exclusão da culpa...”*

Tb o STJ no seu Acórdão tirado por unanimidade em 14/01/2002 e consultado na página da internet com o endereço electrónico: [www.dgsi.pt/jstj.nsf](http://www.dgsi.pt/jstj.nsf), escreveu que não “...se pode falar em conflito de deveres que exclua a ilicitude do facto (art.º 36º do CP), desde logo porque a obrigação de entregar impostos tem natureza legal e o seu incumprimento consubstancia a prática de crime, o que não sucede com as outras obrigações referidas. O interesse protegido pela norma incriminadora em questão é, assim (pelo menos para o nosso legislador, pois lhe dispensou a cobertura penal), superior ao implícito na obrigação de cumprimento de contratos e de pagamento de salários não sendo, assim, razoável – sempre na perspectiva do nosso legislador – impor ao Estado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza do interesse (de terceiros) ameaçado – cfr. neste sentido, isto é, no de que a regra contida no art.º 36º do CP deve ser integrada pelo esclarecimento fornecido pelas regras contidas no art.º 34º do mesmo diploma, particularmente nas suas alíneas b) e c), o Prof. Cavaleiro Ferreira, “Lições de Direito Penal, Parte Geral, I”, 246/247...”

(...)

Efectivamente, se se pudesse admitir tal situação isto conduziria que o fiel depositário da prestação dispusesse de dinheiros públicos – pagos pelos cidadãos que cumpriram a sua obrigação constitucional de contribuir para o Estado de Direito Social – ou seja, aquele detentor temporário

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

deixava de ser um fiel depositário legal e passava a utilizar, em proveito próprio, (sabendo-se lá com que critérios), os tributos pertença da comunidade organizada e representada pelo Estado. E não se diga que ali podem estar em causa dramas sociais, porque estes a existirem têm que ser solucionados pelo Estado Social a quem se destina afinal aqueles tributos retidos. Entendemos assim que não podem ser abertas brechas nesta relação fiduciária, porquanto, se se questionar de qualquer hipotético drama social, cabe a sua resolução ao Estado Social, a quem afinal se destinam os impostos, e não a qualquer um de nós enquanto mero depositário de tributos.

***Concurso com o Crime de Abuso de Confiança do art.º 205º do CP.***

O art.º 10º do RGIT sobre a especialidade das normas tributárias vem estatuir que às “...infracções previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza...”

Efectivamente o legislador segue aqui o pensamento de Eduardo Correia<sup>49</sup> quando afirmava que “...seria uma clara violação do princípio *ne bis in idem* e da especialização das sanções fiscais aplicá-las cumulativamente com as penas da lei geral. Evidentemente, que as regras da especialidade ou o efeito consuntivo das sanções tributárias só poderão funcionar quando os interesses que visam proteger sejam os mesmos que as sanções comuns se destinam a tutelar: - os interesses do Estado na sua veste fiscal. Daí que, se através de uma infracção fiscal se violam também interesses de terceiros, deverão aplicar-se as penas comuns para além das sanções tributárias...”.

Partilhando daquela síntese conclusiva vem Figueiredo Dias/Costa Andrade<sup>50</sup> afirmar, o “...que em rigor, está aqui em causa é, assim, um regime de concurso de ordenamentos jurídicos: o direito penal comum e o direito penal tributário...”.

Tem sido claro para a doutrina e para a jurisprudência<sup>51</sup> que quando o bem jurídico ofendido é apenas aquele que pretende proteger o direito penal fiscal, então é só aplicável este



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**  
**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

ordenamento, contudo, se cumulativamente, houver ofensas de bens jurídicos protegidos pelo direito penal comum, há aplicabilidade simultânea dos dois ordenamentos jurídicos em concurso efectivo, verdadeiro ou puro. É que entre a infracção fiscal e o crime comum há uma relação de especialidade, pelo que se apenas há violação daquela, só pela norma especial pode ser incriminado “*lex specialis derogat legi generali*”, sob pena de violação do princípio “*ne bis in idem*”

49 *Cfr. ob. cit.* na nota 20 a pag. 28.

50 *Cfr. ob. cit.* na nota 26 a pag. 416.

51 *Cfr.* por todos o Acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3 / 2003 do STJ, publicado *in* DR – I série-A, n.º 157, de 10/07/2003, a pags. 3890 a 3906. - CARLOS AUGUSTO RODRIGUES O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL -No Caso do IVA-

”.

***Crime continuado***

O art.º 24º no seu n.º 6 do RJIFNA, na sua versão originária estabelecia que “...se a obrigação da entrega da prestação tributária for de natureza periódica, haverá tantos crimes quantos os períodos a que respeita tal obrigação...”. Este preceito seguiu o previsto no “Anteprojecto G.T./Desp. S.S.E.O., de 25/7/83 e no Anteprojecto de Figueiredo Dias/Costa Andrade, de 15/09/88 “52.

Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, aquela redacção do n.º 6 foi suprimida e, actualmente no RGIT também não há norma igual, pelo que, para se conhecer da unidade ou pluralidade de infracções, temos que nos socorrer do art.º 30º do CP, aplicável por força da alínea a) do art.º 3º do RGIT.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

Estabelece o nº 2 do art.º 30º do CP que “...constitui um só crime continuado a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executada por forma essencialmente homogénea e no quadro da solicitação de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente...”.

São assim pressupostos cumulativos do crime continuado:

- A realização plúrima do mesmo tipo de crime (ou de vários tipos que protejam fundamentalmente o mesmo bem jurídico);
- Homogeneidade da forma de execução (unidade do injusto objectivo de acção);
- Unidade do dolo (unidade do injusto pessoal da acção) em que as diversas resoluções se devem conservar dentro de uma *linha psicológica continuada*;
- Lesão do mesmo bem jurídico (unidade do injusto do resultado);
- Persistência de uma situação exterior que facilite a execução e que diminua consideravelmente a culpa do agente.

È hoje um dado assente que, para estarmos em presença de um crime continuado tem que haver uma pluralidade de acções criminosas, isto é, apesar de o bem jurídico ser o mesmo ou fundamentalmente o mesmo – *teoria jurídica* -, em que o juízo de censura – *culpa* – é feito várias vezes em relação à actuação do agente, tendo em atenção a *conexão temporal* que liga os vários momentos de conduta do agente, o que permite conhecer que o agente renovou nesse mesmo número de vezes o respectivo processo de motivação criminosa, havendo assim, tantas infracções quantas as acções violadoras.<sup>53</sup>

Contudo, pode acontecer que a renovação da determinação da conduta do agente que leva aos juízos de censura, seja propiciada por elementos externos que tentem o agente e facilitem a execução criminosa, desenvolvida dentro duma mesma linha psicológica continua e, por estes factos exógenos, diminua consideravelmente a culpa do agente.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**  
**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

Assim, o pressuposto às infracções sucessivas praticadas pelo agente está verdadeiramente na existência de uma relação *de fora*, que, de modo considerável, dá largas à repetição criminosa e a facilita, pelo que é cada vez menos exigível que o agente se comporte de modo diferente, isto é, de acordo com o direito, face às condições exógenas que o arrastam a *cair na tentação* da repetição criminosa, factos estes que fazem com que aquela pluralidade de acções criminosas sejam *aglutinadas numa só infracção continuada*, na medida em que revelam uma acentuada *diminuição da culpa* do agente, ou seja, *uma diminuição do juízo de censura feito pela comunidade ao comportamento criminoso do agente*, com as consequências ao nível da punição prevista no art.º 79º do CP, em que a sanção abstractamente aplicável corresponde à conduta mais grave que integra a continuação.

É um dado doutrinal e jurisprudencialmente aceite que o crime continuado não se aplica à ofensa de bens jurídicos eminentemente pessoais, face à própria natureza das coisas que é uma emanção da natureza eminentemente pessoal dos bens violados.

Diferente do crime continuado está a violação plúrima do mesmo bem jurídico, mas em que essa violação nasce apenas e só do desenvolvimento de *uma única e mesma motivação criminosa*. E para afirmar que existe uma única e mesma motivação criminosa é fundamental a *conexão temporal* que liga os vários momentos da conduta do agente, e "...para afirmar a existência dessa unidade resolutive é necessária uma conexão temporal, que em regra e de harmonia com os dados da experiência psicológica, leva a aceitar que o agente executou toda a actividade sem ter de renovar o respectivo processo de motivação...".<sup>54</sup>

Assim, aplicada esta hipótese ao crime de Abuso de Confiança Fiscal, teríamos que:

\* Se, face a situações exógenas ao agente, levam este a motivar-se pela *repetição das resoluções criminosas*, isto é, os factos externos que rodeiam a vida da empresa levam a que o fiel depositário legal *caia novamente na tentação* de não entregar sucessivamente as prestações ao credor (porque há problemas financeiros graves e urgentes, porque há diminuição da

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

actividade fiscalizadora da administração fiscal, entre outros possíveis), então estamos perante a figura do *crime continuado*, com a cominação da determinação da sanção aplicável se fazer da conjugação dos art.ºs 71º e 79º do CP e art.º 13º do RGIT.55 56

\* Se se está perante uma *única resolução criminosa*, ou seja, a certa altura o fiel depositário legal assume que *dali em diante não entrega ao credor mais nenhuma retenção que faça*, então, está-se apenas perante um *único crime* de Abuso de Confiança Fiscal, para cuja medida concreta da pena se atende à conjugação do artº 71º do CP e 13.º do RGIT.

Resulta do exposto que se um agente pratica sucessivamente vários crimes de Abuso de Confiança Fiscal, poderemos estar face à análise concreta e da sua subsunção à teoria geral da infracção perante um concurso ideal de crimes equiparado ao concurso real pelo art.º 31º nº 1 do CP, com as consequências ao nível da determinação da pena previstas no art.º 77º do referido diploma legal, ou perante uma das figuras supra expostas.”

52 In Alfredo José de Sousa – *Infracções Fiscais (não aduaneiras)* – 3ª edição – Almedina – Coimbra – 1997 – pags 111 e112.

**26 : O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (IVA) VERBOJURIDICO**

53 Sobre a teoria do crime continuado ver entre outros: - Eduardo Correia – *Direito Criminal I* – reimpressão – Livraria Almedina – Coimbra – 2000 – pag 203 ss; - Teresa Beleza – *Direito Penal – 2º Volume* – aafdl – 1999 –pag. 548 ss; -

Manuel Maia Gonçalves – *Código Penal Português – 14ª edição* – Almedina – Coimbra – 2001- pag. 137 ss.

54 Cfr. Eduardo Correia – *ob. cit.* na nota 53 a pag. 202.

CARLOS AUGUSTO RODRIGUES O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (IVA)  
: 27

**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 6/2008, de 9-4-2008**

**Processo n.º 4080/07 — 3.ª Secção 105.º-2678 Diário da República, 1.ª série — N.º 94 — 15 de Maio de 2008**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

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

#### CAPÍTULO IV

##### Crimes contra a segurança social

##### Artigo 106.º Fraude contra a segurança social

1 - Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de **prestações de segurança social** com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de **valor superior a (euro) 7500**.

2 - É aplicável à fraude contra a segurança social a pena prevista no n.º 1 do artigo 103.º e o disposto nas alíneas a) a c) do n.º 1 e no n.º 3 do mesmo artigo

3 - É igualmente aplicável às condutas previstas no n.º 1 deste artigo o disposto no artigo 104.º

4 - Para efeito deste artigo também se consideram prestação da segurança social os benefícios previstos na legislação da segurança social.

##### Artigo 107.º Abuso de confiança contra a segurança social

1 - As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.os 1 e 5 do artigo 105.º

2 - É aplicável o disposto nos n.os 4, 6 e 7 do artigo 105.º

**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010**

**Processo n.º 6463/07.6 TDLSB. L1 – A. S1, 4220 Diário da República, 1.ª série – N.º 186 – 23 de Setembro de 2010,**

**l) Fixar jurisprudência, no sentido de que a exigência do montante mínimo de € 7500, de que o n.º 1 do artigo 105.º do RGIT (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e alterado, além do mais, pelo artigo 113.º da Lei n.º 64 -A/2008, de 31 de Dezembro) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107.º,**

**Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 6/2008, de 9-4-2008**

**Processo n.º 4080/07 – 3.ª Secção 105.º-2678 Diário da República, 1.ª série – N.º 94 – 15 de Maio de 2008**

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

**A. do STJ de 4-2-2010**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

- No crime de abuso de confiança contra a segurança social objecto da omissão de entrega, total ou parcial, é o montante das contribuições devidas ao sistema de solidariedade e segurança social – art. 1.º, n.º 1, al. d), e definidas no art. 11.º, n.º 1, al. a), in fine, do mesmo RGIT, como tributos parafiscais cuja cobrança caiba à administração da segurança social, abrangendo, nos termos do n.º 1 do art. 107.º, o montante das contribuições legalmente devidas por trabalhadores e membros de órgãos sociais, deduzido pela entidade empregadora, do valor das remunerações devidas a uns e outros.

XXIV - Em ambas as infracções estão em causa créditos de impostos ou de tributos fiscais ou parafiscais devidos ao Estado, estabelecendo-se uma relação entre o Estado - Administração Fiscal ou Estado - Administração da Segurança Social, enquanto sujeito da relação jurídica tributária, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, titular do crédito do imposto ou do direito de crédito de quotizações/contribuições; por outro lado, o sujeito passivo que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

XXV - Pressupõem, ambos os crimes uma relação em que intercedem três sujeitos: o Estado - Administração Fiscal, titular do direito do crédito de quotizações; o contribuinte originário propriamente dito, que é o sujeito substituído, e, por último, um terceiro, o substituto, o único sujeito em posição de cometer o crime.

XXVI - Quer o art. 105.º, quer o art. 107.º, têm em vista situações de substituição tributária, mas no primeiro caso, seja a substituição própria ou imprópria, não se reconduzindo aos casos em que é usada a técnica de retenção na fonte do imposto devido.

XXVII - Em ambos os casos estamos perante crimes omissivos, crimes de mera inactividade, em que a omissão integradora do ilícito é antecedida de uma acção, de um comportamento actuante, positivo, de facere, consubstanciado numa conduta legal, de prévia dedução (obrigação de retenção), no caso da segurança social, do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros de órgãos sociais, que conduz a que o substituto se converta num depositário das quantias deduzidas, figurando como um intermediário no processo de arrecadação da receita, constituindo-se na obrigação de entrega do retido, consubstanciando-se na não entrega, total ou parcial, do que estava obrigado a entregar à administração tributária ou às instituições de segurança social.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

XXVIII - Assentam ambos os crimes numa conduta bifásica, seguindo-se a uma primeira fase de actuação perfeitamente lícita – a dedução – que funciona como seu pressuposto, uma outra traduzida numa omissão.

XXIX - Objecto de previsão específica do abuso de confiança fiscal é no art. 105.º o que se contém nos n.ºs. 1, 2 e 3, definindo os elementos do crime (as “extensões” do conceito de prestação tributária constantes dos n.ºs. 2 e 3 reproduzem na íntegra o texto dos n.ºs. 2 e 3 do art. 24.º do RJIFNA originário e tratando-se de deduções não são extensíveis ao crime homónimo da segurança social em que a prestação tem sempre a mesma natureza).

**PLANO ESTRATÉGICO DE COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS E ADUANEIRAS (2012-2014)**

Ministério das Finanças, 31 de Outubro de 2011

Consta, além do mais:

O Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o período de 2012 a 2014 (adiante designado por Plano Estratégico), define as grandes linhas estratégicas de actuação de médio prazo da administração tributária e aduaneira, constituindo, visando atingir progressos significativos nos níveis de eficácia no combate aos fenómenos de incumprimento fiscal e, em especial, aos esquemas de fraude de elevada complexidade e à economia informal.

Este Plano Estratégico pressupõe que o cumprimento voluntário das obrigações fiscais constitui um elemento crucial para a eficiência dos sistemas fiscais modernos e que a grande maioria dos contribuintes cumpre as suas obrigações tributárias. Neste sentido, a administração tributária e aduaneira deve prever um adequado serviço de apoio aos contribuintes que induza o cumprimento voluntário das respectivas obrigações. Por isso, o Plano Estratégico constitui uma ferramenta essencial destinada a combater práticas de incumprimento fiscal que prejudicam os interesses da Fazenda Pública e, desta forma, os interesses da maioria dos contribuintes que cumpre as suas obrigações fiscais, distorcendo a concorrência no sector em que se inserem e na economia em geral.

Algumas das medidas que constam do Plano Estratégico foram já incluídas na Proposta de Orçamento de Estado para 2012. De entre estas medidas destaca-se o agravamento da tributação das transferências de rendimentos de capitais provenientes e com destino a paraísos fiscais, o alargamento significativo das regras de transparência fiscal internacional (regras CFC) e a flexibilização das regras de



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
**Ação de Formação Contínua Tipo C**

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

utilização da cláusula geral antiabuso por parte da administração tributária e aduaneira para combater o planeamento fiscal agressivo. Realça-se, ainda, à extensão significativa dos prazos de caducidade e de prescrição para 12 e 15 anos, respectivamente, quando estejam em causa rendimentos não declarados obtidos em países e territórios sujeitos a regime fiscal privilegiado.

Simultaneamente, a proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012 prevê um agravamento significativo do quadro penal existente para as infracções tributárias através, nomeadamente, do aumento das molduras penais dos crimes fiscais mais graves (burla tributária, associação criminosa e fraude fiscal qualificada) e do agravamento das coimas nas contra-ordenações fiscais.

O combate à informalidade e à evasão fiscal e aduaneira, nomeadamente nos sectores de maior risco, será ainda reforçado através da introdução de um regime que regule a emissão e transmissão electrónica de facturas e outros documentos com relevância fiscal. Este regime permitirá um controlo mais eficaz dos rendimentos dos operadores económicos, constituindo um instrumento poderoso para combater a economia paralela, alargar a base tributável e reduzir a concorrência desleal. A utilização da facturação electrónica será promovida através da concessão de deduções fiscais correspondentes a uma percentagem de até 5% do valor do IVA suportado na aquisição de bens ou serviços por consumidores finais.

## 1.2. SÍNTESE DAS PRINCIPAIS MEDIDAS

O quadro seguinte sintetiza, de forma não exaustiva, as principais medidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras que constam do presente Plano Estratégico

### PRINCIPAIS MEDIDAS

#### ACTUAÇÃO DE ÂMBITO CRIMINAL

1. Agravar a moldura penal para os crimes mais graves, nomeadamente a burla tributária, a associação criminosa e a fraude fiscal qualificada. Em particular, a pena máxima de prisão aplicável ao crime de fraude fiscal qualificada, nomeadamente a prática de interposição de sociedades em paraísos fiscais para ocultar rendimentos não declarados à administração tributária, é agravada para 8 anos.

Por outro lado, quem fizer parte de grupos, organizações ou associações cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes fiscais (v.g., facturas falsas) incorrerá numa pena de prisão de 2 a 8 anos.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

2. Agravar substancialmente as coimas aplicadas às contra-ordenações aduaneiras e fiscais.

3. Introduzir novas contra-ordenações específicas, nomeadamente para a não apresentação de prova da origem de rendimentos provenientes de entidades residentes em paraísos fiscais.

4. Reforçar os efectivos da unidade central de investigação da fraude e acções especiais (DSIFAE), aumentando a sua capacidade de resposta no combate ao crime fiscal e, em particular, à criminalidade organizada, dotando esta Direcção de Serviços de meios adicionais para a investigação dos crimes fiscais mais graves e, consequentemente, de maior complexidade.

5. Alterar o RGIT para clarificar que os poderes e funções delegadas na administração tributária, enquanto desempenha os poderes e a funções atribuídas aos órgãos de polícia criminal, compreendem a investigação dos crimes tributários, independentemente do seu montante.

6. Propor as alterações legislativas para definir claramente as relações entre o processo penal e o procedimento administrativo de liquidação de impostos, de modo a garantir um procedimento penal mais célere e a recuperação da vantagem patrimonial ilegítima.

\*

**BIBLIOGRAFIA**

**CARLOS AUGUSTO RODRIGUES**, O CRIME CONTINUADO NO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL — NO CASO DO IVA —  
JURISTA

TRABALHO REALIZADO NO ÂMBITO DO VI CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PENAL ECONÓMICO E EUROPEU DO INSTITUTO DE DIREITO PENAL ECÓNOMICO E EUROPEU DA FACULDADE DE DIREITO UNIVERSIDADE DE COIMBRA – 2002/2003, Compilações Doutrinárias, verbo jurídico, Maio 2008

**José Casalta Nabais** “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*” – Almedina – Coimbra 1998, pag. 185

**CARLOS**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**José Casalta Nabais**, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, 2003,

**Manuel da Costa Andrade**, *O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 134.º (2005), e

Colectânea Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Coimbra Editora, 2009, Volume III,

**Susana Aires de Sousa**, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto, Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53.º - A, de 29-12* Revista Portuguesa de Ciência Criminal, ano 17, n.º 1, 2007, Colectânea, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, 2009, Volume III, págs. 321 a 335).

**Susana Aires de Sousa**, “*Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*”, Coimbra Editora, Julho de 2006

**Alfredo José de Sousa**, *Direito Penal Fiscal – Uma prospectiva*, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, Volume II, Problemas especiais, 1999,

**Centro de Estudos Judiciários**, *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico* (1985),

**Germano Marques da Silva**, “*Imposto, Ética e Crime*”, Colectânea “Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez”, II volume, Ciências Jurídico-Económicas, Almedina, Junho de 2000,

**Germano Marques da Silva**, *Direito Penal Tributário*, UCE, 2009

**Augusto Silva Dias**, *O novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro, Considerações dogmáticas e político-criminais*, Fisco, n.º 22, **Julho de 1990**, e *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Problemas Especiais*, Coimbra Editora, Limitada, **Março de 1999**, volume II

**Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade**, *O Crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Penal Tributário Português*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 6

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

(1996), e *Direito Penal Económico e Europeu*, Textos Doutrinários, Coimbra Editora, publicado em Março de 1999, volume II, págs. 411 a 438,

**Jorge de Figueiredo Dias**, «*Breves Considerações Sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*», publicado in CEJ, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, (1985) e *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume I, Problemas Gerais, 1998

**Manuel da Costa Andrade**, *A nova lei dos crimes contra a economia* (Dec.-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de «bem jurídico», *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume I, Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998 e, Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985)

**Manuel Costa Andrade**, *Jornadas de Direito Criminal, o Novo Código Penal Português e Legislação Complementar*, Fase I, CEJ, Abril de 1983

**Mário Ferreira Monte**, *Da reparação penal como consequência jurídica autónoma do crime*, Liber Discipulorum para Jorge Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 2003,

**Mário Ferreira Monte**, *Da legitimação do direito penal tributário em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra Editora, 2007

**José de Faria Costa**, *Direito Penal Económico*, Quarteto Editora, Coimbra, Setembro de 2003

**Anabela Miranda Rodrigues**, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, volume II, Coimbra Editora, 1999

**Eduardo Correia**, *Direito Criminal, II*, Almedina, 1965, “§ 21.

**Beleza dos Santos**, “*A suspensão condicional da execução da pena e os efeitos do não cumprimento das condições*”, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 74.º ano (1941-1942), n.ºs 2691, 2692, ; 2698, 2700/1/2, 2705, 2706,

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Manuel Cortes Rosa**, “*Natureza jurídica das penas fiscais*”, Direito Penal Económico e Europeu, Textos Doutrinários, volume II,

**Alfredo José de Sousa**, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, Centro de Estudos Judiciários, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico (1985), pags. 189-224, e compilação de Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II – Coimbra Editora – 1999,

**Frederico de Lacerda da Costa Pinto** - *Crimes tributários* - Portugal – Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

**Nuno de Sá Gomes** in *Manual de Direito Fiscal – volume II* – Editora Rei dos Livros – Lisboa- 1999,

**Eliana Gersão**, “*Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*”, publicado in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 112 (1976) e constante da compilação de *Direito Penal Económico e Europeu – Textos Doutrinários – Volume II* – Coimbra Editora – 1999,

**Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos**, *Regime Geral das Infracções Tributárias* – 2ª edição – Áreas Editora – Lisboa – 2003,

**Américo Taipa de Carvalho**, *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007,

**Isabel Marques da Silva**, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010,

\*

---

**TÍTULO II Contra-ordenações tributárias**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**CAPÍTULO I Contra-ordenações aduaneiras**

**Artigo 108.º Descaminho**

1 - Os factos descritos nos artigos 92.º, 93.º e 95.º da presente lei que não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência, são puníveis com coima de (euro) 250 a (euro) 165000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Os meios de transporte utilizados na prática da contra-ordenação prevista no número anterior serão declarados perdidos a favor da Fazenda Nacional quando a mercadoria objecto da infracção consistir na parte de maior valor relativamente à restante mercadoria transportada e desde que esse valor exceda (euro) 3750, valendo, também nesses casos, as excepções consagradas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 19.º.

3 - A mesma coima é aplicável:

a) Quando for violada a disciplina legal dos regimes aduaneiros; *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

b) Quando tenha havido desvio do fim pressuposto no regime aduaneiro aplicado à mercadoria;

c) Quando forem utilizadas ou modificadas ilicitamente mercadorias em regime de domiciliação antes do desembaraço aduaneiro ou as armazenar em locais diversos daqueles para os quais foi autorizada a descarga, de modo a impedir ou dificultar a acção aduaneira, sem prejuízo da suspensão do regime prevista nas leis aduaneiras; REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 49

d) Quando, através de diversos formulários de despacho, se proceder à importação de componentes separados de um determinado artefacto que, após montagem no País, formem um produto novo, desde que efectuado com a finalidade de iludir a percepção da prestação tributária devida pela importação do artefacto acabado ou se destine a subtrair o importador aos efeitos das normas sobre contingentação de mercadorias.

4 - **Revogado pelo artº 9º da Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho**

5 - A mesma coima é aplicável a infracções praticadas no âmbito dos regimes especiais de admissão ou importação, com quaisquer isenções, de bens destinados a fins sociais, culturais ou filantrópicos, quando forem afectos ou cedidos a terceiros, ao comércio ou a outros fins, em violação do respectivo regime.

6\* - A mesma coima é, ainda, aplicável a quem, à entrada ou saída do território nacional, violar o dever legal de declaração de montante de dinheiro líquido, como tal definido na legislação comunitária e nacional, igual ou superior a (euro) 10000,

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

transportado por si e por viagem. (**\*Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro**)

7\* - Considera-se que esse dever não foi cumprido quando a informação constante do formulário não esteja correcta ou esteja incompleta, salvo quando os elementos incorrectos ou em falta possam ser supridos ou mandados suprir ao declarante, no acto de controlo, e as inexactidões ou omissões não sejam culposas. (**\*nº aditado pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro**)

8\* - A tentativa é punível. (**\*Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro-anterior nº 6**)

**Artigo 109.º Introdução irregular no consumo**

1 - Os factos descritos no artigo 96.º da presente lei que não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência, são puníveis com coima de (euro) 500 a (euro) 165 000. (**Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro**)

2 - São puníveis com coima de (euro) 250 a (euro) 165 000 os seguintes factos: (**Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro**)

a) Não apresentar os documentos de acompanhamento, as declarações de introdução no consumo ou documento equivalente e os resumos mensais de vendas, nos termos e prazos legalmente fixados;

b) Desviar os produtos tributáveis do fim pressuposto no regime fiscal que lhe é aplicável ou utilizá-los em equipamentos não autorizados; (**Redacção da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro**)

c) Não dispuser da contabilidade nos termos do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou nela não inscrever imediatamente as expedições, recepções e introduções no consumo de produtos tributáveis; (**Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro**)

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 50

d) Expedir produtos tributáveis em regime suspensivo, sem prestação da garantia exigível ou quando o seu montante seja inferior ao do respectivo imposto;

e) Armazenar produtos tributáveis em entreposto fiscal diferente do especialmente autorizado em função da natureza do produto;

f) Misturar produtos tributáveis distintos sem prévia autorização da estância aduaneira competente;

g) Apresentar perdas de produtos tributáveis em percentagens superiores às franquias por lei; (**Revogada - Redacção do Dec.Lei nº 73/2010, de 21 de Junho**)

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

- h) Não cumprir as regras de funcionamento dos entrepostos fiscais previstas no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na entrada e na saída de produtos tributáveis; *(Redacção do Dec.Lei nº 73/2010, de 21 de Junho)*
- i) Expedir produtos tributáveis já introduzidos no consumo, titulando essa expedição com facturas ou documentos equivalentes que não contenham os elementos referidos no artigo 105.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo; *(Revogada - Redacção do Dec.Lei nº 73/2010, de 21 de Junho)*
- j) Omitir a comunicação do não apuramento do regime de circulação em suspensão do imposto, findo o prazo de dois meses a contar da data de expedição dos produtos; *(Revogada - Redacção do Dec.Lei nº 73/2010, de 21 de Junho)*
- l) Não dispuser ou não actualizar os certificados de calibração e não mantiver em bom estado de operacionalidade os instrumentos de medida, tubagens, indicadores automáticos de nível e válvulas, tal como exigido por lei; *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*
- m) Alterar as características e valores metrológicos do equipamento de armazenagem, medição e movimentação dos entrepostos fiscais sem a comunicação prévia à estância aduaneira competente;
- n) Introduzir no consumo ou comercializar produtos tributáveis a preço diferente do preço homologado de venda ao público, quando ele exista;
- o) Recusar, obstruir ou impedir a fiscalização das condições do exercício da sua actividade, nomeadamente a não prestação de informação legalmente prevista ao serviço fiscalizador;
- p) Introduzir no consumo, expedir, detiver ou comercializar produtos com violação das regras de selagem, embalagem, detenção ou comercialização, designadamente os limites quantitativos, estabelecidas pelo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo e em legislação complementar; *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*
- q\*) Adquirir ou consumir gasóleo colorido e marcado sem ser titular de cartão com microcircuito. ***(\*alínea aditada pela Lei 53-A/2006, de 29 de REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 51***
- r) Utilizar produtos que beneficiem de isenção, sem o reconhecimento prévio da autoridade aduaneira, nos casos em que esta for exigível pela legislação aplicável. *(Aditado-Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*
- 3 - A coima prevista no número anterior é igualmente aplicável a quem: *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*
- a) Introduzir no consumo, utilizar ou manter a posse de veículos tributáveis sem o cumprimento das obrigações prescritas por lei;



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

b) Utilizar veículo tributável com documentos inválidos ou fora das condições prescritas por lei ou pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou violar o prazo de apresentação à alfândega de veículos tributáveis que se destinem a ser introduzidos no consumo ou a permanecer temporariamente em território nacional;

c) Utilizar veículo tributável em violação de condicionalismos ou ónus que acompanhem o reconhecimento de benefício fiscal, designadamente em matéria de alienação, aluguer, cedência a terceiros ou identificação exterior do veículo;

d) Transformar ou utilizar veículo tributável transformado, mudar o chassis ou alterar o motor, desde que tais operações impliquem a sujeição a imposto ou a taxa de imposto mais elevada;

e) Obter benefício ou vantagem fiscal em veículos tributáveis por meio de falsas declarações ou por qualquer outro meio fraudulento.

4(\*\*) - A tentativa é punível. **(Anterior n.º 3.)**

5 - O montante das coimas nos números anteriores é reduzido a metade no caso de os produtos objecto da infracção serem tributados à taxa zero. **(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)**

6(\*\*)- O montante máximo da coima é agravado para o dobro nos casos previstos na alínea p) do n.º 2. **(Anterior n.º 5.)**

(\*\*) - **(Redacção dada pelo artº 8º da Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho)**

**Artigo 110.º Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias**

1 - A recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, contabilidade, declarações e documentos ou a recusa de apresentação de mercadorias às entidades com competência para a investigação e instrução das infracções aduaneiras é punível com coima de (euro) 150 a (euro) 15 000. **(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)**

2\*- A mesma coima é aplicável a quem, por qualquer meio, impedir ou embaraçar qualquer verificação, reavaliação ou outra qualquer acção de fiscalização, ainda que preventiva, de mercadorias, livros ou documentos, ordenada por funcionário competente, em qualquer meio de transporte ou em qualquer estabelecimento, REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 52

loja, armazém ou recinto fechado que não seja casa de habitação. **(\*Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)**

**Artigo 110.º-A \* Falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

A falta ou atraso na apresentação, ainda que por via electrónica, ou a não exibição imediata ou no prazo que a lei ou a administração aduaneira fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, mesmo que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de (euro) 75 a (euro) 3750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 111.º Violação do dever de cooperação**

A violação dolosa do dever legal de cooperação, no sentido da correcta percepção da prestação tributária aduaneira, ou a prática de inexactidões, erros ou omissões nos documentos que aquele dever postula, quando estas não devam ser consideradas como infracções mais graves, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 7500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 111.º-A\* Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes**

As omissões ou inexactidões que não constituam a contra-ordenação prevista no artigo anterior, praticada nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos tributariamente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exigidos são puníveis com coima de (euro) 75 a (euro) 5750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 112.º Aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira**

1 - Quem, sem previamente se ter assegurado da sua legítima proveniência, adquirir ou receber, a qualquer título, coisa que, pela sua qualidade ou pela condição de quem lha oferece ou pelo montante do preço proposto, faça razoavelmente suspeitar de que se trata de mercadoria objecto de infracção aduaneira, quando ao facto não for aplicável sanção mais grave, é punido com coima de (euro) 75 a (euro) 7500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - É aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 100 REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 53

**CAPÍTULO II Contra-ordenações fiscais**

**Artigo 113.º Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

1 - Quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de (euro) 375 a (euro) 75000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Quando a administração tributária deva fixar previamente prazo para a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, a infracção só se considera consumada no termo desse prazo.

3 - Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.

4 - Para efeitos dos números anteriores, consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte. *(Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 114.º Falta de entrega da prestação tributária**

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15 % e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

4 - As coimas previstas nos números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

5 - Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária:

a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais: (*Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro*)

b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens;

c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;

d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos; e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos;

f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

6 - O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 2000. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

**(Nos termos do n.º 5 do art.º 27º da Lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro: " O incumprimento do disposto no artigo 98.º do Código do IRC é punido, nos termos da alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, com coima variável entre 50% e o valor da prestação tributária em falta, no caso de negligência, e com coima variável entre o valor e o triplo da prestação tributária em falta, quando a infracção for cometida dolosamente. ")**

**Artigo 115.º Violação de segredo fiscal**

A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

**Artigo 116.º Falta ou atraso de declarações**

1 - A falta de declarações que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal, é punível com coima de (euro) 150 a (euro) 3750. (*Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

2 - Para efeitos deste artigo, são equiparadas às declarações referidas no número anterior as declarações que o contribuinte periodicamente deva efectuar para efeitos estatísticos ou similares.

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 55

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Artigo 117.º Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações**

1 - A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de (euro) 150 a (euro) 3750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de actividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais é punível com coima de (euro) 300 a (euro) 7500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido é punível com coima de (euro) 35 a (euro) 750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

4 - A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 375. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

5 - A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência é punível com coima de (euro) 500 a (euro) 10 000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro - alínea acrescentada)*

6 - A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar dos elementos referidos no n.º 8 do artigo 66.º do Código do IRC é punível com coima de (euro) 500 a (euro) 10 000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro - alínea acrescentada)*

**Artigo 118.º Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes**

1 - Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre (euro) 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Quem utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, com o objectivo de obter vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
*Ação de Formação Contínua Tipo C*

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

receitas tributárias, é punido com coima variável entre (euro) 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 56

3 - No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas nos números anteriores são reduzidos a metade. *(Aditado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 119.º Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes**

1 - As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação prevista no artigo anterior, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de (euro) 375 a (euro) 22 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas no número anterior são reduzidos a um quarto. *(Redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro)*

3 - Para os efeitos do n.º 1 são consideradas declarações as referidas no n.º 1 do artigo 116.º e no n.º 2 do artigo 117 .º

4 - As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre (euro) 35 e (euro) 750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 119-A.º (\*) Omissões ou inexactidões nos pedidos de informação vinculativa**

1 - As omissões ou inexactidões relativas aos actos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa, prestadas com carácter de urgência, apresentados nos termos do artigo 68.º da lei geral tributária, são puníveis com coima de (euro) 375 a (euro) 22 500.

2 - Os limites previstos no número anterior são reduzidos para um quarto no caso de pedidos de informação vinculativa não previstos no número anterior.

**(\*) ADITADO** (Artigo 156º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

**Artigo 120.º Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

1 - A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 57

e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respectiva natureza é punível com coima entre (euro) 225 e (euro) 22 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima do artigo 113 .º

**Artigo 121.º Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução**

1 - A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave, são puníveis com coima de (euro) 75 a (euro) 2750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, é punido com a coima do artigo 113 .º

**Artigo 122.º Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração**

1 - A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respectiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A mesma sanção é aplicável à não conservação, pelo prazo estabelecido na lei fiscal, dos documentos mencionados no número anterior.

**Artigo 123.º Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas**

1 - A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de (euro) 150 a (euro) 3750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

coima de (euro) 75 a (euro) 2000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 58

**Artigo 124.º Falta de designação de representantes**

1 - A falta de designação de uma pessoa com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional para representar, perante a administração tributária, as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária, bem como a designação que omite a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 7500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - O representante fiscal do não residente, quando pessoa diferente do gestor de bens ou direitos, que, sempre que solicitado, não obtiver ou não apresentar à administração tributária a identificação do gestor de bens ou direitos é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 3750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 125.º Pagamento indevido de rendimentos**

1 - O pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte, é punível com coima entre (euro) 35 e (euro) 750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verificarem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respectiva prova, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 3750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 125.º-A Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários**

O pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos ou associados a valores mobiliários, quando a aquisição destes tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º do Código do IRS, e previamente não tenha sido feita prova perante as entidades que intervenham no respectivo pagamento ou colocação à disposição da apresentação da declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*



**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

**Artigo 125.º-B Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes**

A inexistência de prova, de que foi apresentada a declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, perante as entidades referidas no n.º 3 do mesmo REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) Última actualização: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro 59

artigo, ou que a aquisição das acções ou valores mobiliários foi realizada com a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º desse Código, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 126.º Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação**

A transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 127.º Impressão de documentos por tipografias não autorizadas**

1 - A impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição, é punível com coima de (euro) 750 a (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - O fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição ou utilização, é punível com coima de (euro) 750 a (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 128.º Falsidade informática e software certificado**

1 - Quem criar, ceder ou transaccionar programas informáticos, concebidos com o objectivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte, quando não deva ser punido como crime, é punido com coima variável entre (euro) 3750 e (euro) 37 500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A aquisição ou utilização de programas ou equipamentos informáticos de facturação, que não estejam certificados nos termos do n.º 9 do artigo 123.º do Código do IRC, é punida com coima variável entre (euro) 375 e (euro) 18 750. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

**Artigo 129.º Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias**

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**  
Ação de Formação Contínua Tipo C

**Alguns tópicos sobre vários aspectos de direito fiscal penal**

**CEJ – Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal**

António Pires Henriques da Graça  
Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal de Justiça

---

1 - A falta de conta bancária nos casos legalmente previstos é punível com coima de (euro) 270 a (euro) 27 000. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - A falta de realização através de conta bancária de movimentos nos casos legalmente previstos é punível com coima de (euro) 180 a (euro) 4500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - A realização de pagamento através de meios diferentes dos legalmente previstos é punível com coima de (euro) 180 a (euro) 4500. *(Redacção da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

---

# A Investigação na Criminalidade Tributária

# Processo penal tributário e processo penal comum - questões fundamentais

---

José Lobo Moutinho

O texto que se segue serviu de base à intervenção que teve lugar no dia 22 de junho de 2012 no Centro de Estudos Judiciários, no âmbito do Curso de Especialização em Temas de Direito Penal Fiscal, e foi inicialmente publicado pelo seu Autor, em 04/07/2012, no sítio da internet da Sêrvulo & Associados - Sociedade de Advogados RL - [http://www.servulo.com/xms/files/publicacoes/Artigos\\_Momentum\\_2012/PenCo\\_JLM\\_A\\_coordenacao\\_entre\\_processo\\_penal\\_tributario\\_e\\_procedimento\\_e\\_processo\\_tributarios\\_04\\_07\\_2012\\_VF.pdf](http://www.servulo.com/xms/files/publicacoes/Artigos_Momentum_2012/PenCo_JLM_A_coordenacao_entre_processo_penal_tributario_e_procedimento_e_processo_tributarios_04_07_2012_VF.pdf).

Pese embora o facto de, entretanto, ter vindo a lume o **Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 1/2013** (Diário da República, 1.ª série — N.º 4 — 7 de janeiro de 2013 e em anexo), o interesse técnico-científico do mesmo justifica largamente a sua publicação, até para uma melhor compreensão dos fundamentos que presidiram à prolação daquele Acórdão.

## A COORDENAÇÃO ENTRE PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO E PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS - ALGUMAS QUESTÕES

JOSÉ LOBO MOUTINHO

### *Abstract*

No quadro geral das disciplinas processuais possíveis em situações de conexão entre objectos processuais (*cúmulo processual, sobrestar e separação de processos*), o presente estudo – parte de uma mais ampla investigação que está em curso – analisa duas questões centrais no que respeita às relações entre processo penal tributário e procedimento e processo tributários.

Uma primeira é a de saber se o conhecimento do crime tributário e da questão tributária se podem cumular no mesmo processo, designadamente mediante *o pedido dos montantes tributários em falta como indemnização civil no processo penal* (artigo 71.º do CPP) – questão a que é dada *resposta negativa*.

A segunda questão analisada é a de saber se e em que medida existem casos de *sobrestar obrigatório* (*normalmente chamado suspensão obrigatória*) do processo penal tributário para apuramento da situação tributária na sua sede própria. Apesar da hesitação que a redacção inicial do RGIT denotava, a evolução posterior da legislação veio restringir esse sobrestar (ou suspensão) aos casos de *prejudicialidade* (em que se está perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*), os quais, no entanto, ainda *abrangem o crime de fraude fiscal*.



*Índice*

Abstract .....	1
Índice .....	2
1. Introdução: o objecto do presente estudo no quadro geral da disciplina processual da conexão .....	3
2. Os dados legislativos fornecidos pelo RGIT .....	8
3. Exclusão do cúmulo processual .....	10
3.1. Introdução .....	10
3.2. Processo de adesão? .....	11
3.3. A questão no plano substantivo .....	14
3.4. A questão no plano processual .....	21
4. O sobrestar obrigatório .....	29
4.1. Introdução .....	29
4.2. A restrição do sobrestar obrigatório à relação de prejudicialidade .....	30
4.3. O âmbito do sobrestar obrigatório .....	44



## 1. Introdução: o objecto do presente estudo no quadro geral da disciplina processual da conexão

I. Embora de acordo com modelos concretamente variáveis (designadamente, quanto a saber o peso relativo na economia de cada crime), pode dizer-se que o crime tributário envolve sempre, directa ou indirectamente, a violação de deveres tributários (art. 1.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - «RGIT») e tende, directa ou indirectamente, para o não pagamento – ou o não pagamento integral – da prestação tributária<sup>1</sup>.

E, pese embora a diferença, que nunca deve ser olvidada nem subestimada, entre o plano substantivo e o plano processual, naturalmente que esta situação é reproduzida no plano procedimental e processual, no qual o crime tributário, por um lado, e, por outro, a violação dos deveres tributários e o não pagamento integral da prestação tributária são objecto de imputações, estando em discussão a sua real verificação ou não verificação.

Pode, portanto dizer-se que os mesmos factos, ou globalmente os mesmos factos, podem, à partida, ser objecto de procedimentos ou processos de espécie diferente: o processo penal tributário, por um lado, e o procedimento e o processo tributários, por outro.

---

<sup>1</sup> Isto ainda vale para a associação criminosa tributária que tem de ser “dirigida à prática de crimes tributários” (art. 89.º do RGIT), embora não para crimes como a desobediência e a violação do segredo (arts. 91.º do RGIT).



Estamos, por isso, perante uma situação em que se verifica entre objectos de procedimento ou processo aquela comunidade de elementos em que consiste propriamente a *conexão processual*<sup>2</sup>.

II. A conexão entre objectos do processo ou procedimento suscita a questão de saber como é que eles se coordenam entre si.

É que dessa comunidade de elementos entre objectos do processo ou procedimento (e, conseqüentemente, da parcial coincidência entre eles) deriva aquela deficiência de autonomia que caracteriza a problemática da sua disciplina processual<sup>3</sup>.

É que o princípio de razão pelo qual cada objecto do processo deveria constituir matéria de um próprio processo, distinto e autónomo (*quot causae, tot processus*), entra em crise a propósito da conexão. Consistindo a conexão no facto de vários objectos do processo ou procedimento terem uma parte em comum, ela envolve que não se pode decidir um sem decidir os outros, ao menos parcialmente, isto é, na parte comum à primeira<sup>4</sup>.

No presente caso, os factos que são relevantes para o efeito de determinar a existência de uma violação de deveres tributários e da falta de pagamento integral da prestação tributária são relevantes para

<sup>2</sup> Sobre o tema, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *A competência por conexão no novo Código de Processo Penal, in Direito e Justiça, supl.*, Lisboa, 1992, pp. 94 ss..

<sup>3</sup> GAETANO FOSCHINI, por último em *Sistema del diritto processuale penale*, I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1965, p. 62.

O Autor, no quadro da sua concepção sobre a globalidade da matéria do juízo, rejeita a expressão "objecto do processo". Por isso fala, neste contexto, de *regiudicanda*, expressão que corresponde à italianização de expressão latina que designa *a coisa ou caso que está em julgamento*. No entanto, feita esta prevenção, mesmo no pensamento do A., sempre será verdade que a *regiudicanda*, na sua doutrina, designa aquilo que habitualmente se qualifica como objecto do processo: *a res de qua agitur, res in iudicium deducta*.

<sup>4</sup> *Sistema*, I, pp. 64-65.





## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

a questão de saber se foi ou não praticado um crime tributário, mas, naturalmente, são também e antes de mais relevantes para apuramento da situação tributária e, portanto, da existência de qualquer responsabilidade tributária. Em nenhuma das duas sedes, tais factos relevantes para ambos os efeitos podem deixar de ser apreciados, sob pena de uma incompleta apreciação, seja da questão penal tributária, seja da questão tributária.

Ora, o facto de a conexão passar pela existência de elementos que são comuns a ambos os objectos do processo ou procedimento repercute-se *necessariamente* sobre a sua disciplina, consoante se dê prevalência à unidade ou à pluralidade<sup>5</sup>.

Assim, se se dá prevalência à unidade que liga os objectos processuais, estes formarão matéria de um único processo e, assim, a conexão actua a sua disciplina mediante o *cúmulo processual*<sup>6</sup>: os objectos processuais serão processados conjuntamente num único processo.

Se, pelo contrário, se dá prevalência à pluralidade dos objectos do processo, estes formarão matéria de processos distintos mas não autónomos no sentido de que um deverá coordenar-se com o outro. É a disciplina que é sobretudo visível em caso de prejudicialidade (cfr. art. 7.º, designadamente n.º 2, do Código de Processo Penal - «CPP»). Nesse caso, os objectos do processo são conhecidos cada um no seu próprio processo, sendo certo que um destes processos (na prejudicialidade, o processo relativo à questão prejudicada) se suspende até à decisão do outro (na prejudicialidade, o processo

---

<sup>5</sup> FOSCHINI, *ibidem*, p.p. 64-65.



relativo à questão prejudicial] e aceita, depois, os resultados do juízo que nele seja feito. Este regime apresenta, assim, uma dupla face: a suspensão do processo e a remessa do juízo sobre a parte coincidente dos objectos do processo (na prejudicialidade, o juízo sobre a questão prejudicial) para o processo próprio e o tribunal normalmente competente. Para exprimir esta situação processual, assim dúplice (suspensão – quanto à questão prejudicada – e remessa – quanto à prejudicial), Foschini achou, não sem razão, inconveniente o uso de expressões que só focassem um desses aspectos (assim “suspensão” ou “reenvio” ou “remessa” ou, ainda, “devolução”) e veio a retomar terminologia antiga, optando pelo termo *soprassessoria* que literalmente significa “sentar-se (assentar-se, estar sentado) sobre” – do latim *super+sedeo*<sup>7</sup>. À falta de melhor expressão, na sequência do art. 97.º do Código de Processo Civil («CPC»), podemos designá-la por *sobrestar*<sup>8</sup>.

Finalmente, entre estas duas hipóteses há uma intermédia, na qual os objectos do processo também formarão matéria de processos distintos mas em cada processo – e só para fins de decisão do respectivo objecto – se resolve, em linha puramente lógica (ou seja, sem decidir com plena eficácia, *incidenter tantum*), os elementos

<sup>6</sup> *Ibidem*, pp. 65 ss.. O Autor qualifica este caso como *simultaneus processus*, mas a expressão, de cunho temporal, mostra-se também aplicável ao processamento em separado mas simultâneo.

<sup>7</sup> *Diritto processuale penale: la connessione*, Milano, A. Giuffrè, 1952, pp. 73 ss..

<sup>8</sup> O nosso Código de Processo Penal actual (art. 7.º), tal como o anterior (arts. 3.º e 4.º), fala de “suspensão do processo” prejudicado, acrescentando, no entanto, sempre uma referência à segunda nota apontada por FOSCHINI (cfr. corpo e § 5.º do art. 3.º e art. 4.º do Código de 1929 e n.º 2 do art. 7.º do Código actual). E o mesmo se verifica na doutrina. Mas o nosso Código de Processo Civil utiliza expressão diversa e próxima da que é usada por FOSCHINI, ao dizer que o juiz pode “*sobrestar*” na decisão até que o tribunal correspondente se pronuncie (cfr. art. 96.º, n.º 2) e nisso se baseia a tradução. O substantivo



comuns ao objecto conexo. A tal regime chama Foschini *cognição ocasional*<sup>9</sup>, expressão que, na realidade, se limita a exprimir que os dois processos incidem, ambos, sobre os elementos comuns mas, em cada um deles, esses elementos comuns são conhecidos, não na plenitude da sua relevância, mas apenas para o efeito que nele está em discussão<sup>10</sup>. Na realidade, bem vistas as coisas, esta figura é o regime ou disciplina da conexão quando não haja lugar a cúmulo ou a sobrestar, ou seja, e como é mais corrente dizer quando haja *separação de processos*<sup>11</sup>.

*Cúmulo processual, sobrestar e separação de processos* – resumem a disciplina processual da conexão entre objectos do processo, no sentido, não só de que correspondem a soluções alternativas para essa disciplina, como ainda de que esgotam o espectro dessas soluções, pois, em qualquer caso, terá sempre lugar uma delas.

II. Vai o presente estudo dedicado a analisar mais de perto as duas questões centrais que a disciplina processual da conexão entre questão penal tributária e questão tributária levanta: a primeira é a de

---

correspondente, além de difícil apuramento (sobrestado?), pareceu estranho e pouco expressivo.

<sup>9</sup> *Sistema*, I, pp. 65 e 73 ss..

<sup>10</sup> Pode ilustrar-se a situação, no âmbito da conexão homogénea de objectos do processo penal, pensando no julgamento em separado do autor material e do instigador do mesmo crime, pois é necessária a prova, relativamente a qualquer deles, da execução ou começo de execução (art. 26.º CP).

<sup>11</sup> Note-se que FOSCHINI restringe o sobrestar à conexão de prejudicialidade, pelo que, depois, acaba por deixar introduzir a mesma restrição à cognição ocasional. Em *A competência*, pp. 99 ss., defendi que essa restrição não se justificava relativamente à cognição ocasional. Bem vistas as coisas, está também por demonstrar que o sobrestar também possa ter lugar em outros tipos de conexão, que não a prejudicial.



saber se tais questões podem cumular-se no mesmo processo; a segunda é a de saber se e em que medida existem casos de sobrestar obrigatório do processo penal tributário.

### 2. Os dados legislativos fornecidos pelo RGIT

I. Começamos por coligir os dados legislativos relevantes para a questão que o RGIT fornece.

II. Eles constam, antes de mais, do art. 42.º, que tem por epígrafe “*Duração do inquérito e seu encerramento*”, e de acordo com o qual “*não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza*” (n.º 4).

O n.º 2 reafirma esta regra geral para o caso de ser intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário em que se discuta essa situação, determinando que “*não será encerrado o inquérito enquanto não for praticado acto definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior*”.

III. Além disso, o de acordo com o art. 47.º, que tem por epígrafe “*suspensão do processo penal tributário*”, “*se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos*

---

Deixa-se imprejudicada a questão de saber se mesmo na separação de processos a ordem jurídica abdica totalmente de toda a forma de coordenação de processos, ainda que mais



do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças”.

O n.º 2 acrescenta que “se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”.

IV. De acordo, por outro lado, com o art. 48.º, que tem por epígrafe “*caso julgado das sentenças de impugnação e de oposição*”, “a sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram”.

V. A estes dados ainda acresce o n.º 4 do art. 21.º, que tem por epígrafe “*prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal*”, e segundo o qual “o prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º”<sup>12</sup>.

---

lassa do que o sobrestar.

<sup>12</sup> Fica aqui imprejudicada a questão da relevância do n.º 2 do artigo 21.º.



### 3. Exclusão do cúmulo processual

#### 3.1. Introdução

I. Aparentemente, todas estas disposições deixariam clara a exclusão do cúmulo processual da questão penal tributária e da questão tributária no mesmo processo, uma vez que todas elas assentam no pressuposto de que, mesmo quando estamos, para usar dos seus termos, perante uma “*situação tributária ou contributiva*” “*da qual*” ou “*de cuja definição*” “*dependa a qualificação criminal dos factos*”, o seu sentido claro parece ser o de determinar o sobrestar processual, fazendo instaurar e seguir as duas espécies de procedimento ou processo em separado, muito embora, fazendo aguardar o processo penal tributário pela sua definição em sede própria e impondo no processo penal a força da decisão no outro processo.

O cúmulo processual estaria excluído.

II. Embora esta conclusão não seja, ainda hoje, objecto de contradição frontal – mediante a defesa da possibilidade da liquidação das responsabilidades tributárias e sua discussão jurisdicional, enquanto tais, isto é, enquanto responsabilidades tributárias, no processo penal –, a realidade é que surgiu, primeiro, na jurisprudência e depois também na doutrina uma ideia que, em termos materiais, e pelo menos indirectamente, a põe em questão.

Estamos a falar da possibilidade de – ao abrigo do princípio da adesão (art. 71.º do CPP) – ser pedido no processo penal tributário e a



título de indemnização dos danos causados pelo crime o montante em falta em termos tributários.

### 3.2. Processo de adesão?

I. De acordo com a articulada exposição que desta doutrina faz Germano Marques da Silva, a “unidade e coerência do sistema”<sup>13</sup> impõem que se distinga – para além, naturalmente, da responsabilidade penal tributária – entre responsabilidade tributária e a responsabilidade por indemnização pelos danos emergentes do crime tributário. “A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime tributário e autónoma é também da obrigação de indemnização pelos danos emergentes do crime tributário, ainda que entre a dívida tributária, a responsabilidade pelo crime e pela indemnização dos danos provocados pelo crime existam estreitas conexões”<sup>14</sup>.

“O facto gerador da obrigação tributária, ou seja, o facto pressuposto da incidência do imposto, existe independentemente de qualquer crime”<sup>15</sup>.

Mas “se o facto constitutivo do crime não é o facto gerador da dívida de imposto (da obrigação tributária) pode ser e é frequentemente *a causa do não pagamento, da falta de cumprimento da obrigação tributária, e nessa medida é causa de dano para a administração tributária*”<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> *Direito Penal Tributário*, Lisboa, Univ. Católica Edit., 2009, pp. 323 e 123.

<sup>14</sup> *Ibidem*, pp. 314-315; ver também p. 323, 113, 114 e 123.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 314; ver também pp. 119, 121.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 317; ver também pp. 119, 120.



Assim, “a dívida tributária existe e o seu fundamento, a sua causa, é autónoma do crime, mas o dano resultante do não pagamento ou mora é causado pela perpetração do facto do crime”<sup>17</sup>.

“O valor do dano causado à administração tributária corresponde, em regra, ao valor da prestação tributária em falta, mas a causa do dano é outra, é a prática do crime”<sup>18</sup>.

“Não poderá então suceder – questiona o Autor – que o credor tributário venha a receber o imposto em falta e a indemnização de igual valor? Não, não pode. A indemnização corresponde sempre ao pagamento do imposto evadido e consequentemente pago o imposto não é mais devida a indemnização ou paga a indemnização não é mais devido o imposto. Tenha-se em conta que o credor da obrigação é o mesmo e que a responsabilidade civil se destina a satisfazer o interesse do credor da prestação tributária que foi frustrado pela prática do facto ilícito criminal. O recebimento pelos dois títulos representaria um enriquecimento sem causa”<sup>19</sup>.

Mas o facto de a causa do dano ser a prática do crime “determina regime diverso”<sup>20</sup>.

Antes de mais, um “regime diverso quanto aos sujeitos passivos responsáveis”<sup>21</sup>, o que “é sobretudo importante relativamente a agentes que não respondam pelo incumprimento nos termos da LGT, como são os participantes no crime e os responsáveis

<sup>17</sup> *Ibidem*, pp. 317-318; ver também pp. 317, 121.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 323; ver também p. 317, 326 e 122. A p. 183, esclarece-se que a indemnização pelos danos causados pelo crime “em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios”.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 326; ver também p. 125, n. 62.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 317.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 317; ver também pp. 319 ss. e 124 ss..





cumulativamente, mas não só”<sup>22</sup>. “Pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil”<sup>23</sup>.

“Por isso que os agentes do facto criminoso devem responder civilmente pelos prejuízos causados com o seu acto ilícito, nos termos da lei civil (art. 483.º ss do Código Civil) por remissão da lei penal (art. 129.º do Código Penal), sejam ou não sujeitos passivos da relação jurídica tributária”<sup>24</sup>.

“Assim, o administrador da empresa que seja também agente do crime, não responderá subsidiariamente, mas *solidariamente*, como solidariamente respondem todos os demais agentes, nos termos do que dispõe o art. 497.º do Código Civil”<sup>25</sup>.

De forma semelhante, “a dívida tributária mantém-se a cargo do sujeito passivo, mas relativamente ao terceiro participante é aplicável o regime comum do artigo 129.º do Código Penal: o participante responde pelos danos causados à administração tributária como seu acto, nos termos da lei civil”<sup>26</sup>.

Por outro lado, “também os meios processuais para o respectivo procedimento são diversos”<sup>27</sup>. A responsabilidade (meramente) tributária tem de ser exigida e processada nos meios próprios e, assim, “na responsabilidade meramente tributária (obrigacional) a

---

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 321.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 324; ver também p. 124.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 318; ver também pp. 122, 123 e 323 – onde se escreve que “nem o RGIT, nem a LGT afastam a *regra geral constante* dos arts. 483.º a 498.º do Código Civil, por remissão do art. 129.º do Código Penal” (itálico nosso).

Deve anotar-se que a pp. 183 se diz que a formulação de pedido cível no processo penal é a “*forma de demandar os responsáveis solidários pelo imposto*” (itálico nosso).

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 124; ver também pp. 125, 317, 319. Seria um caso de concurso de imputações heterogéneo cumulativo: p. 321.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 125; ver também p. 318.



responsabilidade dos administradores efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal (art. 23.º da LGT)”<sup>28</sup>. Já “a indemnização pelos danos causados pelo crime e que, em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios, pode ser pedida no processo crime, aplicando-se, então, o processo de adesão, nos termos do disposto nos arts. 71.º e seguintes do Código de Processo Penal”<sup>29</sup>.

### 3.3. A questão no plano substantivo

I. Com a liberdade permitida a um discípulo por um Mestre generoso, não parece que esta tese possa ser aceita como interpretação do Direito actualmente vigente.

O problema reside, radicalmente, na possibilidade de qualificar o dano em questão como dano civil e portanto indemnizável nos termos da lei civil e processável por adesão ao processo penal.

O Autor assevera que uma coisa é a obrigação (ou prestação) tributária, originada pelo seu próprio facto tributário, e outra o dano, provocado pelo crime. E é certo. Mas a verdade é que, para o próprio Autor, este dano corresponde à falta de cumprimento ou mora no cumprimento daquela obrigação (ou à não realização pontual da prestação). Pode, sem dúvida, perguntar-se *exactamente* o que é que fica em falta por força de tal incumprimento: se a prestação originária, se esta acrescida de uma indemnização, se uma indemnização global que envolve o valor da prestação. Mas o dado de base de que arranca a construção é a afirmação de que o valor do dano causado à administração tributária corresponde em regra ao valor da prestação

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 320.

<sup>28</sup> *Ibidem*.



tributária em falta, ou, mais exactamente, que a indemnização pelos danos causados pelo crime, em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios.

Assim, de qualquer forma, para o Autor – e independentemente do que adiante se dirá sobre isto – há uma identidade entre os montantes tributários devidos e dano que, alegadamente, é civilmente indemnizável – o que se confirma ainda pelo facto de se defender com toda a veemência que esse montante não pode ser obtido mais do que uma vez, sob pena de enriquecimento sem causa.

Ora, se assim é, parece clara a qualificação do incumprimento como incumprimento *tributário*, do dano como dano *tributário* e a consequente aplicabilidade, para o efeito da sua determinação e obtenção, dos *meios procedimentais e processuais tributários*.

## II. Mas como se justifica a sua qualificação como civil?

O Autor não se socorre de nenhum critério material – o que se compreende, na medida em que se não está no âmbito do Direito civil, enquanto Direito privado comum, mas do Direito tributário (e da segurança social) enquanto domínios, até em certo sentido, por excelência, do Direito público.

Essa qualificação derivaria, antes, do facto de o art. 129.º do Código Penal («CP») regular a indemnização dos danos derivados do crime por remissão para os arts. 483.º a 498.º do Código Civil («CC»). Este argumento, porém, não convence. Primeiro, porque é um argumento circular: o art. 129.º do CP não determina quando é que uma indemnização de perdas e danos é civil; pressupõe essa

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 183; ver também p. 320.



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

qualificação (e por isso fala na epígrafe de “*responsabilidade civil*”) para determinar que a *indemnização civil* emergente do crime se rege pela lei civil, sem se deixar influenciar pela sua origem no crime, mediante um regime que lhe dê um cunho penal. Aliás, essa disposição, à data, surgiu como reacção ao regime anterior, que especializava o regime da responsabilidade civil derivada do crime (sobretudo quando a questão era conhecida no processo penal), no sentido de a transformar numa pura responsabilidade civil<sup>30</sup>. Não há, por isso, nada de mais contrário ao seu espírito do que utilizá-la para o fim de criar para a responsabilidade não penal (a responsabilidade tributária que é qualificada pelo Autor como “civil”) derivada do crime um regime diverso e mais grave do que aquele que tem nos casos em que é uma responsabilidade meramente não penal (tributária).

Também não é verdade que da Lei Geral Tributária («LGT») ou do RGIT não derivam obstáculos à aplicação do CC. Da LGT e da demais legislação tributária deriva justamente o regime geral substantivo, procedimental e processual do incumprimento da prestação tributária e da conseqüente responsabilidade tributária. E o regime substantivo e processual da responsabilidade não é, relativamente a ele, um regime geral; é um *aliud*, aliás situado num hemisfério jurídico – o Direito público – distinguido do do Direito civil há

---

<sup>30</sup> Na Comissão Revisora do futuro Código Penal de 1982, EDUARDO CORREIA afirmou que “a regulamentação deste problema procura ligar-se à ideia de que, pelo menos do ponto de vista substantivo, a indemnização civil do dano produzido pelo crime é coisa diferente, de todo o ponto, da responsabilidade penal: por isso ela deve atribuir-se e calcular-se com critérios puramente civis”. Na lapidar formulação de GOMES DA SILVA não se justifica “que o perfil e a natureza da responsabilidade civil sejam distorcidos só pelo facto de esta provir de um crime” (AA. VV., *Actas da Comissão Revisora do Código Penal. Parte Geral, separata do BMJ*, II, Lisboa, Ministério das Justiça, 1965, pp. 211-212). Cfr., ainda sucintamente, mas com mais indicações, FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português*, II, Lisboa Aequitas/Edit. Notícias, 1993, §§ 13-14, pp. 45-46.



milénios. Portanto, a questão a suscitar não é a de saber se a LGT e a demais legislação tributária levantam obstáculos à aplicação do CC, mas antes o que é que obsta à aplicação da LGT e da demais legislação tributária a questões tributárias, permitindo que se lhes sobreponha a aplicação do CC.

Por seu turno, o RGIT não podia ser mais claro ao mostrar que vê os montantes em dívida pelo incumprimento como realidades de natureza tributária.

Isso sucede, antes de mais, com o artigo 9.º, que determina – repare-se bem – a “*subsistência da prestação tributária*” (cfr. epígrafe), ao estabelecer que “*o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*”. Debalde luta o Autor contra esta disposição, mas não se pode tapar o sol com uma peneira: consistindo a prestação tributária devida e acréscimos legais justamente no suposto dano indemnizável, bem se vê que, na óptica do legislador, se está perante realidades de natureza tributária, a serem exigidas, naturalmente, nos termos e pelos meios tributários.

No mesmo sentido se podem referir ainda o art. 11.º, al. a), de acordo com o qual para os efeitos do RGIT se considera “*prestação tributária*” “*os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social*” E o art. 14.º que condiciona a suspensão da execução da pena de prisão “*ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais*”.



Poderá, em face disto, duvidar-se da natureza tributária que o RGIT atribui a estes montantes?

Em suma: não há qualquer base para a qualificação da responsabilidade tributária derivada do crime como responsabilidade civil.

### III. Mas há mais.

Mesmo admitindo a simultânea qualificação do mesmo dano como tributário e civil o que resultaria dela?

Para o Autor, decorreria a aplicação dos arts. 483.º a 498.º do CC, e designadamente a do art. 497.º, com a consequência de que, em vez das responsabilidades estabelecidas pela lei tributária, teríamos uma responsabilidade solidária de todos os intervenientes.

No entanto, o art. 497.º do CC não faz depender a solidariedade entre responsáveis do carácter criminoso do facto ilícito.

Nem, bem vistas as coisas, o faz o próprio Autor: “não será estranho que o mesmo efeito – a violação do dever de prestar da obrigação tributária – possa ser resultado de causas diversas: o mero incumprimento ou a prática de crime tendente ao mesmo efeito? Pensamos que não e que o regime diverso da responsabilidade dos administradores resulta precisamente da diversidade de causas de incumprimento. Naquele há um mero incumprimento da obrigação tributária, na obrigação de indemnização emergente da prática de crime há a prática de *um facto ilícito tendente ao incumprimento da obrigação tributária* e que é a causa do dano. A causa do



incumprimento é mais grave e por isso que as consequências sejam também mais gravosas para os agentes”<sup>31</sup>.

Assim, a argumentação usada conduz em linha recta a que, sempre que se esteja perante um “*facto ilícito tendente ao cumprimento da obrigação tributária*”, se aplica o art. 497.º e a responsabilidade deve ser solidária. E note-se que não estamos a fazer qualquer redução da tese pelo absurdo. Logo a seguir se afirma que se os responsáveis se determinassem “exclusivamente pela Lei Geral Tributária, com exclusão de quaisquer outras normas ou responsáveis não previstos naquela lei”, “teríamos uma ruptura na ordem jurídica, excluindo a responsabilidade civil por *facto ilícito doloso* causador de danos”<sup>32</sup>.

Em suma: o fundamento da substituição da responsabilidade tributária nos termos da lei tributária não é a prática do crime, mas antes o facto ilícito consistente em qualquer colaboração num incumprimento tributário.

Mas, assim sendo, a argumentação não se limita a legitimar a responsabilidade solidária no caso da prática de crime, mas a impô-la em todos os casos em que haja colaboração de terceiro em qualquer incumprimento. “Deve considerar-se que *qualquer terceiro que viole uma obrigação ou, de alguma forma colabore com o devedor em tal violação*, é responsável, nos termos gerais, pelos prejuízos causados, desde que se verifiquem os requisitos da imputação delitual”<sup>33</sup>.

Quer dizer *a argumentação usada prova demais*: na sua lógica, ela conduz em linha recta à total postergação do regime da lei

<sup>31</sup> *Direito Penal Tributário*, p. 320; itálico nosso.

<sup>32</sup> *Ibidem*; itálico nosso.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 318; itálico nosso. Ver também p. 321, n. 178.



tributária quanto à determinação dos responsáveis, mediante a sobreposição do regime da responsabilidade civil solidária na base da responsabilidade do terceiro cúmplice pelo incumprimento de uma obrigação.

Não vemos como possa admitir-se uma tal solução<sup>34</sup>.

#### IV. O que dizer, depois, quanto ao montante da “indenização”?

É que afirmar que ele, em regra, corresponde à prestação em falta, ainda que com “juros moratórios”, deixa uma ampla margem de perguntas em aberto.

Como se determina exactamente esse montante?

Por um lado, se – como o A. afirma – a obrigação tributária deriva do seu próprio facto tributário e do crime apenas o seu incumprimento (sob a forma de não pagamento ou de mora), há que explicar como pode a responsabilidade civil corresponder ou envolver a prestação tributária – e não apenas a indemnização pelo seu não cumprimento pontual.

Por outro lado, e mesmo relativamente aos juros, não se vê qualquer base para a afirmação de que são devidos juros moratórios nos termos civis *enquanto tais*. Como já se viu, o que o RGIT determina é antes que subsiste a “*prestação tributária devida e acréscimos legais*” (art. 9.º) – acréscimos, naturalmente calculados nos termos da lei tributária, sob pena de à administração poderem ser devidos nestes

<sup>34</sup> Aliás, em certos domínios, a responsabilidade solidária foi pontualmente estabelecida para situações em que, segundo a tese em análise, ela já decorreria do art. 497.º CC. Assim sucedeu em sede de IVA em 1 de Janeiro de 2005, data da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004 que aditou o artigo 72.º-A ao Código do IVA (cfr. art. 79.º do CIVA, na actual redacção). Nesses domínios, a aceitação da tese em análise é equivalente, nos seus efeitos, a uma aplicação retroactiva de tal disposição.





casos montantes *diversos* dos devidos em outros casos de falta (ilícita) de pagamento pontual da prestação tributária.

Em suma: da violação de deveres tributários que o crime tributário envolve não deriva qualquer dano civil indenizável nos termos da lei civil, a cargo dos responsáveis determinados na lei civil, mas antes e apenas, a *subsistência da prestação tributária e acréscimos legais*, a cargo dos responsáveis que a lei tributária determina e nos termos em que o determina.

### 3.4. A questão no plano processual

I. Também processualmente a solução não pode ser aceite.

Há que assinalar, em primeiro lugar, que, de acordo com a tese do Autor, não vigoraria totalmente o art. 71.º do CPP, enquanto princípio da adesão: “se a Administração Tributária optar por proceder à execução do imposto no processo tributário, não tem meios para responsabilizar solidariamente os co-responsáveis”<sup>35</sup>. Ora, como há-de a Administração Tributária optar por uma ou por outra das vias processuais ao seu alcance? Em função de que critérios? Com base em que elementos? E por meio de que procedimento? E, uma vez que isso envolve uma decisão de responsabilizar ou não pessoas que apenas poderiam ser responsabilizados na base da lei civil, essa decisão seria tomada com ou sem audiência prévia dos interessados?

---

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 183.



II. Mesmo deixando de parte essa questão, o certo é que o RGIT depõe claramente contra esta cumulação da responsabilidade tributária e da responsabilidade civil.

De um lado, como logo introdutoriamente se apontou, pelo menos quando estejamos perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”* deriva dos artigos 42.º, n.ºs 2 e 4, 47.º, 48.º e 21.º, n.ºs 3 e 4, a imposição do sobrestar processual, determinando-se (i) que sejam instaurados separadamente o procedimento ou processo tributário para definição da situação tributária, por um lado, e o processo penal, por outro, (ii) que este último se suspenda até que se alcance a definição da situação tributária pelos meios procedimentais e processuais tributários e que (iii) essa definição valha no processo penal.

Neste âmbito, ou seja, perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*, o cúmulo processual (designadamente, na veste do processo de adesão) está proibido por determinação expressa, clara e insistente da lei. Ver-se-á adiante que não é totalmente claro o alcance dessa expressão. Mas mesmo entendendo-a restritivamente, estaremos perante casos em que a conexão entre a questão tributária e a questão penal é especialmente forte ou intensa porque se regista uma dependência maior da segunda relativamente à primeira. Ora, não faria sentido que a lei, nesses casos, proibisse o conhecimento da questão tributária no processo penal e fosse depois admiti-la – pela via do processo de adesão – em todos os demais casos.

Por outro lado, é de salientar que o RGIT nem sequer permite a cumulação da questão do imposto devido e dos acréscimos legais no



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

processo da contra-ordenação tributária, como se pode ver pelo artigo 55.º, que dispõe que “sempre que uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias:

- a) Ser o tributo pago no prazo previsto na lei ou no prazo fixado administrativamente;
- b) Haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação;
- c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação”.

Ora – aspecto em que vale a pena atentar na medida em que permite começar a levantar o véu quanto à teleologia imanente às opções do RGIT nesta matéria – nem sempre foi assim.

É certo que já à luz do velho Código do Processo das Contribuições e Impostos se entendia que “a sede natural da liquidação é o processo de lançamento a efectuar pelos competentes serviços da Administração Tributária (arts. 2.º e 3.º) – determinação do sujeito passivo do imposto, da colecta e da liquidação”<sup>36</sup>. Não obstante, nos casos em que a cobrança do imposto se fazia por retenção na fonte ou em que competia ao sujeito passivo apurar a colecta e entregá-la tempestivamente nos cofres do Estado, esse Código qualificava como transgressão fiscal a não entrega do imposto nos cofres do Estado e daí que, de acordo com ele, o processo de transgressão fosse



instaurado “não só para aplicação da multa como para a exigência do imposto não entregue”<sup>37</sup>. Nos demais casos, estabelecia-se a suspensão do processo de transgressões em termos substancialmente similares aos actuais, suspensão essa a que já então se assinalava a finalidade de “impedir a contradição de julgados, no que concerne à existência do facto tributário (ou à legalidade [da] incidência real ou pessoal)”<sup>38</sup>.

No entanto, “culminando, aliás, a tendência legislativa que já se vinha desenvolvendo”<sup>39</sup>, o Código de Processo Tributário («CPT»), no seu art. 182.º, introduziu “uma diferença importante e que se traduz no facto de se determinar que o processo de contra-ordenação nunca é meio próprio para a liquidação do imposto”<sup>40</sup>.

E assim, como escrevem Lopes de Sousa/Simas Santos, “ao contrário do que sucedia com os processos de transgressões fiscais, nos processos de contra-ordenações tributárias não há lugar à liquidação do imposto ou à sua determinação pelo tribunal”: “nos casos em que os factos susceptíveis de integrarem contra-ordenação implicam a existência de um facto tributário susceptível de dar origem à liquidação de um tributo ou a existência de uma dívida tributária, a existência deste facto ou dívida é simultaneamente pressuposto da liquidação e da infracção fiscal. A suspensão do processo de contra-ordenação tributária, nestes casos, justifica-se enquanto não está

<sup>36</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2ª ed., 1986, p. 337.

<sup>37</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, ob. cit., pp. 337-338.

<sup>38</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, ob. cit., p. 339

<sup>39</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 1998, p. 410.

<sup>40</sup> LIMA GUERREIRO/SILVÉRIO DIAS MATEUS, *Código de Processo Tributário Comentado*, Lisboa, Edifisco, 1991, p. 223.



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

assente, por via administrativa ou judicial, a existência de tal facto ou dívida e pela conveniência em obstar a que sejam tomadas decisões contraditórias sobre tal matéria no processo administrativo ou judicial em que é definida a existência do facto ou obrigação tributária e no processo contra-ordenacional. Para atingir este objectivo, *dá-se preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua impugnação administrativa ou contenciosa por serem naturalmente mais adequados a essa finalidade que o processo contra-ordenacional*<sup>41</sup>.

Eis, pois, indicado, com toda a clareza e precisão, um primeiro aspecto da teleologia da lei ao excluir o cúmulo processual, ou seja, o conhecimento da questão da infracção tributária e da questão tributária no processo penal: a *inadequação do meio processual*.

Naturalmente que a mesma solução tem de valer, por maioria de razão, no processo penal fiscal. Na verdade, se no âmbito das contra-ordenações, cujo conhecimento e sancionamento são procedimentalmente administrativos e da competência da própria Administração Tributária, a lei entende que o processo sancionatório é meio impróprio para determinar a existência do facto tributário ou da obrigação tributária, como poderia ser de outro modo no processo penal tributário? Aliás, não vá sem se anotar, nesse sentido, que seria o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras («RJIFNA») – que reformulou o sistema sancionatório das infracções fiscais, em obediência à bipartição entre crimes e contra-ordenações – a estabelecer, quanto ao processo por crimes fiscais não aduaneiros, regras semelhantes de suspensão “por idênticas razões” às do art.



182.º do CPT<sup>42</sup>, sendo essa a explicação dos arts. 43.º, n.º 4, e 50.º, a que correspondem os arts. 42.º, n.º 2, e 47.º do RGIT.

Finalmente importa assinalar que esta solução nada tem de anómalo: *a especialidade da forma de processo* não somente constitui uma limitação habitual ao cúmulo processual (como a regulamentação da figura no processo civil mostra à saciedade<sup>43</sup>), como, no RGIT, está justamente na base dos limites à “*competência por conexão*” quanto ao processamento conjunto de uma pluralidade de crimes (no sentido de objectos de processo penal), o qual só pode ter lugar relativamente aos “processos por crimes tributários da mesma natureza” (art. 46.º).

III. Mas com isto, e mesmo em termos de teleologia da solução, ainda não se disse tudo e porventura ainda não se disse o essencial.

Repare-se: como se procederia então à determinação dos montantes a pedir aos responsáveis no processo penal a título de indemnização civil? A administração tributária deitar-se-ia a fazer

<sup>41</sup> *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 4ª ed., Lisboa, Áreas Edit., 2010, p. 417; itálico nosso.

<sup>42</sup> LIMA GUERREIRO/ SILVÉRIO DIAS MATEUS, *ob. cit.*, p. 223.

Uma inadvertência nos trabalhos preparatórios do RGIT determinou, até, alguma repetição da lei quanto à suspensão em matéria de processo de contra-ordenações, pois, estando prevista no anteprojecto a suspensão do processo de contra-ordenações por remissão para os termos da suspensão do processo penal fiscal (em termos correspondentes ao actual art. 64.º), veio a ser acrescentada, “por sugestão do representante da DGI”, a disposição que viria a constituir o art. 55.º (*Anteprojecto do regime geral das infracções tributárias*, Lisboa, Ministério da Justiça, 1999, p. 76).

Essa repetição não é total, pois o art. 55.º não dispensaria uma remissão para o art. 48.º e uma ressalva em sede de prescrição do procedimento contra-ordenacional (art. 33.º, n.º 3), mas, em todo o caso, demonstra à saciedade a preocupação em dar preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua impugnação administrativa ou contenciosa por serem naturalmente mais adequados a essa finalidade que o processo contra-ordenacional.

<sup>43</sup> Cfr., por exemplo, os arts. 31.º, n.ºs 1 ss., 274.º, n.º 3, 275.º, n.º 1, e 470.º, n.º 1, do CPC. Note-se que, no presente caso, estaríamos, ainda por cima, também perante as relações entre *procedimento administrativo e processo jurisdicional*.



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

contas num papelinho? Ou usaria dos procedimentos legalmente estabelecidos para o efeito? Mais ainda: a Administração Tributária estará, quanto à determinação e cobrança dos montantes tributários em dívida, na posição de um simples lesado particular que tem de se dirigir a um Tribunal para pedir condenação do faltoso? Não é, pelo contrário, suposto que o Estado, por acto administrativo dotado de autoridade – o acto tributário – liquide o imposto em causa e apure a ou as responsabilidades tributárias?

A verdade toda é esta: o apuramento da situação tributária não é uma questão que, em primeira mão, possa ser resolvida em processo judicial, mesmo tributário, verificando-se, quanto a ele, uma reserva da Administração Fiscal, a quem compete tal apuramento e a liquidação.

De acordo com a própria Administração Tributária, “durante a fase graciosa do procedimento, existe *uma total independência da Administração Tributária, relativamente aos Tribunais, que não se podem substituir na realização de competências dos vários órgãos da Administração Tributária*. A propósito da independência da Administração Pública, em geral, relativamente aos Tribunais e às autoridades judiciárias, escreve o Prof. Diogo Freitas do Amaral: “A independência da Administração perante a Justiça significa, hoje, não uma proibição absoluta de o juiz condenar, intimar, orientar ou impor comportamentos a Administração [cfr. o artigo 268º, nº 4, da CRP, onde, além do mais, se prevê a possibilidade de os tribunais determinarem à Administração a prática de actos administrativos legalmente devidos], mas, apenas, o que é bem diferente, uma “proibição funcional de o juiz afectar a essência do sistema de administração executiva - não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da discricionariedade, quando a lei



confere aos órgãos da Administração poderes próprios de apreciação ou de decisão) nem a autoridade característica do acto administrativo (em especial, a sua força de caso decidido, passado o prazo de impugnação)»<sup>44</sup>.

Ou seja: a dedução de pedido civil afronta a reserva da administração tributária assim como, ulteriormente, a delimitação da jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais (como já esclareceram o Supremo Tribunal de Justiça - «STJ» –<sup>45</sup> e o Tribunal Constitucional - «TC»<sup>46</sup>). Também por essa razão, “*não é o processo*

<sup>44</sup> Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004, de 11 de Maio, sancionado pelo Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 1677/2004-XV, de 15 de Julho. É indicado, como fonte da citação o “*Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, pág. 17”.

<sup>45</sup> Pode ler-se no Acórdão n.º 3/2007 (*in Diário da República*, I S., de 21 de Fevereiro de 2007): “É manifesto que o direito fiscal constitui um ramo de direito público, imbuído de princípios e normas próprios, do ponto de vista quer substantivo quer adjectivo. Uma tal peculiaridade do direito fiscal justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria – os tribunais administrativos e fiscais. Dadas as apontadas especialidades do direito fiscal, a impugnação judicial tributária constitui objecto próprio de apreciação e decisão na competência da jurisdição administrativa e fiscal. Mais constitui matéria da competência exclusiva de tal jurisdição, assim se afastando, neste limite, o princípio da suficiência do processo penal”.

<sup>46</sup> No Acórdão n.º 321/06, de 17 de Maio, pode ler-se que “dada [a frequência, e pertinência com que questões prejudiciais de natureza fiscal surgem, no processo penal tributário], é compreensível que, no processo penal tributário, se não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de opção pela suspensão do processo, nos casos a que alude o artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, assim se levando às últimas consequências a regra estabelecida no artigo 212.º, n.º 3, da Constituição, que comete aos tribunais administrativos e fiscais «o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais». Dito de outro modo, não se afigura arbitrário estender esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal, quando – como sucede no processo penal tributário – seriam muitas as vezes em que o juiz teria de decidir acerca da suspensão ou não suspensão do processo, utilizando critérios de conveniência, nem sempre seguros, e enfrentando a dificuldade de delimitação entre questões principais e prejudiciais”.





*penal meio idóneo para proceder à liquidação do imposto em falta*<sup>47</sup>.

Também por essa razão – mais uma vez, simples afloramento de uma condicionante absolutamente geral<sup>48</sup> – o conhecimento conjunto da questão tributária e da questão penal no processo penal tributário através do instituto da adesão está excluída.

#### 4. O sobrestar obrigatório

##### 4.1. Introdução

Como já se viu, o RGIT impõe, em várias das suas disposições, o sobrestar processual, determinando a suspensão do processo penal fiscal até que a situação tributária fique definitivamente definida pelos órgãos competentes, nos meios próprios, e reconhecendo a força de caso julgado que aí se forme para o processo penal tributário relativamente às questões decididas e nos precisos termos em que o forem (art. 48.º). Ao mesmo tempo, determina-se a suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal (art. 21.º, n.º 4) e a prioridade dos procedimentos ou processos tributários em questão (arts. 42.º, n.º 4, e 47.º, n.º 2).

---

<sup>47</sup> Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004 cit. e ainda o Parecer n.º 45/05 do Centro de Estudos Fiscais («CEF») da Direcção-Geral dos Impostos, sobre “A actuação da Administração Tributária face à fraude carrossel no IVA”, sancionado por Despacho do Director-Geral dos Impostos, de 7 de Junho de 2005, que determinou que “os Serviços fossem instruídos em conformidade” e feito circular, pelo Ofício n.º 279, de 16 de Junho de 2005, “para actuação da Inspecção Tributária nos termos nele preconizados”, n.º IV.

<sup>48</sup> O impedimento do processamento conjunto de vários objectos processuais por razões de competência (aplicável *a fortiori* as casos de reserva da administração) também avulta mais claramente no processo civil, como se pode ver, por exemplo, pelos arts. 31.º, n.º 1, 98.º, 275.º, n.º 1, e 470.º, n.º 1, do CPC. O próprio CPP estabelece que “a conexão não opera entre processos que sejam e processos que não sejam da competência de tribunais de menores” (art. 26.º).



Simplesmente, não é claro o âmbito em que este regime deve aplicar-se.

Por uma dupla razão.

Por um lado, numa parte das disposições, a lei delimita esse âmbito falando aos casos em que se está perante uma *“situação tributária ou contributiva”* *“da qual”* ou *“de cuja definição”* *“dependa a qualificação criminal dos factos”*. É o que sucede com o art. 42.º, n.º 2 e 4, e, hoje em dia, com o art. 47.º.

No entanto, no artigo 48.º, justamente ao estabelecer o caso julgado, a lei desprende-se desse pressuposto – o que, ao mesmo nível literal, significa a admissão de que pode haver casos em que não se verifica aquela relação de dependência e, todavia, a sentença em matéria tributária se mostre, ainda assim, relevante para o processo penal tributário.

Isto por um lado.

Por outro lado, mesmo assumindo uma limitação do sobrestar processual às situações em que se verifica a referida relação de dependência, resta saber exactamente que relação de dependência é essa e que casos abrange.

### 4.2. A restrição do sobrestar obrigatório à relação de prejudicialidade

I. A primeira questão atrás identificada – a de saber se o sobrestar está condicionado à verificação da relação de dependência a que aludem algumas disposições – não encontra uma resposta como que natural.



É certo que em regra, na legislação como na doutrina, o sobrestar apenas é versado quando está perante uma relação de prejudicialidade. No entanto, absolutamente nada impede que – obedecendo exactamente à mesma teleologia – ele se estenda a outras conexões.

II. Pode ler-se, na verdade, quanto às relações entre direito penal fiscal e processo penal fiscal, por um lado, e direito tributário e processo tributário, por outro, no Acórdão STJ n.º 3/2007:

“A especificidade do direito fiscal, enquanto ramo de direito, justifica o afastamento do chamado princípio da suficiência do processo penal no domínio do direito penal fiscal em termos tais que a impugnação judicial tributária deve ser necessária e exclusivamente apreciada no processo e nas instâncias próprias; por isso, a pendência aí de tal impugnação constitui causa *ope legis* de suspensão do processo penal por crime fiscal e, em consequência, por directa imposição da lei, de suspensão do respectivo prazo prescricional, sem necessidade, pois, de despacho judicial que o declare.

É manifesto que o direito fiscal constitui um ramo de direito público, imbuído de princípios e normas próprios, do ponto de vista quer substantivo quer adjectivo.

Uma tal peculiaridade do direito fiscal justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria – os tribunais administrativos e fiscais.



Dadas as apontadas especialidades do direito fiscal, a impugnação judicial tributária constitui objecto próprio de apreciação e decisão na competência da jurisdição administrativa e fiscal.

Mais constitui matéria da competência exclusiva de tal jurisdição, assim se afastando, neste limite, o princípio da suficiência do processo penal.

Nestes termos, se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão prejudicial *ope legis* ao conhecimento penal e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação, sem necessidade, pois, de despacho judicial nesse sentido.

Apreciado assim o complexo normativo em causa numa perspectiva sistemática, conclui-se que suspensão do procedimento penal por crime fiscal em virtude de impugnação fiscal constitui um imperativo legal, não assumindo, consequentemente, qualquer relevância processual a necessidade de fazer depender aquela suspensão de despacho judicial expresso.

Entender o contrário, como o acórdão fundamento e o recorrente, seria admitir ou que o processo penal fiscal pudesse ter um desfecho apesar da impugnação tributária e sem conhecimento desta, o que poderia constituir um acto inútil, caso tal impugnação fosse parcial ou integralmente deferida, ou



que no processo penal fiscal se conhecesse da impugnação fiscal, com o risco de uma contradição de julgados e numa perspectiva assistemática contrária à especificidade dos planos pretendida pelo legislador.

Nestes termos, a coerência sistemática supõe que a impugnação fiscal determine a suspensão do processo por crime fiscal até ao desfecho da impugnação e, por tal suspensão, a suspensão do procedimento criminal sem necessidade de despacho que o declare”.

O STJ confirmou, dessa forma, orientação já anteriormente avançada pelo TC, no seu Acórdão n.º 321/06, já relativamente ao próprio RGIT, no qual se pode ler:

“A suspensão obrigatória do processo penal tributário, nos casos previstos no artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, coloca [...] o seguinte problema: qual a razão que justifica a disparidade entre este regime e os do processo penal comum e do processo civil [de acordo com os quais *pode o juiz suspender o processo ou sobrestar na decisão pelo tribunal competente*]?

Note-se, todavia, e antes de mais, que – como o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de por diversas vezes afirmar – a Constituição não impõe a unidade de regimes nos diversos ramos do direito processual.

A razão da diferença de regimes aqui em discussão não pode, como é evidente, residir na possibilidade de existência de questões prejudiciais de natureza administrativa ou fiscal no processo penal tributário: também no processo penal comum e



no processo civil podem surgir questões prejudiciais que revistam tal natureza.

No entanto, é também manifesto que questões dessa natureza podem surgir com muito mais frequência no processo penal tributário do que no processo penal comum ou no processo civil: com efeito, o processo penal tributário destina-se ao conhecimento de crimes tributários (cfr. artigos 35.º e seguintes do RGIT), pelo que nele importa, desde logo, esclarecer se houve infracção de certas normas de natureza tributária (cfr. o artigo 1.º do RGIT), o que constitui questão fiscal.

Por outro lado, dir-se-ia que questões prejudiciais de natureza fiscal surgem, no processo penal tributário, com muito mais pertinência do que nos restantes processos. A questão prejudicial é, por definição, uma questão cuja resolução se revela necessária para a resolução da questão principal: mas é quase inconcebível que, num processo penal tributário, não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal, a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater.

Dada essa frequência, e pertinência, é compreensível que, no processo penal tributário, se não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de opção pela suspensão do processo, nos casos a que alude o artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, assim se levando às últimas consequências a regra estabelecida no artigo 212.º, n.º 3, da Constituição, que comete aos tribunais administrativos e fiscais «o julgamento das acções e recursos contenciosos que



tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais».

Dito de outro modo, não se afigura arbitrário estender esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal, quando – como sucede no processo penal tributário – seriam muitas as vezes em que o juiz teria de decidir acerca da suspensão ou não suspensão do processo, utilizando critérios de conveniência, nem sempre seguros, e enfrentando a dificuldade de delimitação entre questões principais e prejudiciais.

Assim sendo, justifica-se perfeitamente que, no processo penal tributário, quando surjam questões prejudiciais de natureza administrativa ou fiscal, não valha o princípio da suficiência consagrado no artigo 7.º do Código de Processo Penal. [...]

[N]ão tendo o tribunal onde corre o processo principal competência especial – e, por isso, preparação especial – para o julgamento de questões administrativas e fiscais, a suspensão do processo principal até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial e o cometimento da decisão desta questão ao tribunal especialmente competente pode até significar o meio mais célere de resolver a questão prejudicial e, por esta via, o meio mais célere de resolver a questão principal”.



III. É bom de ver que a argumentação de ambos os Acórdãos tem um horizonte problemático bem definido, marcado pelo surgimento de *questões prejudiciais* e pelo *princípio da suficiência*. E daí o alinhamento dos seus passos fundamentais:

1. O direito fiscal é um direito revestido de “peculiaridade”;
2. Essa “peculiaridade” determina a existência de uma ordem jurisdicional própria;
3. Esta tem “competência exclusiva” para conhecer das questões fiscais;
4. A lei estende esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal;
5. Este desenvolvimento da delimitação constitucional da jurisdição administrativa e fiscal – acrescenta o TC – justifica-se perante a frequência e pertinência com que surgem questões prejudiciais de natureza fiscal no processo penal fiscal;
6. Por isso, não vale nesse domínio o princípio da suficiência do processo penal.

A análise feita e os respectivos resultados batem inteiramente certo com os parâmetros materiais que subjazem ao estabelecimento legal da obrigação de suspender o processo em caso de prejudicialidade, que Foschini, na clássica obra que tanto eco obteve entre nós, expõe assim: “enquanto [...] *o perigo da contraditoriedade*





## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

dos julgados em algumas hipóteses pode considerar-se mínimo, por ex. pela facilidade da resolução da controvérsia ou pela escassa probabilidade de que ela seja novamente proposta em sede competente, noutras hipóteses, pelo contrário, pode ser grave seja pela dificuldade da resolução – donde deriva o perigo de diversa valoração de um outro juiz – seja ainda por ser de esperar, dada a sua natureza, que ela surja de novo como prejudicial em outros processos ou como objecto de um processo autónomo perante o juiz competente. Ora, enquanto em todos os casos nos quais a eventualidade de um contraste teórico dos julgados é mínimo ou nulo, funciona optimamente a competência ocasional do juiz o qual chegará à decisão da controvérsia prejudicada resolvendo *incidenter [tantum a questão]* prejudicial, nos outros casos, pelo contrário, *em que a eventualidade de contraste dos julgados é grande ou o contraste é grave pela natureza da matéria*, surge o interesse em que, em aplicação da competência ordinária, o juízo prejudicado seja suspenso, e a questão prejudicial seja *decidida* pelo juiz competente. Isto posto, é de observar que, perante a infinita variedade das controvérsias prejudiciais, a valoração da probabilidade e da gravidade de contradição teórica de julgados é, em geral, remetida ao próprio juiz, o qual determinará se é oportuno que a controvérsia prejudicial seja conhecida por ele mesmo e resolvida para os fins da decisão da questão prejudicada, ou se, pelo contrário, será melhor a remessa para o juiz competente. Nesta hipótese, na qual o juiz tem plena faculdade de exercer ou não, de acordo com o seu prudente arbítrio, o poder de cognição, podemos falar de competência ocasional facultativa. Esta é a hipótese geral. Há, porém, casos particulares nos quais, determinadas controvérsias, pelas suas características próprias, *tornam fortemente provável a*



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

*eventualidade que se reproduzam perante os órgãos jurisdicionais ou versam sobre matérias que interessam estritamente à ordem pública e é, portanto, necessário que sejam decididas com a máxima segurança pela gravidade que assumiria o eventual contraste teórico entre julgados. [...] Em relação a estes [...] casos, o legislador operando apriorística e directamente a valoração que geralmente [...] é deixada ao juiz, tolhe-lhe em absoluto a possibilidade de exercitar o seu poder de cognição da questão prejudicial e estabelece que esta deve ser sempre remetida à decisão do juiz competente, com prévia suspensão do processo prejudicado. Com referência a esta hipótese podemos falar de uma *competência ocasional excluída*<sup>49</sup>.*

Mas é de ponderar que em vários passos destas considerações vão envolvidos argumentos que constituem um gérmen de extensão do sobrestar para além dos estreitos limites da prejudicialidade em sentido técnico rigoroso, que só existe se a resolução de uma questão (a prejudicada) estiver dependente da resolução de uma outra questão de natureza substantiva (a prejudicial) que constitua antecedente lógico da primeira.

Assim sucede, desde logo, com a argumentação a partir da contradição de julgados. É evidente que, mesmo que entendida esta de uma forma restritiva e, portanto, limitada a situações em que possa pôr em questão o próprio caso julgado não se pode dizer que o perigo que justifica o sobrestar só existe em caso de prejudicialidade. Quer dizer: uma situação tal que os factos que servem de fundamento à condenação são inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultam graves dúvidas sobre a justiça da

<sup>49</sup> *La pregiudizialità nel processo penale*, Milão, Giuffrè, 1942, pp. 105 ss.. Itálicos nossos.



condenação (art. 449.º, n.º 1, al. c), do CPP) pode surgir perante outros casos de conexão que não a prejudicialidade, como nas situações em que dos mesmos factos resultam responsabilidades diversas, como acontece entre responsabilidade penal e responsabilidade civil... A harmonia de julgados – a par da economia processual – é, justamente, um fundamento correntemente reconhecido para o princípio da adesão (art. 71.º do CPP).

Por outro lado, o TC chama a atenção para outro aspecto de máxima relevância ao assinalar que “é quase inconcebível que, num processo penal tributário, não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal, a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater”. O que, bem vistas as coisas, aponta para um reconhecimento do sobrestar com um âmbito mais amplo – e, até, tendencialmente geral.

III. Estas verificações permitem, de algum modo, compreender a hesitação que caracterizava inicialmente o RGIT sob este aspecto.

O art. 42.º só exigia que não se encerrasse o inquérito sem que estivesse apurada a situação tributária quando disso dependesse a qualificação criminal dos factos. Mas o art. 47.º impunha a suspensão do processo penal sempre que estivesse “a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, sem mais exigências. Da mesma forma procedia o art. 48.º em matéria de caso julgado. E no mesmo sentido de fundo estava gizado o art. 55.º, em matéria de processo de contra-ordenação, que estendia o sobrestar a todos os casos em que “uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado”.



IV. A consideração da evolução legislativa posterior impõe a conclusão de que, no que respeita às relações entre o processo penal e o procedimento e processo tributário, esta hesitação inicial foi, entretanto, superada, a favor da restrição do sobrestar à existência de de prejudicialidade, traduzida pela exigência de que se esteja perante *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*.

Nesse sentido depõe antes de mais o n.º 5 do art. 45.º da LGT que foi aditado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado («OE») para 2006, e que tem o seguinte teor: “Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano”.

Em que medida afecta esta disposição a preferência do procedimento e processo tributários sobre o processo penal tributário como sede do apuramento da situação tributária?

Importa notar preliminarmente que a introdução deste novo n.º 5 no art. 45.º visou fazer face às inevitáveis consequências da rebeldia ao sistema coerente estabelecido na lei, por parte dos funcionários envolvidos nas inspecções tributárias / investigações penais, fazendo tábua rasa dos claros ditames da lei e das reiteradas orientações dos seus superiores hierárquicos<sup>50</sup>.

Na verdade, a lei, dando “preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

impugnação administrativa ou contenciosa”<sup>51</sup>, manda suspender o processo penal (e o prazo de prescrição do procedimento criminal) até essa liquidação ser conseguida, não prevendo, por outro lado, qualquer alargamento ou suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação.

A perversão do coerente sistema instituído, mediante a viciosa sobreposição do “primado do criminal (na descoberta da verdade penal material e da efectiva punição dos seus agentes e autores) ao primado tributário de liquidação e cobrança da receita tributária”<sup>52</sup> tinha, fatalmente, de ter por consequência a criação de inúmeras situações de caducidade do direito de liquidação.

Assim, pretendeu alargar-se, nos casos em que a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito, o prazo de caducidade do direito à liquidação até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

A solução, pagando o preço da sua origem e índole, não se mostra nada fácil de integrar com as demais regras vigentes, num todo harmónico coerente.

Na verdade, nos casos por ela abrangidos, não vigora o princípio absoluto da preferência do procedimento e processo tributário sobre o processo penal tributário e, com ele, não vale, no seu âmbito, a imposição absoluta da suspensão deste até que esteja consumado o conhecimento da matéria tributária na sua sede própria. Pelo contrário, no seu âmbito de aplicação, passa a poder ser possível

<sup>50</sup> Cfr. a identificação da postura dos serviços de inspecção tributária no Parecer n.º 45/05, de 18 de Maio de 2005, cit., n.º IV.

<sup>51</sup> LOPES DE SOUSA/SIMAS SANTOS, ob. e loc. cit., p. 417.



transitar em julgado a sentença penal sem que a liquidação esteja efectuada.

Isso não determinou, porém, o afastamento total do sistema.

Por um lado, não foi expressamente revogada nenhuma das regras em matéria de suspensão do processo penal tributário. Isto significa, naturalmente, que a nova regra não pretende aplicar-se a todos os casos: manteve-se, apesar dela, um espaço de aplicação do sistema de sobrestar obrigatório. Caso contrário o art. 47.º do RGIT e, bem assim, os n.ºs 2 e mesmo 4, do art. 42.º do RGIT perderiam o seu sentido útil e teriam de se ter por revogados.

Por outro lado, a alteração introduzida pela Lei do OE para 2006 não traduz uma inversão total do sistema: não manda contar o prazo de liquidação (em regra, 4 anos, nos termos do art. 45.º, n.º 1, da LGT) a partir do termo do processo penal, mas apenas estender o prazo de liquidação (que corre desde o seu início normal) até a um máximo de um ano após esse termo.

Tudo isto faz concluir que, ao contrário do que a sua letra inculca, a regra do art. 45.º, n.º 5, da LGT tem um âmbito e um alcance limitados.

NUNO VICTORINO/JOÃO RICARDO CATARINO defenderam logo que o novo preceito visava apenas os casos em que “os *mecanismos consagrados no RGIT, por alguma circunstância estranha e não prevista pelo legislador, falhem*, e não se consiga produzir em tempo útil a almejada liquidação tributária antes de terminar o inquérito”<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> Cfr. NUNO VICTORINO/JOÃO RICARDO CATARINO, «A evolução do RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias – nas leis de orçamento de estado para 2005 e 2006», in *Fiscalidade*, n.º 25 (2006), p. 183.

<sup>53</sup> ob. e loc. cit., p. 186. Itálico nosso.



É uma interpretação possível, no sentido de lograr a unidade do sistema com a nova alteração.

No entanto, se se tiver em linha de conta quanto atrás se disse relativamente à postura inicial do RGIT em matéria de âmbito do sobrestar obrigatório, parece que o mais natural nesse sentido, é assumir que esta nova disposição apesar da sua letra, apresenta, no que respeita aos casos em que estava prevista a suspensão, um alcance mais limitado, que é este: ela destina-se a vigorar para todos os casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal mas não se esteja perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*. Quer isto dizer que, por efeito da disposição em causa, não se tocou no regime aplicável quando se está perante uma relação de dependência entre apuramento da situação tributária e qualificação criminal dos factos. Apenas se esclareceu que, em todos os outros casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, esse regime não se aplica: a lei não impõe o sobrestar. Isto muito embora também se tenha de concluir que o sentido da nova lei não é propriamente suspender o procedimento de liquidação, mas apenas permitir que ele se arraste para além do que é normalmente devido. Caso contrário, teria feito correr o prazo de 4 anos a partir do trânsito em julgado da decisão penal. Quer dizer: o limite de um ano após o termo do procedimento criminal mostra bem que a lei não pretende que a Administração Tributária fique à espera desse termo para então desencadear as diligências necessárias à



liquidação: ela deve proceder à liquidação do imposto logo que possível<sup>54</sup>.

Assim sendo, o n.º 5 do art. 45.º da LGT quebrou a hesitação inicial do RGIT em matéria de âmbito do sobrestar obrigatório: em matéria penal ele apenas tem lugar quando se está perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*. Dele ficam excluídos todos os outros casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

Se dúvidas houvesse, ter-se-iam dissipado na Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o OE para 2007. Na verdade ela deu nova redacção ao art. 47.º do RGIT, por força da qual se manteve o sobrestar obrigatório, embora restrito aos casos em que esteja *“a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados”*.

Ficou, pois, esclarecido que o sobrestar obrigatório se limita à relação de prejudicialidade assim descrita.

### 4.3. O âmbito do sobrestar obrigatório

I. A segunda questão a tratar neste contexto consiste em saber quais são os casos abrangidos pelo RGIT quando fala de *situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*.

<sup>54</sup> Fica aqui imprejudicada a questão de saber se não poderá ser determinada, ainda assim, uma suspensão facultativa.





O seu esclarecimento pode partir do âmbito que pode assinalar-se à prejudicialidade em geral. Como já se referiu, existe prejudicialidade se a resolução de uma questão (a prejudicada) estiver dependente da resolução de uma outra questão de natureza substantiva (a prejudicial) que constitua antecedente lógico da primeira.

São por isso seus requisitos ou características (i) a antecedência lógico-jurídica; (ii) a autonomia e (iii) a necessidade<sup>55</sup>. “Antecedência lógico-jurídica – explica sinteticamente CAVALEIRO DE FERREIRA –, enquanto só a decisão da questão substantiva pode condicionar logicamente a decisão doutra questão também substantiva, pois que participa no silogismo desta última decisão; autonomia, porquanto é idónea para ser dirimida em processo privativo; e necessidade, porque a subordinação entres as duas questões não deve consistir em qualquer espécie de influência, que se traduza numa mera facilidade, mas há-de ser indispensável a resolução prévia duma questão para se poder julgar sobre a outra”<sup>56</sup>.

No entanto, com o mesmo Autor, há que notar que a necessidade de que se fala aqui “não exclui que [a questão prejudicial] respeite, em princípio, ou à existência ou à modalidade da questão prejudicada. Assim, relativamente a questões penais, a resolução de questões prejudiciais poderá ser indispensável, quer para decisão sobre se existe um crime, isto é, se se verifica um dos seus elementos constitutivos essenciais, quer para decisão sobre qual a quantidade do

---

<sup>55</sup> La *pregiudizialità*, pp. 39 ss.; entre nós, CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de processo penal*, III, reimpr., Lisboa, Univ. Católica, 1981, pp. 73-74, que, no contexto, seguiremos de perto, e GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de processo penal*, I, 6ª ed., Lisboa, Verbo, p. 131.

<sup>56</sup> *Ibidem*.



crime, isto é, se se verifica um elemento constitutivo accidental ou circunstancial”<sup>57</sup>.

O art. 7.º do CPP, para além de estabelecer, em geral, o princípio da “*suficiência do processo penal*” (n.º 1) determina que apenas se pode suspender o processo (isto é, determinar o sobrestar) “quando, para se conhecer da existência de um crime, for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal”.

Estamos, pois, perante um sobrestar facultativo e não obrigatório. Mas – e isso é que importa agora salientar – de acordo com a interpretação corrente, ele só pode ter lugar se a questão prejudicial for “essencial para a imputação do ilícito criminal”<sup>58</sup>, seja porque se refere a um elemento essencial do crime<sup>59</sup> seja porque se refere a causas de exclusão da ilicitude<sup>60</sup> ou da culpa. O que importa é que da decisão da questão prejudicial dependa a condenação ou absolvição<sup>61</sup>.

Esta interpretação permite uma primeira aproximação no sentido de que o RGIT terá dado um âmbito mais largo ao sobrestar prejudicial obrigatório no processo penal tributário: ele terá lugar não (ou não só) quando da questão tributária dependa a “*existência*” do crime tributário, mas (ainda) quando da questão tributária dependa a “*qualificação*” da mesma. Assim sendo, e interpretando – como é

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>58</sup> PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código de Processo Penal*, 4ª ed., Lisboa, Univ. Católica Edit., 2011, art. 7.º, n.º 9, p. 69.

<sup>59</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso*, I, p. 134.

<sup>60</sup> Cfr. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, I, Coimbra, Coimbra Edit., 1974, p. 178.

<sup>61</sup> Em sentido mais aberto, porém, embora em termos concretamente diversos, se pronunciaram na vigência do Direito anterior, CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso*, III, 1981, pp. 80-81 (já dubitativo em *Curso de processo penal*, I, Lisboa, Danúbio, 1986, p. 133) e FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, p. 178.



corrente – a expressão “*qualificação*” como operação de “subsunção” (*rectius*: de *correspondência*) entre o facto e uma concreta norma incriminadora, estarão abrangidos os casos em que da definição da situação tributária depende a aplicação desta ou, pelo contrário, daquela norma incriminadora concreta. O mesmo é dizer, a prejudicialidade abrangerá os casos em que da definição da questão prejudicial depende, não apenas a punibilidade do facto, mas ainda a medida legal da pena (também chamadas circunstâncias modificativas, agravantes ou qualificativas ou atenuantes). Já estarão fora do âmbito do sobrestar obrigatório os casos em que da resolução da questão prejudicial depende apenas o reconhecimento de meras circunstâncias que confluem para determinar a medida concreta da pena, entre o seu máximo e o seu mínimo (art. 71.º do CP).

Assim sendo, estarão naturalmente incluídos no sobrestar obrigatório casos como os do crime de burla tributária (art. 87.º do RGIT) ou o abuso de confiança fiscal (art. 105.º do RGIT) ou contra a segurança social (art. 107.º do RGIT).

II. Já noutros casos se podem suscitar dúvidas.

Limitamo-nos, por ora, a um deles, em função da sua relevância prática: será que está incluído no âmbito da relação de prejudicialidade também o crime de fraude fiscal (arts. 103.º e 104.º do RGIT)?

O STJ, no já citado Acórdão n.º 3/2007, responde directa e afirmativamente a esta questão no domínio do RJIFNA, ao asseverar: “A suspensão de processo penal fiscal em virtude da pendência de processo de impugnação judicial ou oposição à execução afigura-se obrigatória e não apenas facultativa como no processo penal comum. *A obrigatoriedade da suspensão do processo penal fiscal é fundamental,*



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

*pois que o montante do imposto discutido na impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal é decisivo quer para a definição da existência de fraude fiscal [alínea a) do n.º 3 do artigo 23.º] quer para a determinação da multa aplicável em alternativa à prisão (n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º e 1, 4 e 5 do artigo 24.º)<sup>62</sup>.*

Isto significa a expressa afirmação de que, no domínio do RJIFNA, a fraude fiscal era um dos casos em que a qualificação criminal dos factos praticados dependia da definição da situação tributária (cfr. art. 43.º, n.º 4): era essa a razão pela qual o processo penal tributário devia ser suspenso “nos termos do n.º 4 do artigo 43.º e do artigo 50.º”, com conseqüente suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal (art. 15.º). Como, aliás, também a doutrina reconhecia<sup>63</sup>

É certo se estava a decidir à luz do art. 50.º do RJIFNA que, à semelhança do que viria a suceder com a redacção original do art. 47.º do RGIT, não limitava o sobrestar obrigatório à prejudicialidade. No entanto, não foi nisso que o Supremo se fundamentou, mas antes no facto de haver no caso uma relação de prejudicialidade (e uma excepção ao princípio da suficiência), tendo assentado as suas conclusões na ponderação dessa relação à luz de uma reflexão global acerca das relações entre processo penal tributário e procedimento e processo tributário em geral, como vimos atrás.

Poderá dizer-se, no entanto, que a reformulação do tipo de fraude fiscal operada pelo RGIT alterou substancialmente as coisas, retirando a pertinência às considerações e conclusões do Supremo?

<sup>62</sup> Itálico nosso.

<sup>63</sup> Cfr., p. ex., ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infracções fiscais (não aduaneiras)*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, p. 209.



É verdade que, nas incriminações da fraude fiscal do RGIT, a relevância do valor da vantagem não se manifesta exactamente da mesma forma do que em face do RJIFNA.

Ao contrário do que muitas vezes se afirma ou se pressupõe, na redacção do RJIFNA a que se refere o Supremo<sup>64</sup>, a vantagem patrimonial pretendida constituía:

1. Um de vários índices possíveis de uma das modalidades alternativas possíveis da prática do crime – a ocultação ou alteração de factos ou valores (art. 23.º, n.ºs 1, 2, als. a) e b), e 3, al. a));
2. Uma circunstância modificativa atenuante (art. 23.º, n.º 5);
3. Um parâmetro para determinação da multa (art. 23.º, n.º 4, I parte).

Já no RGIT não é assim.

Mas, por várias ordens de razões, isso não determina solução diferente.

Em primeiro lugar, porque com a reformulação do RGIT, a relevância do valor alterou-se mas não desapareceu.

Por certo que o valor da vantagem deixou, de uma forma geral, de ser considerado circunstância modificativa e deixou de influir automaticamente na determinação da pena de multa. Já não deixou – nem poderia deixar – de ser uma circunstância de carácter geral cuja relevância não é possível exagerar (cfr. art. 71.º, n.º 1 e 2, al. a), do CP).

Mas há que chamar a atenção para o facto de que a relevância do valor até se pode dizer que foi intensificada, na medida em que

---

<sup>64</sup> Dada pelos Decretos-Lei n.ºs 394/93, de 24 de Novembro, e 140/95, de 14 de Junho.



deixou de constituir indício possível de uma das modalidades da prática do crime, para se transformar em limite (mínimo) de relevância típica: nos termos da actual redacção do art. 103.º, n.º 2, do RGIT, “os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000”.

Por outro lado, é preciso ter em conta que, no próprio RJIFNA, a lei, a partir de 1993, era expressa no sentido de que a vantagem relevante era a “*vantagem pretendida*” (art. 23.º, n.ºs 3, al. a), 4 e 5) e não necessariamente a vantagem alcançada, pelo que, em abstracto, não era necessária a determinação da prestação tributária para a determinação, em absoluto, da existência do crime. Indo ao encontro de doutrina defendida por FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE<sup>65</sup>, e que, depois, se generalizaria, bastava a determinação da vantagem visada pelos actos não sendo, *nesse sentido*, necessário o apuramento do montante da prestação tributária efectiva em dívida para a qualificação do crime de fraude fiscal<sup>66</sup>.

Isso não impediu, no entanto, o STJ de afirmar no Acórdão n.º 3/2007 estar-se perante um caso em que do apuramento da situação tributária depende a qualificação criminal do facto e de, nessa base, decidir como decidiu relativamente à suspensão do processo penal fiscal.

Ora, não parece haver razões para decidir de outro relativamente ao crime de fraude fiscal com a estrutura que lhe conferiu o RGIT.

<sup>65</sup> Cfr. «O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português», in *RPCC*, n.º 6, 1996, pp. 101 ss. (= AA. VV., *Direito penal Económico e Europeu*, II, Coimbra, Coimbra Edit., 1999, pp. 432 ss.).

<sup>66</sup> Para mais indicações, vd. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2ª ed., Cadernos IDEF, Coimbra, Almedina, 2007, p. 159.



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Até por esta razão: uma coisa é a questão abstracta da estrutura da infracção e outra a questão da qualificação dos factos concretos que são objecto do processo.

Olhando para a primeira, podemos, sem dúvida, dizer que, postas as coisas no plano abstracto da norma, a obtenção efectiva da vantagem não é elemento do tipo e, nesse sentido, não é necessária a sua verificação para que haja crime.

Mas a verdade é que, estando-se perante uma antecipação da tutela penal, isso não consente verdadeiramente uma indefinição quanto à questão da vantagem e do respectivo valor em cada caso concreto.

Desde logo, quando, de acordo com a imputação feita no processo, o arguido obteve efectivamente a vantagem patrimonial ilegítima que pretendia, tornar-se-á dispensável saber se ela foi efectivamente superior ou inferior a € 15.000? O que se quer dizer é isto: sem dúvida, poderia o agente não ter alcançado a vantagem patrimonial que se propunha – e então o que seria relevante para saber se se ultrapassa o limiar mínimo da incriminação seria a vantagem meramente pretendida, não sendo necessário o apuramento da situação tributária para o efeito de qualificar o facto como crime. Se, porém, o agente alcançou a vantagem pretendida é a vantagem (pretendida e) alcançada que é o ponto de referência do limiar mínimo do crime e, portanto, nessa modalidade ou forma, o apuramento da situação tributária (mais que não seja como concretização da vantagem pretendida) torna-se necessário para o efeito de qualificar o facto como crime. A introdução do limiar mínimo de relevância típica faz com que não seja totalmente rigoroso que a verificação do resultado apenas releve em sede de medida concreta da pena.



E não só: na realidade do processo, a não ser que haja confissão por parte do Arguido, só a determinação a partir de elementos objectivos permitirá conhecer a vantagem patrimonial pretendida, que será exactamente aquela que se podia obter com o concreto comportamento fraudulento imputado ao agente.

Por outro lado ainda, o crime de resultado cortado, como hipótese de antecipação da tutela penal que é<sup>67</sup>, traz consigo a possibilidade de desistência relevante após a consumação formal do crime, mediante o impedimento – ou o esforço sério no sentido do impedimento – do resultado não compreendido no tipo de crime (art. 24.º, n.ºs 1 e 2, e art. 25.º, em situações de comparticipação, do CP).

Ao que ainda acresce a relevância da liquidação a fim de possibilitar a reposição da verdade fiscal, o que tem efeitos na determinação da pena, pois, de acordo com o n.º 2 do art. 22.º, do RGIT, “a pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado”.

Não há, assim, logo à partida, alteração que conduza à conclusão de que, perante o RGIT, o apuramento da situação tributária no crime de fraude fiscal perdeu a relevância que tinha em face do RJIFNA.

Em segundo lugar, há que salientar que a questão do valor é apenas uma pequena parte do problema do apuramento da situação tributária.

---

<sup>67</sup> Mais exactamente como modalidade dos crimes com intenção ulterior (também chamados “crimes de intenção” – *Absichtsdelikte*), ao lado dos delitos de dois actos (*zweiaktige Delikte*) mutilados (*verkümmert*) ou incompletos (*unvollkommen*). *Vd.*, com mais indicações, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Da unidade à pluralidade dos crimes no Direito Penal Português*, Lisboa, Univ. Católica, 2004, pp. 978 ss.. e 955 ss..





## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Na verdade, “a liquidação *latu sensu*, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) a *liquidação* (*stricto sensu*) traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta”<sup>68</sup>.

Desta forma, antes do restrito problema do valor e com muito maior relevância do que ele, a liquidação versa sobre a determinação da existência do dever tributário que terá sido ofendido com o crime de fraude fiscal e, bem assim, sobre a determinação das pessoas a quem ele incumbe (e que serão responsáveis pela sua violação).

Estas questões – que vão muito além do mero problema do quantitativo do imposto – têm necessariamente de ser colocadas e resolvidas quanto ao crime de fraude fiscal que, como é evidente, assenta no carácter indevido do comportamento por parte do agente – razão pela qual a lei limita a incriminação às condutas “ilegítimas” e à obtenção “indevida” de vantagens (art. 103.º, n.º 1, do RGIT).

E – o que é verdadeiramente decisivo na perspectiva material e teleológica – em qualquer dos referidos aspectos, caso não se proceda à prévia determinação definitiva da situação tributária na sua sede própria, pode vir a ocorrer uma flagrante contradição entre o caso julgado penal – que, por exemplo, considere existente certo dever fiscal

<sup>68</sup> CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 6ª ed., 2010, p. 317.



## Momentum

Penal e Contra-Ordenações

e responsabilize pelo seu incumprimento certa pessoa – e a ulterior decisão ou sentença tributárias – que venha a considerar justamente o oposto.

Que, por outro lado, qualquer dos referidos aspectos – determinação do dever violado e da pessoa responsável – pode suscitar complexíssimas questões jurídico-tributárias (tanto ou mais que a determinação do valor da prestação tributária em dívida e acréscimos legais) é absolutamente evidente em geral. Basta pensar em imputações como as das chamadas fraudes em carrossel em matéria de IVA, em que a imputação das empresas que intervêm objectivamente ao longo dos diversos passos depende da negação do seu direito à dedução do IVA.

Assim, independentemente do que suceda quanto ao aspecto restrito do valor, estes dois momentos da liquidação justificam, em qualquer caso, a afirmação de que, no crime de fraude fiscal, a qualificação criminal dos factos depende do apuramento da situação tributária.

Nessa medida, podemos, ainda, seguir GAETANO FOSCHINI quando ele escrevia, a propósito da prejudicialidade fiscal: “a fixação [*“accertamento”*] definitiva *do imposto ou do seu montante* entra directamente a fazer parte, como premissa, do silogismo no qual se consubstancia o elemento lógico da sentença penal. A situação é precisamente a mesma que a que se verificaria por ex. no crime de violação das obrigações de assistência familiar quando fosse controversa (isto é, não fixada definitivamente) a qualidade de cônjuge na hipótese em que esta é pressuposto do referido crime”<sup>69</sup>.

<sup>69</sup> *La pregiudizialità*, p. 230. Itálico nosso.



Pelo que, mesmo perante a estrutura típica do crime de fraude fiscal no RGIT, se mostra plenamente fundada a solução dada pelo STJ no já referido Acórdão n.º 3/2007<sup>70-71</sup>.

\* O presente artigo não foi escrito com o novo acordo ortográfico.

José Lobo Moutinho - [jlm@servulo.com](mailto:jlm@servulo.com)

---

<sup>70</sup> Anote-se, aliás, que o STJ deixou uma indicação no sentido da continuidade das soluções, ao ter a preocupação de registar que as disposições do RJFNA a que a oposição de julgados se referia têm o seu perfeito paralelo no RGIT: “Actualmente, o Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, regula a matéria no seu artigo 21.º (“Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal”). Segundo o n.º 4 deste preceito legal, “[o] prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º”, sendo que, segundo o n.º 1 desta disposição, “se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças” e, pelo n.º 2, “se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”» (n.º 2)”.

<sup>71</sup> Assinale-se que a inclusão da fraude fiscal entre os casos em que do apuramento da situação tributária decorre a qualificação criminal do facto, a suscitar a suspensão do processo penal, foi repetidamente afirmada pela própria Administração Tributária já em face do RGIT. Cfr., para além dos já citados Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004, de 11 de Maio, Parecer do CEF n.º 45/05, de 18 de Maio de 2005 (sancionado e feito circular pelo cit. Ofício n.º 79, de 16 de Junho de 2005), o Parecer n.º 82 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, com despacho de concordância do Sub-Director Geral dos Impostos, de 12.02.2002.

4 - A Comissão inicia funções com a nomeação do último dos seus membros, devendo proceder à primeira reunião até ao dia 4 de janeiro de 2013.

5 - A Comissão permanece em funcionamento durante um período de três anos, podendo o seu mandato ser renovado por despacho do Secretário de Estado do Mar.

#### Artigo 5.º

##### Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

O Secretário de Estado do Mar, *Manuel Pinto de Abreu*, em 21 de dezembro de 2012.

## SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 1/2013

Proc. n.º 1187/09.2TDLSB.L2-A.S1- 3ª

Recurso de Fixação de Jurisprudência

Acordam no Supremo Tribunal de Justiça

No processo n.º 1187/09.2TDL.SB.LA-, do Tribunal da Relação de Lisboa, veio o arguido José Augusto Dias de Carvalho Belo, id. nos autos, interpor recurso de fixação de jurisprudência, em 31 de Janeiro de 2012 (via fax), do acórdão proferido pela 3ª secção do Tribunal da Relação de Lisboa, em 14 de Dezembro de 2011, e transitado em julgado em 23 de Janeiro de 2012, formulando as seguintes conclusões:

“1. No acórdão recorrido é exposto o entendimento que o Princípio da Adesão - art. 71º e 72º do CPP - permite por si só a apreciação do pedido de indemnização cível enxertada em processo penal deduzido pela Segurança Social referentes a cotização não liquidadas muito embora a responsabilidade criminal não esteja em apreciação.

2. O Acórdão enunciado contrasta clamorosamente com o Acórdão proferido em 23 de Março de 2010 pela 2ª Secção Criminal da Tribunal da Relação de Évora, no processo 628/07.8TAELV.EL, que desenvolve o entendimento que um pedido de indemnização cível formulado pela Segurança Social não tem natureza civil e que por isso extravasa o Princípio da Adesão e o atinente regime o que obsta ao seu conhecimento.

3. Quando é deduzido o pedido de indemnização cível, a administração fiscal já dispunha de um título executivo porque ele é um dos pressupostos da reacção penal;

4. O título executivo reporta-se aos danos indemnizáveis, de acordo com as normas fiscais, ou seja, à prestação retida e juros de mora e tem por sujeitos da obrigação os responsáveis pelo imposto;

5. A natureza da prestação em dívida não se altera pela interposição de um processo-crime;

6. Reflexo desta constatação é o artº 9º do RGIT que refere que o “cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais;

7. Tal significa que o dever de pagamento não radica na prática do crime mas na relação contributiva, que lhe é anterior e subsiste e só paralelamente lhe é atribuída dignidade penal;

8. A natureza da dívida não ser resultado da vicissitude decorrentes da aplicação de uma normal penal, porque o princípio é de que acção civil enxertada mantém a sua potencial autonomia;

9. A viabilidade do pedido de indemnização cível ser deduzido nos termos do art. 72.º CPP depende da natureza civilística do facto gerador da indemnização;

10. Não tendo essa natureza a acção é inviável sem que seja necessário buscar considerações sobre a natureza do ilícito penal do facto;

11. Temos que não é pelo facto de aquela precisa indemnização ter sido exigida anteriormente, no âmbito de um enxerto civil, quando permitida a sua autonomização que se deve aplicar necessariamente o regime substantivo civil;

12. Este só é de aplicar como decorrência da natureza civil da obrigação até porque a natureza da dívida decorre da relação jurídica ou da fonte de onde emerge a obrigação;

Assim,

13. A obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais à Segurança Social emerge de relações jurídicas administrativa - tributária especial e rege-se pela legislação de direito público;

14. O princípio da Adesão ao processo penal (art. 71 e ss CPP) apenas admite a formulação e conhecimentos de pedidos de indemnização cível conexas com o facto crime, portanto indemnização cuja obrigação se situe no âmbito das relações jurídicas privadas;

15. A competência material dos tribunais judiciais determina-se pela sua não atribuição a outra ordem jurisdicional. Nesta medida ainda que se admita a emergências de danos civis advindo do incumprimento de obrigações tributárias, esses danos nunca se podem confundir com as consequências tributárias fixadas para esse incumprimento;

16. Só podem ser dedutíveis pedidos de indemnização cível quando o facto ilícito tributário causou danos indemnizáveis na esfera jurídico privada de algum lesado;

17. Só assim se respeitam as regras de delimitação de competências próprias de cada ordem jurisdicional e se evita que a esfera jurisdicional civil, comum, invada a esfera jurisdicional administrativa tributária especial;

18. As dívidas de contribuições à Segurança Social não emergem de responsabilidade civil contratual, nem de responsabilidade civil extracontratual. O mesmo significa que não emerge de negócio jurídico celebrado entre entidade empregadora e a Segurança Social nem emerge de facto ilícito extra-negocial no sentido do disposto do 483º CC. Estas têm por fonte a própria lei, que se inscreve no direito público, designadamente na Lei de Bases da Segurança Social e legislação complementar, não se regendo pela lei civil;

19. As prestações e juros de emergentes da relação tributária entre o arguido e a Segurança Social especialmente depois do processo de reversão está sob a alçada da Secção de Processos Executivos de Lisboa, estando a referida relação jurídica sujeita ao Princípio da legalidade tributária, pelo que o incumprimento das obrigações estabelecidas, quer nos seus pressupostos,

quer nas suas consequências subordinam-se às normas de direito administrativo-tributário pré-existente à data da prática do facto danoso;

20. **Só à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos;**

21. Em consequência, o pedido de indemnização cível formulado pela Segurança Social extravasa o Princípio da adesão e o explanado regime jurisdicional, pelo que se verifica uma excepção dilatória inominada, que determina o arquivamento do pedido erradamente dito de cível, o que obsta ao seu conhecimento.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas doutamente suprirão, deverá conceder-se provimento ao recurso, revogando-se o Acórdão recorrido, declarando a absolvição do Recorrente do pedido de indemnização cível deduzido.

E assim se fará justiça!”

Cumprido o disposto nos artigos 439º e 440º do CPP, veio este Supremo Tribunal, por acórdão de 12 de Julho de 2012, concluir pela oposição de julgados, prosseguindo o recurso, nos termos da 2ª parte do artigo 441º n.º 1, e cumprindo-se o disposto no artº 442º n.º 1, ambos do CPP.

Notificados os sujeitos processuais para apresentarem no competente prazo as alegações escritas, apresentaram alegações:

O Recorrente, concluindo:

“A) A competência material dos tribunais judiciais **determina-se pela sua não atribuição a outra ordem jurisdicional**. Nesta medida ainda que se admita a emergências de danos civis advindo do incumprimento de **obrigações tributárias**, esses **danos nunca se podem confundir com as consequências tributárias** fixadas para esse incumprimento;

B) Só podem ser dedutíveis pedidos de indemnização cível quando o facto ilícito tributário causou danos indemnizáveis na esfera jurídico-privada de algum lesado;

C) Só assim se respeitam as regras de delimitação de competências próprias de cada ordem jurisdicional e se evita que a esfera jurisdicional civil, comum, invada a esfera jurisdicional administrativa-tributária especial;

D) As dívidas de contribuições a Segurança Social, *per si*, não emergem de responsabilidade civil contratual, nem de responsabilidade civil extracontratual. O mesmo significa que não emerge de negócio jurídico celebrado entre entidade empregadora e a Segurança Social **nem emerge de facto ilícito extra-negocial no sentido do disposto do 483º CC**. Estas têm por fonte a própria lei, que se inscreve no direito público, designadamente na Lei de Bases da Segurança Social e legislação complementar, não se regendo pela lei civil;

E) Logo, extravasa-se o Princípio da Adesão quando é atribuída natureza de obrigação civil a qualquer **obrigação extra-penal conexa com a infracção criminal**, pelo que, deste Princípio necessariamente se exclui a efectivação de responsabilidade financeira, tributária disciplinar ou administrativa porquanto nestes casos há uma independência de ordenamentos jurídicos;

F) As prestações e juros de emergentes da relação tributária entre o contribuinte e a Segurança Social especialmente depois do processo de reversão está também sujeita ao Princípio da Legalidade tributária, pelo que o incumprimento das obrigações estabelecidas, quer nos seus pressupostos, quer nas suas consequências subordinam-se as normas do direito administrativo-tributário pré existente a data da pratica do facto danoso;

G) **Só à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos;**

H) Em consequência, o pedido de indemnização cível formulado pela Seguradora Social e assente na não entrega tempestiva de prestações tributárias extravasa o Princípio da adesão e o explanado regime jurisdicional, pelo que no caso em que seja deduzido verifica-se **uma excepção dilatória inominada, que determina o arquivamento do pedido erradamente dito do cível, o que obsta ao seu conhecimento;**

E assim se fará justiça!”

O Ministério Público, concluindo da seguinte forma:

“1. A possibilidade da jurisdição penal se pronunciar, ao abrigo das normas do artigo 71.º e seguintes do Código de Processo Penal, sobre o objecto da acção cível dependente de causa penal, restringe-se às consequências, com natureza materialmente civil, do crime.

2. O devedor substituto tem a obrigação tributária de deduzir, à remuneração do trabalhador, o montante da contribuição por este devida à Segurança Social, e de proceder à sua entrega a esta.

3. A obrigação tributária de entrega nasce logo que a entidade patronal deduz, na remuneração do trabalhador, a contribuição.

4. A partir de momento em que a obrigação de entrega se vence e não é cumprida, verifica-se o prejuízo decorrente desse incumprimento, traduzido em não entrada do valor da respectiva contribuição, nos cofres da Segurança Social, na data em que deveria ter ocorrido.

5. No crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, p. e p. no artigo 107.º do RGIT, o comportamento do agente, que no caso é uma omissão pura, integrador do tipo de ilícito e do tipo de culpa, consiste em não entregar, dolosamente, à Segurança Social, no vencimento da obrigação tributária que sobre ele impende enquanto devedor contributivo substituto, o valor das contribuições devidas pelos trabalhadores e membros dos órgãos sociais à Segurança Social, que deduzira das remunerações destes.

6. A incriminação da omissão da obrigação tributária devida surge, nomeadamente, como uma forma de constranger o devedor tributário substituto ao cumprimento, ainda que tardio, dessa obrigação.

7. A consumação deste ilícito penal ocorre com a não entrega, dolosa, à Administração Tributária, das prestações a esta devidas, isto é, logo que se mostre violada a obrigação do devedor tributário substituto, ou seja, logo que termine o prazo para cumprimento do respectivo dever tributário de entrega, pois que a condição objectiva de punibilidade prevista no artigo 105.º, n.º 4, do RGIT, aplicável ao crime de mera inactividade previsto no artigo 107.º, n.º 1, por força do seu n.º 2, não pertence nem ao tipo de ilícito, nem ao de culpa.

8. **A mesma conduta omissiva - não entrega, pelo devedor tributário, substituto à Segurança Social, da**

contribuição deduzida - é valorada, simultaneamente, em sede tributária e em sede penal.

9. A violação da obrigação tributária de entrega não é anterior ao comportamento criminoso, pois que este consiste precisamente nessa violação.

10. A responsabilidade tributária e a responsabilidade penal não têm causas diversas. Radicam-se em normas distintas, de natureza tributária e de natureza penal, mas a conduta omissiva é a mesma.

11. Com a criminalização da conduta violadora da referida obrigação tributária não emerge - no que concerne aos valores contributivos, juros tributários e acréscimos legais - qualquer consequência que consubstancie um dano, para a Administração, diferente daquele que é inerente ao simples incumprimento da obrigação tributária (dano tributário), ou seja, a não entrada nos cofres da Segurança Social do montante das contribuições, cuja entrega devia ter sido feita e não foi. Assim, da prática do crime não decorre uma diminuição do património desta.

12. Danos de natureza civil, mas que não são valores da dívida tributária, poderão, porventura, resultar da referida omissão de entrega e, nesse caso, serem susceptíveis de integrar um pedido de indemnização civil em processo penal.

13. Não pode falar-se em dano civil, decorrente da prática do crime de abuso de confiança, p. e p. no artigo 107.º do RGIT, relativamente a valores de contribuições descontadas aos trabalhadores e não entregues à Segurança Social.

14. A condenação em indemnização civil não traz vantagem em responsabilizar solidariamente o devedor tributário subsidiário, pois que, só podendo o processo penal tributário prosseguir depois de assente definitivamente a dívida tributária, como consta dos artigos 42.º, n.º 4, e 47.º, n.º 1, do RGIT, muito antes de ter lugar essa condenação dispunha já a Administração Tributária de título executivo para executar a dívida no património do devedor principal e, por efeito do mecanismo da reversão, fazer pagar-se pelo património do devedor tributário subsidiário.

15. O nosso entendimento não implica, para a Segurança Social, qualquer diminuição das garantias legais que visam efectivar os interesses que lhe compete promover e acautelar.

16. A solução que defendemos afigura-se mais harmónica com os ordenamentos de direito administrativo-tributário, civil e penal, quer substantivo quer processual, convocados no presente recurso extraordinário, não conflituando assim com o princípio da adesão consagrado no art. 71.º do Código de Processo Penal, uma vez que o pedido de pagamento de valores respeitantes a contribuições à Segurança Social, juros sobre os mesmos e acréscimos legais extravasa o âmbito da adesão; e obvia, por outro lado, a um sem número de dificuldades, perplexidades e incompatibilidades de direito substantivo e processual, com que a referida jurisprudência se confronta.

17. Não constituindo a falta de pagamento de valores correspondentes a contribuições em dívida, juros e demais acréscimos um dano decorrente da prática do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, tendo essa matéria natureza tributária, é inadmissível, em acção civil enxertada em processo penal, a dedução de pedido do pagamento desses valores, por a mesma estar reservada à jurisdição fiscal.

É este o sentido em que a jurisprudência deve ser fixada.”

O Instituto de Segurança Social, concluindo nos seguintes termos:

“1º

No processo penal deve ser arbitrada indemnização não só quando os factos preenchem os requisitos da responsabilidade criminal, mas ainda quando, não existindo responsabilidade criminal, os factos preenchem os requisitos da responsabilidade civil conexas, de âmbito menor.

2º

Por outro lado, recorde-se que a indemnização, no caso, não assenta na responsabilidade contratual, mas, como acima se evidenciou, nos mesmos pressupostos da responsabilidade penal (acto ilícito} ainda que de âmbito menor, por prescindir apenas do pressuposto (dolo) bastando para a verificação da responsabilidade civil a mera culpa.

3º

O art. 377º, n.º 1, do CPP, obriga à condenação do arguido e/ou do responsável civil, na indemnização, mesmo em caso de absolvição penal, sempre que o pedido de indemnização se vier a mostrar fundado.

4º

No caso dos autos, verificando-se a descriminalização das condutas dos arguidos, sendo extinta a sua responsabilidade criminal, ao demandado passa a ser aplicável o estatuto de parte civil, sendo que o ora Recorrente viu ser atingida a tutela das suas expectativas legítimas.

5º

Do mesmo modo, atente-se no n.º 1 do artigo 73.º do CPP, que refere:

«O pedido de indemnização civil pode ser deduzido contra pessoas com responsabilidade meramente civil e estas podem intervir voluntariamente no processo penal».

6º

Pode ler-se no douto acórdão do TRL) proferido no processo n.º 5573/2007-3, e publicado in www.dgsi.pt.

«O ora recorrente deduziu tempestivamente nos autos, o pedido de indemnização civil e com fundamento na responsabilidade civil conexas com a criminal, mais concretamente, por facto ilícito extracontratual ou aquiliana; o que significa que a extinção desta não implica, sem mais a extinção daquela responsabilidade civil» (cfr. citado Assento n.º 7/99).

Por outro lado, refira-se que o Despacho ora recorrido viola ainda o acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2002 do STJ, que estabeleceu a seguinte jurisprudência:

«Extinto o procedimento criminal por prescrição, depois de proferido o despacho a que se refere o ar-

tigo 311º do Código de Processo Penal mas antes de realizado o julgamento, o processo em que tiver sido deduzido pedido de indemnização civil prossegue para conhecimento deste».

7º

O citado acórdão de fixação de jurisprudência aplica-se ao despacho ora recorrido que determinou a extinção da responsabilidade penal imputada nos autos aos arguidos, por efeito da descriminalização das suas condutas.

8º

E tal como bem refere o STJ *“A lei indica com suficiente clareza, que os Acórdãos para fixação de jurisprudência têm um peso próprio, que lhes é dado pelo facto de provirem do Plenário das Secções Criminais do Supremo Tribunal de Justiça. Há, pois, que lhes conceder o benefício, para não dizer a presunção, de que foram lavrados após ponderação exaustiva, face à legislação, à doutrina e à jurisprudência existentes sobre o assunto”*.

9º

*Deste modo, embora os tribunais sejam livres de seguirem, a jurisprudência que julgam mais adequada, já que o STJ não “faz lei” parece despropositado tomar outro caminho que não o acolhido no Plenário do STJ, a não ser que se invoquem argumentos novos, não considerados na decisão que fixa a jurisprudência, ou que, considerando a legislação no seu todo, a jurisprudência fixada se mostre já ultrapassada»* (Cfr acórdão do STJ, n.º 04P711, datado 29/04/2004, no qual foi relator o Exmo. Senhor Juiz Conselheiro Santos Carvalho, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

10º

Da mesma forma, encontra-se igualmente inobservado o n.º 3 do artigo 445.º do CPP que dispõe:

*«A decisão que resolver o conflito não constitui jurisprudência obrigatória para os tribunais judiciais, mas estes devem fundamentar as divergências relativas à jurisprudência fixada naquela decisão»*, e no acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2002 do STJ, bem como, não fundamenta porque diverge do STJ.

11º

Uma vez que está em causa responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos (crime de abuso de confiança contra a Segurança Social), nos termos do artigo 483.º

12º

Como sustenta o Acórdão da Relação do Porto de 28/02/2007, o pedido civil que é deduzido e conhecido no processo crime de abuso de confiança não respeita a qualquer acto de natureza tributária, mas sim à obrigação de indemnizar por danos causados, baseada na responsabilidade civil por facto ilícito e culposo, nos termos do art. 483.º, n.º 1, do Código Civil, que se subsume - como vimos - no princípio da adesão.

13º

Nos termos dos arts. 283.º e 284.º do CPP os factos **indiciariamente criminosos são fixados na Acusação** deduzida pelo Ministério Público (e/ou pelo Assistente, desde que não importe alteração substancial daqueles), constituindo-se assim como limite *nec plus ultra* do pedido de indemnização civil emergente desses mesmos factos. Esta é a razão pela qual foi correcta a condenação do ISS,IP em custas sempre que o pedido civil deduzido incluiu factos que não constavam da Acusação, Novos factos criminosos deverão - isso sim - merecer tratamento autónomo, um novo Inquérito, uma nova Acusação, etc.

14º

Ainda que esteja a correr termos uma execução na Secção de Processos Executivos do Instituto de Segurança Social, IP., abreviadamente designado por SPE mantêm o interesse em agir em sede de pedido de indemnização civil num processo por crime de abuso de confiança, como aliás sustenta o Acórdão da Relação de Lisboa de 03/03/2010, destruindo o argumento da inexistência de tal interesse pelo facto de o ISS,IP estar munido de um título executivo contra os arguidos, título esse que segundo uns poucos definiria com suficiente precisão os seus direitos.

15º

O título executivo na SPE e a sentença condenatória não se referem à mesma obrigação, pois a responsabilidade pelo pagamento das contribuições não se confunde com a responsabilidade civil emergente da eventual prática do crime de abuso de confiança contra a segurança social, como sustenta o Prof. Germano Marques da Silva (*“Direito Penal Tributário - Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário”*, Lisboa 2009).

16º

Não se pode dizer que o demandante ISS, IP pretende usar o processo declarativo para definir um direito que já se encontrava estabelecido em termos idênticos num título com manifesta força executiva, como o que está presente nas execuções nas SPE, porque tal não corresponde à verdade.

17º

Como refere o Acórdão da Relação do Porto de 25/02/2009, a causa de pedir invocada no pedido civil deduzido pelo ISS, IP não é a obrigação legal que impedia sobre os arguidos de descontar nas remunerações dos trabalhadores da sociedade arguida as suas contribuições obrigatórias para a segurança social e de as entregar à respectiva entidade, bem como a percentagem que por lei cabe à entidade patronal, mas antes o facto ilícito de que os arguidos estão acusados em co-autoria e que constitui o crime de abuso de confiança previsto e punido no n.º 1 do art. 107.º do RGIT.

18º

Assim, a causa de pedir subjacente ao título no processo executivo é o incumprimento da obrigação legal

de entregar as prestações devidas à segurança social, enquanto que a causa de pedir subjacente ao pedido de indemnização civil é a responsabilidade civil emergente da prática do crime de abuso de confiança em relação à segurança social que a acusação imputa em co-autoria aos arguidos.

19º

Ora a boa jurisprudência (v.g. Acórdãos de STJ de 11/12/2008 e de 29/10/2009) sustenta que a indemnização pedida nos processos crime por abuso de confiança contra a segurança social não se destina como vimos a liquidar uma obrigação tributária para com a segurança social, sendo antes fixada segundo critérios da lei civil, apesar de os factos geradores da obrigação de indemnizar e da obrigação tributária poderem ser parcialmente coincidentes não podendo naturalmente ser confundidos os seus fins e regimes.

20º

Nem há identidade da causa de pedir, pois a pretensão deduzida nas execuções nas SPE e a pretensão formulada nos pedidos de indemnização civil não procedem do mesmo facto jurídico (cfr. art.º 498.º, n.º 4, do CPC), o que determina a impossibilidade de verificação de litispendência.

21º

Estamos perante causas de pedir diferentes no processo executivo e no pedido de indemnização civil no processo-crime, os sujeitos a quem é imputada responsabilidade são distintos.

22º

Como enuncia o Acórdão da Relação de Lisboa de 03/03/2010, a responsabilidade do gerente da sociedade é, quanto às obrigações perante a segurança social, de natureza subsidiária (arts. 22º n.º 3 e 24º da LGT), só se efectivando como enunciam os Acórdãos do STJ de 26/01/2006 e de 11/12/2008, por reversão do processo de execução nas SPE, o que está sujeito aos condicionamentos previstos na lei (art.º 23.º ns. 1 e 2 da LGT).

23º

Não é demais sublinhar, como faz o Acórdão da Relação de Évora de 30/06/2004: nos termos do art.º 162.º do CPPT a execução na SPE só pode ser intentada contra a sociedade, devedora originária, só depois poderá reverter.

24º

Por outro lado, na responsabilidade civil por facto ilícito o arguido gerente, como co-autor, responde solidariamente com a sociedade arguida pelo pagamento da indemnização por danos causados à segurança social, nos termos do art. 497.º do Código Civil - art.º 3.º do RGIT, arts. 8.º e 129.º do CP, razão pela qual, para obter título executivo contra todos os arguidos - incluindo os não susceptíveis de figurar originariamente no título na SPE - sempre o ISS, IP terá que formular o pedido civil contra todos no processo crime (Neste sentido, Cf. António Santos Abrantes Geraldés, Temas Judiciários,

vol. I, Almedina, 1998, págs. 232-234, e Abílio Neto, Código De Processo Civil Anotado, 16.ª ed., pág. 630, nota 15.).

25º

Como afirma o Acórdão da Relação do Porto de 25/02/2009, faz toda a diferença em termos de garantias de exequibilidade patrimonial por parte da segurança social.

26º

Como também decidiu o acórdão da Relação de Coimbra de 13/06/2007, a existência de título executivo ou título de igual valor, não impede que se demandem os arguidos no enxerto civil deduzido em processo penal, Sendo embora o título executivo presente nas SPE equiparável à sentença criminal, a verdade é que, como refere o Acórdão da Relação de Guimarães de 21/10/2002, o valor de um e outra são diferentes, pois enquanto que a oposição à execução baseada em sentença só pode ter por base algum dos fundamentos do art.º 813.º do CPC, na execução baseada no título emitido pela segurança social, os fundamentos de oposição são muito mais alargados, como resulta do art.º 286.º do C.P.Tributário.

27º

Ê que o título executivo de que a Segurança Social dispõe nas SPE não lhe garante os mesmos direitos de exequibilidade relativamente ao gerente, cuja responsabilidade é meramente subsidiária, isto é, só pode fazer reverter a execução contra este depois de executado o património da sociedade.

28.º

Enquanto que, obtendo uma sentença condenatória **que o responsabilize solidariamente pelo pagamento** das mesmas prestações, o assistente pode accioná-lo imediatamente e a título principal e executar desde lodo o seu património individual, sem qualquer moratória.

29º

A única consequência é que o assistente não poderá servir-se ao mesmo tempo dos dois títulos executivos para cobrar a mesma quantia (podendo contudo utilizar os dois títulos executivos para cobrar quantias distintas), cobrando-a através de um dos títulos, o outro fica inutilizado.

30º

E, como alerta o Acórdão da Relação do Porto de 25/02/2009, não se diga que, com o reconhecimento dos créditos a favor do Estado em dois processos diferentes, acarreta prejuízo para a Arguida, pois que esse prejuízo só se efectivará com o pagamento em duplicado. E, desde que pague uma vez, a arguida poderá então requerer, nessa altura, a extinção da dívida, pelo pagamento. E se por mero absurdo pagasse duas vezes, sempre poderia alegar o enriquecimento sem causa por parte do Estado.

31º

Por último são distintos os mecanismos prescricionais previstos para as execuções fiscais (art.º 49º n.º 1



da Lei de Bases da Segurança Social e 175.º CPPT), e para os processos criminais (art.º 21.º do RGITL pelo que podemos dizer, quanto ao efeito que a prescrição do procedimento em curso nas SPE terá na responsabilidade civil emergente da prática de crime de abuso de confiança contra a segurança social, que o mesmo é nenhum.

32º

Não configura excepção à regra o facto de a legislação tributária permitir ao demandante obter o pagamento das quantias em dívida por outros meios, concretamente pela execução fiscal,

33º

Não obstante o Instituto ser portador dum título executivo, a verdade é que a responsabilidade da Sociedade demandada assume, a natureza de responsabilidade subsidiária e a responsabilidade conjunta dos gerentes assumirá a natureza de responsabilidade solidária.

34º

Resulta inequivocamente, após a factualidade dada como provada, por sentença proferida no Tribunal de 1ª Instância confirmada por Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, que estão preenchidos todos os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos, impondo-se a condenação solidária dos arguidos.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas doutamente suprirão, deverá ser mantida a Mui Doutra **Sentença proferida no âmbito do presente processo**, mantida e confirmada por Acórdão do Tribunal da Relação, e na qual o Recorrido se louva,

Assim se fazendo por Vossas Excelências, serena, são e objectiva JUSTIÇA”

Colhidos os vistos legais, e reunido o Pleno, cumpre deliberar.

### Sobre a oposição de julgados

Uma vez que o acórdão que reconheceu a existência de oposição de julgados não vincula o pleno das secções criminais, há que reapreciar a mesma questão.

Reapreciando:

Consta do acórdão recorrido, proferido em 14 de Dezembro de 2011, pela 3ª Secção do Tribunal da Relação de Lisboa, no proc. nº 1187/09.2TDL5B.L2, transitado em julgado em 27 de Janeiro de 2012:

I

*Por Sentença proferida nestes Autos foram os demandados José Augusto Carvalho Belo e “TPSI - Tecnologia de Ponta em Sistemas de Informação Lda.” condenados solidariamente no pagamento à Segurança Social de uma indemnização no valor de €12.312,48, acrescido dos correspondentes juros moratórios e compensatórios vencidos e vincendos, à taxa legal até integral pagamento.*

*Previamente a esta condenação, foi proferida decisão, já transitada em julgado, que declarou extinto, por descriminalização, o procedimento criminal contra os demandados pela prática de um crime de abuso de confiança à Segurança Social.*

[...]

*O recorrente impugnou a Sentença proferida nestes Autos por entender, em síntese, que esta não o poderia ter condenado no pagamento do pedido cível deduzido pelo demandante em virtude de considerar que “só à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos pelo que o pedido de indemnização cível formulado pela Recorrida extravasa o Princípio da adesão e o explanado regime Jurisdicional.*

*O pedido de indemnização cível formulado pela Segurança Social extravasa o Princípio da adesão e o explanado regime jurisdicional, pelo que se verifica uma excepção dilatória inominada, que deveria ter determinado a absolvição do Recorrente do pedido cível deduzido.”*

*Entende este Tribunal da Relação carecer esta argumentação do necessário suporte legal.*

*Na verdade, cabendo exclusivamente à jurisdição administrativa-tributária a apreciação e conhecimento das obrigações advenientes das relações jurídicas tributárias, o procedimento criminal da competência dos Tribunais Judiciais pode albergar também um pedido cível de indemnização pelos danos resultantes de uma dada conduta criminal.*

*Este é, aliás, o entendimento dominante da Jurisprudência: «(...) XLII - A competência do tribunal criminal para conhecer da acção penal e da conexas acção cível enxertada não se confunde com a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal em processo de execução.*

*XLIII - Nestes casos não está em causa apurar da responsabilidade do recorrente perante os credores sociais, quando pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção desses credores, o património social se tome insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos - n.º 1 do art. 78. do CSC -, mas de apurar a sua responsabilidade civil pela prática de ilícito de natureza criminal que não foi objecto de condenação, que não exige o preenchimento dos pressupostos referidos.*

*XLIV - O tribunal criminal tem competência em razão da matéria para julgar a acção cível interposta pelo ISS, não havendo lugar neste tipo de processos à figura da reversão» (1) [1 nº 657/08.4 TDL5B.L1, Relatora Des. Ma Luz Baptista]*

*Nestes Autos, a conduta do Arguido ao não entregar à Segurança Social as quantias que lhe são devidas constitui a causa de pedir na acção cível enxertada.*

*A lei processual penal estatui como regra geral o princípio da adesão obrigatória do pedido cível ao procedimento criminal - artigos 71º e 72º do CPP.*

*E muito embora a sua responsabilidade criminal não esteja em apreciação uma vez que por decisão transitada em julgado, foi descriminalizada a sua conduta, mantém-se a competência do Tribunal criminal para a apreciação da vertente civil dos factos em causa.*

[...]

VI

*Termos em que se acorda em, negando provimento ao recurso, confirmar integralmente a Sentença recorrida.*

*Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça nos mínimos legais.”*

Por sua vez explicita o acórdão fundamento, proferido pelo Tribunal da Relação de Évora, em 25 de Março de 2010, no proc. n.º 628/07.8TAELVE1, transitado em julgado em 29 de Abril de 2010:

*I—Relatório:*

*Em processo comum, com intervenção do Tribunal Singular, foram pronunciados:*

*G. Ldª, e P., residente, em Elvas,*

*Pela prática de um crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, na forma continuada, p. e p. pelos art.ºs 107º, 105º/1, 2, 4 alíneas a) e b) e 7, e 7º/1 e 3, todos da Lei n.º 15/2001, de 05/07, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 107-B/2003, de 31/12, e 53-A/2006, de 29/12.*

*Foi deduzido pedido de indemnização civil pelo Instituto da Segurança Social, I.P., Centro Distrital de Portalegre, contra ambos os arguidos, com fundamento em que o arguido P., em nome e com proveito da sociedade G., não entregou à demandante os valores que descontou nos salários dos trabalhadores desta, a título de contribuições para a Segurança Social, relativas a vários meses, entre Março de 2005 e Julho de 2006, no montante de € 5.254,14, peticionado, bem como os juros, a calcular nos termos do art.º 16º do DL 411/91, de 17/10.*

[...]

*Realizado julgamento:*

*a) - O arguido P foi condenado pela prática, em autoria material, de um crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, na forma continuada, p. e p. pelos art.ºs. 30º/2 e 79º/1 do CP, e 105º/1 e 7, 107º e 7º/3, do R.G.I.T., na pena de 80 dias de multa, à razão diária de € 3,00, o que perfaz a quantia total de € 240,00, a que correspondem, subsidiariamente, 53 dias de prisão.*

*b) A arguida G..., Ldª, foi condenada pela prática, em autoria material e na forma continuada, de um crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, p. e p. pelos arts. 30º/2 e 79º/1 do CP, e 105º/1 e 7, 107º e 7º/1 todos do R.G.I.T., na pena de 200 dias de multa, à razão diária de € 6,00, o que perfaz a quantia total de € 1.200,00.*

*c) Ambos os demandados civis foram condenados no pagamento ao Instituto de Segurança Social, I.P. — Centro Distrital de Segurança Social de Portalegre, da quantia de € 3.195,38, acrescida dos juros de mora vencidos e vincendos até integral pagamento.*

*II- Questões a decidir:*

[...]

*As questões colocadas pelos recorrentes, arguidos, são:*

*A) Quanto à condenação de natureza criminal:*

[...]

*B) Quanto à condenação no pedido de indemnização civil a questão colocada reconduz-se à inadmissibilidade do pedido de indemnização civil (conclusões JJJ) a final).*

[...]

*V- Fundamentos de direito:*

*A) Quanto à condenação de natureza criminal:*

[...]

*Em conclusão: Está provada a materialidade da conduta, consistente na dedução, por parte dos arguidos, dos montantes das contribuições devidas à Segurança Social sobre os salários e na sua não entrega à Segurança Social, até ao dia 15 dos meses seguintes a que respeitavam, nem nos 90 dias subsequentes; está provado que os arguidos agiram dessa forma, com consciência e intenção de benefício próprio, apesar de saberem do dever de entrega. Tanto basta para se mostrar preenchido o tipo doloso e ilícito p. e p. no dito art.º 107º/1 do RGIT, por parte de ambos os arguidos.*

\*\*\*

*B) Quanto à condenação no pedido de indemnização civil:*

[...]

*A) Da inadmissibilidade do pedido de indemnização civil:*

[...]

*Em conclusão:*

*1) A obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais a favor da Segurança Social emerge de relação jurídica administrativa-tributária especial e rege-se pela legislação de direito público;*

*2) O princípio da adesão ao processo penal e o atinente regime constante dos artigos 71º e segs, do CPP, apenas admite a formulação e conhecimento de pedido de indemnização de natureza civil conexa com o facto crime, portanto indemnização cuja obrigação se situa no âmbito das relações jurídicas privadas.*

*3) Consequentemente, o pedido de indemnização civil formulado pela Segurança Social extravasa esse princípio da adesão e o atinente regime, pelo que se verifica uma excepção dilatória inominada, que determina o arquivamento do pedido erradamente dito civil, o que obsta ao seu conhecimento.*

*Assim se resolve a questão, a nosso ver, respeitando os diversos factores de interpretação da norma (art.º 129º/CP). A solução defendida tem, além do mais, a capacidade de resolver as múltiplas questões que se vêm colocando na decorrência do entendimento de que o pedido de indemnização civil relativo ao pagamento das prestações tributárias e juros (ou melhor, de valor equivalente) é dedutível em sede de enxerto no processo penal (ou autonomamente, o que é indiferente).*

*Retomando ao caso concreto, resulta evidente que o pedido de indemnização civil deduzido se reporta ao pagamento das contribuições devidas e juros, estes a calcular nos termos do art.º 16º do DL 411/91, de 17/10.*

*As referidas prestações e juros emergem da relação tributária que se estabeleceu entre a Segurança Social e a arguida sociedade, não tendo que ver com qualquer pretensão indemnizatória de índole jurídico-privada.*

*Essa relação está sujeita ao princípio da legalidade tributária, pelo que o incumprimento das obrigações que lhe subjazem se subordina, quer nos seus pressupostos, quer nas suas consequências, às normas de direito administrativo-tributário pré-existentes à data da prática do facto danoso (que não coincide com o momento da consumação do crime de abuso de confiança).*

*Apenas à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus*

*efeitos. Não é pois admissível o pedido de indemnização formulado, no âmbito do processo de adesão, por não ser o meio próprio para o efeito, pelo que se impõe a revogação da sentença recorrida quanto à condenação no pedido de indemnização civil, o que determina que não se conheça do pedido indemnizatório deduzido.*

*Face à conclusão retirada não há lugar à apreciação das questões colocadas pelos recorrentes como fundamento da revogação da decisão, porque prejudicadas.*

#### VI- Decisão:

*Acorda-se, pois, concedendo parcial provimento ao recurso, em:*

*- Manter a condenação penal contida na decisão recorrida;*

*- Revogar a sentença recorrida quanto à condenação em pedido de indemnização civil, de que não se conhece, por ser inadmissível a sua dedução em face do princípio de adesão.*

*Custas criminais pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 3 ucs.*

*Custas do recurso, na parte relativa ao pedido de indemnização civil, pelo recorrido, Instituto da Segurança Social, I.P., Centro Distrital de Portalegre.”*

**Ambos os acórdãos - recorrido e fundamento – pronunciaram-se, em recurso, sobre a condenação havida dos demandados em pedido de indemnização civil, tendo por objecto as quantias referentes a prestações devidas e não entregues à Segurança Social, constituindo aliás, tal conduta omissiva, crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.**

*No acórdão recorrido considerou-se que “a conduta do Arguido ao não entregar à Segurança Social as quantias que lhe são devidas constitui a causa de pedir na acção cível enxertada.*

*A lei processual penal estatui como regra geral o princípio da adesão obrigatória do pedido cível ao procedimento criminal - artigos 71.º e 72.º do CPP.*

*E muito embora a sua responsabilidade criminal não esteja em apreciação uma vez que por decisão transitada em julgado, foi descriminalizada a sua conduta, mantém-se a competência do Tribunal criminal para a apreciação da vertente civil dos factos em causa.”*

E veio a negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Já, porém, o acórdão fundamento, considerou que “*Apenas à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos. Não é pois admissível o pedido de indemnização formulado, no âmbito do processo de adesão, por não ser o meio próprio para o efeito (...)*”.

E, assim, decidiu revogar a sentença recorrida quanto à condenação em pedido de indemnização civil” de que não conheceu, “por ser inadmissível a sua dedução em face do princípio de adesão.”

Ambos os acórdãos – recorrido e fundamento - assentaram pois, em situação de facto idêntica atinente a pedido de indemnização civil em processo penal, decorrente de ilícito penal fiscal, relativo ao valor de prestações tributárias devidas, e não entregues à Segurança Social, perfilhando soluções de direito opostas, no domínio da mesma

legislação, sobre a exigência dos respectivos montantes em pedido de indemnização civil.

Conclui-se, pois, pela oposição entre os julgados.

#### Identificação do objecto do presente recurso:

A questão objecto do presente recurso centraliza-se exclusivamente na admissibilidade ou não do pedido de indemnização civil em processo penal, que tenha por objecto o ressarcimento da quantia correspondente ao montante de contribuições - prestações tributárias, incluindo os respectivos juros - devidas e não entregues à Segurança Social, contempladas no artº 107º nº 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), cuja conduta omissiva constitui de crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

A questão consiste em saber se o valor dessas contribuições, devidas e não entregues à Segurança Social, que integram a materialidade desse ilícito penal fiscal, pode ser reclamado em processo penal desencadeado por tal crime, face ao princípio da adesão, ou se o ressarcimento do referido valor por tais dívidas à Segurança Social, não pode constituir objecto de pedido de indemnização civil em processo penal, por ser da exclusiva competência da jurisdição administrativa fiscal a sua liquidação e cobrança.

Explicitando de outra forma:

Cabendo embora exclusivamente à jurisdição administrativa-tributária a apreciação e conhecimento das obrigações advenientes das relações jurídicas tributárias, isso não obsta a que esteja incluído na competência material dos tribunais judiciais o conhecimento do pedido cível de indemnização pelos danos resultantes de uma dada conduta criminal, formulado pela Segurança Social nos termos do artigo 71.º do Código de Processo Penal?”

Ou ainda como questiona a Exma Magistrada do Ministério Público em suas douts alegações:

“O pedido de indemnização civil fundado na prática de um crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto e punido no artigo 107.º do RGIT, pode incluir valores de contribuições deduzidas e não entregues à segurança social?”

#### Posição da Jurisprudência

A jurisprudência quase unânime, vai no sentido de que a competência do tribunal criminal para conhecer da acção penal e da conexas acção cível enxertada não se confunde com a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, em processo de execução., tendo o tribunal criminal competência em razão da matéria para julgar a acção cível interposta pelo Instituto de Segurança Social (ISS.IP)

As acções que têm por objecto os actos tributários de liquidação e execução de tributos, e as acções de indemnização resultante da prática de crimes fiscais, têm causas de pedir e pedidos diferentes.

Pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil

No pedido civil deduzido em processo penal, atinente à prática de um crime de abuso de confiança contra a Segurança Social [artigo 107.º, do RGIT], a fonte da obrigação é a responsabilidade civil decorrente da prática de um crime e não a lei que define a obrigação de entregar certas quantias à Segurança Social.

A qualificação como crime do acto do agente confere uma substancial especificidade à causa de pedir do enxerto cível: o facto jurídico concreto que a enforma não se identifica com o mero incumprimento de uma obrigação fiscal, mas com o incumprimento portador dos elementos objectivo-subjectivos do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social.

Servem de exemplo, entre outros, os seguintes acórdãos – todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) - dos seguintes tribunais:

#### Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão de 15-09-2010, Proc. n.º 322/05.4TAEVR.E1.S1, 3.ª secção; Acórdão de 04-02-2010, Proc. n.º 106/01.9IDPRT.S1, 3.ª secção; Acórdão de 11-12-2008, Proc. n.º 3850/08, 5.ª secção;

#### Tribunal da Relação de Guimarães

Acórdão de 21-11-2011, Proc. n.º 1453/07.1TAVCT.G2; Acórdão de 23-11-2009, Proc. n.º 214/03.1LDBRG; Acórdão de 19-07-2007, Proc. n.º 857/07-1; Acórdão de 22-06-2005, Proc. n.º 921/05-1.

#### Tribunal da Relação do Porto

Acórdão de 13-06-2012, Proc. n.º 1970/07.3TAGDM.P1; Acórdão de 01-02-2012, Proc. n.º 109/10.2TAPFR.P1; Acórdão de 23-11-2011, Proc. n.º 2237/07.2TAMTS.P1; Acórdão de 22-06-2011, Proc. n.º 378/05.0TALSD.P1; Acórdão de 23-02-2011, Proc. n.º 690/06.0TAMCN.P1; Acórdão de 12-03-2003, Proc. n.º 0212572.

#### Tribunal da Relação de Coimbra

Acórdão de 28-03-2012, Proc. n.º 1133/10.0IDLRA.C1; Acórdão de 08-02-2012, Proc. n.º 4/02.9IDMGR.C1; Acórdão de 02-11-2005, Proc. n.º 2296/05; Acórdão de 13-06-2007, Proc. n.º 11773/04.1TDLSB.C1; Acórdão de 09-07-2008, Proc. n.º 81/05.0IDMGR.C1; Acórdão de 01-10-2008, Proc. n.º 187/06.9IDACB.C1; Acórdão de 11-02-2009, Proc. n.º 930/04.0TACBR-A.C1; Acórdão de 08-11-2011, Proc. n.º 668/09.2TDLSB.L1-5; Acórdão de 15-12-2009, Proc. n.º 11110/05.8TD.LSB.L1-5; Acórdão de 03-12-2009, Proc. n.º 7133/07.0TDLSB.L1-9.

#### Tribunal da Relação de Évora

Acórdão de 08-05-2012, Proc. n.º 2149/07.0TAFAR.E1; Acórdão de 17-01-2012, Proc. n.º 3/09.0IDFAR.E1; Acórdão de 08-11-2011, Proc. n.º 151/09.6TALGS.E1; Acórdão de 12-07-2011, Proc. n.º 384/08.2TALGS.E1; Acórdão de 22-11-2011, Proc. n.º 405/09.1TATVR.E1; Acórdão de 27-09-2011, Proc. n.º 185/09.0TABJA.E1; Acórdão de 20-09-2011, Proc. n.º 532/08.2TAABFE.E1; Acórdão de 19-04-2005, Proc. n.º 2686/04-1; Acórdão de 09-12-2003, Proc. n.º 2318/03-1.

Por sua vez, a tese oposta, encontra-se aqui legitimada pelo acórdão fundamento, proferido pelo Tribunal da Relação de Évora, em 25 de Março de 2010, no proc. n.º 628/07.8TAELV.E1, ao entender que a apreciação do pedido de indemnização civil deduzido pela Segurança Social referente ao pagamento de indemnização, correspondente ao valor das prestações em dívida, acrescidos de juros, “pressupõe, necessariamente, duas circunstâncias: a adequação do meio (enxerto civil em processo crime)

ao fim visado (pedido de indemnização) e a natureza civil do pedido.”

Segundo esta tese:

- O princípio da adesão limita-se à unificação de procedimentos criminais e civis e restringe-se ao âmbito civil das consequências dos factos com relevância penal. Dele se exclui a efectivação da responsabilidade disciplinar, administrativa, financeira e tributária, casos em que há uma independência de acções. Ora, o regime dos art.ºs 71.º e segs do CPP, que traduz o princípio da adesão, apenas adjectiva o artigo 129.º/CP;

- A relação jurídica que está subjacente ao crime de abuso de confiança contra a Segurança Social tem a natureza de jurídica administrativa-tributária (art.º 11.º/a), do RGIT) - e daí que, na execução por dívida de contribuições à Segurança Social, as questões jurisdicionais sejam da competência dos Tribunais Tributários (art.º 62.º do ETAF). Resulta de um acto de gestão pública, praticado no exercício de uma função pública para os fins de direito público da pessoa colectiva, ou seja, é regido pelo direito público e, conseqüentemente, por normas que atribuem à pessoa colectiva pública poderes de autoridade (*ius imperii*) para tais fins.

- Essa relação está sujeita ao princípio da legalidade tributária, pelo que o incumprimento das obrigações que lhe subjazem se subordina, quer nos seus pressupostos, quer nas suas consequências, às normas de direito administrativo-tributário pré existentes à data da prática do facto danoso (que não coincide com o momento da consumação do crime de abuso de confiança).

- Apenas à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos. Não é pois admissível o pedido de indemnização formulado, no âmbito do processo de adesão, por não ser o meio próprio para o efeito

- A dívida de contribuições à Segurança Social não emerge de responsabilidade civil contratual, nem emerge de responsabilidade civil extracontratual. O mesmo vale por dizer: não emerge de negócio jurídico celebrado entre a entidade empregadora e a Segurança Social, nem emerge de facto ilícito extra-negocial no sentido do disposto no artigo 483.º/CC. Tem sim por fonte a própria lei, que se inscreve no direito público, designadamente o DL n.º 103/80 de 09/05 (Lei de Bases da Segurança Social), o DL n.º 42/2001, de 09/02 e legislação complementar. A dívida de contribuições à Segurança Social não se rege pela lei civil.

- O regime da dívida e da sua cobrança obedece a regras específicas constantes desse acervo de direito público, designadamente:

1) A obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais a favor da Segurança Social emerge de relação jurídica administrativa-tributária especial e rege-se pela legislação de direito público;

2) O princípio da adesão ao processo penal e o atinente regime constante dos artigos 71.º e segs, do CPP, apenas admite a formulação e conhecimento de pedido de indemnização de natureza civil conexa com o facto crime, portanto indemnização cuja obrigação se situa no âmbito das relações jurídicas privadas.

3) Conseqüentemente, o pedido da de indemnização civil formulado pela Segurança Social extravasa esse princípio da adesão e o atinente regime, pelo que se verifica uma excepção dilatatória inominada, que determina o arqui-

vamento do pedido erradamente dito cível, o que obsta ao seu conhecimento.

### Equacionada a questão, cumpre apreciar e decidir.

Antes de mais, convém, para melhor compreensão da questão *in judicio* efectuar uma breve panorâmica sobre a relação jurídica tributária.

## I

### A relação jurídica tributária

#### A Lei Geral Tributária

**O Decreto-Lei n.º 398/98, de 17-12-98 - DR n.º 290/98 SÉRIE I-A**, - com subsequentes actualizações - aprovou a **Lei Geral Tributária** (LGT), que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes.<sup>1</sup>

Integram a relação jurídica tributária:

- a) O crédito e a dívida tributários;
- b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;
- c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- d) O direito a juros compensatórios;
- e) O direito a juros indemnizatórios.<sup>2</sup>

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.<sup>3</sup>

Consideram-se *relações juridico-tributárias* as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.<sup>4</sup>

O *sujeito activo* da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.<sup>5</sup>

O *sujeito passivo* é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.<sup>6</sup>

Constitui *obrigação principal* do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária.

São *obrigações acessórias* do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.<sup>7</sup>

A *substituição tributária* verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte e, é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.<sup>8</sup>

Salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são *solidariamente* responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida.<sup>9</sup>

A *responsabilidade tributária* abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas, sendo que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

As pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.<sup>10</sup>

Sobre a responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, o Artigo 24º da referida Lei, determina:

1 — Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) 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 colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;**

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2 — A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3 — A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal **ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos**

A *responsabilidade subsidiária* efectiva-se por *reversão* do processo de execução fiscal.

A *reversão* contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

Caso, no momento da *reversão*, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

A *reversão*, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

O *responsável subsidiário* fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição, mas não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.<sup>11</sup>

Em caso de *substituição tributária*, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.<sup>12</sup>

O *pagamento das dívidas tributárias* pode ser realizado pelo devedor ou por terceiro.

O terceiro que proceda ao pagamento das dívidas tributárias após o termo do prazo do pagamento voluntário fica sub-rogado nos direitos da administração tributária, desde que tenha previamente requerido a declaração de sub-rogação e obtido autorização do devedor ou prove interesse legítimo.<sup>13</sup>

A *cobrança da prestação tributária* suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda.

A *suspensão da execução* nesse âmbito, depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias, podendo a administração tributária exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.<sup>14</sup>

O *procedimento tributário*, compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente.<sup>15</sup>

- a) [...]
- b) A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária;
- c) [...]
- d) [...]
- e) [...]
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) [...]
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

O *processo de execução fiscal* tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.<sup>16</sup>

### O Código de Procedimento e de Processo Tributário

Há que ter ainda em conta o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que se aplica, sem prejuízo do disposto no direito comunitário, noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna, na lei geral tributária ou em legislação especial, incluindo as normas que regulam a liquidação e cobrança dos tributos parafiscais:

- a) Ao procedimento tributário;
- b) Ao processo judicial tributário;

- c) À cobrança coerciva das dívidas exigíveis em processo de execução fiscal;
- d) Aos recursos jurisdicionais.

O *procedimento tributário* compreende, para efeitos do presente Código:

- [...]
- b) A liquidação dos tributos, quando efectuada pela administração tributária;
- [...]
- g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
- h) [...]
- i) Todos os demais actos dirigidos à declaração dos direitos tributários.<sup>17</sup>

A *cobrança das dívidas tributárias* pode ocorrer sob as seguintes modalidades:

- a) Pagamento voluntário;
- b) Cobrança coerciva.<sup>18</sup>

A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária, a qual depende de condenação disciplinar ou criminal do responsável.<sup>19</sup>

O *processo judicial tributário* compreende:<sup>20</sup>

- a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- [...]
- n) O recurso, no próprio processo, dos actos praticados na execução fiscal;
- o) A oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes e a verificação e graduação de créditos;
- p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;
- q) Outros meios processuais previstos na lei.
- [...]

A nível da execução fiscal

O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas.<sup>21</sup>

- a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

2 — Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei:

- a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo;
- b) Reembolsos ou reposições.

Considera-se, para efeito do Código, órgão da execução fiscal o serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.<sup>22</sup>

Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.<sup>23</sup>

Esta situação, contudo, não se aplica quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas.<sup>24</sup>

As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal, só não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas liquidadas pelos serviços por falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado, contando-se nesse caso o prazo para o requerimento do pagamento a partir da citação nos termos do n.º 4 do artigo 155.º

É excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas, requerido no prazo de oposição, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando esteja em aplicação plano de recuperação económica de que decorra a imprescindibilidade da medida, desde que se preveja a substituição dos administradores e gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa.

O pagamento em prestações pode ser autorizado desde que se verifique que o executado, pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez, não devendo o número das prestações exceder 36, mas podendo ser alargado até 60 se a dívida exequenda exceder 50 unidades de conta no momento da autorização.<sup>25</sup>

## II

### A relação contributiva no sistema previdencial de segurança social

O art.º 63.º da Constituição da República Portuguesa estabelece no n.º 1 que todos têm direito à segurança social, e afirma no n.º 2 que incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social [...]

A Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro - que revogou a Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, mas, até revogação expressa, manteve em vigor as disposições legais e regulamentares aprovadas ao abrigo das Leis n.º 28/84, de 14 de Agosto, n.º 17/2000, de 8 de Agosto - aprovou as bases gerais do sistema de segurança social e definiu as bases gerais em que assenta o sistema de segurança social, adiante designado por *sistema*, bem como as iniciativas particulares de fins análogos.

Todos têm direito à segurança social, que é efectivado pelo *sistema* e exercido nos termos estabelecidos na Constituição, nos instrumentos internacionais aplicáveis e na presente lei.<sup>26</sup>

O *sistema previdencial* visa garantir, assente no princípio de solidariedade de base profissional, prestações pecuniárias substitutivas de rendimentos de trabalho perdido em consequência da verificação das eventualidades legalmente definidas.<sup>27</sup>

São abrangidos obrigatoriamente pelo *sistema previdencial*, na qualidade de beneficiários, os trabalhadores por conta de outrem ou legalmente equiparados e os trabalhadores independentes.<sup>28</sup>

O *sistema previdencial* abrange o regime geral de segurança social aplicável à generalidade dos trabalhadores por conta de outrem e aos trabalhadores independentes, os regimes especiais, bem como os regimes de inscrição facultativa abrangidos pelo n.º 2 do artigo 51.<sup>29</sup>

O *sistema previdencial* deve ser fundamentalmente autofinanciado, tendo por base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações.<sup>30</sup>

São condições gerais de acesso à protecção social garantida pelos regimes do *sistema previdencial* a inscrição e o cumprimento da obrigação contributiva dos trabalhadores e, quando for caso disso, das respectivas entidades empregadoras.<sup>31</sup>

A determinação do montante das quotizações e das contribuições alude ao Artigo 57.<sup>32</sup>

As entidades empregadoras são responsáveis pelo pagamento das quotizações dos trabalhadores ao seu serviço, devendo para o efeito proceder, no momento do pagamento das remunerações, à retenção na fonte dos valores correspondentes.<sup>33</sup>

As quotizações e as contribuições não pagas, bem como outros montantes devidos, são objecto de cobrança coerciva nos termos legais.<sup>34</sup>

Como já referia LOPES DIAS, sobre o regime anterior: “A relação jurídica contributiva é, portanto, uma obrigação “ex lege” e nasce ou constitui-se com o facto tributário (art.º 36.º, n.º 1 da LGT), ou seja, quando se verificarem os pressupostos de facto previstos na lei, que no caso se dá com o início do exercício da actividade profissional (art.º 60.º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000), tornando-se certa ou líquida com a declaração da entidade empregadora, exigível no termo do prazo definido na lei, extinguindo-se no acto do pagamento ou por outra causa legalmente equiparada.

Como se verifica, esta relação entre sujeitos (ente público – sujeito activo, e entidade empregadora/trabalhador – sujeitos passivos), em que ao sujeito activo assiste o direito de exigir do sujeito passivo uma certa quantia, é em tudo semelhante à relação jurídica tributária (Cfr. art.º 1.º, n.º 2 da LGT).

Igualmente as contribuições visam não só a satisfação das necessidades financeiras das instituições competentes para o pagamento das prestações substitutivas de rendimentos de trabalho perdidos, em virtude de contingências previstas na lei, ou compensatórias de certos encargos, mas também visam a promoção da justiça social e a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (art.º 5.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária).<sup>35</sup>

E, mais adiante: “aquela relação jurídica nasce a partir de uma outra relação jurídica constituída no domínio de outro ramo do Direito - uma relação jurídica laboral – fazendo incidir sobre o rendimento colocado à disposição do sujeito passivo (salário ou remuneração), uma taxa contributiva.

Esta imputação do objecto a uma pessoa ou entidade determina a sua capacidade contributiva e, em princípio, a consequente qualidade de sujeito passivo.

Dissemos “em princípio”, porque embora geralmente o sujeito passivo seja o titular da capacidade contributiva (artº 18º, nº 3 da Lei Geral Tributária), pode acontecer que outras pessoas, que não o contribuinte ou sujeito passivo, sejam legalmente responsáveis pelo cumprimento da obrigação contributiva (ou tributária), ou seja, quando outro sujeito se substitui àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário. Trata-se, como se sabe, da figura da substituição tributária (artº 20º da Lei Geral Tributária), caso em que o sujeito passivo “torna-se estranho à relação tributária no sentido de que não é parte desta relação por não lhe poder ser exigido o comportamento devido pelo sujeito activo.”

Esta responsabilidade do substituto tributário legitima-se através da retenção na fonte (artºs 20º nº 2, e 34º da Lei Geral Tributária), pois “o substituto só será admissível se efectivamente se vier substituir ao sujeito passivo propriamente dito, pagando o imposto ao Estado com rendimentos ou riqueza do sujeito dotado de capacidade contributiva.”

A retenção na fonte é uma técnica, uma “operação financeira pela qual determinado indivíduo detém, para efeito de entrega ao Estado, um determinado montante (...) antes de proceder ao pagamento de uma quantia que deva a outrem.”<sup>36</sup>

Todavia, a lei é expressa no sentido de responsabilizar exclusivamente as entidades empregadoras pelo pagamento quer das contribuições por si devidas, quer das cotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, devendo “descontar” nas remunerações a estes pagas o valor daquelas cotizações (artº 47º, da Lei nº 32/2002).<sup>37</sup>

A respeito do instituto da substituição é relevante notar que grande parte da doutrina considera que ela é típica do Direito Fiscal, não se podendo reconduzir a institutos jurídicos de outros ramos do Direito. Mas na relação jurídica contributiva, como vimos, também é a entidade empregadora responsável pelo pagamento das cotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, utilizando igualmente a técnica da retenção na fonte (artº 47º, nº 1 da Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro).

O certo é que a substituição, em qualquer dos casos, é uma obrigação “ex lege” e altera a vertente passiva da obrigação.<sup>38</sup>

### III

#### O Regime Especial de Execução de Dívidas ao Sistema de Solidariedade e Segurança Social

Decorrente da aprovação da anterior Lei de Bases da Solidariedade e Segurança Social - Lei nº 32/2002, o Decreto-Lei nº 42/2001, procedeu à criação das secções de execução tendo em vista uma maior celeridade ao processo de cobrança coerciva, que tanta falta vinha fazendo à Segurança Social, para poder arrecadar, no mais breve espaço de tempo, as contribuições devidas e não cobradas.<sup>39</sup>

O Regime Especial de Execução de Dívidas ao Sistema de Solidariedade e Segurança Social, passou pois, a constar do Decreto-Lei nº 42/2001, de 9 de Fevereiro, que criou as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, define as regras especiais daquele processo e adequa a organização e a competência dos tribunais administrativos e tributários.<sup>40</sup>

O presente diploma aplica-se ao processo de execução de dívidas à segurança social.

Para efeitos do presente diploma, consideram-se *dívidas à segurança social* todas as dívidas contraídas perante as instituições do sistema de solidariedade e segurança social pelas pessoas singulares e colectivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente as relativas a contribuições sociais, taxas, incluindo os adicionais, juros, reembolsos, reposições e restituições de prestações, subsídios e financiamentos de qualquer natureza, coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contra-ordenações, custas e outros encargos legais.<sup>41</sup>

É competente para a instauração e instrução do processo de execução de dívidas à segurança social a delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social do distrito da sede ou da área de residência do devedor.

Para efeitos do número anterior, as instituições de solidariedade e segurança social remetem as certidões de dívida à delegação do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social competente.<sup>42</sup>

São títulos executivos as certidões de dívida emitidas, nos termos legais, pelas instituições de solidariedade e segurança social.<sup>43</sup>

Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde corre a execução decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e a verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução.

Das decisões dos tribunais de 1.ª instância cabe recurso nos termos da lei.<sup>44</sup>

Ao processo de execução das dívidas à segurança social aplica-se, em tudo o que não estiver regulado no presente diploma, a legislação específica da segurança social, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário.<sup>45</sup>

Têm personalidade e capacidade judiciárias para o processo de execução de dívidas à segurança social as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, as pessoas singulares e colectivas e outras entidades a estas legalmente equiparadas., mas a legitimidade para reclamar os créditos da segurança social em processo executivo a correr nos tribunais comuns pertence ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, através das respectivas delegações.<sup>46</sup>

Nos tribunais comuns e nos tributários, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.<sup>47</sup>

A competência para autorização de pagamento em prestações das dívidas em processo de execução é do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.<sup>48</sup>

### IV

#### O crime de abuso de confiança contra a Segurança Social

Em termos de criminalização, como assinala Lopes Dias: - “Poderemos mesmo dizer que, por causa de alguma ligeireza ou esquecimento do legislador no tratamento da intelecção do bem jurídico e dos critérios de legitimação, se mostraram tão ineficazes as sucessivas criminalizações no domínio da Segurança Social, pelo menos desde que foi publicado o Decreto-Lei nº 511/76, de 3 de Julho, o



qual dispunha no seu art.º 5.º: “As entidades empregadoras que não efectuem o pagamento das contribuições dos beneficiários do regime geral de previdência descontadas nos respectivos salários, estarão sujeitas às sanções previstas no artigo 453.º do Código Penal, se houver abuso de confiança.”

Tal intervenção do direito penal mantém-se ainda na redacção do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, que estabeleceu o novo regime jurídico das contribuições para a previdência. Este será, sem dúvida, um exemplo da forma como a intervenção do direito penal tem apenas um “valor promocional do bem jurídico”, (para utilizar uma expressão da Dr.ª Anabela Rodrigues), errada do ponto de vista do enquadramento dogmático das infracções fiscais.

Mas as imprecisões técnicas continuaram, ainda no âmbito da Segurança Social, com a Lei de Bases do Sistema (Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto), onde se preceituava no seu art.º 46.º, n.º 3, que “o desvio, pelas entidades empregadoras, das importâncias deduzidas nas retribuições a título de contribuições para o regime geral é punido, nos termos da legislação geral, como crime de abuso de confiança.”

De facto, a eficácia desta disposição foi igualmente nula, na medida em que “a diferença de sentido atribuído às expressões «desviar» e «apropriar» determinou na generalidade dos casos, sentenças de absolvição por parte dos tribunais.”

Na sequência do enquadramento criminal dos ilícitos tributários com a publicação do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, que aprovou o regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras (RJIFNA), foi alargado implicitamente aos ilícitos contributivos da segurança social o tipo de crime de abuso de confiança fiscal.

Não consta, porém, nenhuma decisão judicial tomada na vigência deste diploma no âmbito da segurança social...

Apenas com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho veio a ser introduzido no RJIFNA um capítulo II denominado “Dos crimes contra a Segurança Social”, onde se inseriam, nomeadamente, os crimes de “fraude à segurança social”, “abuso de confiança em relação à segurança social” e “frustração de créditos da segurança social”<sup>49</sup>

Na verdade o Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho introduziu no RJIFNA o capítulo II etiquetado “Dos crimes contra a Segurança Social”, e no art.º 27.º-B do RJIFNA, o crime de abuso de confiança em relação à segurança social

A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, ao aprovar o Regime Geral das Infracções Tributárias (designado pela sigla RGIT), criou num único diploma, sob a designação de “Crimes Tributários”, os crimes aduaneiros, fiscais e contra a segurança social, diploma este que está presentemente em vigor, - e que, tem como penas aplicáveis aos crimes tributários a prisão e a multa – Art.ºs 87.º a 107.º<sup>50</sup>

Os crimes contra a segurança social estão tipificados nos artigos 106.º (Fraude contra a segurança social), e 107.º (Abuso de confiança contra a segurança social)

Refere COSTA PINTO, “a generalidade dos crimes tributários visa em última instância proteger realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público: de forma genérica, o erário público e o património da segurança social. Em regra, o legislador orienta a selecção típica dos factos em função dessa idoneidade lesiva ou do dano patrimonial efectivo, embora noutros casos seja relevante (normalmente em termos instrumentais) a violação de

deveres de colaboração, de lealdade e de informação dos agentes económicos.”<sup>51</sup>

O Artigo 107.º Abuso de confiança contra a segurança social, dispõe:

1 - As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º [pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, ou “quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.”]

2 - É aplicável o disposto nos n.ºs 4, 6 e 7 do artigo 105.º<sup>52</sup>

Como resulta do Acórdão deste Supremo Tribunal, de 4-2-2010, proc. n.º 106/01.9IDPRT.S1, 3.ª secção:

“- No crime de abuso de confiança fiscal, previsto no art. 105.º do RGIT, objecto da omissão de entrega, total ou parcial, é a prestação tributária, conceito referido no art. 1.º, n.º 1, al. a), e definido no art. 11.º, al. a), do RGIT, englobando os impostos e outros tributos cuja cobrança caiba à administração tributária, abrangendo o art. 105.º três tipos de prestações pecuniárias cuja não entrega faz recair sobre o agente a responsabilidade penal por tal crime – para além da prestação tributária deduzida nos termos da lei, prevista no n.º 1, o objecto é “alargado” pela definição extensiva dos n.ºs 2 e 3 (aqui abrangendo prestações com natureza parafiscal) do citado preceito legal.<sup>53</sup>

No crime de abuso de confiança contra a segurança social objecto da omissão de entrega, total ou parcial, é o montante das contribuições devidas ao sistema de solidariedade e segurança social – art. 1.º, n.º 1, al. d), e definidas no art. 11.º, n.º 1, al. a), *in fine*, do mesmo RGIT, como tributos parafiscais cuja cobrança caiba à administração da segurança social, abrangendo, nos termos do n.º 1 do art. 107.º, o montante das contribuições legalmente devidas por trabalhadores e membros de órgãos sociais, deduzido pela entidade empregadora, do valor das remunerações devidas a uns e outros.

No crime de abuso de confiança contra a segurança social, a acção positiva pressuposto da subsequente conduta típica omissiva, consubstanciada no desconto, na retenção na fonte, das contribuições deduzidas no valor das remunerações pagas aos trabalhadores, incide sobre um valor, consistindo a subsequente omissão, estruturante do crime, na não entrega, no desvio, no descaminho de uma quantia pecuniária, que por via dessa omissão deixa de integrar, como direito de crédito, a esfera jurídica patrimonial da administração da segurança social.

Em ambas as infracções estão em causa créditos de impostos ou de tributos fiscais ou parafiscais devidos ao Estado, estabelecendo-se uma relação entre o Estado - Administração Fiscal ou Estado - Administração da Segurança Social, enquanto sujeito da relação jurídica tributária, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, titular do crédito do imposto ou do direito de crédito de quotizações/contribuições; por outro lado, o sujeito passivo que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

Acresce que na interpretação do art. 107.º, mesmo antes de 2009, estava sempre presente na determinação da penalidade aplicável a necessidade de chamada à colação do critério do valor, o que se impõe, pois as contribuições deduzidas têm uma dimensão económica, traduzida em valor pecuniário, o qual se reflecte na qualificação do crime em termos de maior ou menor gravidade e demais aspectos, o que se reconduz a patrimonialidade. Independentemente da catalogação e definição do bem jurídico tutelado, o que está em causa em ambos os casos é a arrecadação de receitas, o património tributário.

Pressupõem, ambos os crimes uma relação em que intercedem três sujeitos: o Estado - Administração Fiscal, titular do direito do crédito de quotizações; o contribuinte originário propriamente dito, que é o sujeito substituído, e, por último, um terceiro, o substituto, o único sujeito em posição de cometer o crime.

Quer o art. 105.º, quer o art. 107.º, têm em vista situações de substituição tributária, mas no primeiro caso, seja a substituição própria ou imprópria, não se reconduzindo aos casos em que é usada a técnica de retenção na fonte do imposto devido.

Em ambos os casos estamos perante crimes omissivos, crimes de mera inactividade, em que a omissão integradora do ilícito é antecedida de uma acção, de um comportamento actuante, positivo, de *facere*, consubstanciado numa conduta legal, de prévia dedução (obrigação de retenção), no caso da segurança social, do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros de órgãos sociais, que conduza a que o substituto se converta num depositário das quantias deduzidas, figurando como um intermediário no processo de arrecadação da receita, constituindo-se na obrigação de entrega do retido, consubstanciando-se na não entrega, total ou parcial, do que estava obrigado a entregar a administração tributária ou às instituições de segurança social.

Assentam ambos os crimes numa conduta bifásica, seguindo-se a uma primeira fase de actuação perfeitamente lícita – a dedução – que funciona como seu pressuposto, uma outra traduzida numa omissão.

A opção do legislador na solução do artº 27º-B do RJIFNA foi a de acentuar a lesão patrimonial como resultado típico, ao centrar a ilicitude no dano causado ao erário público, ou da segurança social, e, portanto, primordialmente no desvalor do resultado, impondo que, para a consumação típica do abuso de confiança a não entrega das contribuições retidas fosse acompanhada de apropriação, a qual se traduz necessariamente, na inversão do título de posse ou detenção, passando o agente a comportar-se relativamente à coisa, que recebera “uti alieno”, como “uti dominus”.

“Noutros termos, o propósito de restituição só exclui a apropriação se o agente não se tiver colocado na situação de impossibilidade fáctica – expressa, nomeadamente, na falta ou insuficiência de meios patrimoniais – de pagar, entregar ou restituir”<sup>54</sup>

Com o RGIT houve “mudança do estatuto normativo do facto.”

Como salienta COSTA ANDRADE, “também do lado da Segurança Social desapareceram da estrutura típica da incriminação as referências à lesão da propriedade, já sob a forma de *apropriação* ou *descaminho*, já sob a forma de uma *intenção* de obter vantagem indevida ou de causar prejuízo, fórmula que, [...] se confunde, não raro, com a mesma *apropriação*”<sup>55</sup>.

Com efeito, “A conduta agora sancionada penalmente já não corresponde a uma apropriação de bens patrimoniais alheios, não configurando, como tal, aquela danosidade social própria da figura do abuso de confiança como um dos crimes paradigmáticos contra a propriedade. Nem sequer se exige - como acontecia na versão originária do RJIFNA - uma intenção de apropriação. Para se consumir o crime, basta agora a mera violação do dever legal de entrega tempestiva das prestações deduzidas ou retidas.”<sup>56</sup>

Como se assinala nas alegações do Ministério Público:

“Assim, o comportamento do agente, que no caso é uma omissão pura, integrador do tipo de ilícito e do tipo de culpa, consiste em não entregar, dolosamente, à Segurança Social, no vencimento da obrigação tributária que sobre ele impende enquanto devedor contributivo substituto, o valor das contribuições devidas pelos trabalhadores e membros dos órgãos sociais à Segurança Social, que deduzira das remunerações destes.”

## V

### O princípio da adesão – o pedido de indemnização civil em processo penal

O pedido de indemnização civil fundado na prática de um crime é deduzido no processo penal respectivo, só o podendo ser em separado, perante o tribunal civil, nos casos previstos na lei.<sup>57</sup>

Refere MAIA GONÇALVES:

“A prática de uma infracção criminal é possível fundamento de duas pretensões dirigidas contra os seus agentes, uma *acção penal*, para julgamento, e, em caso de condenação, aplicação das reacções criminais adequadas, e uma *acção cível*, para ressarcimento dos danos patrimoniais e não patrimoniais a que a infracção tenha dado causa.

A unidade de causa impõe entre as duas acções uma estreita conexão. Mas é certo que se não confundem, e por isso mesmo se tem discutido se deverão ser objecto do mesmo processo, ou se deverão antes ser decididas em processos autónomos, e mesmo em jurisdições diferentes.

Assim, apareceram os sistemas *da identidade*, o da *absoluta independência* e o da *interdependência*, também designado por *sistema da adesão*.

a) O sistema da identidade só pode ter hoje um interesse histórico. Apelidando-o de sistema da *confusão total*, Figueiredo Dias, *Sobre a reparação de perdas e danos em processo penal*, estudo *in memoriam* do Prof. Beza dos Santos, *Bol. da Fac. de Dir. de Coimbra*, 1966, pág. 88 e separata, diz que corresponde a uma fase de evolução em que se confunde ainda o direito penal como o civil e a uma concepção do processo penal onde não está ainda presente o interesse da sociedade na punição do culpado, mas apenas o interesse da vítima em obter vingança e reparação, indicando um estágio primitivo das legislações.

b) O sistema da absoluta interdependência arranca das diferentes finalidades que as acções penal e cível se propõem realizar. É o sistema perfilhado pelas legislações inglesas, americanas e brasileiras. Vejam-se, entre nós, sobre este sistema, Cavaleiro de Ferreira, *Curso*, I págs 16-17; Castanheira Neves, *Sumários*, pág. 74 e

Figueiredo Dias, *loc. cit.* pág. 89 e *Direito Processual Penal*, I, 540 e segs.

c) O sistema da interdependência ou da adesão é perfilhado pela maioria das legislações e comporta um sem número de cambiantes que têm como denominador comum a possibilidade ou, obrigatoriedade de juntar a acção cível à penal, permitindo que o juiz penal decida também a acção cível.<sup>58</sup>

A indemnização de perdas e danos emergentes de crime **assumia-se, na tradição jurídica portuguesa, como uma consequência jurídica de carácter penal, dimensão de política criminal ligada à reacção criminal.**

É o que testemunhava o artº 75º § 3º do Código Penal de 1886.

O arbitramento officioso da indemnização era uma consequência jurídica do crime que não se identificava com a indemnização civil, quer nos fins, quer nos fundamentos, nem tinha que coincidir com o seu montante.

Na verdade, embora fosse legalmente possível o exercício da acção cível em conjunto com a acção penal, conforme artºs 29º a 34º do Código de Processo Penal de 1929, - referindo-se o artº 29º à indemnização por perdas e danos - já o artº 34º referindo-se à reparação por perdas e danos determinava que o juiz, no caso de condenação, arbitrará aos ofendidos uma quantia como reparação por perdas e danos, ainda que lhe não tenha sido requerida.

O quantitativo da indemnização era determinado **segundo o prudente arbítrio do julgador, que atenderia à gravidade da infracção, ao dano material e moral por ela causado, à situação económica e à condição social do ofendido e do infractor.** § 2º

No domínio do direito anterior ao Código Penal de 1982, a reparação por perdas e danos arbitrada em processo penal tinha natureza especificamente penal. Com efeito, na medida em que se postergava o princípio da necessidade do pedido e se considerava a indemnização como um efeito necessário da condenação penal, definiam-se critérios próprios da sua avaliação, distintos dos estabelecidos pela lei civil (arts. 34.º e 450.º, n. 5, do CPP de 1929) e não se previa a possibilidade de transacção ou de renúncia ao direito e, desistência do pedido.

Era esta a posição dominante da jurisprudência, bem como de vária doutrina da Escola de Coimbra – Figueiredo Dias, Castanheira Neves e Eduardo Correia,

Porém, a doutrina dominante considerava a indemnização arbitrada como de natureza civil, - Vaz Serra, Cavaleiro de Ferreira, Gomes da Silva e Pereira Coelho.<sup>59</sup>

Passando a ser determinada de acordo com os pressupostos e critérios, substantivos, da lei civil, por força da norma do art. 128.º do CP de 1982 (reproduzida posteriormente, no art. 129.º do CP/95), a reparação passou a considerar-se, como pura indemnização civil que, sem embargo de se lhe reconhecer uma certa função adjuvante, não se confunde com a pena.

No plano do direito adjectivo, o actual Código de Processo Penal (CPP), mantendo o sistema de adesão, veio **conferir àquela acção de indemnização pela prática de um crime, formalmente enxertada no processo penal, a estrutura material de uma autêntica acção cível, acolhendo, inequivocamente, os princípios da disponibilidade e da necessidade do pedido** (arts. 71º, 74.º a 77.º e 377, do CPP) e prescrevendo que a decisão final, ainda que absolutória, que conheça do pedido cível, constitui caso julgado nos **termos em que a lei atribui eficácia de caso julgado às sentenças civis** (art. 84.º do CPP).

Este efeito não penal da condenação ligada, porém, à prática de crime – a fonte ou causa de pedir era o crime mas a indemnização assentava nos pressupostos de natureza cível - continuou a afirmar-se no universo jurídico-criminal português, de forma que pelo *acórdão do Plenário das Secções Criminais do Supremo Tribunal de Justiça, de 16 de Outubro de 1997*, in *BMJ*, 470º, 33, mesmo quando por aplicação da amnistia se extingue a acção penal, e apesar de ainda não ter sido deduzida acusação, poderá o ofendido requerer o prosseguimento da acção penal, para apreciação do pedido cível, nos termos do artº 12º nº 2 da Lei nº 23/91 de 4 de Julho.

Também o artigo 7º nº 1 da Lei 15/94 de 11 de Maio, veio explicitar que a amnistia não extingue a responsabilidade civil emergente de factos amnistiados.<sup>60</sup>

A amnistia não extinguiu pois a responsabilidade civil emergente dos factos amnistiados, e sendo a amnistia aplicável em processo penal pendente, o lesado que ainda não tivesse sido notificado para deduzir pedido cível, tinha de ser notificado para, se quisesse, e no prazo de dez dias, deduzir o pedido cível oferecendo prova nos termos do processo declarativo sumário.

De igual modo, também nos casos de extinção do procedimento criminal por prescrição.

O acórdão de fixação de Jurisprudência n.º 3/2002 de 17.01.2002, Proc. 342/2001, D.R. 54 SÉRIE I-A, de 2002-03-05, veio dispor que: - “Extinto o procedimento criminal, por prescrição, depois de proferido o despacho a que se refere o artigo 311.º do Código de Processo Penal mas antes de realizado o julgamento, o processo em que tiver sido deduzido pedido de indemnização civil prossegue para conhecimento deste.”

Como resulta claramente do disposto dos arts. 128º e 129º do actual CP, versões respectivamente de 1982 e 1995, a indemnização de perdas e danos, ainda que emergente de crime, deixou de constituir pois, um efeito penal da condenação (como sucedia no CP/1886 -art. 76., § 3.) para passar a ser regulada pela lei civil, assumindo, pois, a natureza de uma obrigação civil em sentido técnico, nos termos do art. 397º, do Código Civil, com o seu regime específico.

Seria legalmente inadmissível no processo penal e ao tribunal criminal faleceria competência, em razão da matéria, para dele conhecer, caso o pedido cível não se fundasse em indemnização por danos ocasionados pelo crime ou não se fundamentasse na responsabilidade civil do agente pelos danos que, com a prática do crime causou, pois que a acção cível que adere ao processo penal é a que tem por objecto a «indemnização por perdas e danos emergentes do crime», e só essa (arts. 128º do CP/82 e 129.º do CP/95).<sup>61</sup>

Consequentemente, pelos danos causados por um facto que não é susceptível de integrar um tipo legal de crime e que viola, exclusivamente, um crédito ou uma obrigação em sentido técnico, não pode pedir-se a respectiva indemnização no processo penal.

O tribunal criminal, é incompetente, em razão da matéria, para conhecer da pura responsabilidade civil contratual.<sup>62</sup>

Na verdade, o artigo 129º do Código Penal (CP) (sob o epíteto de Responsabilidade civil emergente de crime), dispõe expressamente: “A indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil.”

Isto significa, por outro lado, que a atribuição da indemnização em processo penal é regulada quantitativamente nos seus pressupostos pela lei civil e não já por critérios da lei penal, como sucedia no velho Código de 1886

No Código Civil consagra-se basicamente a concepção clássica de que a responsabilidade civil tem a

função de reparar os danos causados e não fins sancionatórios.<sup>63</sup>

Dada a sua função essencialmente reparadora ou reintegrativa, o *instituto da responsabilidade civil* está sempre submetido aos *limites* da eliminação do dano, o que significa que, inexistindo este, inexistente obrigação de indemnizar (art. 483. do CC). Portanto, nunca pode haver condenação cível, em processo penal, quando se não provar a existência do dano invocado pelo autor do respectivo pedido.<sup>64</sup>

A dedução do pedido cível em processo penal é a regra e a dedução em separado a excepção (v. art.ºs 71.º, 72.º e 75 do C.P.P.), sem prejuízo de quando as questões suscitadas pelo pedido de indemnização inviabilizarem uma decisão **rigorosa ou forem susceptíveis de gerar incidentes que retardem intoleravelmente o processo penal, o tribunal pode, oficiosamente ou a requerimento, remeter as partes para os tribunais civis.** – n.º 3 do art.º 72.º

O princípio da adesão em processo penal é de tal forma abrangente, que, nos crimes de acusação particular, a lei **retira efeitos penais do comportamento assumido pelo lesado em matéria cível, quando afirma no n.º 2 do art.º 72.º que no caso de o procedimento depender de queixa ou de acusação particular, a dedução do pedido perante o tribunal civil pelas pessoas com direito de queixa ou de acusação vale como renúncia a esse direito.**

Embora o processo civil defina vários aspectos do regime da acção enxertada, como da definição da legitimidade das partes, é a acção penal que verdadeiramente suporta, orienta e conforma todo o rito processual, marcando definitivamente a cadência de intervenção dos demandantes civis na causa e os principais aspectos de forma a observar **no seu desenrolar, sem esquecer a diligência para que conflui todo o processo: a audiência de julgamento, como o indicam as circunstâncias: de ser a data da acusação o termo a quo da dedução do pedido cível - arts. 77.º, n. 1 e 75.º, da intervenção processual do lesado se restringir à sustentação e à prova do pedido de indemnização civil, competindo-lhe correspondentemente, os direitos que a lei confere aos assistentes - art. 74., n. 2; dos demandados e os intervenientes terem posição processual idêntica à do arguido quanto à sustentação e à prova das questões civis julgadas no processo - art. 74. n. 3; da falta de contestação não ter efeito cominatório - art. 78.º, n. 3; do tribunal poder, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, remeter as partes para os tribunais civis quando as questões suscitadas pelo pedido de indemnização civil inviabilizarem uma decisão rigorosa ou forem susceptíveis de gerar incidentes que retardem intoleravelmente o processo penal – art. 82.º, n. 3; do art. 401.º, n. 1, c), conferir às partes civis legitimidade para recorrer “da parte das decisões contra cada um proferidas”; do art. 402., n. 2, b), estatuir que, em geral, o responsável civil, ainda que não seja recorrente, beneficia do recurso do arguido, sendo certo que a inversa também é verdadeira, como resulta da alínea seguinte – c) do mesmo artigo; do art. 403.º n.º 2, a), estabelecer, em matéria de limitação do recurso, a possibilidade de recurso autónomo da decisão penal relativamente à civil.**<sup>65</sup>

Sem prejuízo de que o art.º 72.º n.º 1 do Código de Processo Penal, confere ao ofendido a faculdade de deduzir em separado o pedido de indemnização civil, perante o tribunal civil, quando ocorram determinadas situações processuais, indicadas nas suas alíneas, ou seja, quando:

a) O processo penal não tiver conduzido à acusação dentro de oito meses a contar da notícia do crime, ou estiver sem andamento durante esse lapso de tempo;

b) O processo penal tiver sido arquivado ou suspenso provisoriamente, ou o procedimento se tiver extinguido antes do julgamento;

c) O procedimento depender de queixa ou de acusação particular;

d) Não houver ainda danos ao tempo da acusação, estes não forem conhecidos ou não forem conhecidos em toda a sua extensão;

e) A sentença penal não se tiver pronunciado sobre o pedido de indemnização civil, nos termos do artigo 82.º n.º 3:

f) For deduzido contra o arguido e outras pessoas com responsabilidade meramente civil, ou somente contra estas haja sido provocada, nessa acção, a intervenção principal do arguido;

g) O valor do pedido permitir a intervenção civil do tribunal colectivo, devendo o processo penal correr perante o tribunal singular;

h) O processo penal correr sob a forma sumária ou sumaríssima;

i) O lesado não tiver sido informado da possibilidade de deduzir o pedido civil no processo penal ou notificado para o fazer, nos termos dos artigos 75.º n.º 1, e 77.º, n.º 2.

São situações de concordância prática entre a normalidade do procedimento (incluindo-se a celeridade processual) e, por vezes, a inevitável morosidade processual, ou existência de situações excepcionais, que possibilitam a dedução do pedido de indemnização civil em separado.

A própria teleologia do citado art.º 75.º do C.P.P. ao impor o dever de informação ao lesado, pela autoridade judiciária pretende acautelar desde logo o exercício do direito do lesado na dedução do referido pedido de indemnização civil em processo penal.

O art.º 75.º do C.P.P. na redacção anterior à referida lei 59/98, **impunha o dever de informação, estabelecendo que no primeiro acto em que intervier no processo penal pessoa que se saiba ter legitimidade para deduzir pedido de indemnização civil, deve ela ser informada pela autoridade judiciária da possibilidade de o fazer valer no processo penal e das formalidades a observar, explicitando agora a actual redacção do preceito que logo que, no decurso do inquérito, se tomar conhecimento da existência de eventuais lesados, devem estes ser informados, pela autoridade judiciária ou pelos órgãos de polícia criminal, da possibilidade de deduzirem pedido de indemnização civil em processo penal e das formalidades a observar, acrescentando por sua vez o n.º 2 do preceito que quem tiver legitimidade para deduzir pedido de indemnização civil deve manifestar no processo, até ao encerramento do inquérito, o propósito de o fazer.**<sup>66</sup>

O acórdão de fixação de jurisprudência n.º 1/2002 de 12 de Março de 2002, decidiu que não pode recorrer-se da decisão da Relação sobre pedido de indemnização civil, se for irrecorrível a parte criminal<sup>67</sup>

Porém, esta jurisprudência veio a ser contrariada pela Lei n.º 48/2007, de 29 de Agosto, que aditou ao art.º 400.º do CPP, o actual n.º 3 do seguinte teor:

“Mesmo que não seja admissível recurso quanto à matéria penal, pode ser interposto recurso da parte da sentença relativa à indemnização civil.

Porém, o recurso da parte da sentença relativas a indemnização civil só é admissível desde que o valor do pedido seja superior à alçada do tribunal recorrido e a

decisão impugnada seja desfavorável para o recorrente em valor superior a metade dessa alçada.”<sup>68</sup>

O artigo 377º n.º 1 do Código de Processo Penal, determina que a sentença, ainda que absolutória, condena o arguido em indemnização civil sempre que o pedido respectivo vier a revelar-se fundado, sem prejuízo do disposto no artigo 82º n.º 3.

**Não havia porém unanimidade quanto ao campo de aplicação deste artigo.**

Escrevia Maia Gonçalves: “Este artigo exige que haja sentença, portanto decisão que conheça, a final, do objecto (cfr. artº 97º, 1, al. a)). É, portanto, necessário que tenha havido julgamento: se o processo não chegou a julgamento, por extinção da responsabilidade criminal em momento anterior, não pode condenar-se na indemnização aqui prevista” e, aduzia ainda que: “Este artigo tem campo de aplicação privilegiado nos casos em que há responsabilidade civil objectiva mas a responsabilidade penal inexistente por falta de culpa (v.g. acidente de viação, com morte, que se provou, em julgamento, ter sido causado por caso fortuito inerente ao funcionamento do veículo) mas abrange outros casos, como o de sentença absolutória por amnistia da infracção”<sup>69</sup>.

Mas, já em 1996, o Supremo Tribunal de Justiça, dava uma interpretação restritiva à norma, no sentido de que o n.º 1 do artº 377º do CPP só pode funcionar quando esteja em causa uma situação de responsabilidade civil extra-contratual, mas já não quando se configura um caso de responsabilidade civil contratual.<sup>70</sup>

E, o denominado *Assento n.º 7/99 de 17 de Junho de 1999*, veio a fixar, nos termos do artigo 445º do Código de Processo Penal, a seguinte jurisprudência: “Se em processo penal for deduzido pedido cível, tendo o mesmo por fundamento um facto ilícito criminal, verificando-se o caso previsto no artº 377º n.º 1 do Código de Processo Penal, ou seja, a absolvição do arguido, este só poderá ser condenado em indemnização civil se o pedido se fundar em responsabilidade extra-contratual ou aquiliana, com exclusão da responsabilidade civil contratual.”<sup>71</sup>

Escreveu-se a dado passo no referido Aresto, gerado pela oposição de julgados na Relação de Coimbra sobre a mesma questão: “É que, aceitando-se, muito embora, que o nosso direito positivo impõe um regime de adesão obrigatória, tal diz respeito ao pedido de indemnização por perdas e danos resultantes de um facto punível, ou seja, de um ilícito criminal.

Por outro lado, e recorrendo ao ensinamento de Eduardo Correia (Processo Criminal, pp. 212 e segs.) o acórdão vai encontrar a explicação da dependência da acção civil perante a acção penal. No fundo, de ambas provirem da mesma causa material.

Outra ideia muito importante que aceitamos e que está bem patente no acórdão recorrido é que o regime de adesão não implica uma acção cível qualquer, mas tão-somente um pedido de indemnização civil para ressarcimento de danos causados por uma conduta considerada como crime”

E, mais adiante: “o n.º 1 do artº 377º do Código de Processo Penal, quando manda condenar a indemnização civil, tem como pressuposto que esta indemnização resulte de um facto ilícito criminal e, no fundo, tendo como base o já citado artigo 483º do Código Civil. Daí a alusão a que o pedido seja fundado: não é qualquer pedido, mas sim o fundado na responsabilidade aquiliana”.

Só o pedido de indemnização civil «fundado na prática de um crime» pode ser «deduzido no processo penal respectivo» (art. 71.º, do CPP), mas a sentença, ainda que **haja absolvição criminal do arguido condena este em indemnização civil** «sempre que o pedido respectivo vier a revelar-se fundado».

Como se disse, em conclusão, no mesmo Aresto:

“1.ª No nosso direito positivo, a questão da indemnização a fixar pela prática de um crime consiste no sistema da adesão obrigatória da acção civil à acção penal, com algumas excepções expressas na lei (artigos 71.º e 72.º do Código Penal);

2.ª Em face do artigo 377.º, n.º 1, do Código de Processo Penal, verifica-se a autonomia entre a responsabilidade civil e a responsabilidade criminal, mas isso não impede que, mesmo no caso de absolvição da responsabilidade criminal, o Tribunal conheça da responsabilidade civil, mas que tem necessariamente a mesma causa de pedir, ou seja, os mesmos factos que são também pressuposto da responsabilidade criminal;

3.ª Não pode concluir-se do artigo 129.º do Código Penal que a reparação civil arbitrada em processo penal é um efeito da condenação, mas sim que este normativo apenas remete para o artigo 483.º do Código Civil;

4.ª Esta responsabilidade civil, que poderá exclusivamente ser apreciada em processo penal (se o pedido for aí deduzido), refere-se tão-somente àquela que emerge da violação do direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios, com dolo ou mera culpa e da qual resultem danos, ficando, portanto, excluída a responsabilidade contratual (artigo 483.º do Código Civil).”

Assim, se o pedido tem de se fundar «na prática de um crime», mas a absolvição (do crime) não obsta à condenação do arguido no pedido - se «fundado» - de indemnização, o fundamento da condenação não será obviamente a «prática de um crime», mas, segundo o *assento 7/99 de 17 JUN* (D.R. I-A 3AGO99), a «responsabilidade extra-contratual ou aquiliana», ainda que (eventualmente) não criminosa.<sup>72</sup>

O pedido de indemnização civil é deduzido pelo lesado, entendendo-se como tal a pessoa que sofreu danos ocasionados pelo crime, ainda que se não tenha constituído assistente, devendo manifestar no processo, até ao encerramento do inquérito o propósito de deduzir o pedido de indemnização civil- artº 74º n.º 1 e 75º n.º 3 do CPP.

A causa de pedir no pedido de indemnização deduzido por força do art. 71 do CPP, é a prática de um crime.

Assim, só os lesados directa ou indirectamente com a sua prática podem ser demandantes, e os acusados ou terceiros que sejam responsáveis civilmente pela reparação dos respectivos danos, demandados.<sup>73</sup>

“Lesado” é toda a pessoa (singular ou colectiva) que, de acordo com o direito civil, tenha sofrido, por efeito do crime, prejuízos no seu património material ou moral.

Quando o legislador utiliza a expressão “danos ocasionados pelo crime”, pressupõe que entre o delito e os prejuízos indemnizáveis, exista um nexo de causalidade.

A responsabilidade civil do arguido, a apreciar em processo penal, se não é sempre consequência de uma condenação por infracção penal, tem no entanto por suporte a imputação de um crime, com verificação dos seus elementos constitutivos e de uma subsunção à *fattispecie* legal.<sup>74</sup>

Como se assinalou no Acórdão n.º 3/2002, de 17 de Janeiro de 2002:<sup>75</sup>

“Não obstante a lei e a doutrina apontarem para que a ilicitude civil mesmo quando conexas com a ilicitude criminal não perde a sua natureza fundamentalmente privada, o paralelismo não pode ir ao ponto de esquecer a intensidade da violação e o consequente dano que normalmente anda associado à ilicitude penal, a exigir uma reacção que a tenha em conta, ao menos em termos de tempo, na reposição que vem da indemnização.

O jurisconsulto do século XVI, Julius Clarus (27) já dizia: «Maior enim et dignior est causa criminalis, quam civilis, et ubi una causa est maior altera, non possunt duae actiones simul cumular».

Acentuam-se hoje as virtualidades da autonomia do processo penal, com mais poderes de investigação e por isso com crescentes possibilidades de atingir a verdade material.

Sendo mais simples que o comum processo civil, contém uma ideia de preferência, dando, por essa mesma razão, «uma especial protecção do lesado ofendido» (28).

E «sem essa simplificação não há economia, não há benefício para o ofendido, não há incentivo para o uso da adesão penal».

Isto não impede que o princípio dispositivo, pelo menos em parte, tenha lugar no processo de adesão, pois que, «ao lesado é que cabe dizer, e sempre, se há ou não há processo de adesão».

Salienta Figueiredo Dias (29) que a despeito de a adesão ser em princípio obrigatória (agora com mais excepções no novo Código de Processo Penal) e ainda que as partes devam ser «consideradas sujeitos do processo penal num sentido eminentemente formal, já de um ponto de vista material são sujeitos da acção civil que adere ao processo penal e que como acção civil permanece até ao fim».

No direito italiano (30), onde o princípio da adesão consagrado no Código de Processo Penal de 1988 e menos incisivo do que entre nós, reconhece-se que os poderes atribuídos à pessoa ofendida, de «adesão» à actividade do Ministério Público ou de «controlo» da mesma, «uma espécie de contributo para o exercício ou prosseguimento da acção penal», constituem pressuposto da escolha da sede onde quer fazer valer a pretensão civil (31).

O Tribunal Constitucional (32), pronunciando-se sobre o disposto no artigo 400.º, n.º 2, do Código de Processo Penal, em termos de avaliar a constitucionalidade ou não do regime do processo penal comparado com o do processo civil, ao suscitar-se a disparidade de recursos relativamente ao pedido cível formulado num e noutro caso, afirmou a justificação da desigualdade, e salientou: «é a existência de uma profunda conexão entre os dois ilícitos resultantes da unidade do facto gerador, tanto da responsabilidade civil como da criminal, que justifica a apreciação no mesmo processo da questão criminal e da questão civil. Assim, o julgamento em processo penal do pedido de indemnização civil tem de implicar que se apliquem a este pedido as regras do processo penal quanto ao recurso, para que o sistema seja dotado de coerência e de racionalidade da questão criminal e da questão civil».<sup>76</sup>

## VI

### Quid inde

Na dimensão normativa do exclusivismo da jurisdição administrativa-fiscal, entronca a tese explicitada pelo

acórdão fundamento, que se sintoniza na obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais a favor da Segurança Social e, em conclusão, considera:

“1) A obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais a favor da Segurança Social emerge de relação jurídica administrativa-tributária especial e rege-se pela legislação de direito público;

2) O princípio da adesão ao processo penal e o atinente regime constante dos artigos 71.º e segs, do CPP, apenas admite a formulação e conhecimento de pedido de indemnização de natureza civil conexas com o facto crime, portanto indemnização cuja obrigação se situa no âmbito das relações jurídicas privadas.

3) Consequentemente, o pedido de indemnização civil formulado pela Segurança Social extravasa esse princípio da adesão e o atinente regime, pelo que se verifica uma excepção dilatória inominada, que determina o arquivamento do pedido erradamente dito cível, o que obsta ao seu conhecimento.

Assim se resolve a questão, respeitando os diversos factores de interpretação da norma (art.º 129.º/CP). A solução defendida tem, além do mais, a capacidade de resolver as múltiplas questões que se vêm colocando na decorrência do entendimento de que o pedido de indemnização civil relativo ao pagamento das prestações tributárias e juros (ou melhor, de valor equivalente) é dedutível em sede de enxerto no processo penal (ou autonomamente, o que é indiferente).

Retomando ao caso concreto, resulta evidente que o pedido de indemnização civil deduzido se reporta ao pagamento das contribuições devidas e juros, estes a calcular nos termos do art.º 16.º do DL 411/91, de 17/10.

As referidas prestações e juros emergem da relação tributária que se estabeleceu entre a Segurança Social e a arguida sociedade, não tendo que ver com qualquer pretensão indemnizatória de índole jurídico-privada.

Essa relação está sujeita ao princípio da legalidade tributária, pelo que o incumprimento das obrigações que lhe subjazem se subordina, quer nos seus pressupostos, quer nas suas consequências, às normas de direito administrativo-tributário pré-existentes à data da prática do facto danoso (que não coincide com o momento da consumação do crime de abuso de confiança).

Apenas à jurisdição administrativa-tributária cabe a apreciação da conduta danosa e a fixação dos seus efeitos. Não é pois admissível o pedido de indemnização formulado, no âmbito do processo de adesão, por não ser o meio próprio para o efeito, pelo que se impõe a revogação da sentença recorrida quanto à condenação no pedido de indemnização civil, o que determina que não se conheça do pedido indemnizatório deduzido.”

Porém, com o devido respeito, o *thema decidendum* configura-se como um falso ou aparente problema, e a argumentação do acórdão-fundamento não se revela subsistente.

Pois que:

A jurisdição administrativa –fiscal, tem de facto a sua autonomia, específica, perante a jurisdição comum, que é a jurisdição regra, genérica.

Mas o complexo normativo - e sua exequibilidade - da jurisdição administrativa fiscal, não afasta nem colide com o modo de funcionamento da jurisdição comum.

Cada jurisdição tem as suas regras próprias, e assume determinada competência.

Nenhuma delas se impõe à outra, nem se anulam no modo do seu exercício.

O cerne da questão não está na natureza da relação jurídica, nem na determinação da jurisdição competente, mas na disponibilidade metodológica de consecução de fins conferida por cada jurisdição.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou em diversos acórdãos, entre os quais o Ac. 522/2008, de 29 de Outubro de 2008, acerca do artigo 212.º, n.º 3, da Constituição “(que, antes da revisão constitucional de 1997, correspondia ao artigo 214.º, n.º 3, este introduzido na revisão 1989), segundo o qual compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os *litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*.”

Como se referiu nesse Acórdão:

“Este preceito *constitucionalizou uma jurisdição administrativa autónoma*, tornando os tribunais administrativos e fiscais os tribunais *comuns* para o julgamento de litígios emergentes de relações jurídicas administrativas e fiscais.

O Tribunal Constitucional já foi várias vezes chamado a **pronunciar-se sobre o alcance desta reserva constitucional de jurisdição administrativa**, tendo reiteradamente sustentado o entendimento, assim resumido no Acórdão n.º 211/07:

«(...) a introdução, pela revisão constitucional de 1989, no então artigo 214.º, n.º 3, da Constituição, da definição do âmbito material da jurisdição administrativa, não visou estabelecer uma reserva absoluta, quer no sentido de exclusiva, quer no sentido de excludente, de atribuição a tal jurisdição da competência para o julgamento dos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. O preceito constitucional não impôs que todos estes litígios fossem conhecidos pela jurisdição administrativa (com total exclusão da possibilidade de atribuição de alguns deles à jurisdição “comum”), nem impôs que esta jurisdição apenas pudesse conhecer desses litígios (com absoluta proibição de pontual confiança à jurisdição administrativa do conhecimento de litígios emergentes de relações não administrativas), sendo constitucionalmente admissíveis desvios num sentido ou noutro, desde que materialmente fundados e insusceptíveis de descaracterizar o núcleo essencial de cada uma das jurisdições.»

Também a doutrina perfilha este entendimento – cfr., entre outros, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra, 676-677; VIEIRA DA ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 8ª ed., Coimbra, 2006, 112-114.

Dentro desta linha, a jurisprudência constitucional pronunciou-se no sentido da não inconstitucionalidade de normas que atribuem competência aos tribunais judiciais para decidirem, nomeadamente, as seguintes questões:

i) Fixação do valor global da indemnização na expropriação litigiosa (Acórdão 746/96);

ii) Recursos das deliberações do plenário do Conselho Superior da Magistratura (Acórdãos n.ºs 347/97 e 421/2000);

iii) Acções referidas no artigo 45.º, n.ºs 1 e 2, da Lei de Bases do Ambiente (Acórdão n.º 458/99);

iv) Recursos dos despachos que concedam ou recusem patentes, depósitos ou registos (Acórdão n.º 550/2000);

v) Impugnação dos actos dos conservadores do registo predial (Acórdão n.º 284/2003);

vi) Litígios em que figure como parte a REFER – Rede Ferroviária Nacional, E.P., mesmo no caso das acções em que estejam em causa relações jurídico-administrativas (Acórdão n.º 211/07);

Como se explanou no Ac. 347/97, de 29 de Abril de 1997, do Tribunal Constitucional:

“10. A autonomização organizacional do exercício da jurisdição administrativa liga-se, hoje, fundamentalmente, à necessidade de preparação especializada do juiz apto a dirimir os litígios jurídico-administrativos. Tal necessidade está associada à autonomia dogmática e à complexidade técnica do Direito Administrativo, ao seu rápido desenvolvimento, à importância da definição jurisprudencial dos princípios gerais e à vantagem genérica da submissão dos casos a juízes com sensibilidade para os limites do controlo dos actos praticados no exercício da liberdade de decisão administrativa (cf., neste sentido, Sérvulo Correia, **Contencioso Administrativo**, 1990, p. 130 e ss.).

Pode dizer-se, deste modo, que os tribunais administrativos são os tribunais comuns em matéria administrativa (neste sentido, cf. Vieira de Andrade, **Direito Administrativo e Fiscal**, 1995, p. 12, e também, ainda que com reservas, Gomes Canotilho e Vital Moreira, **Constituição da República Portuguesa Anotada**, 3ª ed., 1993, p. 814). Contudo, tal asserção não impede a admissão de tribunais fora da estrutura jurisdicional administrativa com competência para dirimir litígios jurídico-administrativos. Neste sentido, escreve Vieira de Andrade:“(...)”

Assim, o preceito - artigo 214º, nº 3, da Constituição - contém a mera definição da área própria (do âmbito-regra) da “nova” ordem judicial administrativa e fiscal no contexto da organização dos tribunais, sem com isso pretender necessariamente estabelecer uma reserva material absoluta.

Dessa definição do âmbito-regra (que corresponde à justiça administrativa em sentido material) deriva para o legislador ordinário tão somente a obrigação de respeitar o *núcleo essencial* da organização material das jurisdições - por exemplo, seria inconstitucional a opção do legislador ordinário pelo sistema italiano, remetendo para os tribunais judiciais o julgamento de todas as questões relativas a direitos subjectivos dos particulares.

Mas só isso: não fica proibida a atribuição pontual a outros tribunais do julgamento (por outros processos) de **questões substancialmente administrativas**, sendo certo que essas “remissões” orgânico-processuais (muitas delas tradicionais) podem ter justificações diversas, devendo por isso, incluir-se na margem de escolha política e, portanto, de liberdade constitutiva própria do poder legislativo (...) - ob.cit., p. 11.”

Por sua vez, escreve-se no acórdão do Tribunal Constitucional nº 211/2007, de 21 de Março:

“Como diz VIEIRA DE ANDRADE (*A Justiça Administrativa - Lições*), 8.ª edição, pág. 113) essa definição constitucional do “âmbito-regra que corresponde à justiça administrativa em sentido material, deve ser

entendida como uma *garantia institucional, da qual deriva para o legislador ordinário tão-somente a obrigação de respeitar o núcleo essencial da organização material das jurisdições*”. O preceito constitucional proíbe a descaracterização ou desfiguração da jurisdição administrativa, enquanto jurisdição própria ou principal nesta matéria. Mas não fica proibida a atribuição pontual do julgamento de questões substancialmente administrativas aos tribunais judiciais, admitindo-se a razoabilidade dessas “remissões”, que podem ter justificações diversas e muitas delas tradicionais na nossa organização judiciária – por exemplo, a apreciação das decisões das autoridades administrativas em matéria de contra-ordenações, os litígios relativos à indemnização por expropriação, o contencioso de actos de registo e notariais –, e designadamente naquelas situações de fronteira em que há dúvidas de qualificação ou zonas de intersecção entre as matérias administrativas e as restantes.

Em termos práticos, significa isto que, perante norma legal a definir concretamente qual a jurisdição competente, há que indagar qual a natureza da relação jurídica de que emerge o litígio e, se se concluir que possui natureza administrativa, se impõe averiguar se a solução **descaracteriza a jurisdição administrativa, enquanto jurisdição própria ou principal nesta matéria.**”

No âmbito temático que nos ocupa, não é a adequação do meio ao fim visado, nem, como se disse, a natureza da relação jurídica que são pressupostos do pedido de indemnização civil.

Objecto do pedido de indemnização civil não é a obrigação de pagamento das contribuições e acréscimos legais a favor da Segurança Social, que emerge de relação jurídica administrativa-tributária especial e rege-se pela legislação de direito público, mas sim a indemnização pelo valor do **dano, que imediatamente corresponde ao montante em dívida pelo incumprimento dessas contribuições.**

Não é a natureza das dívidas ou dos valores pecuniários em dívida, que define o princípio da adesão ao processo penal, mas sim o **dano**, embora não qualquer dano, mas, o dano emergente de crime.

O artigo 129º do Código Penal ao referir que «a indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil» significa de forma clara que permite a indemnização por perdas e danos, quando esta indemnização seja emergente de crime, sendo essa indemnização regulada pela lei civil,

Não é a natureza da prestação que constitui o **dano**.

O **dano** tem origem no prejuízo, *in casu*, causado pelo incumprimento da prestação em falta, e identificado no seu valor ou montante, e que por esse incumprimento constitui crime.

Concorda-se com o Ministério Público em suas doutes alegações quando explicita:

“2

O devedor substituto tem a obrigação tributária de deduzir, à remuneração do trabalhador, o montante da contribuição por este devida à Segurança Social, e de proceder à sua entrega a esta.

A obrigação tributária de entrega nasce logo que a entidade patronal deduz, na remuneração do trabalhador, a contribuição, e vence-se no 15º dia do mês seguinte àquele a que disser respeito a remuneração, incorrendo o devedor substituto, que não fez a entrega, em mora 1 [1

Cf. o artigo 10.º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 199/99, de 08/06, **vigente à data da prática dos factos, posteriormente revogado pela Lei n.º 110/2009, de 16/10.]**

A partir de momento em que a obrigação de entrega se vence e não é cumprida, verifica-se o prejuízo decorrente desse incumprimento, traduzido em não entrada do valor da respectiva contribuição, nos cofres da Segurança Social, na data em que deveria ter ocorrido.

3.

Na sequência do que já deixámos referido sobre o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, conclui-se que a consumação deste ilícito penal ocorre com a não entrega, dolosa, à Administração Tributária, das prestações a esta devidas, isto é, logo que se mostre violada a obrigação do devedor tributário substituto, ou seja, logo que termine o prazo para cumprimento do respectivo dever tributário de entrega 2 [2 Cf. o artigo 5.º, n.º 2, do RGIT], pois que a condição objectiva de punibilidade prevista no artigo 105.º, n.º 4, 3 [3 Na versão originária da Lei n.º 15/2001, de 05/06], do RGIT, aplicável ao crime de mera inactividade previsto no artigo 107.º, n.º 1, por força do seu n.º 2, não pertence nem ao tipo de ilícito, nem ao de culpa 4. [4 Cf. o acórdão de fixação de jurisprudência n.º 6/2008, do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 4080/07-3.a secção, publicado no DR Série I, n.º 94, de 15/04/2008.]”

4.

Verifica-se, assim, que:

a) a mesma conduta omissiva - não entrega, pelo devedor tributário substituto à Segurança Social, da contribuição deduzida - é valorada, simultaneamente, em sede tributária e em sede penal.

b) a violação da obrigação tributária de entrega não é anterior ao comportamento criminoso, pois que este consiste precisamente nessa violação.

A responsabilidade tributária e a responsabilidade penal não têm, pois, causas diversas.

Radicam-se, sim, em normas distintas, de natureza tributária e de natureza penal, mas, repetimos, **a conduta omissiva é a mesma.**

5,

A incriminação da omissão tributária devida surge fundamentalmente como uma forma de constranger o devedor tributário substituto ao cumprimento, ainda que tardio, dessa obrigação 5, [5 Em conformidade com o objectivo principal dos crimes fiscais: recebimento completo de impostos e de contribuições.

Quanto à especificidade do bem jurídico no ilícito penal tributário, cf. o acórdão de fixação de jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 139/09.7IDPRT.P1-A.SI, que desenvolvidamente sobre ele se pronunciou.]

Intenção esta também revelada:

- na condição de punibilidade estabelecida no artigo 105.º, n.º 4, do RGIT (na sua versão original);

- na suspensão da execução da pena de prisão aplicada, prevista no artigo 14.º, n.º 1, do mesmo diploma legal, condicionada ao pagamento da «prestação tributária e acréscimos legais».

A natureza tributária do crime, por referência à natureza tributária da prestação, cuja omissão de entrega o constitui, não inibe que o valor do(s) dano(s) emergente(s), imedia-



tamente integrados pelo valor da prestação tributária em falta, e respectivo acréscimos legais, não possa ser deduzido em acção penal tendo por objecto crime tributário, sob pena de inutilização de toda a teleologia e dogmática do princípio da adesão em processo penal.

Se o incumprimento da prestação causador do dano é de natureza tributária, e fundamento de crime, o ressarcimento do dano, pode ser feito em processo de execução fiscal, mas havendo processo penal, o pedido de indemnização civil emergente de crime deve ser deduzido em processo penal, tendo este a primazia, pois se o dano resulta do incumprimento e se o incumprimento constitui crime, o dano é-lhe conexo, ainda emergente de crime.<sup>77</sup>

Aliás, a própria jurisdição fiscal admite essa realidade:

A conjugação do disposto no artigo 3º do RGIT e no artigo 8º do CP confere e confirma a mesma consonância de aplicação (salvo disposição em contrário), das regras do direito penal comum – constantes da parte geral do Código Penal, onde se integra o artigo 129º - aos crimes tributários.<sup>78</sup>

A unidade e harmonia do ordenamento jurídico-penal está ainda em não contemplar quer no CP, quer no RGIT, ou em leis penais, norma ou normas impeditivas da aplicação aos crimes tributários da dogmática do artigo 129º do Código Penal.

O que legitima a conclusão, como bem observa Germano Marques da Silva, que, “pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil”.<sup>79</sup>

Com efeito, como supra se referiu, conforme Código de Procedimento e Processo Tributário: - Considera-se, para efeito do Código, órgão da execução fiscal o serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.

E, sobre a competência dos tribunais tributários:

**1 -Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal.**

2-O disposto no presente artigo não se aplica quando a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas no número anterior.

Nos tribunais comuns e nos tributários, as instituições do sistema de solidariedade e segurança social são representadas por mandatário judicial, nomeado pela delegação competente do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

O Acórdão deste Supremo n.º 2/2005, de 16.02.2005,<sup>80</sup> fixou jurisprudência no sentido de que: «Em processo por crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto e punido no artigo 107.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social tem legitimidade para se constituir assistente.»

Como aliás referiu este Acórdão, a dado passo: “diversamente do que acontece em regra com os impostos, que constituem receitas do Estado, não afectas a fins específi-

cos, as contribuições para a segurança social destinam-se aos fins específicos da mesma, de que beneficiam apenas alguns cidadãos.

**Algumas das prestações sociais constituem, aliás, a contrapartida das quotizações dos trabalhadores.**

**Em conclusão: é de considerar que as contribuições devidas à segurança social constituem créditos de que é titular o IGFSS, sem embargo de se considerar a existência de um interesse público na recolha de receitas para o sistema de segurança social.**

[...]

No caso das contribuições para a segurança social é inquestionável a existência de um interesse público na sua recolha, quer por imperativo constitucional para assegurar o direito à segurança social (artigo 63.º da Constituição) quer porque o Estado se vê obrigado a transferir fundos para a segurança social quando são insuficientes as receitas próprias desta.

Tratando-se de um crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto e punido no artigo 107.º do RGIT, envolvendo a privação do IGFSS de receitas próprias para prossecução dos seus fins específicos, parece evidente que com a incriminação se quis proteger de modo particular o interesse que a cobrança dessas receitas representa para o referido Instituto, surgindo o interesse do Estado num outro plano - o de garante do direito constitucional à segurança social.”

A privação das contribuições, cuja entrega foi omitida, representa sempre um prejuízo, por diminuição de receita para a Segurança Social.

A dedução do pedido de indemnização civil em processo penal, não depende do ‘aval’ de outros ordenamentos jurídicos; estes não determinam, quer a legitimidade, quer a viabilidade daquele.

Por isso, não há que fazer cotejo, ou comparação de ordenamentos jurídicos, nomeadamente do processo penal com outros ramos do direito, nomeadamente com processo tributário, de execução fiscal, para aquilatar da legalidade do pedido de indemnização civil em processo penal.

O facto de existir a possibilidade legal de a administração fiscal ou a Segurança Social dispor de duas vias de cobrança, uma com base no título executivo por si emitido e outra com base no título executivo civil, não significa que possa haver um duplo recebimento, que constituiria então enriquecimento sem causa, uma vez que o decidido numa poderá constituir oposição à execução na outra, requerendo-se a extinção da dívida pelo pagamento, não beliscando a harmonia com a unidade do sistema jurídico.<sup>81</sup>

Aliás, como refere GERMANO MARQUES DA SILVA “A indemnização corresponde sempre ao pagamento do imposto evadido e conseqüentemente pago o imposto não é mais devida a indemnização ou paga a indemnização não é mais devido o imposto. Tenha-se em conta que o credor da obrigação é o mesmo e que a responsabilidade civil se destina a satisfazer o interesse do credor da prestação tributária que foi frustrado pela prática do facto ilícito criminal.”<sup>82</sup>

A competência material exclusiva da jurisdição criminal para o julgamento de processos penais, além de convocar o princípio da adesão, afirma o princípio da suficiência penal, nos termos do artº 7º do CPP.

O princípio da suficiência do processo penal consagra a autonomia da jurisdição penal para conhecer de todas as questões, mesmo que não penais que possam influir

na apreciação da causa penal, uma vez que «O processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa.»<sup>83</sup>

Mesmo quando, para se conhecer da existência de um crime, for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal, pode o tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente.

A suspensão pode ser requerida, após a acusação ou o requerimento para abertura da instrução, pelo Ministério Público, pelo assistente ou pelo arguido, ou ser ordenada oficiosamente pelo tribunal. A suspensão não pode, porém, prejudicar a realização de diligências urgentes de prova.

O tribunal marca o prazo da suspensão, que pode ser prorrogado até um ano se a demora na decisão não for imputável ao assistente ou ao arguido.<sup>84</sup>

Conforme n.º 4 do art.º 7.º do CPP: [...] O Ministério Público pode sempre intervir no processo não penal para promover o seu rápido andamento e informar o tribunal penal. Esgotado o prazo sem que a questão prejudicial tenha sido resolvida, ou se a acção não tiver sido proposta no prazo máximo de um mês, a questão é decidida no processo penal.

Situação esta que em nada colide, outrossim é corroborada com o regime do processo penal tributário.

O princípio da suficiência do processo penal não significa qualquer usurpação de jurisdição administrativa-tributária pelos tribunais comuns.

Com efeito,

O Regime Geral das Infracções Tributárias aplica-se às infracções das normas reguladoras, entre outras, das prestações tributárias; e das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial.<sup>85</sup>

O incumprimento da obrigação contributiva pode constituir infracção criminal conforme art.º 2.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT),<sup>86</sup>

A parte III do RGIT consagra no capítulo III os crimes fiscais e no capítulo IV, os crimes contra a Segurança Social: - Artigo 106.º Fraude contra a segurança social; Artigo 107.º Abuso de confiança contra a segurança social.

Como supra se referiu, são aplicáveis subsidiariamente: quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar; quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar.<sup>87</sup>

O capítulo I da Parte II do RGIT refere-se ao processo penal tributário:

A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os actos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia, e é sempre transmitida ao órgão da administração tributária com competência delegada para o inquérito.

A denúncia contém, na medida do possível, a indicação dos elementos referidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 243.º do Código de Processo Penal.<sup>88</sup>

Adquirida a notícia de um crime tributário procede-se a inquérito, sob a direcção do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal.<sup>89</sup>

Sem prejuízo de a todo o tempo o processo poder ser avocado pelo Ministério Público, a competência para os actos de inquérito a que se refere o n.º 2 do artigo 40.º presume-se delegada, sendo relativamente aos crimes contra a segurança social, nos presidentes das pessoas colectivas de direito público a quem estejam cometidas as atribuições nas áreas dos contribuintes e dos beneficiários.<sup>90</sup>

No caso de ser intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, não será encerrado o inquérito enquanto não for praticado acto definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária; não sendo concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.<sup>91</sup>

Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças.<sup>92</sup>

A administração tributária ou da segurança social assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário, que tem sempre a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação.<sup>93</sup>

Somente a sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram.<sup>94</sup>

Concluídas as investigações relativas ao inquérito, o órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal competente emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito, sendo certo, porém, que não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.<sup>95</sup>

Recebido o auto de inquérito e respectivo parecer, o Ministério Público procede nos termos dos artigos 277.º a 283.º do Código de Processo Penal, tendo em conta o disposto no artigo seguinte.<sup>96</sup>

Por outro lado, não interessa discutir se há excepções à regra de que a cada crime corresponde um dano indemnizável, decorrentes da aptidão da conduta criminosa para gerar danos.

O que interessa para efeitos do pedido de indemnização civil é que haja dano emergente de crime,

O art.º 129.º do CP divide-se em três posições:

-A indemnização por perdas e danos (e, por isso quaisquer perdas e quaisquer danos)

-Emergentes de crime (que sejam decorrentes da conduta considerada criminosa – omissiva ou activa)

-É [a indemnização] regulada pela lei civil

A indemnização civil não exige necessariamente uma relação creditícia de natureza jurídico-privada, o que se

torna necessário é que haja dano emergente de crime, para que esse dano seja indemnizável, em processo penal - que é sempre motivado pelo ilícito criminal -, segundo os critérios da lei civil.

A utilização pelo legislador da expressão “danos ocasionados pelo crime”, pressupõe que entre o delito e os prejuízos indemnizáveis, exista um nexo de causalidade.

É necessário que exista nexo de causalidade entre a omissão e o dano, uma vez, que a obrigação de indemnização só existe em relação aos danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão. — artº 563º do C.C.

Decorre do art. 483, do CC, que são elementos da responsabilidade civil extracontratual o facto, a ilicitude, a imputação do facto ao lesante, o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano.

As simples omissões dão lugar à obrigação de reparar os danos, quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou de negócios jurídicos, o dever de praticar o acto omitido, conforme artº 486º do C.C.

Como refere ANTUNES VARELA: “A obrigação de reparar um dano supõe a existência de um nexo causal entre o facto e o prejuízo; o facto, lícito ou ilícito, causador da obrigação de indemnizar deve ser a causa do dano, tomada esta expressão no sentido preciso de *dano real* e não de mero *dano de cálculo*.”<sup>97</sup>

E citando VAZ SERRA: “O problema não é um problema de ordem física ou, de um modo geral, um problema de causalidade tal como pode ser havido nas ciências da natureza, mas um problema de política legislativa.: saber quando é que a conduta do agente deve ser tida como causa do resultado, a ponto de ele ser obrigado a indemnizar. Ora, sendo assim, parece razoável que o agente só responda pelos resultados para cuja produção a sua conduta era adequada, e não por aqueles que tal conduta, de acordo com a sua natureza geral e o curso normal das coisas, não era apta para produzir e que só se produziram em virtude de uma circunstância extraordinária.”<sup>98</sup>

Como salienta ALMEIDA COSTA, não há que “resarcir todos e quaisquer danos que sobrevenham ao facto ilícito, mas tão-só os que ele tenha na realidade ocasionado, os que possam considerar-se pelo mesmo produzidos (art. 563.º). O nexo de causalidade entre o facto e o dano desempenha, consequentemente, a dupla função de *presuposto* da responsabilidade e de *medida* da obrigação de indemnizar.”<sup>99</sup>

A imputação do facto ao lesante pode fazer-se a título de dolo ou de mera negligência.

Nos casos de mera culpa há que considerar que a culpa para efeitos de responsabilidade civil não tem que coincidir com a culpa para efeitos de responsabilidade criminal.<sup>100</sup>

Por outro lado, os arts. 566º nº 2 e 805º nº 3, do Código Civil, prevêm duas obrigações distintas:

- A decorrente do art. 566º, nº 2, destina-se a permitir - concretizando a teoria da diferença segundo a qual a indemnização deve colocar o lesado em situação o mais possível correspondente à que existiria se não tivesse ocorrido o evento que obriga à reparação;

- A decorrente de crédito ilíquido - 805º nº 3 - possibilita que a indemnização em dinheiro tenha como referência temporal a data mais recente que puder ser atendida pelo Tribunal (geralmente considerada como sendo a do encerramento da discussão em primeira instância, atento o disposto no art. 663º, n. 1, do C.P.C.),

Os critérios da lei civil são critérios substantivos, de natureza obrigacional, na fixação da indemnização que, por esse facto, não se confundem com a natureza da relação jurídica, a que são alheios na sua forma e concretização.

O que está em causa para efeitos de pedido de indemnização civil não são os procedimentos de exequibilidade, concretização ou reparação da relação jurídica geradora de dano, mas a fixação de indemnização por esse dano, desde que emergente de conduta danosa, ilícita, típica e punível.

**A responsabilidade civil do arguido, a apreciar em processo penal, se não é sempre consequência de uma condenação por infracção penal, tem, no entanto, originariamente, por suporte a imputação de um crime, com verificação dos seus elementos constitutivos e de uma subsunção à *fattispecie* legal, ainda que posteriormente possa vir haver absolvição, o que não invalida o conhecimento do pedido de indemnização civil face ao princípio da adesão, com fundamento em responsabilidade extracontratual.**

Considerando a natureza e os fins do processo penal, o princípio da adesão não impõe assim, que a natureza de qualquer obrigação extrapenal conexa com a infracção criminal, tenha necessariamente de revestir a natureza de relação jurídica civil, embora a sua violação, constituindo crime, possa integrar dano, que possa considerar-se emergente de crime.

O que o artº 71º do CPP impõe, é bastante simples: «O pedido de indemnização civil fundado na prática de um crime é deduzido no processo penal respectivo, só o podendo ser em separado, perante o tribunal civil, nos casos previstos na lei.»

Diríamos que se a fonte da obrigação de indemnização é a responsabilidade civil, como se perfila no artº 483º do Código Civil, constitui apenas critério metodológico de fixação da indemnização, já que a causa de pedir, está no dano emergente de crime, ou melhor na conduta constitutiva da ilicitude criminal, que produziu dano e que não deixará de ser apreciada, em termos de responsabilidade extracontratual, ainda que haja absolvição ou extinção do procedimento criminal.

Da mesma forma que a natureza da prestação em dívida não se altera pela interposição de um processo criminal, a dedução neste do pedido de indemnização civil referente ao valor dessa prestação, não perde a validade e viabilidade próprias daquela prestação, tanto mais que o próprio artº9.º do RGIT determina que «o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais».

**“A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime tributário e autónoma é também da obrigação de indemnização pelos danos emergentes do crime tributário, ainda que entre a dívida tributária, a responsabilidade pelo crime e pela indemnização dos danos provocados pelo crime existam estreitas conexões”**<sup>101</sup>

A omissão do dever de pagamento da prestação tributária e acréscimos legais, subsiste e constitui a ilicitude.

Ao incumprimento da relação contributiva é atribuída dignidade penal, pressupondo a ilicitude a definição - determinação - da dívida tributária, cujo valor gera imediatamente dano, a liquidar pela lei fiscal e a ser reclamado em processo penal, havendo-o.

A dívida tributária subjacente à infracção criminal, e cujo incumprimento a integra, constitui dano emergente de crime, porque emerge da constituição deste, visto que integra a materialidade da ilicitude típica.

Como salienta GERMANO MARQUES DA SILVA “se o facto constitutivo do crime não é o facto gerador da dívida de imposto (da obrigação tributária) pode ser e é frequentemente a causa do não pagamento, da falta de cumprimento da obrigação tributária, e nessa medida é causa de dano para a administração tributária.”<sup>102</sup>

Refere este mesmo Autor: “a dívida tributária existe e o seu fundamento, a sua causa, é autónoma do crime, mas o dano resultante do não pagamento ou mora é causado pela perpetração do facto do crime.”<sup>103</sup>

A omissão de pagamento de contribuições devidas à **Segurança Social ao constituir crime, pela não entrega** dessas contribuições, traduzidas em montante pecuniário, constitui um dano, por esse facto (não entrega) emergente de crime, dano esse que sendo integrado por uma substancialidade patrimonial, assenta num facto ilícito, e por isso, sujeito à regra do artº 129º do Código Penal.

Daqui decorre, por outro lado, que em caso de dívida tributária que não integre crime, não constitui dano emergente de crime e, neste caso competente para liquidação e cobrança da mesma é apenas a competente a entidade tributária, através dos mecanismos tributários próprios, como o processo executivo fiscal,

**São realidades distintas que não se confundem, a liquidação e cobrança de dívida fiscal, por via fiscal, em execução fiscal, e o pedido de indemnização resultante da prática de crimes fiscais, que *de per se*, obedecem a causas de pedir diferentes, podendo gerar pedidos também diferentes.**

É que como salienta GERMANO MARQUES DA SILVA. “o valor do dano causado à administração tributária corresponde, em regra, ao valor da prestação tributária em falta, mas a causa do dano é outra, é a prática do crime. Pode até suceder que o crime não tenha causado prejuízo equivalente ao da prestação tributária em dívida, ou porque não existe qualquer prestação tributária em dívida ou porque o prejuízo causado pelo crime foi inferior ao do valor da prestação tributária devida. Nem o RGIT nem a LGT afastam a regra geral constante dos arts. 483º a 498º do Código Civil, aplicáveis por remissão do art. 129º do Código Penal, porque nunca se referem aos danos emergentes do crime, salvo quando o art. 3º, al. c), do RGIT manda aplicar subsidiariamente as disposições do Código Civil. A unidade e coerência do sistema impõem que se distinga a responsabilidade pelo pagamento do imposto (responsabilidade tributária), sendo então aplicável a legislação tributária, nomeadamente a Lei Geral Tributária, e a responsabilidade emergente do crime, consequência civil resultante da prática do ilícito criminal causador de **dano à administração tributária ou à administração da segurança social.**”<sup>104</sup>

O objecto do pedido de indemnização civil não é a dívida tributária *qua tale*, mas o prejuízo, gerador de responsabilidade civil e do dever de indemnizar, nela fundamentado, emergente da conduta danosa e imputada, integrante da prática do crime de abuso de confiança fiscal, constitutiva de responsabilidade por factos ilícitos, submetida ao regime dos artºs 129º do CP e 483º, e segs do CC. e consubstanciada na não entrega à Segurança Social, entrega essa legalmente obrigatória, de determinada quantia integrante da prestação tributária, e que, por omissão dolosa, lhe provocou, assim, o prejuízo correspondente.

**A responsabilidade por factos ilícitos, decorrente da prática de um crime, não se confunde assim, com a responsabilidade administrativa-tributária.**

O pedido de indemnização civil em processo penal, no crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, não tem por objecto a definição e exequibilidade de acto tributário, mas sim a obrigação de indemnização por danos emergentes da conduta danosa que o integra, com fundamento na responsabilidade por factos ilícitos que daí surge nos termos dos artºs 483 e segs. do Código Civil.

Nem a questão das diferentes responsabilidades tributárias – solidária e subsidiária – se coloca, uma vez que **a reversão é privativa do processo tributário, aplicável** apenas quando o processo de execução fiscal for acionado, e de harmonia com os respectivos pressupostos ou condicionantes.

Na verdade, é juridicamente pertinente o que se colhe nas doutas alegações do Demandante Instituto de Segurança Social, IP, (ISS, IP), no sentido de que:

O título executivo na Secção de Processos Executivos do Instituto de Segurança Social, I.P. - abreviadamente designado por SPE. e a sentença condenatória não se referem à mesma obrigação, pois a responsabilidade pelo pagamento das contribuições não se confunde com a responsabilidade **civil emergente da eventual prática do crime de abuso** de confiança contra a segurança social, como sustenta o Prof. Germano Marques da Silva (“Direito Penal Tributário - Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributários, Lisboa 2009).”

Ainda que esteja a correr termos uma execução numa SPET o ISS, IP mantém o interesse em agir em sede de pedido de indemnização civil num processo por crime de abuso de confiança.

A causa de pedir subjacente ao título no processo executivo é o incumprimento da obrigação legal de entregar as prestações devidas à segurança social, enquanto que a causa de pedir subjacente ao pedido de indemnização civil é a responsabilidade civil emergente da prática do crime de abuso de confiança em relação à segurança social.

Não se pode dizer que o demandante ISS, IP pretende usar o processo declarativo para definir um direito que já se encontrava estabelecido em termos idênticos num título com manifesta força executiva, como o que está presente nas execuções nas SPE.

Como se sustenta nos Acórdãos do STJ de 11/12/2008 e de 29/10/2009 a indemnização pedida nos processos crime por abuso de confiança contra a segurança social não se destina a liquidar uma obrigação tributária para com a segurança social, sendo antes fixada segundo critérios da lei civil, apesar de os factos geradores da obrigação de indemnizar e da obrigação tributária poderem ser parcialmente coincidentes, não podendo naturalmente ser confundidos os seus fins e regimes.

**Por outro lado, na responsabilidade civil por facto ilícito o arguido gerente, como co-autor, responde solidariamente com a sociedade arguida pelo pagamento da indemnização por danos causados à segurança social,** nos termos do art. 497.º do Código Civil, art.º 3.º do RGIT, arts. 8.º e 129.º do CP, razão pela qual, para obter título executivo contra todos os arguidos - incluindo os não susceptíveis de figurar originariamente no título na SPE - sempre o ISS,IP terá que formular o pedido civil **contra todos no processo crime** (Neste sentido, (CC. António Santos Abrantes Geraldês, Temas Judiciais, vol. I, Almedina, 1998, págs. 232-234, e Abílio Neto, Código de Processo Civil Anotado, 16.8. ed., pág. 630, nota 15.)).

Estamos perante causas de pedir diferentes no processo executivo e no pedido de indemnização civil no processo-crime, os sujeitos a quem é imputada responsabilidade são distintos.

Nos termos do art.º 162.º do CPPT a execução na SPE só pode ser intentada contra a sociedade, devedora originária, só depois é que poderá reverter.

E isto, faz toda a diferença em termos de garantias de exequibilidade patrimonial por parte da Segurança Social.

Na execução baseada em título emitido pela segurança social, os fundamentos de oposição são muito mais alargados, do que os previstos no CPC em oposição à execução baseada em sentença, que só pode ter por base algum dos fundamentos do art.º 813.º do CPC, -v. art.º 286.º do CPT.

É que o título executivo de que a Segurança Social dispõe nas SPE não lhe garante os mesmos direitos de exequibilidade relativamente ao gerente, cuja responsabilidade é meramente subsidiária, isto é, pode fazer reverter a execução contra este depois de executado o património da sociedade, enquanto que, obtendo uma sentença condenatória que o responsabilize solidariamente pelo pagamento das mesmas prestações, o assistente pode accioná-lo imediatamente e a título principal e executar desde modo o seu património individual, sem qualquer moratória.

Em processo penal, para efeitos do princípio da adesão, “Deve considerar-se que qualquer terceiro que viole uma obrigação ou de alguma forma colabore com o devedor em tal violação, é responsável, nos termos gerais, pelos prejuízos causados, desde que se verifiquem os requisitos da imputação delitual.”<sup>105</sup>

Na verdade, o pedido de indemnização civil pode ser deduzido contra pessoas com responsabilidade meramente civil e estas podem intervir voluntariamente no processo penal, mas a intervenção voluntária impede as pessoas com responsabilidade meramente civil de praticarem actos que o arguido tiver perdido o direito de praticar.<sup>106</sup>

Em síntese, como salienta GERMANO MARQUES DA SILVA.<sup>107</sup>

“Nem o RGIT nem a LGT afastam a regra geral constante dos arts. 483º a 498º do Código Civil, aplicáveis por remissão do artº129º do Código Penal.

[...] A unidade e coerência do sistema impõem que se distinga a responsabilidade pelo pagamento do imposto (responsabilidade tributária), sendo então aplicável a legislação tributária, nomeadamente a Lei Geral Tributária, e a responsabilidade emergente de crime, consequência civil resultante da prática do ilícito criminal causador de dano à administração tributária ou à administração da segurança social.

[...] A dívida tributária existe e mantém-se independentemente da prática do crime tributário, mas se o crime causar danos os seus agentes são responsáveis pela indemnização dos danos dele emergentes nos termos gerais.

Do exposto decorre que pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes dos crimes e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil.

Assim, o administrador da empresa que seja também agente do crime, não responderá subsidiariamente, mas solidariamente, como solidariamente respondem todos os demais agentes nos termos do que dispõe o artº 497º do Código Civil.”

Ou parafraseando o já decidido por este Supremo Tribunal<sup>108</sup>

“De acordo com o art. 129.º do CP, a indemnização de perdas e danos emergentes de um crime é regulada pela lei civil.

Desde cedo a jurisprudência entendeu que tal norma só determina que a indemnização seja regulada “quantitativamente e nos seus pressupostos” pela lei civil, remetendo para os critérios da lei civil relativos à determinação concreta da indemnização, não tratando de questões processuais, que são reguladas pela lei adjetiva penal, nomeadamente nos seus arts. 71.º a 84.º – Acs. do STJ, de 12-12-84, BMJ n.º 342, pág. 227; de 06-03-85, BMJ n.º 345, pág. 213; de 13-02-86, Proc. n.º 38028; de 06-01-88, BMJ n.º 373, pág. 264; de 12-01-95, CJSTJ 95, tomo 1, pág. 181; de 09-06-96, Proc. n.º 6/95; de 10-12-96, CJSTJ 96, tomo 3, pág. 202 e BMJ, n.º 462, pág. 294; de 09-07-97, CJSTJ 97, tomo 2, pág. 260; de 14-11-2002, Proc. n.º 3316/02 - 5.ª; de 24-11-2005, Proc. n.º 2831/05 - 5.ª; de 07-03-2007, Proc. n.º 4596/06 - 3.ª; de 25-06-2008, Proc. n.º 449/08 - 3.ª; de 03-09-2008, Proc. n.º 3982/07 - 3.ª; de 15-10-2008, Proc. n.º 1964/08 - 3.ª; de 29-10-2008, Proc. n.º 3373/08 - 3.ª; de 05-11-2008, Proc. n.º 3266/08 - 3.ª; de 10-12-2008, Proc. n.º 3638/08 - 3.ª [a interdependência das acções significa independência substantiva e dependência (a «adesão») processual da acção cível relativamente ao processo penal]; de 18-02-2009, Proc. n.º 2505/08 - 3.ª; de 25-02-2009, Proc. n.º 3459/08 - 3.ª; de 15-04-2009, Proc. n.º 3704/08 - 3.ª; e de 18-06-2009, Proc. n.º 81/04.8PBBGC.S1 - 3.ª.

Como resulta do art. 3.º, al. c), do RGIT, quanto à responsabilidade civil, são aplicáveis subsidiariamente, as disposições do CC e legislação complementar.

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.

A competência do tribunal criminal para conhecer do pedido cível conexo com a acção penal decorre da responsabilidade civil extracontratual do agente que cometa o facto ilícito e culposos.

Os crimes tributários são julgados nos tribunais criminais, e não nos tribunais administrativos e fiscais.

Sendo diversos os sujeitos numa e noutra demanda – pelo menos, os originários – e a causa de pedir (a pretensão deduzida nas execuções fiscais e a pretensão formulada no presente processo não procedem do mesmo facto jurídico – cf. art. 498.º, n.º 4, do CPC), bem como o pedido, pois a indemnização aqui impetrada não se destina a liquidar uma obrigação tributária para com a segurança social, nem se poderá colocar a questão de configuração da excepção dilatória da litispendência.

Mesmo que o demandante use dessa opção, não haverá lugar a condenação em custas, nos termos do art. 449.º, n.º 2, al. c), do CPC, pois que o título de cobrança não tem manifesta força executiva contra o responsável subsidiário, de tal modo que há que fazê-lo intervir no processo, e por outro lado, a acção enxertada tem uma configuração e alcance muito mais amplo do que a exercitada no executivo, pois não está em causa uma presunção legal de culpa, mas uma imputada, em sede criminal, intenção criminosa.

A competência do tribunal criminal para conhecer da acção penal e da conexas acção cível enxertada não se confunde com a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal em processo de execução.

Nestes casos não está em causa apurar da responsabilidade do demandado perante os credores sociais, quando pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção desses credores, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos – n.º 1 do art. 78.º do CSC –, mas de apurar a sua responsabilidade civil pela prática de ilícito de natureza criminal mesmo que não seja objecto de condenação, que não exige o preenchimento dos pressupostos referidos.

O tribunal criminal tem competência em razão da matéria para julgar a acção cível interposta pelo ISS, não havendo lugar neste tipo de processos à figura da reversão.

**A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.**

A substituição tributária é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

**A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.**

**As pessoas colectivas e as sociedades são criminalmente responsáveis pelas infracções previstas no RGIT, quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo, responsabilidade que não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes (art. 7.º, n.ºs 1 e 3, do RGIT).**

Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício de 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 colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;**

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Sobre a extensão da legitimidade passiva na execução fiscal, mais concretamente sobre o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, rege o n.º 2 do art. 153.º do CPPT, aprovado pelo DL 433/99, de 26-10, republicado em anexo ao DL 15/2001.

Tal chamamento depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores, ou fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida executanda e acrescido.

E de acordo com o art. 159.º do mesmo CPPT, no caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens

do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários.

Com a reversão o que ocorre é uma modificação subjectiva da instância, uma ampliação do âmbito subjectivo da instância executiva, através da intervenção de um terceiro (à luz do título executivo extrajudicial donde promana a execução fiscal – certidão extraída do título de cobrança – art. 162.º, al. a), do CPPT), mas que também é sujeito passivo da relação tributária, como “responsável” (art. 18.º, n.º 3, in fine, da LGT), vinculado ao cumprimento da prestação tributária, nos termos do n.º 2 do art. 23.º da LGT e art. 153.º, n.º 2, do CPPT, ou seja, no caso de não haver bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

A execução reverte assim contra pessoa distinta da que figura no título executivo como devedor, ocorrendo quanto a ela, não os pressupostos do facto tributário, mas da responsabilidade, operando-se a extensão da obrigação de cumprimento da prestação tributária a pessoa diversa do contribuinte directo.

Estão excluídos da jurisdição administrativa e fiscal os recursos e as acções que tenham por objecto actos relativos ao inquérito e instrução criminais e ao exercício da acção penal.

**A figura de reversão, própria do processo executivo tem por objectivo chamar à acção executiva quem à luz do título executivo não é parte (cfr. arts. 55.º, n.º 1, do CPC, e 153.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT), situação completamente diversa daquela em que há demandado *ab initio*, numa acção com estrutura declarativa, sendo contra si invocada uma concreta causa de pedir e formulado um pedido concreto, que pode impugnar nos termos gerais consentidos em processo penal.**

Na execução fiscal o devedor substituto não figura no título de cobrança do tributo.

Ao optar pelo exercício da acção conjunta o demandante pretende obter decisão condenatória que, transitada **em julgado, assume o papel de título executivo, com a configuração própria do art. 467.º do CPP.**

Aqui o devedor é demandado a título principal, tendo por base a autoria de um crime de que emerge uma conexa responsabilidade civil delitual – art. 6.º do RGIT – sendo o pedido baseado na obrigação de indemnizar pelos danos causados pela prática de facto ilícito e culposo – art. 483.º do CC.

Mais do que uma presunção legal de culpa (art. 23.º, n.º 4, da LGT), invocável em sede de responsabilidade tributária, aqui o pedido de indemnização fundamenta-se na prática de um facto que à data constituía crime doloso, pois o crime em questão é apenas previsto na forma dolosa (não estando expressamente prevista a punição por negligência, os factos integradores de crime só podem ser punidos se praticados com dolo – art. 13.º do CP), sendo o pedido substanciado numa causa de pedir de matriz diversa – não em responsabilidade tributária, mas responsabilidade criminal e responsabilidade civil decorrente da prática de um crime, uma responsabilidade extra contratual, delitual ou aquiliana.

Sendo certo que o ISS, pode instaurar processo de execução fiscal possuindo para tal título executivo, podendo ainda nessa sede requerer a reversão, reunidos que sejam os necessários requisitos, nada impede que faça uso da **faculdade conferida em processo penal do princípio da adesão.**

A competência do tribunal criminal para conhecer do pedido cível conexo com a acção penal decorre da responsabilidade civil extracontratual do agente que cometa o facto ilícito e culposo. Neste quadro legal, que é o aplicável, não há lugar a qualquer reversão.

Assim, o tribunal criminal tem competência em razão da matéria para julgar a acção cível interposta pelo IGFSS, não havendo lugar neste tipo de processos à figura da reversão, nem se mostrando violados os arts. 212.º da CRP, e 1.º, n.º 1, do ETAF.”

Termos em que, decidindo:

Acorda-se em fixar a seguinte jurisprudência:

«Em processo penal decorrente de crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, p. e p. no art.º 107º n.º 1, do R.G.I.T., é admissível, de harmonia com o art.º 71.º, do C.P.P., a dedução de pedido de indemnização civil tendo por objecto o montante das contribuições legalmente devidas por trabalhadores e membros dos órgãos sociais das entidades empregadoras, que por estas tenha sido deduzido do valor das remunerações, e não tenha sido entregue, total ou parcialmente, às instituições de segurança social.»

Mantêm-se a decisão recorrida, nos termos da jurisprudência ora fixada — artigo 445.º, n.º 2, do CPP.

Cumpra-se o artigo 444.º, n.º 1, do Código de Processo Penal.

<sup>1</sup> Declaração de Rectificação n.º 7-B/99, de 27/02, Lei n.º 100/99 de 26 de Julho; Lei n.º 3-B/2000 de 4 de Abril, Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio; Lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro; Dec.-Lei n.º 160/03, de 19 de Julho, Lei n.º 107-B/2003 de 31 de Dezembro, Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, Dec.-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro; Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro; Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, Dec.-Lei n.º 32/2012, de 13 de Fevereiro, sendo a última alteração efectuada pela Lei n.º 20/2012, de 14/05

<sup>2</sup> Artigo 30º

<sup>3</sup> Artigo 11º n.º 1

<sup>4</sup> -Artigo 1º n.º 2

<sup>5</sup> . Artigo 18º n.º 1

<sup>6</sup> N.º 3 do Artigo 1º, cujo n.º 4 dispõe — Não é sujeito passivo quem:

a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias;

b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários e terceiros, exibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou emitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.

<sup>7</sup> Artigo 31º n.º 1

<sup>8</sup> Artigo 20.º

<sup>9</sup> Artigo 21.º

<sup>10</sup> Artigo 22.º

<sup>11</sup> Artigo 23.º

<sup>12</sup> Artigo 28.º - sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2 — Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituído a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

<sup>13</sup> Artigo 41.º

<sup>14</sup> Artigo 52.º

<sup>15</sup> Artigo 54º- contemplado no CAPÍTULO I, do TÍTULO III

<sup>16</sup> Artigo 103.º

<sup>17</sup> Artigo 44.º

<sup>18</sup> Artigo 78.º

<sup>19</sup> Artigo 85.º

<sup>20</sup> Artigo 97.º

<sup>21</sup> Artigo 148.º

<sup>22</sup> Artigo 149.º

<sup>23</sup> Artigo 151.º n.º 1- Sobre a competência dos tribunais tributários.,

<sup>24</sup> N.º 2 do citado Artigo 151º

Paradigmático é ainda o que se encontra estabelecido no Artigo 180.º sobre o Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal:

1 — Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 — O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 — Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4 — Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de oito dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5 — Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 — O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.

<sup>25</sup> Artigo 196.º (Pagamento em prestações e outras medidas), da SECÇÃO IV (Do pagamento em prestações).

O número de prestações mensais previstas pode ser alargado até 120 desde que cumulativamente se verifiquem as seguintes condições:

- A dívida exequenda exceda 500 unidades de conta no momento da autorização;
- O executado preste garantia idónea;
- Se demonstre notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas

<sup>26</sup> Artigo 2º n.ºs 1 e 2

<sup>27</sup> Artigo 50.º, sobre os objectivos do sistema previdencial que consta do CAPÍTULO III

<sup>28</sup> N.º 1 do Artigo 51.º ao definir o âmbito pessoal, estabelecendo, por cuja vez, o n.º 2:

2—As pessoas que não exerçam actividade profissional ou que, exercendo-a, não sejam, por esse facto, enquadradas obrigatoriamente nos termos do número anterior, podem aderir à protecção social definida no presente capítulo, nas condições previstas na lei.

O âmbito material é dado pelo Artigo 52.º que dispõe:

A protecção social integra as seguintes eventualidades:

- Doença;
- Maternidade, paternidade e adopção;
- Desemprego;
- Acidentes de trabalho e doenças profissionais;
- Invalidez;
- Velhice; e
- Morte.

2—O elenco das eventualidades protegidas pode ser alargado, em função da necessidade de dar cobertura a novos riscos sociais, ou reduzido, nos termos e condições legalmente previstos, em função de determinadas situações e categorias de beneficiários.

<sup>29</sup> Artº 53º.

<sup>30</sup> O Artigo 54.º, que estabelece o princípio da contributividade.

<sup>31</sup> Artigo 55.º

As obrigações dos contribuintes encontram-se plasmadas no Artigo 56.º 1—Os beneficiários e, no caso de exercício de actividade profissional subordinada, as respectivas entidades empregadoras, são obrigados a contribuir para os regimes de segurança social.

2—A obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início do exercício da actividade profissional dos trabalhadores ao seu serviço.

3—A lei define o modo e as condições de concretização da obrigação contributiva e das demais obrigações dos contribuintes perante o sistema.

4—A lei estabelece ainda, nos casos de incumprimento das obrigações dos contribuintes, o regime do respectivo suprimento oficioso pelos serviços da segurança social.

<sup>32</sup> Artigo 57:

1—O montante das quotizações dos trabalhadores por conta de outrem e das contribuições das entidades empregadoras é determinado pela aplicação das taxas legalmente previstas às remunerações que, nos termos da lei, constituam base de incidência contributiva.

2—A lei define os critérios e as condições de registo de remunerações por equivalência à entrada de contribuições, designadamente quanto à relevância jurídica, ao valor a registar e ao respectivo período de registo.

3—As taxas contributivas são fixadas, actuarialmente, em função do custo de protecção das eventualidades previstas, sem prejuízo da possibilidade de adequações, designadamente em razão da natureza das entidades contribuintes, das situações específicas dos beneficiários ou de políticas de emprego.

4—A lei pode prever mecanismos de adequação do esforço contributivo, justificados pela alteração das condições económicas, sociais e demográficas, designadamente mediante a conjugação de técnicas de repartição e de capitalização.

Por sua vez o Artigo 58, refere-se aos limites contributivos.

<sup>33</sup> Artº 59, n.º 1, estabelecendo o n.º 2

2—São nulas as cláusulas do contrato, individual ou colectivo, pelo qual o trabalhador assumia a obrigação de pagar, total ou parcialmente, as contribuições devidas pela entidade empregadora.

<sup>34</sup> Artigo 60º sobre a restituição e cobrança coerciva das contribuições ou prestações

<sup>35</sup> ANTÓNIO MANUEL VALENTE LOPES DIAS, *Considerações sobre o enquadramento dogmático dos crimes contra a Segurança Social*, trabalho realizado no âmbito do curso de pós-graduação em Direito Penal Económico Europeu, do Instituto de Direito Penal Económico Europeu, da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra verbo jurídico @ 2005, p. 8

<sup>36</sup> A.V.LOPES DIAS, *ibidem*, pág. 9

<sup>37</sup> A.V.LOPES DIAS, *ibidem*, pág. 6

<sup>38</sup> A.V.LOPES DIAS, *ibidem*, pág. 9

<sup>39</sup> O diploma encontra-se actualizado de acordo com os seguintes diplomas: - Decreto-Lei nº 112/2004, de 13 de Maio; Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro; e Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril.

<sup>40</sup> Consta do preâmbulo do diploma:

Nos termos do artigo 38º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, ficou o Governo autorizado a legislar no sentido da criação, no âmbito do sistema de solidariedade e segurança social, de secções de processos competentes para a execução de dívidas à segurança social, competindo-lhe igualmente, e em simultâneo, adequar a organização e competência dos tribunais administrativos e fiscais àquela nova realidade.

No seguimento da aprovação de uma nova Lei de Bases da Solidariedade e Segurança Social, e no momento em que o processo de reforma institucional deste sistema se encontra já numa fase final de implementação, importa dar mais um passo decisivo no sentido do reforço da eficácia operacional do aparelho administrativo da segurança social através da concretização da autorização legislativa acima mencionada.

Mediante a criação de secções de execução autónomas, devidamente integradas no sistema, confere-se maior celeridade ao processo de cobrança coerciva na medida em que se agilizam os mecanismos e procedimentos tendentes à sua efectivação.

Os objectivos a prosseguir pelas secções de processos não põem em causa a experiência entretanto adquirida e, nesta 1.ª fase, o quadro legislativo de fundo deverá manter-se o existente para o procedimento e o processo tributários.

Reafirma-se este princípio em várias disposições do presente diploma, que mais não pretendem que aplicar o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário ao sistema de solidariedade e segurança social.

Desse modo se dará continuidade ao trabalho já realizado, deixando para mais tarde e depois de algum tempo de prática a alteração do quadro legislativo em vigor.

Da mesma forma se estabelece o regime jurídico especial que consagra a autonomia da execução das contribuições e das dívidas à segurança social, sem prejuízo quer da possível coligação da segurança social com a Fazenda Pública como exequentes, quer da apensação dos respectivos processos de execução. Fica já traçado o regime jurídico especial do processo de execução das dívidas à segurança social.

As delegações do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, enquanto órgãos próprios do sistema, é atribuída a competência para a instauração e instrução dos processos de execução de dívidas ao sistema de solidariedade e segurança social.

Este novo processo de execução entronca com o processo judicial de execução fiscal já instituído.

Daí que a autorização legislativa preveja também a adequação da organização e da competência dos tribunais administrativos e tributários para o caso de se entender que aquelas são alteradas.

Com o presente diploma visam-se dois objectivos primaciais: por um lado, aproveitar a experiência e as sinergias que a prática com a administração fiscal sempre proporciona e, por outro, ganhar autonomia que facilite uma maior celeridade e eficiência na cobrança das dívidas à segurança social e, desse modo, combater a evasão e a fraude contributivas.

<sup>41</sup> Artigo 1º

<sup>42</sup> Artigo 3º

<sup>43</sup> Artigo 7º, n.º 1

2 - As certidões referidas no número anterior devem indicar o órgão de execução ou a instituição que as tiverem extraído, com a assinatura devidamente autenticada, data em que foram passadas, nome e domicílio do devedor, proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante, da data a partir da qual são devidos juros de mora e da importância sobre que incidem, com discriminação dos valores retidos na fonte, se for o caso.

3 - Carece de força executiva, devendo ser devolvido à entidade que o tiver extraído ou remetido, o título a que falte algum dos requisitos obrigatórios.

4 - Ao título executivo deve ser junto o extracto da conta corrente, quando for caso disso.

<sup>44</sup> Artigo 5º

Consideram-se, para efeitos do presente diploma, órgãos de execução as secções de processos das delegações do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

<sup>45</sup> Artigo 6º

<sup>46</sup> Artigos 8º e 9º

Artigo 10º

As instituições do sistema de solidariedade e segurança social podem coligar-se, em processo de execução, às instituições do sistema fiscal.

A coligação é decidida pelos membros do Governo competentes, com faculdade de delegação.

O processo de execução é instaurado e instruído pelo maior credor. É permitida a apensação de execuções nos termos do disposto no artigo anterior.- Artigo 11º

<sup>47</sup> Artigo 12º

<sup>48</sup> Artº 13º

<sup>49</sup> A.V.LOPES DIAS, *ibidem*, págs 4 a 6.

<sup>50</sup> Lei com actualizações posteriores, sendo as últimas pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro e Lei nº 20/2012, de 14 de Maio.

Na parte III, sob o epíteto “Das infracções tributárias em especial” o RGIT, consagrou nos seguintes capítulos as seguintes espécies de crimes tributários

Capítulo I – Crimes tributários comuns

Capítulo II - Crimes Aduaneiros

Capítulo III - Crimes Fiscais

Capítulo IV - Crimes Contra a Segurança Social

<sup>51</sup> Frederico de Lacerda da Costa Pinto, *Crimes tributários – Portugal*, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

<sup>52</sup> Artigo 105.º Abuso de confiança:

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. (*Redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro*)

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

(*Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro*)

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

6 - Revogado. *Redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.*



7 - 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.

De harmonia com o Acórdão n.º 6/2008, de 09.04.2008, DR 94 SÉRIE I de 2008-05-15

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

Por sua vez, o Acórdão n.º 8/2010, de 14 de Julho de 2010, DR 186 SÉRIE I de 2010-09-23 veio «fixar jurisprudência, no sentido de que, a exigência do montante mínimo de 7500 euros, de que o n.º 1 do art. 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e alterado, além do mais, pelo art. 113.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) faz depender o preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, não tem lugar em relação ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no art. 107.º n.º 1 do mesmo diploma.»

<sup>53</sup> Artigo 11.º Definições

Para efeitos do disposto nesta lei consideram-se:

a) Prestação tributária: os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social;

b) Serviço tributário: serviço da administração tributária ou da administração da segurança social com competência territorial para proceder à instauração dos processos tributários;

c) Órgãos da administração tributária: todas as entidades e agentes da administração a quem caiba levar a cabo quaisquer actos relativos à prestação tributária, tal como definida na alínea a);

d) Valor elevado e valor consideravelmente elevado: os definidos nas alíneas a) e b) do artigo 202.º do Código Penal;

e) Mercadorias em circulação: as mercadorias desde a entrada no País ou saída do local de produção até entrarem na posse do consumidor final, não se considerando na posse deste as existentes em explorações agrícolas, estabelecimentos comerciais ou industriais ou suas dependências, quando se destinem ao comércio;

f) Meios de transporte em circulação: os meios de transporte, terrestres, fluviais, marítimos e aéreos, sempre que não se encontrem, respectivamente, estacionados em garagens exclusivamente privadas, ancorados, atracados ou fundeados nos locais para o efeito designados pelas autoridades competentes e estacionados nos hangares dos aeroportos internacionais ou nacionais, quando devidamente autorizados.

<sup>54</sup> Manuel da Costa Andrade - *O abuso de confiança fiscal e a insus-tentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional*, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu, Textos doutrinários, Volume III, p. Direito Penal Económico e Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 242

<sup>55</sup> *Idem, ibidem*, p. 238.

<sup>56</sup> Manuel da Costa Andrade e Susana Sousa - *As Metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, ano 17º - n.º 1, Coimbra Editora, p. 54, referindo os mesmos Autores que “numa perspectiva que tome as receitas fiscais do Estado como bem jurídico a proteger ou, ao menos, como objecto da acção típica, não pode deixar de se reconhecer que uma tal configuração típica se encontra desmesuradamente adiantada face ao objecto de tutela. E, consequentemente, exageradamente distanciada da matriz que lhe pode emprestar a indispensável dignidade penal.”

<sup>57</sup> artº 71º do Código de Processo Penal - C.P.P. - quer antes quer depois da revisão operada pela Lei n.º 59/98 de 25 de Agosto

<sup>58</sup> MANUEL LOPES MAIA GONÇALVES; Código de Processo Penal Anotado - Legislação Complementar, 17ª edição - 2009, p. 220, nota 3

<sup>59</sup> v. g. Ac.º do STJ de 10 de Maio e de 29 de Novembro de 1955, BMJ, n.ºs 49, 323º e 52, 577

<sup>60</sup> Por sua vez, o n.º 3 do preceito determina que o lesado não constituído o assistente e, o assistente ainda não notificado para deduzir pedido cível, sê-lo-á, para querendo, em dez dias, deduzir o pedido cível, nos termos do número anterior, sob pena de o dever fazer em separado no foro cível.

Quem já haja deduzido tal pedido pode, no prazo de 10 dias seguidos, contados a partir da notificação que para tanto lhe deve ser feita, requer o prosseguimento do processo, apenas para apreciação do mesmo pedido, com aproveitamento implícito da prova indicada para efeitos penais. (artº 7º n.º 4 da Lei 15/94).

<sup>61</sup> vvg. Ac. do STJ de 25.02.1998, Processo n. 97/98 e, de 12.01.2000, Processo n. 1146/99 - 3ª Secção

<sup>62</sup> Ac. do STJ de 12.01.2000, Processo n. 599/99 - 3ª Secção

<sup>63</sup> Arts. 483., n. 1, e 562º, entre outros). Ac. do STJ, de 07.06.2000, Processo n. 117/2000 - 3.a Secção

<sup>64</sup> Ac. do STJ de 12.01.2000, Processo n. 1146/99- 3.ª

<sup>65</sup> Ac. do STJ, 15.11.2001, Processo n. 2626/01 - 5ª Secção

<sup>66</sup> Segundo o artº 77º n.º 1 do mesmo diploma, na redacção anterior à Lei 59/98 quando apresentado pelo Ministério Público ou pelo assistente, o pedido é deduzido na acusação ou no prazo em que esta deve ser formulada.

Fora dos casos previstos no número anterior, o pedido é deduzido, em requerimento articulado, até cinco dias depois de ao arguido ser notificado o despacho de pronúncia ou, se o não houver, o despacho que designa dia para a audiência. (n.º 2 do preceito).

Com a Lei 59/98, o n.º 2 do preceito passou a ter a seguinte redacção: - O lesado que tiver manifestado o propósito de deduzir pedido de indemnização civil, nos termos do artigo 75º n.º 2, é notificado do despacho de acusação, ou, não o havendo, do despacho de pronúncia se a ele houver lugar, para querendo, deduzir o pedido, em requerimento articulado, no prazo de vinte dias.

E, o n.º 3 do mesmo normativo passou a dispor: Se não tiver manifestado o propósito de deduzir pedido de indemnização ou se não tiver sido notificado nos termos do número anterior, o lesado pode deduzir o pedido até dez dias depois de ao arguido ser notificado o despacho de acusação ou, se o não houver, o despacho de pronúncia.

Com a proposta de lei 109/X que alterou o Código de Processo Penal, este prazo passou a ser de vinte dias

O que a lei baliza é o termo do prazo de apresentação do pedido cível, e não o seu início. - v. C.J. XVII, tomo 5, 246.

Não pode ser ultrapassado tal prazo.

Relativamente ao prazo de apresentação do pedido de indemnização civil inserido na lei, já escrevia Maia Gonçalves: “Este prazo poderá parecer excessivamente reduzido mas na realidade não o é, já que o lesado que deduz ele próprio o pedido pode fazê-lo em qualquer momento, até aquele que foi apontado, portanto mesmo durante o inquérito, e até logo quando da apresentação da queixa. Em tal caso o requerimento com o pedido de indemnização ficará logo no processo para, oportunamente, seguir seus termos” - Código de Processo Penal anotado, 1999, 10ª edição, p. 227, nota 2.

Também o *Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 611/94*, D.R., II Série, de 5-1-95, não julgou inconstitucional a norma do artº 77º n.º 2 do C.P.P., e, considerava que para a dedução do pedido indemnizatório a parte dispunha “para isso não apenas dos cinco dias contados a partir da notificação ao arguido, mas de todos os que decorreram a partir da comissão do crime pelo qual aquele foi acusado.”

<sup>67</sup> Diário da República n.º 117 de 21 de Maio

<sup>68</sup> artº 400º n.º 2 do CPP, e sem prejuízo do que vem sendo discutido sobre a situação da “dupla conforme”.

<sup>69</sup> - *ibidem*, p. 672, nota 2, -

<sup>70</sup> v. Ac. do S.T.J. de 10 de Dezembro de 1996 in Acs do S.T.J., IV, tomo 3º, 202

<sup>71</sup> in Diário da República I-A Série de 3 de Agosto de 1999

<sup>72</sup> Ac. do STJ de 06.06.2002, Processo n.º 1671/02 - 5.ª Secção.

<sup>73</sup> Ac. do STJ de 11.06.1997, Processo no 331/97- 3. Secção

<sup>74</sup> Ac. do STJ de 07.05.1997, Processo n. 1234/96-

<sup>75</sup> Diário da República - I SÉRIE-A N.º 54 — 5 de Março de 2002,

<sup>76</sup> (28) Ribeiro Faria, *op. cit.*, pp. 131 e 218.

(29) «Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal», CEJ, *Jornadas de Direito Processual Penal*, Almedina, 1988, p. 15.

(30) Cf. artigos 74º a 95º, 427º, 538º a 542º, 578º, 651º, 652º e 654º do *Códice di Procedura Penale*, aprovado em 22 de Setembro de 1988.

(31) *Ibidem*, Paolo Della Sala, p. 1111.

(32) Acórdão n.º 320/2001/TC, de 4 de Julho de 2001, inserto no *Diário da República*, 2.ª série, de 7 de Novembro de 2001.

<sup>77</sup> Refere o acórdão fundamento: - “Dívidas à Segurança Social são aquelas que o artº 2º do DL n.º 42/2001 de 09/02 declara como tais;

- É pelas regras constantes daquele acervo de direito público que se calcula o valor das contribuições. E o mesmo sucede com a mora e a taxa de juros de mora (cf. artº 16º do DL 411/91, de 17/10). A taxa de juros é idêntica à das dívidas ao Estado [42];

- Na falta de pagamento pelo empregador, isto é, na falta de auto-liquidação, a Segurança Social tem de proceder à liquidação, de cujo acto o contribuinte tem de ser notificado, antes da instauração da execução [43];

- Após conhecimento da dívida liquidada, pode ser efectuada a dação em pagamento, pelo devedor, por qualquer administrador ou por terceiro - artº 87º do CPPT [44];

- Terminado o prazo para pagamento voluntário das contribuições, a Segurança Social tem o dever de passar certidão da dívida, que constitui

o título executivo — artº 7º, do DL nº 42/200, de 09/02. A certidão deve obedecer às formalidades e ao conteúdo que os vários itens desse artº 7º impõem. Esse título demonstra a existência da dívida;

- Esse «título executivo constitui o documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende e é, simultaneamente, constitutivo do direito da entidade exequente» [45];

- O processo de Execução de Dívidas à Segurança Social, tipificado no DL nº 42/2001, tem especificidades em relação ao processo de execução tributário e corre por uma das Secções de processo executivo (actualmente 18, tantas quantas as capitais de distrito), secções essas que têm competência para instauração e instrução dos processos executivos (artºs 3º e 4º do DL). Esse tipo de processo rege-se sucessivamente pelo dito DL, pela legislação específica da Segurança Social, pela LGT e pelo CPTT (artº 6º do DL). Tal processo tem natureza fundamentalmente administrativa e os actos contenciosos são julgados pelo Tribunal Tributário — artº 62º do ETAF [46];

- É no próprio processo executivo que à entidade exequente compete declarar a reversão contra os responsáveis subsidiários, o que sucederá quando o património do devedor originário, executado, seja insuficiente — artºs 23º e 24º da LGT e 157º a 159º do CPPT [47].”

Porém, isto é assim a nível da jurisdição fiscal, que não colide com o princípio da indemnização civil em processo penal, quando haja acusação por crime fiscal e atento o disposto quer no artº 2º e 3º do RGIT e nos artºs 149º e 151º do CPPT.

<sup>78</sup> Refere o artº 3º al. a) do RGIT, a nível do direito subsidiário

São aplicáveis subsidiariamente:

a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar;

b) [...]

c) Quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar

d) [...]

O artº 8º do Código Penal estabelece: “As disposições deste diploma são aplicáveis aos factos puníveis pelo direito penal militar e da marinha mercante e pela restante legislação de carácter especial, salvo disposição em contrário.”

<sup>79</sup> (in “Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes”, Editorial Verbo, 2009, pág. 456

<sup>80</sup> DR, nº 63, SÉRIE I-A, de 2005-03-31

<sup>81</sup> v. citados artºs 149º e 151º do CPPT.

<sup>82</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, p. 326

<sup>83</sup> N.º 1 do artº 7º, do CPP.

<sup>84</sup> N.ºs 2, 3 e 4 do artº 7º do CPP.

<sup>85</sup> Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, Artº 1º, als. A) e d)

<sup>86</sup> O artº 2º dispõe sobre o conceito e espécies de infracções tributárias, estabelecendo:

1 - Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.

2 - As infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações.

3 - Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação.

<sup>87</sup> Supra referido Artº 3º, als a) e c

<sup>88</sup> Artigo 35.º, n.ºs 1, 2 e 5

<sup>89</sup> Artº 40º nº 1.

<sup>90</sup> Artº 41º nº 1 e al. c).

<sup>91</sup> Artº 42º, n.ºs 2 e 4

<sup>92</sup> Artigo 47.º nº 1

<sup>93</sup> Artigo 50.º

2 — Em qualquer fase do processo, as respectivas decisões finais são sempre comunicadas à administração tributária ou da segurança social

<sup>94</sup> Artigo 48.º

<sup>95</sup> Artigo 42º, n.ºs 3 e 4

<sup>96</sup> Artigo 43º

O Artigo 44º versa sobre “Arquivamento em caso de dispensa da pena”

<sup>97</sup> PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado, Volume I, 4ª Edição revista e actualizada*, com a colaboração de M. Henriques Mesquita, Coimbra Editora, Limitada, p. 578, nota 1.

<sup>98</sup> PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *ibidem*, p.578, nota 1.

<sup>99</sup> ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 11.ª Edição Revista e Actualizada, Livraria Almedina, 2008, pags. 524 e segs..

<sup>100</sup> Face ao art. 487. do CC, para efeitos de responsabilidade civil, é ao lesado que incumbe provar a culpa do autor da lesão, salvo havendo presunção legal de culpa.

<sup>101</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 314 e seg.

<sup>102</sup> *Idem, ibidem*, p. 317

<sup>103</sup> *Idem, ibidem*, p. 317.

<sup>104</sup> (ob. citada, pág. 455)

<sup>105</sup> *idem, ibidem*, p.318.

<sup>106</sup> artº 73º n.ºs 1 e 2 do C.P.P

MAIA GONÇALVES; *Código de Processo Penal, Anotado – Legislação Complementar*, 17ª edição, 2009, p. 229, nota 2, esclarece:

“A faculdade de deduzir em processo penal o pedido de indemnização civil contra pessoas que não têm responsabilidade penal, mas só responsabilidade civil e de estas últimas pessoas poderem intervir voluntariamente no processo penal, que agora se generaliza, não era perfilhada pelo CPP de 1929. Foi, porém, perfilhada no Direito Estrada, pelo artº 67º do Código da Estrada.

Por isso se entendia que o sistema de adesão que a nossa lei perfilhava era mais profundo no Direito Estradal e, por vezes, que de *lege ferenda* era preferível a doutrina do Código da Estrada.[...].”

<sup>107</sup> Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário*, 2009, pags 121 a 124

<sup>108</sup> Acórdão de 15-09-2010, Processo: 322/05.4TAEVR.E1.S1, v. também Acórdão de 04-02-2010, proc. nº 106/01.9IDPRT.S1

Supremo Tribunal de Justiça, 15 de Novembro de 2012. — *António Pires Henriques da Graça* (relator) — *Raul Eduardo do Vale Raposo Borges* — *Isabel Celeste Alves Pais Martins* — *Manuel Joaquim Braz* — *José António Carmona da Mota* — *António Pereira Madeira* — *José Vaz dos Santos Carvalho* — *António Silva Henriques Gaspar* — *António Artur Rodrigues da Costa* — *Armindo dos Santos Monteiro* — *Arménio Augusto Malheiro de Castro Sottomayor* — *José António Henriques dos Santos Cabral* — *António Jorge Fernandes de Oliveira Mendes* — *José Adriano Machado Souto de Moura* — *Eduardo Maia Figueira da Costa* — *Luís António Noronha Nascimento*.

1.ª SÉRIE



Depósito legal n.º 8814/85 ISSN 0870-9963

Diário da República Eletrónico:

Endereço Internet: <http://dre.pt>

Contactos:

Correio eletrónico: [dre@incm.pt](mailto:dre@incm.pt)

Tel.: 21 781 0870

Fax: 21 394 5750

Toda a correspondência sobre assinaturas deverá ser dirigida para a Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S. A. Unidade de Publicações Oficiais, Marketing e Vendas, Avenida Dr. António José de Almeida, 1000-042 Lisboa

: fU XYg'lf]Vi hzf]Ug'Y'Yj Ug~c 'ZgW'!  
d`UbYUa Ybhc 'ZgW' Yd`UbYUa Ybhc 'XU'  
]bj Ygh] U ~c 'ZgW'

---

Antonieta Borges



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Em primeiro lugar, queria agradecer ao Senhor Director do Centro de Estudos Judiciários o convite que me foi dirigido para participar neste curso sobre “Temas de Direito Fiscal Penal” e, bem assim, a todos os presentes.

A minha intervenção, atendendo à amplitude do(s) tema(s) que me foram propostos – “Fraudes tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal”, irá ser cindida em quatro partes:

- 1 – A primeira, dedicada ao planeamento fiscal;
- 2 – A segunda, às fraudes fiscais designadas por “Fraudes tipo carroussel”, embora em rigor nem sempre o sejam;
- 3 – A terceira incidirá sobre as “tendências” na criminalidade fiscal;
- 4 – A quarta, mais específica, versará sobre as fraudes relacionadas com as chamadas “licenças de carbono”.

1 – Planeamento fiscal

Deixo aqui umas breves notas, sendo certo que existe obra publicada, designadamente do Prof. Saldanha Sanches, que aborda esta matéria de uma forma mais exaustiva, rigorosa, técnica, teórica e científica.

Os contribuintes – e aqui penso que, tratando-se de planeamento fiscal, que não integra, em princípio, qualquer ilícito criminal, se pode falar em “contribuintes”. Já no que concerne às fraudes fiscais estamos perante pessoas, singulares ou colectivas, que não contribuem e nunca pretenderam contribuir para o erário público.

Certo é que os contribuintes pretendem aproveitar todos os benefícios fiscais, todas as não sujeições, todas as deduções, todas as isenções, todos os abatimentos e todas as demais vantagens previstas expressamente na legislação fiscal. Trata-se, neste caso, da chamada “otimização fiscal intra-legal”, que permite que o



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

contribuinte usufrua de toda a poupança fiscal expressa ou implicitamente prevista pelo legislador.

Para além disto, é possível obter poupança fiscal tirando proveito das lacunas da própria lei, utilizando as alternativas mais favoráveis ou práticas contabilísticas de forma a que a tributação seja menor. Esta optimização, decorrente das chamadas “engenharias financeiras” é designada por extra-*legem*, sendo também conhecida por *elisão fiscal* ou *tax avoidance*.

Recorre-se, neste caso, a actos ou negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal ou que, estando previstos, têm regime menos oneroso.

Assim, o planeamento fiscal traduz-se no aproveitamento de todos os benefícios fiscais possíveis e no uso de alternativas e lacunas da lei para otimizar a fiscalidade, tanto pela via da minimização da carga fiscal como pelo diferimento no tempo de pagamento.

Assim, a supra referida *elisão fiscal* baseia-se no facto de só os actos expressamente previstos na lei poderem ser sujeitos a tributação - princípios da legalidade e da tipicidade dos impostos e de não admissibilidade da analogia em matéria de incidência fiscal. Recorre-se, assim, a actos que, no quadro dos princípios da legalidade ou tipicidade de tributação têm como consequência a aplicação de um regime menos oneroso.

Destes actos não se extrai que haja ausência de tributação, podendo tratar-se apenas de uma menor tributação.

É lapidar a definição do Prof. Saldanha Sanches: “O planeamento fiscal (legítimo) consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional, ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo” (in. “Os limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra, 2006, p. 21) Chama-se aqui a atenção para o facto, ressalvado pelo referido



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Professor, de que as soluções de planeamento fiscal extra legem podem ser **proporcionadas por acção intencional ou omissão do legislador fiscal**. Cabe a cada um de nós extrair as conclusões relativamente a estas situações, sendo certo que todos sabemos que, antes ou logo a seguir a uma lei fiscal ser pensada, grandes gabinetes de advogados, economistas, gestores, técnicos de contas, etc. se debruçam sobre tal lei de forma a poderem explorar as lacunas ou fragilidades da legislação (muitas delas, ousado dizê-lo, serão, por vezes, propositadas) de forma a que recaia sobre o contribuinte uma menor carga fiscal.

Na elisão, os comportamentos concretizam-se em contornar a lei sem a violar.

Assim, se da lei não resultar expressamente a tributação de determinado facto, sobre o mesmo não poderá recair imposto e, por isso, será obtida a correspondente poupança fiscal.

A elisão (tax avoidance) pode dar-se a nível interno, considerando a existência de vários regimes fiscais num só ordenamento, ou a nível internacional, face a uma pluralidade de regimes fiscais de mais do que um ordenamento fiscal. Aqui, estão em causa actos lícitos realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, ponderando a existência de vários regimes fiscais em ordenamentos distintos.

E, havendo dois ou mais ordenamentos tributários, apresentando-se um como mais favorável do que outro, ou outros, o contribuinte pode escolher voluntariamente o que quer que lhe seja aplicável, pela influência na produção do facto gerador da obrigação.

Assim, coabitam a elisão fiscal subjectiva (quando opera através de elementos de conexão subjectiva, como a residência ou domicílio). Temos, como exemplo, a transferência do domicílio para um país de tributação mais reduzida.

A elisão fiscal objectiva opera quando os elementos de conexão são objectivos, tais como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, como por exemplo o local de exercício de uma actividade ou local de instalações de um estabelecimento. Pode, neste caso, por exemplo o contribuinte dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos, acumular o rendimento em território fiscal mais favorável, transferir o rendimento de um para outro ordenamento fiscal menos oneroso.



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Mas a fronteira entre o uso e o abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais não é muito clara, tendo o legislador multiplicado as formas de combate ao uso – ou abuso – do planeamento fiscal através de medidas anti abuso genéricas ou específicas, tais como a inversão do ónus de prova, presunções legais, deveres de comunicação, obrigações de pedido de deferimento, etc.

Entre as mais importantes salienta-se a cláusula geral anti-abuso prevista no nº 2 do artº 38º da Lei Geral Tributária, onde se refere que os comportamentos, para serem abusivos, têm de ser levados a cabo por meios artificiosos ou fraudulentos.

No fundo, esta cláusula mais não é do que a consagração, em matéria fiscal, do abuso do direito a que se refere o artº 334º do Código Civil.

Sendo a fronteira entre o uso e abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais pouco clara, podemos entrar aqui na fraude fiscal, situação em que a poupança fiscal resulta da prática de actos ilícitos.

A este respeito gostaria de mencionar o caso de um processo que corre termos no DCIAP, sem, obviamente me referir a nomes nem violar o segredo de justiça:

Determinadas entidades (sociedades) desenvolveram e desenvolvem uma actividade de consultoria e assistência a sistemas de apostas on-line sobre resultados desportivos através de sites da internet, nos quais o sistema de apostas é apresentado como uma actividade financeira sem risco e não dependente da "sorte" na medida em que é possível fazer apostas de modo a cobrir os resultados possíveis. Tal actividade originou fundos superiores a 3 (três) milhões de euros, que foram objecto de múltiplos movimentos entre várias contas bancárias desde Agosto de 2010 até, pelo menos, o início do ano de 2011. Essas entidades não estão legalmente autorizadas a desenvolver aquela actividade de apostas.

A proveniência dos fundos movimentados por aquelas entidades não é objecto de qualquer controlo, o que permite que tal sistema possa ser aproveitado para a ocultação e transfiguração de fundos com origem ilícita. Aliás, os Bancos não controlam todo o tipo de negócios que subjazem a todos os movimentos apresentados nos fluxos financeiros.



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Essas entidades, apesar de constituídas e terem sede formal noutros Estados são controladas por cidadãos nacionais, residentes em Portugal, sendo a sua actividade desenvolvida no território nacional, onde têm montada toda a sua logística e onde são produzidos os seus rendimentos. A constituição e domiciliação no exterior reconduz-se a um esquema para contornar a proibição legal de desenvolver a actividade de jogo sem a necessária autorização e para se furtarem ao cumprimento das obrigações fiscais no território nacional pelos rendimentos que aqui são gerados.

As mencionadas entidades não estão sujeitas a Imposto Especial sobre o Jogo, porque tal imposto só recai sobre as empresas que estejam autorizadas ao desenvolvimento dessa actividade – artº 84º da Lei do Jogo.

No entanto, estão sujeitas ao pagamento de IRC. Com efeito, de acordo com o artº 2º do Código de IRC, são sujeitos passivos desse imposto as ... entidades ... com sede ou direcção efectiva em território português, incidindo o IRC sobre todos os lucros e rendimento que obtiveram, incluindo os obtidos fora desse território, como é o caso. E bem assim as entidades do mesmo tipo que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, incidindo o IRC sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território português ..., considerando-se como tal qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente um local de direcção, uma sucursal, um escritório.

Ora, uma dessas sociedades tinha uma sucursal em Portugal.

Trata-se de estratégia de planeamento fiscal ou de fraude?

Em meu entender, é claramente fraude.

Mas, não sendo o planeamento extra-legalmente punível, interessam-me mais, como Magistrada do Ministério Público, as condutas que o RGIT pune como crimes - artºs 87º a 107º.





**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

2 - Fraudes fiscais designadas por “fraudes tipo “carroussel”

A prática deste tipo de fraude é possível devido ao facto de, nos termos das regras comunitárias vigentes, a aquisição intracomunitária de mercadorias não estar sujeita ao pagamento de IVA.

A mesma caracteriza-se pela circulação de facturas (tendo subjacente mercadoria real ou ficcionada) entre várias empresas, sem que uma necessidade económica o justifique. Essa circulação abrange empresas de dois ou mais Estados Membros.

A essência da fraude reside no facto do elo inicial da cadeia (a empresa que adquire as mercadorias noutro Estado Membro, sem pagamento de IVA e as vende no mercado do seu País, com IVA) não entregar às autoridades fiscais o IVA correspondente às facturas que emite, enquanto outro, ou outros, elementos da cadeia, situados a jusante daquela, recuperam IVA na base das ditas facturas (quer através do mecanismo da dedução do imposto suportado ao imposto liquidado, quer, mesmo, solicitando reembolsos ao Estado).

As empresas, ou melhor dizendo, as pseudo empresas que não entregam o IVA ao Estado, são designadas por “**missing traders**”.

Trata-se, invariavelmente, de entidades com existência jurídica mas sem existência de facto, frequentemente sociedades unipessoais, tendo como sócios e gerentes meros testas de ferro (por vezes cidadãos estrangeiros não residentes) que “emprestam” o seu nome para o efeito e por detrás dos quais se ocultam os verdadeiros autores da fraude.

As “missing traders” desempenham uma dupla função:

- Apoderarem-se, eventualmente utilizando contas bancárias de passagem, de elevados valores de IVA (adquirem mercadorias noutros Estados Membros, sem IVA, e facturam-nas no mercado nacional, com IVA, não entregando ao Estado o elevado valor de imposto em causa);



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

- Venderem a mercadoria a preço inferior ao de custo, por forma a conseguirem, num curto período de tempo, a explosão do seu volume de negócios e as consequentes maximização da rentabilidade da fraude em termos absolutos, e minimização do risco. A perda efectiva na transacção da mercadoria é compensada através do IVA de que se apropriam, sendo que posteriormente a diferença entre o IVA liquidado e a perda efectiva na venda da mercadoria é repartida de forma “natural” pelos restantes intervenientes na rede de fraude, que consciente ou inconscientemente dela se aproveitam.

As “missing traders” podem, também, funcionar com mercadoria ficcionada.

A Comissão Europeia tem vindo, nos últimos anos, a debruçar-se especificamente sobre o problema da fraude “carroussel” no sistema do IVA.

A particular atenção ao problema deriva do facto de os valores de IVA defraudados serem muito elevados e estarem a aumentar.

E, para além das suas consequências ao nível da arrecadação do IVA, trata-se de uma fraude que subverte gravemente as regras da concorrência nos sectores de actividade por ela atingidos, uma vez que lhe é inerente uma prática de dumping (venda abaixo do preço de custo).

Geralmente, a fraude “carroussel” incide sobre mercadorias de dimensões reduzidas (portanto, facilmente transportáveis / cujo transporte é fácil de simular) e de valor considerável (o que permite acumular rapidamente lucros importantes, em termos absolutos), destacando-se particularmente os componentes de computador (memórias, processadores, etc.) e os telefones móveis.

Quanto aos restantes:

**“Buffer”:**



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

É o intermediário entre o “missing trader” (ou outro “buffer”, nos “carrosséis” mais complexos) e o “broker”. Cumpre as suas obrigações fiscais. A sua função consiste em dificultar qualquer investigação, ao assegurar que não haja contacto directo entre o “missing trader” e o “broker” (contacto esse que só acontece nos “carrosséis” mais primitivos). Por isso é também designada por empresa “tampão”. Não é, necessariamente, uma empresa constituída com o objectivo da sua utilização na fraude, podendo tratar-se de uma empresa conhecida. Porém, geralmente, os seus responsáveis têm consciência de que estão envolvidos num mecanismo de fraude, nomeadamente devido à natureza inabitual das transacções comerciais em causa. Beneficia apenas de uma pequena margem de lucro, mas em contrapartida não corre qualquer risco em termos comerciais.

**“Broker”** (também designado por “buyer”/comprador ou “the final link”/o elo final): Adquire as mercadorias a um “buffer” (só o faz directamente ao “missing trader” nos “carrosséis” mais primitivos) e vende-as para outro Estado Membro e/ou no mercado nacional. Relativamente ao IVA que suporta nas aquisições feitas ao “buffer”, dedu-lo ao IVA liquidado aos seus clientes nacionais, se este o comportar, ou solicita reembolsos de imposto ao Estado. É aqui, através do “broker”, que se verifica o desvio do IVA, do seu circuito normal para o circuito da fraude.

**“Conduit Company”:**

Opera num Estado Membro diferente daquele em que se encontram o “missing trader”, o “buffer” e o “broker”. Trata-se, frequentemente, de uma empresa criada com o objectivo de servir o mecanismo da fraude. Adquire as mercadorias a um “broker” e vende-as a um “missing trader”. Também pode adquirir as mercadorias no seu próprio Estado Membro e vendê-las a um “missing trader” de outro Estado Membro, solicitando neste caso o reembolso do IVA suportado nas aquisições, ou deduzindo-o ao IVA das suas vendas no mercado nacional, caso este o comporte. A “conduit company” não defrauda o Estado Membro onde se encontra instalada.

Dentro ainda da mesma linha de actuação poderemos estar na presença de uma situação em que as mercadorias adquiridas num país da União Europeia (UE) não



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

voltem a sair de Portugal, entrando no circuito de consumo, através da venda a retalho ou da assemblagem. Neste caso estamos perante a denominada “fraude na aquisição”.

Além dos esquemas mais “clássicos” de fraude “carroussel” ou “fraude na aquisição”, existem outras variantes, em especial a denominada “facturação cruzada”, em que, por exemplo, uma empresa portuguesa com existência real efectua aquisições intracomunitárias e vende as mercadorias no mercado nacional, mas “absorve” ficticiamente o IVA liquidado, que teria que entregar ao Estado na sua totalidade, mediante a contabilização de facturas de pretensas compras a empresas nacionais fictícias, com IVA dedutível.

Depois, e para se “livrar” das supostas mercadorias adquiridas a essas empresas fictícias, efectua transmissões intracomunitárias (sem IVA) para empresas, também elas fictícias, localizadas noutra estado membro.

Como nota final, refere-se que as caracterizações do “missing trader”, “buffer”, “broker” e “conduit company” atrás efectuadas não têm, nem poderiam ter, carácter exaustivo, atendendo a que, como já foi referido, as variantes possíveis de fraude em “carroussel” e “facturação cruzada” são ilimitadas.

Os circuitos da denominada fraude intracomunitária ao IVA mediante a utilização de “missing traders”, sendo uma realidade complexa, não são susceptíveis de ser compreendidos e reconstituídos mediante análises individuais das empresas suas intervenientes.

A lógica de tais circuitos apenas é susceptível de ser apreendida, mediante uma análise conjugada e simultânea da actuação do conjunto das empresas envolvidas nos mesmos (missing traders, buffers, brokers, conduit companies).

Com efeito, uma simples análise individual apenas revelará a aparência de que tudo está correcto no comportamento fiscal das empresas “buffer”, “broker” e



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

“conduit company” e que apenas a empresa “missing trader” está em falta perante o Estado, ao não entregar o IVA liquidado aos seus clientes e que deles recebeu.

Os organizadores dos circuitos de fraude tudo fazem, aliás, no sentido de procurar criar a ilusão de que se trata apenas de fraudes isoladas, praticadas pelos missing traders. Pretensão esta que cabe aos investigadores, acusação e julgadores contrariar, sob pena de a realização da justiça não ser minimamente alcançada.

### 3. As “tendências” na criminalidade fiscal

Como combater este tipo de fraudes? Existe “Planeamento da investigação fiscal” em geral?

E em particular?

Há que referir aqui o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2012/2014, datado de 31.10.11, no qual são previstas medidas:

- no âmbito criminal
- no âmbito legislativo
- no âmbito operacional
- no âmbito institucional e
- no âmbito do contribuinte.

Dispensamo-me de elencar e explicar tais medidas, que estão claramente definidas no documento, que está publicado.

Procurei, junto de Inspectores de Finanças e, mais concretamente, da DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais -, saber se existia algum plano de acção, tendo em conta as “tendências” da criminalidade.

Por exemplo, tempos houve em que as grandes fraudes se reportavam a transacções de ouro, depois a transacções de componentes informáticos ou telemóveis, depois a transacções envolvendo sucata e, presentemente, incidem



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

também, em grande escala, sobre licenças de emissão de dióxido de carbono, vulgarmente designadas apenas por “licenças de carbono”.

Apurei que nas Direcções se segue o Plano do Governo que atrás mencionei e que grande parte das investigações tem origem em denúncias ou inspecções. Não existe, portanto, um plano próprio que fixe alvos ou condutas específicas de forma a que se iniciem investigações

E decidi passar uma vista de olhos nas matérias sobre que versam os processos que, ultimamente, têm corrido termos no DCIAP.

A título de exemplo, gostaria de referir os seguintes casos:

a) Comércio de componentes de equipamento informático. Está em causa fraude ao IVA (fraude na aquisição, que se traduz em aquisições intracomunitárias através de uma “empresa fantasma” (missing trader), seguidas por vendas a diversas sociedades clientes, efectuadas através de “empresas tampão” (buffer).

b) Comércio de tinteiros e toners para impressora. Neste caso, foi efectuado um elevado número de aquisições intracomunitárias a Espanha.

Nomeadamente, foram aliciadas 14 empresas exteriores à “Rede” para efectuarem aquisições a uma empresa espanhola representante de uma determinada marca.

Essas empresas, que nem sequer chegavam a ver a mercadoria, “escoavam-na” de seguida, ficcionadamente, para uma empresa holandesa propriedade de cidadãos chineses, que acedeu colaborar com a “Rede”, uma empresa italiana sem existência de facto, controlada por um cidadão espanhol e um suposto comerciante, de nacionalidade portuguesa, colectado e a exercer actividade em Espanha (na realidade, uma pura ficção, tratando-se de um colaborador da “Rede”).

As empresas aliciadas ganhavam uma “comissão” com o “negócio”, sem qualquer risco, porque as aquisições intracomunitárias que faziam eram financiadas pela “Rede”.



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Para conferir credibilidade às referidas vendas intracomunitárias ficcionadas, a “Rede” contou com a cumplicidade dos responsáveis de uma empresa transportadora, que lhe facultaram documentos de transporte para preenchimento com serviços inexistentes.

Na verdade, a mercadoria era levantada por elementos “Rede”, na empresa transportadora que a trazia de Espanha, sendo de imediato canalizada para os verdadeiros clientes da “Rede”, através de três empresas que aquela controlava, nomeadamente uma de maior dimensão.

A mercadoria era comercializada abaixo do preço de custo, sendo a ‘quebra do preço’ compensada através de uma parte do IVA liquidado nas facturas emitidas aos clientes da “Rede”, constituindo a parte restante o “lucro” fraudulento da “Rede”.

Para “anular” o IVA liquidado nas facturas que emitia aos clientes (isto é, para dele se apropriar), a “Rede” procedia à contabilização de facturas falsas que simulavam compras no mercado nacional, cujo IVA deduzia nas declarações periódicas do imposto.

O prejuízo causado ao erário público não foi inferior a € 3.000.000,00 de IVA.

c) Comércio de licenças de emissão de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), vulgo “licenças de carbono”.

Esta “fraude do carbono” atingiu proporções inaceitáveis e incontroláveis no Estados Membros da União Europeia.

Assim, a União Europeia, ao abrigo da Sexta Directiva do IVA e das Directivas posteriores que a alteraram, veio possibilitar aos Estados Membros a possibilidade de introduzirem, nas transacções em causa, o mecanismo denominado **‘Reverse charge’ (Inversão do sujeito passivo do IVA)**, isto é, o responsável pelo imposto passa a ser o adquirente dos bens ou serviços, em vez do fornecedor.

Na prática, tal significa que o IVA deixa de ser pago para trás, ou seja, deixa de poder chegar aos “missing traders” e, portanto, a fraude deixa de ser possível.



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

Em Portugal, o mecanismo da inversão do sujeito passivo materializou-se no aditamento da alínea l) ao art.º 2.º do Código do IVA, através do art.º 93.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que entrou em vigor no dia seguinte.

Anteriormente, dois outros sectores particularmente atingidos pela fraude ao IVA foram também sujeitos ao mecanismo da inversão do sujeito passivo.

Tratou-se dos sectores do **Comércio de desperdícios, resíduos e sucatas** [alínea i) do art.º 2.º do Código do IVA, aditada pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Outubro de 2006] e da **Prestação de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada** [alínea j) do art.º 2.º do Código do IVA, aditada pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Abril de 2007].

#### 4 – A fraude relativa às “licenças de carbono”

Sobre as licenças de carbono, gostaria de deixar aqui algumas linhas para compreensão deste fenómeno.

Assim, temos que:

A Directiva 2003/87/EC do Parlamento Europeu e do Conselho de 13-10-2003, que entrou em vigor em 25-10-2003, estabeleceu um esquema Comunitário (Community scheme) para o comércio de licenças de emissão (allowances) de gases com efeito de estufa, nomeadamente o dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), no interior da União Europeia (UE), com o objectivo de promover a redução das emissões daqueles gases.

Em 1 de Janeiro de 2005, baseado naquela Directiva, entrou em funcionamento o ‘European Union Greenhouse Gas Emission Trading System’ (abreviadamente designado por **EU ETS**) – Sistema Comunitário de Comércio de Emissões de Gases





**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

com efeito de Estufa –, o qual passou a ser o maior sistema mundial multi-países e multi-sectores, de comércio de emissões de CO<sub>2</sub>.

O sistema assenta na distribuição pela UE, por enquanto gratuita, a cada um dos Estados Membros (EM), de um determinado número de European Union Allowances (abreviadamente designadas por EUA e que passarão a ser assim designadas na presente Informação).

As EUA são licenças transaccionáveis (comumente designadas por “licenças de carbono”) cada uma das quais confere ao seu possuidor o direito de emitir uma tonelada de CO<sub>2</sub>.

Os EM distribuem depois, pelas instalações industriais das suas empresas abrangidas pelo sistema EU ETS (nomeadamente, instalações de produção de energia e indústrias energia-intensivas), as licenças atribuídas pela UE, sendo essa distribuição efectuada de acordo com a repartição estabelecida nos seus obrigatórios Planos Nacionais de Alocação de EUA.

Anualmente, cada instalação industrial está obrigada a entregar ao seu Estado um número de licenças de emissão que cubra o quantitativo das emissões que efectuou no ano anterior.

As empresas que não utilizem a totalidade das EUA que lhes foram atribuídas (isto é, que emitam uma quantidade de CO<sub>2</sub> inferior àquela que estavam autorizadas a emitir), poderão vendê-las livremente no mercado.

E, por outro lado, as empresas que excedam o limite de emissões de CO<sub>2</sub> que lhes foi fixado, têm de compensar esse excesso através da aquisição de EUA adicionais no mercado.

Para além dos operadores económicos abrangidos pelo sistema EU ETS, as EUA podem ser, também, transaccionadas no mercado por *traders* (intermediários) e o



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

seu preço é determinado pelo livre jogo da oferta e da procura, não existindo limite legal no que diz respeito à dimensão de cada transacção.

Todas as transacções de EUA são, porém, controladas.

Para efeito desse controle:

- A cada EUA (que não tem existência física, sendo uma mera unidade electrónica) é atribuído um número que é único;
- Cada um dos 27 EM dispõe de um Registo Nacional de Comércio de Emissões (National Emission Trading Registry), electrónico, no qual é registada a posse inicial de EUA, bem como as compras e vendas das mesmas e a identificação dos intervenientes nessas transacções. Os 27 Registos Nacionais funcionam em rede.
- Apenas quem seja titular de uma conta num Registo Nacional pode efectuar compras e vendas de EUA, sendo que qualquer empresa – e também qualquer pessoa física – pode inscrever-se, à sua escolha, no Registo Nacional de qualquer um dos 27 EM.
- O sistema EU ETS é supervisionado por um Administrador Central ao nível da UE, o qual, através da base de dados “COMMUNITY INDEPENDENT TRANSACTION LOG” (CITL) – Registo Independente Comunitário das Transacções –, alimentado pelos 27 Registos Nacionais electrónicos, verificará cada transacção para efeito da detecção de quaisquer irregularidades, acompanhando deste modo as mudanças de propriedade das EUA.

O elevado valor das EUA, aliado ao facto de as mesmas serem facilmente transaccionáveis, criou um mercado europeu importante de “licenças de carbono”.

O qual, como não poderia deixar de ser, atraiu a atenção de estruturas criminosas dedicadas à prática da fraude ao IVA através da utilização dos denominados “missing traders” (empresas fantasma). Este género de fraude já existia há alguns anos e atingiu assinalável dimensão e notoriedade ao nível de toda a UE, sobretudo



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

no sector dos componentes de equipamento informático (processadores, memórias, etc.), mas também no sector do comércio de telemóveis.

Embora a “fraude do carbono” (tal como sucedeu com a “fraude da informática”) possa assumir diversas variantes, umas mais simples, outras mais complexas, o seu funcionamento pode ser, em traços genéricos, descrito como segue:

- Uma determinada estrutura criminosa cria um “missing trader” (empresa fantasma, isto é, com existência legal mas sem existência de facto) e abre, no Registo Nacional electrónico de um qualquer EM, uma conta em nome da mesma;
- De imediato e ao longo de um curto período de tempo (para minimizar as possibilidades de detecção em flagrante), são adquiridos elevados valores de EUA em nome dessa empresa fantasma, a uma ou mais empresas situadas noutra(s) EM, para não haver lugar ao pagamento de IVA ao(s) fornecedor(es).
- Seguidamente, as EUA são facturadas pela empresa fantasma, com IVA, a uma empresa tampão (“buffer”) nacional, também controlada pela estrutura fraudulenta, a qual cumpre, formalmente, as suas obrigações fiscais em sede de IVA.
- No caso de estruturas internacionais de fraude mais sofisticadas, poderão mesmo ser utilizadas, sequencialmente, duas sociedades fantasma: uma delas factura à outra e essa outra é que factura à empresa tampão.
- Na facturação da empresa fantasma para a empresa tampão, é atribuído às EUA um falso valor, inferior ao respectivo preço de custo, procedimento este que é imprescindível para assegurar o seu fácil e imediato escoamento no mercado nacional, através do aliciente do seu baixo preço.
- Essa “quebra do preço” é compensada através do falso IVA que é inscrito nas facturas da sociedade fantasma, o qual na verdade representa, não imposto, mas sim a parcela do custo das EUA não reflectida no seu falso preço de venda, mais o “lucro” da estrutura de fraude.
- A sociedade tampão factura depois as EUA, com IVA, a uma sociedade *trader* nacional, real ou, pelo menos, aparentemente irrepreensível, e a cadeia de transacções prosseguirá, podendo as EUA acabar por ser vendidas para empresa(s) de outro(s) EM.



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

- É o falso IVA que é pago (com ou sem consciência dessa falsidade) pelo último destinatário nacional das EUA – falso IVA esse, que percorre a cadeia de facturação em sentido contrário ao das facturas, até chegar à empresa fantasma – que viabiliza a fraude e fornece o “lucro” desta.
- O produto da fraude é, normalmente, encaminhado para contas bancárias no estrangeiro, de preferência em praças *off-shore*, para procurar impedir que uma eventual investigação consiga seguir o rasto desse dinheiro e chegue, por essa via, à identificação dos mentores, dirigentes e principais executantes da fraude.

Resta-me dizer que a investigação deste tipo de fraudes é, necessariamente, complexa. É aconselhável que sejam constituídas equipas mistas de investigação, envolvendo entidades como a Polícia Judiciária, a Autoridade Tributária e Aduaneira, a DSIFAE, etc.

Com efeito, enquanto as entidades “policiais” têm espaço para realizar a parte da investigação que se prende com as diligências “no terreno”, tais como escutas, vigilâncias, buscas, detenções, inquirições e interrogatórios subsequentes, etc., as demais entidades têm o seu campo de actuação, por exemplo, na realização das análises financeira – que implica que se determine o circuito das contas bancárias e dos documentos de suporte dos movimentos relacionados com a actividade ilícita – e contabilística – que obriga a que, factura a factura, artigo a artigo, se estabeleça o seu o percurso a fim de apurar onde ocorreu, por exemplo, a baixa de preços de forma a que o IVA liquidado e não pago viesse a ser distribuído pelos intervenientes na fraude.

Finalmente, queria deixar aqui os meus sinceros agradecimentos aos Srs. Drs. João Belchior, Técnico Economista de Primeira Classe e Dinis Serra, Inspector tributário, ambos da DSIFAE, que muito me ajudaram no levantamento,



**PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**  
**DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL**

compreensão e elaboração desta comunicação na parte respeitante aos processos que correm termos no DCIAP e às “licenças de carbono”.

Obrigada a todos.

Antonieta Borges

(Bibliografia:

“Os limites do Planeamento Fiscal – J. L. Saldanha Sanches;

“Planeamento Fiscal – Conceito, Figuras Afins, Limites” – António Carlos dos Santos – GETOC/IDEFF, Porto 10.10.2008; e

“O ROC e o Planeamento Fiscal das Empresas – Armindo Fernandes da Costa, in [www.roc.pt](http://www.roc.pt).

# Fraudes tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal

---

Luís Ramos

## Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal

Ação de Formação Contínua Tipo C

### **Dia 22 – FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

#### **1. Sumário:**

O planeamento fiscal é legítimo na medida em que respeite a lei e não procure violar o seu espírito pondo em causa outros princípios constitucionais.

De modo a combater o planeamento fiscal abusivo o legislador português introduziu no nosso ordenamento jurídico diversas normas quer de âmbito geral quer de aplicação específica.

Ao longo da exposição apresentar-se-ão diversos exemplos de esquemas de planeamento fiscal fazendo-se referência a tópicos a considerar na sua avaliação.

#### **2. Estrutura da apresentação:**

- 1 – Planeamento fiscal (abusivo)
- 2 – Instrumentos legais de combate ao PFA:
  - 2.1 – Cláusula geral anti-abuso
  - 2.2 – Cláusulas anti-abuso específicas domésticas
  - 2.3 – Normas anti-abuso previstas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação
- 3 – Exemplos de esquemas de PFA
- 4 – Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

### **3. Algumas referências bibliográficas:**

- Courinha, Gustavo, *"A Cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão"*, Almedina, 2004, Coimbra
- Sanches, J.L. Saldanha, *"Os limites do Planeamento Fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional"*, Editora Coimbra, 2006, Coimbra
- Oliveira, A. Fernandes, *"A Legitimidade do Planeamento Fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse"*, Editora Coimbra, 2009, Coimbra
- Finnerty, Chris; Merks, Paulus; Petriccione, Mario e Russo, Raffaele, *"Fundamentals of International Tax Planning"*, IBFD, 2007, Amesterdão
- Acórdão do TCAS, Processo n.º 04255/10

8 de Junho de 2012

Luís Ramos



## **CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL**

### **FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

#### **0. Nota prévia:**

O presente texto serviu de base à intervenção<sup>1</sup> no Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal, relativa ao tema Fraudes Tributárias e Evasão Fiscal – Planeamento Fiscal e Planeamento da Investigação Fiscal, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, que teve lugar no dia 22 de Junho de 2012.

#### **1. Sumário:**

O planeamento fiscal é legítimo na medida em que respeite a lei e não procure violar o seu espírito pondo em causa outros princípios constitucionais.

De modo a combater o planeamento fiscal abusivo o legislador português introduziu no nosso ordenamento jurídico diversas normas quer de âmbito geral quer de aplicação específica.

Ao longo da exposição apresentar-se-ão diversos exemplos de esquemas de planeamento fiscal fazendo-se referência a tópicos a considerar na sua avaliação.

#### **2. Estrutura da apresentação:**

I – Planeamento fiscal (abusivo)

II – Instrumentos legais de combate ao PFA:

III – Exemplos de esquemas de PFA e Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

---

<sup>1</sup> As opiniões expressas são efetuadas a título pessoal, não refletindo necessariamente a posição da instituição em que desempenho funções.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

**I – Planeamento fiscal (abusivo)**

No dia a dia é normal ouvirmos falar de planeamento fiscal, desde o simples “Saiba como poupar no IRS – aproveite ao máximo as deduções fiscais” até a “Revisão de procedimentos e realização de estudos na área de preços de transferência com prováveis poupanças fiscais”. É natural que os contribuintes procurem reduzir ao mínimo o pagamento de impostos, escolhendo as opções que forem para ele fiscalmente menos onerosas dentro de dos princípios de uma boa gestão empresarial e pessoal que tenha por objectivo diminuir ao mínimo as despesas evitáveis.

Seguindo a metodologia de NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, dependendo das condutas e comportamentos adoptados assim poderão ser classificadas tais atitudes, por exemplo:

- i. Adoptando um comportamento *INTRA-LEGEM* – quando o sujeito passivo utiliza um instrumento legal de entre aqueles que o legislador colocou à sua disposição que melhor se adequa. Este comportamento poderá ser omissivo (p.ex. abstenção de incidência) ou comissivo (p.ex. utilização de benefícios fiscais).  
É o caso das normas de isenção, deduções específicas e deduções à colecta em sede de IRS, etc.
- ii. Adoptando um comportamento *CONTRA-LEGEM* (Tax Evasion) – quando o sujeito passivo pratica actos ilícitos. Situações de evasão fiscal nos quais se inserem os crimes e as contra-ordenações fiscais.
- iii. Adoptando um comportamento *EXTRA-LEGEM* (Tax Avoidance) – quando os sujeitos passivos praticam actos ou negócios jurídicos lícitos, através dos quais obtêm um resultado económico que seria normal, mas que permitem evitar o nascimento da obrigação fiscal ou em que esta aparece de modo menos oneroso.

**FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

A diferenciação entre a liberdade de escolha dos contribuintes e a elisão fiscal não é fácil podendo passar por considerar que no caso da elisão, embora a conduta seja admitida por lei o resultado obtido não o é.

Conforme nos diz o Prof. Saldanha Sanches, “O resultado reprovado pela ordem jurídica quando a escolha do contrato ou dos contratos foi feito por razões fiscais é a redução indevida da obrigação tributária: temos um comportamento privado que, mediante a manipulação dolosa das formas contratuais, consegue frustrar a correcta distribuição jurídica dos encargos tributários, tal como se encontrava formulado no programa da norma de previsão.”

A nível internacional, planeamento fiscal agressivo pode ser descrito como qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo. O comportamento consiste em contornar a lei fiscal, sem expressamente a infringir, não violando um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não desejado pelo legislador, por visar um objectivo oposto aos valores que o estruturam.

## CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

### FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

#### **II – Instrumentos legais de combate ao PFA:**

O combate ao planeamento fiscal abusivo tem sido efetuado com recurso a diversos instrumentos legais, apresentando-se no quadro abaixo alguns exemplos:

CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO		
Previsão	Objetivo	Breve Descrição
N.º 2 do artigo 38.º da LGT com procedimento de liquidação próprio previsto no artigo 63.º do CPPT	Evitar a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, razões exclusivamente fiscais ou essencialmente fiscais, ou evitar/impedir a escolha não da forma contratual mais eficiente, mas da forma que proporciona uma economia fiscal.	<b>São ineficazes no âmbito tributário</b> os negócios ou actos quando estes:  - <u>Sejam essencialmente ou principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos ou à obtenção de vantagens fiscais</u> - demonstrável nomeadamente pela ausência de razões comerciais legítimas face a um negócio sombra ou seja a falta de racionalidade económica da operação leva a que a sua realização apenas possa ter como explicação a obtenção de uma vantagem fiscal;  - <u>E por meios artificiosos ou fraudulentos</u> - usando vias indirectas e adversa a fim de obter resultados fiscais favoráveis, recorrendo a actos ou negócios em si inúteis ou desnecessários face à inexistência de motivos económicos ou financeiros que os justifiquem;  - <u>E com abuso das formas jurídicas</u> - as formas ou negócios escolhidos são insólitos e inadequados, por nomeadamente não terem, no todo ou em certos passos inseridos, uma razão económica que justifique a sua utilização para além de procurar iludir o sistema tributário.

## CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

### FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

<b>CLÁUSULA ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS DOMÉSTICAS</b>		
<b>Previsão</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Breve Descrição</b>
Preços de transferência em IRC - artigo 63.º do Código do IRC	Evitar que através da manipulação do preço praticado nas operações entre entidades relacionadas sejam transferidos lucros entre elas.	<p>De acordo com o princípio de plena concorrências previsto quer no número 1 do artigo 63.º do Código do IRC, quer no número 1 do artigo 9.º da generalidade das Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal, as condições praticadas nas operações vinculadas não devem divergir das que seriam praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis.</p> <p>Cabe aos contribuintes demonstrar a aderência ao Princípio de Plena Concorrência, devendo para o efeito preparar um conjunto de documentação tendo em vista efetuar essa demonstração (vide Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro).</p> <p>Qualquer ajustamento efetuado pela Administração Fiscal deve ter por referência os requisitos de fundamentação previstos no número 3 do artigo 77.º da LGT.</p>
Preços de transferência em sede de IVA - n.º 10 do artigo 16.º do Código do IVA	Evitar a distorções em sede de IVA através da manipulação do preço de transferência em operações entre entidades relacionadas sujeitas a diferentes regimes de direito à dedução.	Nas operações entre entidades relacionadas em que uma delas não tenha direito integral à dedução do IVA, derroga-se a regra geral do valor tributável corresponder ao valor da contraprestação obtida, sendo considerado o valor normal.

## CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

### FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

<b>Previsão</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Breve Descrição</b>
Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado – artigos 65.º e 88.º do Código do IRC	Evitar a dedutibilidade como gasto dos pagamentos efetuados a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado.	<p>Para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado não são dedutíveis excepto se o contribuinte provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.</p> <p>Para efeitos de comprovação não basta ao contribuinte apresentar a fatura e eventuais contratos associados.</p> <p>Quando não seja feita a comprovação os valores pagos estão ainda sujeitos a tributação autónoma.</p>
Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado – artigo 66.º do Código do IRC	Visa contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por si controladas, situadas em território que lhes concede um regime fiscal privilegiado.	Os lucros ou rendimentos, em regra rendimentos passivos, obtidos por entidades não residentes submetidas um regime fiscal claramente mais favorável são imputados ao sujeito passivo residente que detenha direta ou indiretamente 25% das partes de capital, direitos de voto ou outros direitos sobre os rendimentos (10% se mais de 50% dos direitos forem detidos por sujeitos passivos residentes em Portugal).
Subcapitalização – artigo 67.º do Código do IRC	Evitar a transferência de lucros através de juros relativos a financiamentos concedidos por entidades relacionadas.	<p>Não são dedutíveis no apuramento do lucro tributável os juros relativos à parte do financiamento, obtido junto de entidades relacionadas, que seja considerado excessivo.</p> <p>De acordo com a norma considera-se que existe endividamento excessivo quando o financiamento excede o dobro do valor correspondente da participação no capital próprio do sujeito passivo devedor.</p>

## CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

### FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

<b>Previsão</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Breve Descrição</b>
Suprimentos – N.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo	Evitar o aproveitamento da isenção quando o credor seja entidade situada em território sujeito a regime fiscal privilegiado.	A isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, relativa aos empréstimos com características de suprimentos, não se aplica quando o credor seja entidade situada em território sujeito a regime fiscal privilegiado.

#### **NORMAS ANTIABUSO PREVISTAS NAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO**

<b>Previsão</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Breve Descrição</b>
Beneficiário efetivo dos rendimentos	Evitar o aproveitamento abusivo das convenções para evitar a dupla tributação (CDTs)	As reduções de taxa previstas nas CDTs apenas são aplicáveis ao beneficiário efetivo do rendimento, bem como nos casos a que este seja residente no outro Estado signatário da CDT.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

**III – Exemplos de esquemas de PFA e Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados:**

Iremos de seguida apresentar alguns esquemas que podem constituir esquemas de planeamento fiscal, bem como alguns tópicos a considerar na avaliação dos mesmos.

**A – Parqueamento de ativos/passivos:**

i. Descrição:

O Grupo A pretende adquirir 50% do capital da empresa B. Para o efeito, será a sociedade SGPS a adquirir as partes de capital, de modo a aproveitar o regime previsto no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). No entanto, necessita de financiamento para fazer face a tal investimento, sendo que os juros suportados não são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável (cfr. n.º2 do artigo 32.º do EBF).

Assim, será a empresa A a obter o financiamento junto de uma instituição de crédito, que por sua vez o canalizará para a SGPS através de prestações suplementares.

Com esta estrutura o grupo pretende localizar o ativo e os rendimentos na SGPS, de modo a aproveitar o regime previsto no artigo 32.º do EBF, e o passivo e os gastos com o financiamento na Empresa A de modo a obviar à limitação na dedutibilidade dos gastos com juros prevista no mesmo normativo.



FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação da operação importa ter em consideração, que pese embora os objetivos subjacentes à estrutura apresentada, os gastos relativos a juros suportados com o financiamento aplicado na concessão das prestações suplementares não serão dedutíveis na empresa A. Tal, na esteira de vasta jurisprudência<sup>2</sup>, resulta da aplicação do artigo 23.º do Código do IRC.

B – Transformação da natureza económica de determinadas operações com objetivos exclusivamente fiscais:

i. Descrição:

As empresas A, B e C são parte integrante de um grupo económico.

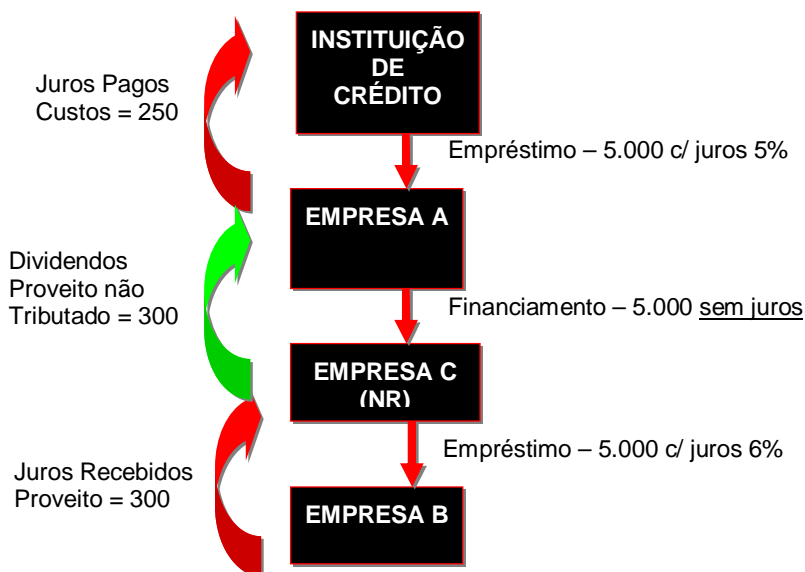
Conforme abaixo apresentado graficamente, a empresa A concede um financiamento não remunerado à empresa C, que por sua vez empresta à empresa B obtendo uma remuneração de 6%.

<sup>2</sup> Vide, entre outros, Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2006 (Proc. 186/06).

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

A empresa C, obtém um lucro, resultante dos juros obtidos, que distribui à empresa A. Esta não inclui os referidos dividendos no seu lucro tributável nos termos do artigo 46.º (actual artigo 51.º) do Código do IRC.

Esquemáticamente, temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação da operação importa ajuizar quer da motivação económica para a estrutura da operação, quer da existência de negócio sombra. Relativamente à aplicação da cláusula geral antiabuso a estruturas semelhantes à apresentada veja-se a apreciação que tem sido feita pelo TCAS (Acórdãos do TCAS, Processos 04255/10 e 05104/11).

C – Transações entre empresas do grupo:

i. Descrição:

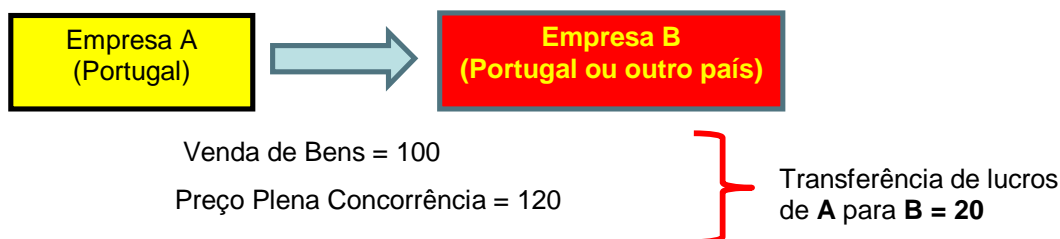
A empresa A é participada em 60% pela empresa B, pelo que entre ambas existem relações especiais nos termos do número 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

A empresa A residente em Portugal vende à empresa B um conjunto de bens pelo valor de 100. No entanto, se as operações fossem realizadas entre entidades independentes o preço praticado seria 120.

Assim, existiu uma transferência de lucros de A para B no valor de 20.

Graficamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa, nomeadamente:

- Identificar as condições praticadas na operação vinculada
- Ajuizar da demonstração efetuada pelo sujeito passivo no seu Dossier de Preços de Transferência
- Concluir se as condições que seriam praticadas entre entidades independentes

D – Utilização abusiva de Convenções para Evitar a Dupla Tributação:

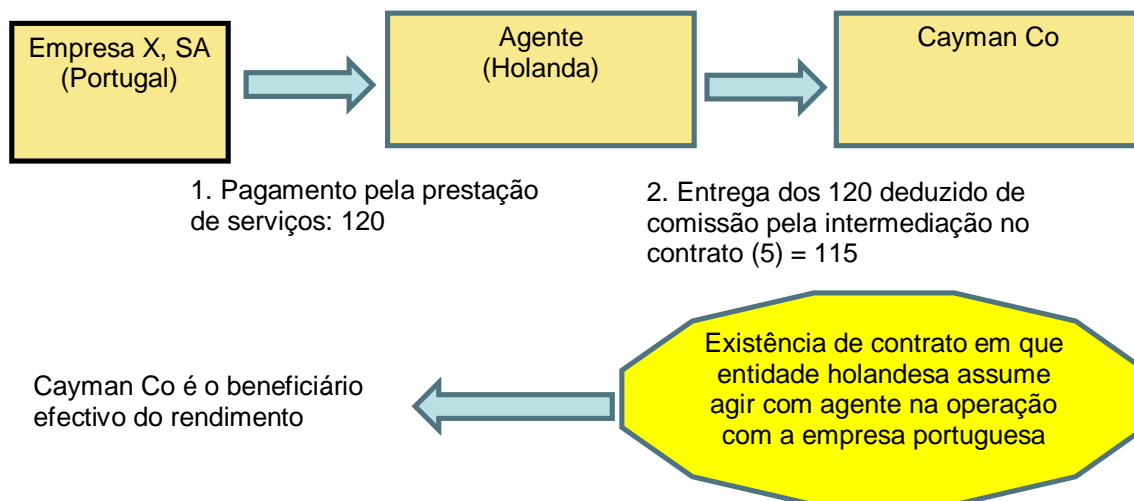
i. Descrição:

Uma empresa portuguesa X, procedeu ao pagamento a título de prestação de serviços de 120 u.m. Aquando do pagamento a entidade devedora não efetuou qualquer retenção na fonte de imposto invocando o artigo 7.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos.

No entanto, veio-se a descrustrar que a entidade holandesa não era o beneficiário efetivo do rendimento pois tinha agido como agente de uma entidade residente nas Ilhas de Cayman.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente e sinteticamente temos:



ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa, nomeadamente:

- Identificar os pagamentos efetuados por entidades portuguesas relativamente a rendimentos que beneficiaram da aplicação de Convenções para evitar a dupla tributação.
- Avaliar se o credor é o efetivo beneficiário dos rendimentos, nomeadamente através de eventual troca de informação entre Administrações Fiscais.

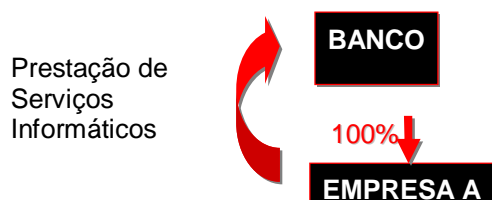
E – Operações vinculadas envolvendo uma entidade sem direito a dedução integral do IVA:

i. Descrição:

O Banco B, detém em 100% a empresa A. Esta presta ao Banco serviços informáticos. Assim, entre o Banco B e a empresa A, existem relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E  
PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

Esquemáticamente temos:



Considerando que o Banco, uma vez que realiza um conjunto de operações ativas abrangidas pela isenção prevista no n.º 27 do artigo 9.º do Código do IVA, não tem direito à dedução integral do IVA suportado a montante, poderá através da manipulação do preço de transferência reduzir o valor da prestação de serviços. Deste modo, o valor de IVA liquidado por A e conseqüentemente o valor suportado pelo Banco é inferior ao que se verificaria se o preço praticado fosse o que seria praticado em operações comparáveis realizadas por entidades independentes.

ii. Tópicos de avaliação:

Na avaliação deste tipo de operações importa:

- Avaliar o direito à dedução de IVA por parte da entidade adquirente;
- Avaliar se o preço praticado na transação corresponde ao preço que seria praticado entre entidades independentes.

## CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO – TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

### FRAUDES TRIBUTÁRIA E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL

#### **Algumas referências bibliográficas:**

- Courinha, Gustavo, *“A Cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão”*, Almedina, 2004, Coimbra
- Sanches, J.L. Saldanha, *“Os limites do Planeamento Fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional”*, Editora Coimbra, 2006, Coimbra
- Oliveira, A. Fernandes, *“A Legitimidade do Planeamento Fiscal – as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse”*, Editora Coimbra, 2009, Coimbra
- Finnerty, Chris; Merks, Paulus; Petriccione, Mario e Russo, Raffaele, *“Fundamentals of International Tax Planning”*, IBFD, 2007, Amesterdão
- Acórdãos do TCAS, Processos n.º 04255/10 e 05104/11

# **FRAUDES TRIBUTÁRIAS E EVASÃO FISCAL – PLANEAMENTO FISCAL E PLANEAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL**

22 de Junho de 2012

## Sumário

1. Planeamento fiscal (abusivo)
2. Instrumentos legais de combate ao PFA
3. Exemplos de esquemas de PFA
4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados



## 1. Planeamento fiscal (abusivo)

**PLANEAMENTO  
FISCAL**

**FRAUDE  
FISCAL**

**PLANEAMENTO  
FISCAL  
ABUSIVO**

## 1. Planeamento fiscal (abusivo)

### Planeamento Fiscal

- Técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por o mesmo estar ligado a uma obrigação tributária ou
- Escolhe, de entre várias opções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico tributária aquela que está acompanhada de menos encargos tributários  
**(Tax mitigation)**

### Planeamento Fiscal (Abusivo)

- Qualquer comportamento de redução indevida por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico tributário, das operações fiscais de um determinado sujeito passivo.
- O comportamento consiste em contornar a lei fiscal, sem expressamente o infringir, mas ainda assim não desejado pelo legislador, por visar um objectivo oposto aos valores que o estruturam.  
**(Tax avoidance)**

## 1. Planeamento fiscal (abusivo)

### Fraude Fiscal

- Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável.
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária.
- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

## Sumário

1. Planeamento fiscal (abusivo)
- 2. Instrumentos legais de combate ao PFA**
3. Exemplos de esquemas de PFA
4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

# NORMAS ANTI-ABUSO

Cláusulas anti-abuso específicas domésticas

Cláusula geral anti-abuso

Normas anti-abuso previstas nas CDT's

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.1 – Cláusula geral anti-abuso

#### Número 2 do artigo 38.º da LGT

#### Pressupostos de aplicação

- Actos ou negócios jurídicos
- Essencial ou principalmente dirigidos
- À redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos **que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico** ou à obtenção de vantagens fiscais
- Por meio artificiosos ou fraudulentos
- Com abuso das formas jurídicas

#### Estatuição

**São ineficazes no âmbito tributário**

## Pressupostos de aplicação:

### Actos ou negócios jurídicos

- Não será acto simulado ou oculto, mas sempre real

### Essencial ou principalmente dirigidos

- Não basta a existência / comprovação da redução do encargo fiscal
- Ausência de razões comerciais legítimas face a um negócio sombra

## Pressupostos de aplicação:

**À redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos (...) ou à obtenção de vantagens fiscais**

- Procura de obtenção de vantagens fiscais em termos essenciais sem descurar a obtenção de resultados não fiscais equivalentes
- Produzidos efeitos económicos equivalentes aos decorrentes do tipo legal tributado sem, no entanto, proporcionar semelhantes resultados fiscais
- Implica prova de intenção preponderante ou exclusivamente fiscal, ou em alternativa, a falta de racionalidade económica da operação, cuja única explicação seja a de poupança fiscal



## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.1 – Cláusula geral anti-abuso

#### Pressupostos de aplicação:

#### Por meios artificiosos ou fraudulentos

- São utilizadas vias indirectas e adversas a fim de obter resultados não fiscais equivalentes
- Recurso a negócios ou actos em si inúteis ou desnecessários para prossecução da gestão da empresa
- Não existem motivos económicos ou financeiros que justifiquem a opção

## Pressupostos de aplicação:

### Com abuso das formas jurídicas

- Quando tenham sido escolhidas formas ou negócios insólitos, inadequados, para os fins a que se destinam os factos ou negócios, procurando iludir o sistema tributário
- As partes alcançam substancialmente o mesmo resultado do ponto de vista económico que seria obtido caso tivessem adoptado a forma jurídica correspondente às normais relações económicas
- Ausência de razões negociais
- A forma jurídica é inadequada quando o contribuinte não está apto a fornecer razão económica que justifique a sua utilização
- Inserção de passos sem intuito económico autónomo <sup>306</sup>

## Do procedimento próprio de aplicação da cga (artigo 63.º do CPPT)

### Âmbito

Liquidação de tributos com base na disposição antiabuso prevista no n.º2 do artigo 38.º da LGT

### Direito de Audição

Notificação do sujeito passivo para o exercício do direito de audição no prazo de 30 dias

### Autorização do Dirigente Máximo (Director Geral)

#### Fundamentação:

1. Descrição do negócio/acto realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico
2. Identificação das normas de incidência que se lhes aplicam
3. Demonstração do fim de evitar tributação

### Aplicação da norma anti-abuso

Liquidação dos tributos devidos

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.2 – Cláusulas anti-abuso específicas domésticas

**(artigo  
63.º do  
CIRC)**

#### Preços de Transferência /Princípio de Plena Concorrência

- Condições praticadas nas operações vinculadas têm de ser as que seriam praticadas entre entidades independentes
- Em operações comparáveis

**(artigo  
16.º, 10  
do  
CIVA)**

#### Operações entre entidades relacionadas

- Derrogação à regra geral de valor tributável corresponder ao valor normal
- Operações entre entidades relacionadas em que uma delas não tenha direito integral à dedução do IVA

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.2 – Cláusulas anti-abuso específicas domésticas

**(artigos  
65.º e  
88.º do  
CIRC)**

#### **Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado:**

- Inversão do ónus da prova na dedutibilidade fiscal dos encargos suportados
- Sujeito passivo tem demonstrar:
  - a) Encargos correspondem a operações efectivamente realizadas
  - b) Não têm carácter anormal ou um montante exagerado

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.2 – Cláusulas anti-abuso específicas domésticas

**(artigo  
66.º do  
CIRC)**

#### Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado:

- Lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residente submetidas a um regime fiscal claramente mais favoráveis
- São imputados ao sujeito passivo residente que detenha direta ou indiretamente 25% das partes de capital, direitos de voto ou direitos sobre os rendimentos (10% se mais de 50% for detido por sujeitos passivos residentes em Portugal)
- Abrange rendimentos passivos

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.2 – Cláusulas anti-abuso específicas domésticas

(artigo  
67.º do  
CIRC)

#### Subcapitalização:

- Desconsideração dos gastos com juros relativos ao excesso de endividamento.
- Excesso de endividamento (2x participação no capital próprio do sujeito passivo)

(artigo  
7.º do  
CIS)

#### Isenção Imposto do Selo em Suprimentos:

- Isenção não se aplica se sócio for residente em território sujeito a regime fiscal privilegiado

## 2. Instrumentos legais de combate ao PFA

### 2.3 – Normas anti-abuso previstas nas CDT's

**Beneficiário efetivo**

- Reduções de taxa apenas aplicável ao beneficiário efetivo dos rendimentos
- CDT's aplicável ao residente no Estado signatário



## Sumário

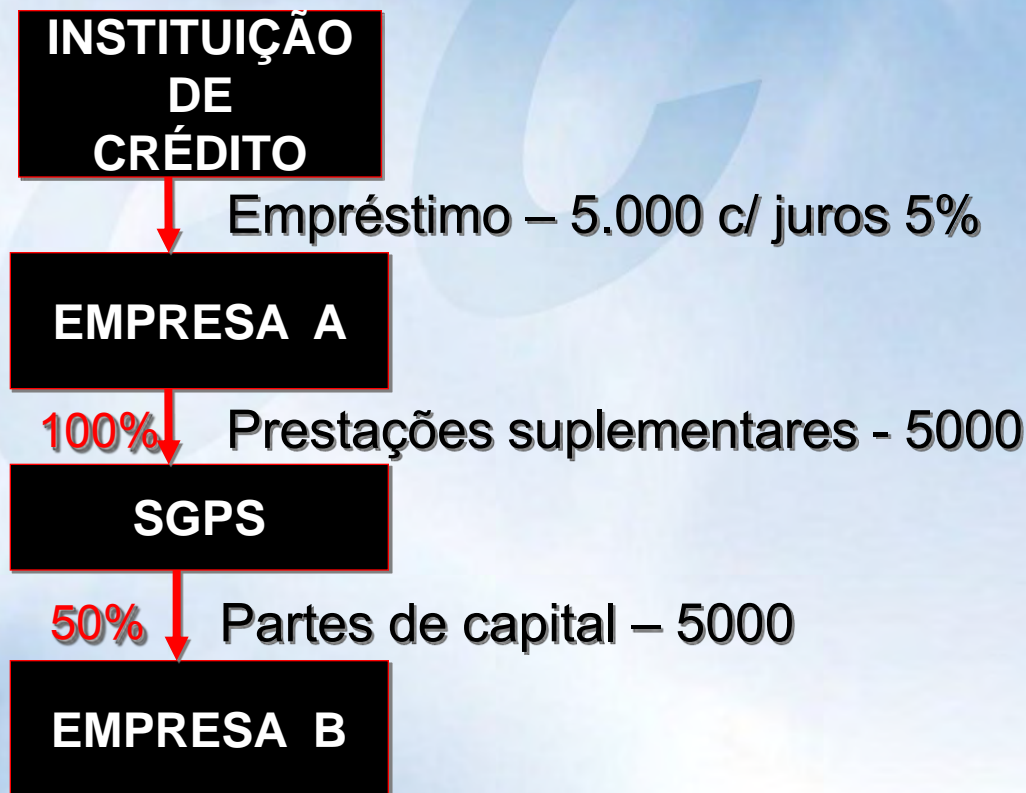
1. Planeamento fiscal (abusivo)
- 2. Instrumentos legais de combate ao PFA**
- 3. Exemplos de esquemas de PFA**
- 4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados**

3. Exemplos de esquemas de PFA
4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

## Parqueamento de activos/passivos

Juros Pagos  
Custos = 250

- Custos não dedutíveis
- (artigo 23.º do CIRC)  
(Jurisprudência STA)
- Se custos SGPS custos
- Não dedutíveis (art.32.ºEBF)



3. Exemplos de esquemas de PFA
4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

## Utilização de territórios com regimes fiscais claramente mais favoráveis (*off-shores*) para transacções sem propósito económico



**Image rights** não tem estrutura para desenvolver actividade, o clube não tem qualquer aproveitamento da detenção dos direitos de imagem.

### Tópicos de avaliação:

- Avaliar dedutibilidade dos encargos e efetivo beneficiário
- Troca de informação

3. Exemplos de esquemas de PFA

4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

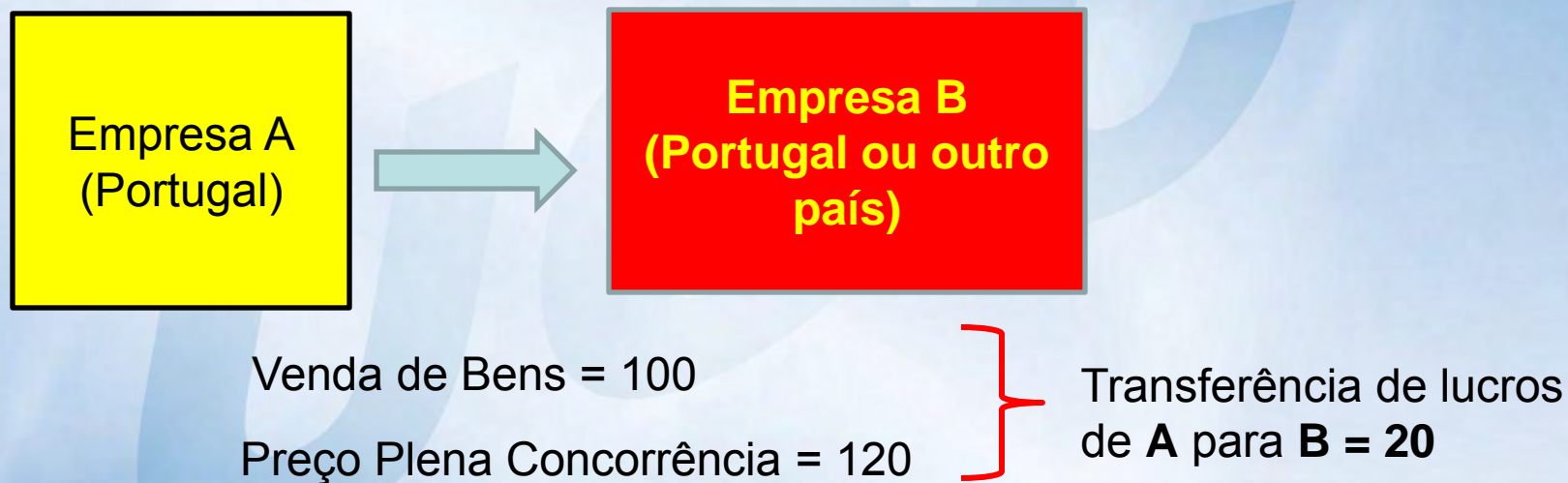
## Transformação da natureza económica de determinadas operações com objectivos exclusivamente fiscais



### Tópicos de avaliação:

- Avaliar motivação económica para estrutura da operação
- Identificar negócio sombra

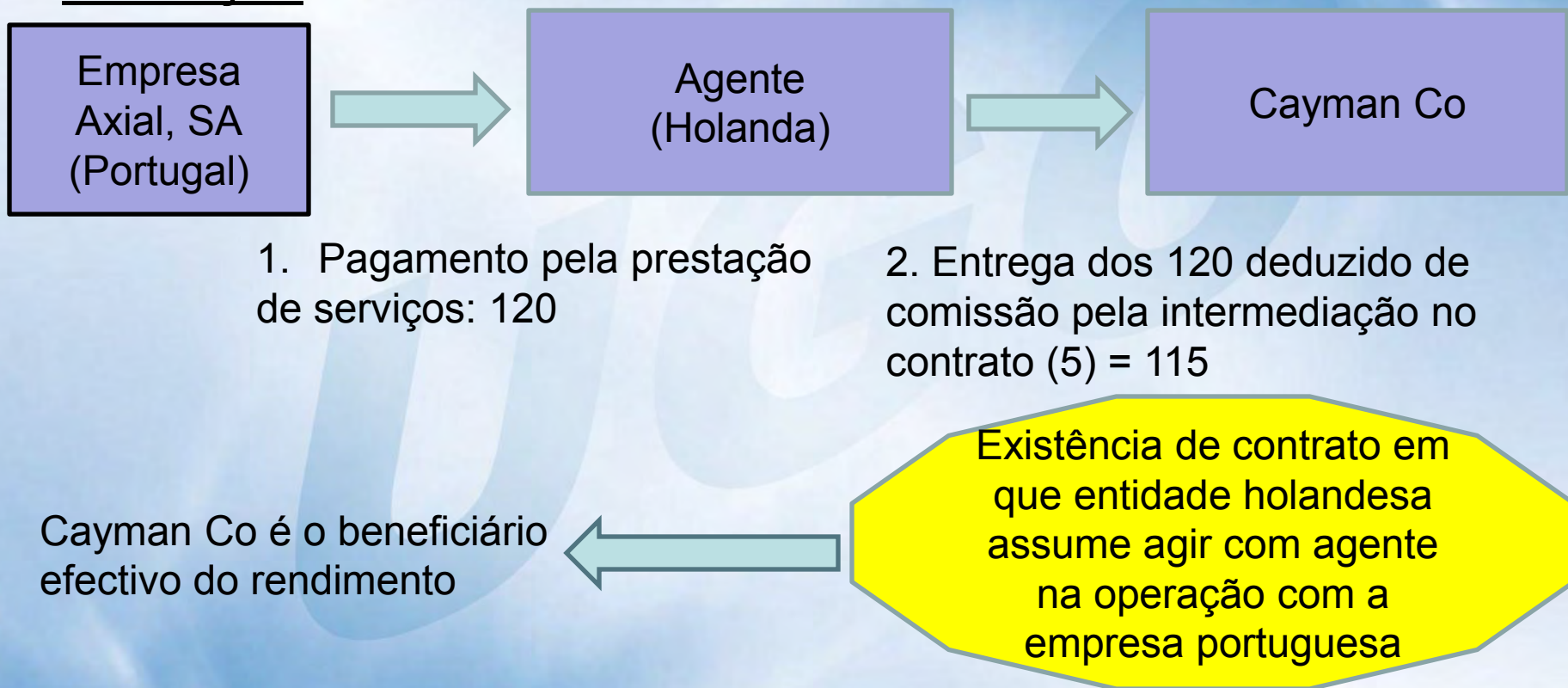
## Transacções entre empresas do grupo ou associadas que não respeitam o princípio de plena concorrência



### Tópicos de avaliação:

- Identificar condições praticadas
- Avaliar condições que seriam praticadas entre entidades independentes

## Utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação



### Tópicos de avaliação:

- Identificar pagamentos de rendimentos que beneficiaram de CDT
- Troca de informação com outras Administrações Fiscais

## Aproveitamento de prejuízos fiscais

### Sociedade A

- Detém ramo de negócio, incluindo contratos de clientes de duração limitada
- Elevado montante de prejuízos fiscais em vias de caducar

### Sociedade B

- Sociedade participada sem atividade económica nem estrutura material e humana

### Esquema

- A cede ramo de negócio por um valor que lhe gera lucro podendo aproveitar dos prejuízos fiscais em vias de caducar
- B amortiza o activo reconhecido ao longo do período de duração dos contratos com os clientes
- B subcontrata A para execução dos contratos

### Tópicos de avaliação:

- Identificar motivação económica subjacente à transação
- Avaliar capacidade de B desenvolver a sua atividade

3. Exemplos de esquemas de PFA

4. Tópicos a considerar na avaliação dos esquemas apresentados

## IVA – Entidades sem direito a dedução integral



- Instituição de crédito não tem direito a dedução integral do IVA
- Serviços informáticos faturados por 100 + 23
- Manipulação do preço da prestação dos serviços

### Tópicos de avaliação:

- Avaliar direito à dedução da adquirente dos serviços
- Avaliar preço praticado e aplicação das regras de preços de transferência



"Todo imposto é ruim, por isso chama-se imposto,  
senão se chamaria voluntário."

(Fernando Henrique Cardoso)

Obrigado pela atenção!

Luis.Pedro.Ramos@at.gov.pt

# Investigação na criminalidade tributária e a prova

# Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento

---

António Gama

Investigação na criminalidade tributária e a prova.  
Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento<sup>1</sup>.  
Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao  
silêncio do arguido.

*António Gama,*  
*Juiz Desembargador do Tribunal da Relação do Porto*

1. A constatação das especificidades.

Do vasto tema que me foi proposto escolhi focar a minha atenção sobre o dever de colaboração do obrigado tributário com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio, presunção de inocência e direito à não auto incriminação.

O primeiro traço que quero deixar tem a matriz do óbvio: só estamos aptos para investigar e julgar, com eficácia, quando conhecemos a realidade em causa, numa dupla vertente, enquanto ocorrência da vida e o seu tecido normativo. A criminalidade tributária, pelo menos a mais “refinada”, tem mecanismos de actuação que nem todos conhecemos. Uma parte da solução passa por iniciativas como esta, espaços de aprendizagem e debate, onde se entrecruzam vários saberes, sensibilidades, experiências e se aprofunda o conhecimento do tecido normativo.

Se a matéria suscita *dificuldades de natureza técnica cuja solução depende de conhecimentos especiais que o tribunal não possui, o juiz deve designar pessoa competente que assista à audiência final e aí preste os esclarecimentos necessários, bem como, em qualquer estado da causa, requisitar os pareceres técnicos indispensáveis ao apuramento da verdade dos factos*, é o que dispõe o art.º 649º do Código Processo Civil, aplicável ao processo penal, via art.º 4º do Código de Processo Penal.

Assumir que alguma criminalidade tributária é matéria que suscita *dificuldades de natureza técnica cuja solução depende de conhecimentos especiais que não possuímos* é, parece-me, uma boa atitude e a ajuda pericial pode ser um passo para uma decisão correcta.

No que contende com a actividade do Ministério Público, o art.º 50º, n.º1, do RGIT, [Assistência ao Ministério Público e comunicações das decisões] é taxativo: *A administração tributária ou da segurança social assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário, que tem a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação.*

## 2. Fundamentação e clareza.

Tudo o que pode ser pensado, pode ser pensado com clareza. Tudo o que se pode exprimir, pode-se exprimir com clareza, Ludwig Wittgenstein, *Tractatus Logico – Philosophicus*, 4.116<sup>2</sup>.

O discurso da jurisprudência, sendo um discurso da verdade exige a sua demonstração de uma forma compreensível<sup>3</sup>. Importa que na decisão o juiz demonstre e preste contas quanto ao sentido em que decidiu. Livre apreciação da prova é incompatível com arbitrariedade. Fundamentar é um imperativo que deve ser cumprido na justa medida. Nos seus melhores momentos a linguagem jurídica é certa, curta, sóbria e livre de pretensões de imponentia [Fritjof Haft]<sup>4</sup>. Escrever

---

<sup>1</sup> O texto constitui a base da intervenção oral proferida no Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 15, 22 e 29 de Junho e 6 de Julho de 2012. Agradeço a ajuda amiga da Dr.ª Margarida Pimentel do TC e da Dr.ª Adelaide Morais, do DIAP, Porto.

<sup>2</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig, *Tratado Lógico-Filosófico, Investigações Filosóficas*, 5ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 63-4.

<sup>3</sup> MENDONÇA, Luís e LOPES, Mouraz, “Julgar: Contributo para uma análise estrutural da sentença civil e penal; A legitimação pela decisão”, *Revista do CEJ*, 2º Semestre de 2004, nº 1, p. 234.

<sup>4</sup> KAUFMAN, Arthur e HASSEMER, Winfred (Org.) *Direito e Linguagem, Introdução à Filosofia do direito e à Teoria do Direito Contemporâneas* (Org.) Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002. 310.

claro, *clarinho para militar entender*, como dizia Antunes Varela, é um tópico enfatizado<sup>5</sup> e que se deve cumprir no dia a dia dos tribunais.

A decisão dos juízes, estatutariamente independentes e imparciais, legitima-se na fundamentação e na razão directa da sua medida. E fundamentar, todos o sabemos, não é apenas elencar meios de prova, nem remeter a “granel” para documentos, mas expor de modo tanto quanto possível completo, ainda que conciso, os motivos, de facto e de direito que sustentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal, de modo a que os destinatários da decisão percebam o *iter* decisório e a *ratio* da decisão, pois só assim podem sindicar o seu acerto ou desacerto.

### 3. Deveres de colaboração com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio. Deveres do contribuinte/ direitos do arguido.

#### 3.1. Os deveres de colaboração.

A inspecção tributária e os particulares estão sujeitos a um conjunto de regras pretendendo-se um sistema que garanta proporcionalidade, segurança dos sujeitos passivos e obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões, preâmbulo do DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro, Regime Complementar de Procedimento da Inspecção Tributária. Nesse diploma afirmam-se e consagram-se os princípios da *verdade material*, da *proporcionalidade*, do *contraditório* e da *cooperação*, art.º 5º a 9º. A inspecção tributária e os sujeitos passivos da

---

<sup>5</sup> Já na Recomendação n.º R (81) 7, do Conselho da Europa, sobre os meios de facilitar o acesso à justiça, se dizia que “os Estados devem tomar medidas para que a apresentação de todos os actos de processo seja simples, para que a linguagem utilizada seja compreensível do público e para que as decisões jurisdicionais sejam compreensíveis pelas partes”, acrescentando a Recomendação R (94) 12, sobre a independência, a eficácia e o papel dos juízes, que estes devem assumir a responsabilidade de motivar as sentenças de um modo claro e completo “utilizando termos facilmente compreensíveis”. Finalmente a Directiva 2012/13/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2012, relativa ao direito à informação em processo penal, instituiu uma carta de direitos dos suspeitos ou acusados em processo penal, dando ênfase à *linguagem simples e acessível*.

obrigação tributária estão adstritos a um dever mútuo de cooperação, adequado e proporcional aos objectivos a prosseguir, art.º 63º n.º4 da LGT. Uma das obrigações acessórias do sujeito passivo é a apresentação de declarações, exibição de documentos, contabilidade ou escrita e a prestação de informações, art.º 31º da LGT. A falta de cooperação, quando ilegítima, constitui fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação<sup>6</sup>, art.º 10º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e 87º da Lei Geral Tributária, faz incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal, art.º 59º, n.4, da Lei Geral Tributária, 48º n.º2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 113º do RGIT.

No processo penal comum o arguido goza do direito ao silêncio, da presunção de inocência e do direito à não auto-incriminação. Será que há uma *tensão* ou mesmo incompatibilidade entre o dever de colaboração com a autoridade tributária e o direito à não incriminação?

### 3.2. O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, muito literalmente “ninguém tem que acusar-se a si mesmo”, ou mais substancialmente “ninguém deve ser obrigado a contribuir para a sua própria incriminação”, tem como corolários o *direito ao silêncio* e o *direito de não facultar meios de prova*. Teve a sua origem no Reino Unido, no séc. XVII, como reacção às práticas inquisitórias dos tribunais eclesiásticos. Esta prática teve lugar até ao desfecho do caso John Lilburn, que em 1637 se recusou a fazer o juramento *ex officio*, sendo punido em consequência dessa recusa. Em 1641

---

<sup>6</sup> O Acórdão do TC n.º 180/2007, disse que a fixação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos ou indiciários é válida para efeitos tributários estritos de jaez contra-ordenacional, jamais o podendo ser para efeito de responsabilidade penal (...). A existência de uma vantagem ilegítima por parte do arguido deverá ser concretamente apurada em sede de julgamento, inclusive devendo-se discutir o método utilizado; SILVA,

o Parlamento Inglês aboliu o uso do juramento *ex officio* pelos tribunais e estabeleceu o princípio contra a auto-incriminação.

Este princípio foi posteriormente recebido na *Bill of Rights* dos EUA (1791) onde conheceu desenvolvimentos. Um deles prende-se com o caso *Miranda v. Arizona* que estendeu a aplicação da Quinta Emenda aos interrogatórios antes da audiência de julgamento, visando “garantir, durante todo o processo de inquirição, o direito de o indivíduo escolher entre manter-se em silêncio ou falar”. Este é o pano de fundo que contextualiza a exigência da leitura dos *Miranda Rights*, que todos conhecemos dos filmes: comunicação ao arguido que tem direito ao silêncio, a defensor e a advertência de que qualquer declaração que faça pode ser usada contra ele. Se tais esclarecimentos e advertência não ocorrerem a confissão entretanto obtida é inadmissível<sup>7</sup>.

### 3. 2.1. Assento legal.

#### 3.2.1.1. A matriz constitucional.

É consensual entre os autores que o *nemo tenetur se ipsum accusare*, quer na sua vertente de direito do arguido ao silêncio, quer na dimensão de privilégio do arguido contra a auto-incriminação, tem uma matriz constitucional processualista, assente no processo equitativo previsto no n.º4 do art.º 20 da Constituição e nas garantias processuais reconhecidas ao arguido pelo art.º 32º do texto constitucional<sup>8</sup>. A máxima é um dos corolários do Estado de Direito.

---

Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 166-7. Na prática, e parece-me bem, o Ministério Público raramente acusa com tais indícios.

<sup>7</sup> PINTO, Lara Sofia, *Privilégio Contra a Auto-Incriminação Versus Colaboração do Arguido*, Prova Criminal e Direito de Defesa, 2010, p. 100 e segts, aqui seguido de perto.

<sup>8</sup> DIAS, Figueiredo, ANDRADE, Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, 2009, p. 55.



O certo é que *não há* uma consagração expressa do princípio na Constituição<sup>9</sup>. O Tribunal Constitucional já teve oportunidade de dizer que o princípio tem “*consagração*” constitucional, Acórdão n.º 695/95<sup>10</sup> e recentemente no Acórdão 461/2011 reportou o princípio à dignidade humana, à liberdade de acção e à presunção de inocência.

### 3.2.1.2. O direito internacional.

O Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos reconhece o princípio *nemo tenetur*, estabelecendo que toda a pessoa acusada de um crime tem direito “a não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada” art. 14º, 3, g).

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada pela Assembleia das Nações Unidas, em 1948, embora faça referências à presunção de inocência e à não-utilização da tortura, não menciona, expressamente, o princípio não consagrando o direito ao silêncio. O mesmo ocorre com a CEDH, entendendo porém o TEDH que o art.º 6º, engloba o princípio na consagração que faz do “processo equitativo”, ligando-se também à *presunção de inocência* consagrada no n.º2 do art.º 6º da Convenção. Como a Convenção, muito à imagem da sua matriz Anglo-saxónica, é aquilo que o TEDH diz nas suas decisões, devemos concluir que o direito ao silêncio está tutelado pela Convenção.

---

<sup>9</sup> DIAS, Augusto Silva e RAMOS, Vânia Costa, *O direito à não auto-inculpação (Nemo Tenetur SeIpsum Accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra Editora, 2009, p.14-15. DIAS, Figueiredo, ANDRADE, Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, 2009, p. 39. MENDES, Paulo de Sousa, “As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem” Lisboa: Almedina, *Revista de Concorrência e Regulação – Ano I – Número 1 – Janeiro-Março 2010*, p.125-126.

<sup>10</sup> Que se pronunciou acerca da constitucionalidade das perguntas sobre os antecedentes criminais, art.º 342º n.º2 do Código de Processo Penal, reconhecendo ao arguido um direito ao silêncio nessa matéria no início do julgamento, direito que se filia nas *garantias de defesa*. [Matéria agora actual por causa da pretendidas alterações no julgamento em processo sumário].

A Directiva 2012/13/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2012, consagra no seu art.º 3º, n.º1, al. e), o direito ao silêncio aos suspeitos ou acusados de uma infracção penal.

### 3.2.1.3. A constitucionalização do princípio via art.º 16º, da Constituição<sup>11</sup>.

Resulta do art.º 16º da Constituição que o catálogo dos direitos fundamentais nela consagrados é um catálogo aberto ou de não tipicidade<sup>12</sup>, pois não exclui outros constantes das leis e regras aplicáveis de direito internacional<sup>13</sup>. Assim, constando do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos a consagração do princípio *nemo tenetur*, não pode ser questionada a sua natureza constitucional. Gomes Canotilho e Vital Moreira<sup>14</sup> elencam expressamente entre os “direitos fundamentais extra-constitucionais” os constantes do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, afirmando que a sua restrição também está subordinada ao princípio da proporcionalidade. Jorge Miranda e Rui Medeiros observam relativamente a estes direitos que nenhum é absoluto e ilimitadamente elástico e cada novo direito tem de coexistir com os demais, sem quebra da unidade do sistema. Em conclusão o princípio apesar de entrar na nossa ordem jurídica pela “porta” do art.º 16º da Constituição<sup>15</sup> não é um direito “menor” que os expressamente consagrados.

---

<sup>11</sup> Não via art.º 8º da CRP, como correntemente se diz, v.g., SILVA, Germano Marques da, *Direito penal tributário*, p. 176, mas via art.º 16º da CRP, CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª ed., p. 367.

<sup>12</sup> MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, p. 138.

<sup>13</sup> Apesar de ser reconhecido que a nossa Constituição tem um catálogo mais extenso e rico que o da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e que o da Carta dos Direitos fundamentais da União Europeia, ANDRADE, Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 3ª ed. pág.381-2.

<sup>14</sup> CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª ed., p. 366.

<sup>15</sup> Parece que o art.º 8º da Constituição se refere às normas de DIP subordinadas hierarquicamente à constituição.

#### 3.2.1.4. O Código de Processo Penal.

O direito do arguido ao silêncio para não se auto-incriminar também está consagrado no art.º 61º n.º1 al. d) do Código de Processo Penal<sup>16</sup>.

Tenho algumas reservas em secundar a afirmação do TC Acórdão n.º 461/2011 de que o direito ao silêncio, tendo o seu campo de eleição no direito criminal, o que é incontroverso, estende-se a qualquer processo sancionatório de direito público. O que assegura a Constituição no âmbito contra-ordenacional, art.º 32º n.º10, é o direito de *audiência e defesa*, tendo sido rejeitada a proposta de estender aos demais processos sancionatórios “todas as garantias do processo criminal”.

Na fase inspectiva tributária vigoram vários direitos, mas não o direito ao silêncio. Tal não equivale a dizer que, nessa fase, esse direito não possa ser “oposto” à AT e que se venha a reconhecer como legítima essa “oposição”, como adiante veremos mais em particular.

#### 4. Passagem da fase inspectiva para a fase processual.

Depois deste breve olhar pelo princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, importa questionar a relevância provatória do adquirido na fase inspectiva tributária. A prova recolhida na fase inspectiva “transita” para o inquérito? Qual o valor, em inquérito e julgamento, dessa prova?

---

<sup>16</sup> Diz que o arguido goza, em especial, em qualquer fase do processo e salvas as excepções da lei, a *não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar*. Outros afloramentos do direito constam, v.g., dos art.ºs 141º n.º4 al. a), 343º n.1, 356º n.1 al. b) e 357º n.º1 do Código de Processo Penal. A excepção é o arguido ser obrigado a responder às perguntas quanto à sua identidade, art.º 141º n.º3 (interrogatório judicial de arguido detido), 143º n.º2 (interrogatório não judicial de arguido detido), mas quanto ao tema da imputação tem direito ao silêncio: *tem direito a prestar declarações, sem que no entanto a tal seja obrigado e sem que o seu silêncio possa desfavorecê-lo*, art.º 343º n.º1 do Código de Processo Penal.

O n.º2 do art.º 76º do RGCO, afluando um princípio geral, preceitua que na conversão do processo administrativo em processo penal se aproveitam, na medida do possível, as provas já produzidas<sup>17</sup>. Assim, aproveitam-se em inquérito as provas recolhidas na fase administrativa, em regra documentos, cuja invalidade não resulte das normas processuais penais.

Em concreto podem suscitar-se questões com actos e diligências elencados nos art.ºs 268º, 269º e 270º do Código de Processo Penal.

Nessa passagem as declarações do sujeito passivo da obrigação tributária, a prova testemunhal e a documental não estão sujeitos a um regime uniforme. A regra em matéria de prova é a admissibilidade das provas que não forem proibidas por lei, art.º 125º do Código de Processo Penal. Se o adquirido provatório na fase administrativa não constituir método proibido de prova, art.º 126º, do Código de Processo Penal e obedeceu na sua recolha às regras aplicáveis nada obsta, em princípio, a que possa ser valorado em inquérito, instrução e julgamento.

O “constrangimento” legal do sujeito passivo a colaborar na fase inspectiva, não constitui ameaça com medida legalmente inadmissível, art.º 126º n.º2 al. d) do Código de Processo Penal, pois esse constrangimento e a sanção da falta de colaboração estão legalmente previstos. Nem é em abstracto desproporcionado. Tal não invalida o dever de a administração verificar se o contribuinte deve ser constituído arguido e o direito do contribuinte, mesmo na fase administrativa, de se não auto-incriminar quando se verificarem os pressupostos de ser constituído arguido, exigindo a sua constituição como tal, questão a ser decidida, na falta de

---

<sup>17</sup> Assim MENDES, António de Oliveira e CABRAL, José dos Santos, *Notas ao Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas*, 3ª ed. p. 275, SANTOS, Simas e SOUSA, Jorge Lopes de, *Contra-Ordenações*, 2ª ed, p. 440.

acordo, pelo tribunal da comarca competente por aplicação analógica do art.º 63º n.º6 da LGT.

Questão diversa é a de saber se, apesar de se verificarem esses pressupostos o arguido não se prevalecer e exercer esse direito. Nesse caso o que vale a mudança de atitude do arguido? Poderá inviabilizar a aquisição processual?

Quanto a depoimentos do arguido, como vimos, nada valem; quanto a documentos só não podem ser utilizados se a situação cair na previsão do art.º 126º do Código de Processo Penal. Os documentos validamente obtidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não constituem prova proibida, pelo que poderão ser considerados no processo criminal em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses documentos<sup>18</sup>.

#### 4.1. O que constitui *declaração*?

A delimitação do âmbito normativo do que é *declaração* é importante. Se no art.º 55º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária se distingue, como no processo penal comum, entre documentos e declarações, o âmbito normativo de declaração em direito tributário limita-se, em regra, a documentos, não a depoimentos<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Coincidem nesta conclusão os acórdãos do TRG de 29.1.2007 [Cruz Bucho] e de 12.3.2012 [Ana Teixeira da Silva].

<sup>19</sup> Declarações em sentido processual penal, art.º 356º e 357º do Código de Processo Penal, equivale a depoimento: leitura permitida de autos e declarações; leitura permitida de declarações do arguido, etc. Já as “declarações” tributárias reconduzem-se, em regra, a documentos, não a depoimentos: v.g. art.º 31 n.º2 da LGT *apresentação de declarações*; **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**, artigo 57.º, Declaração de rendimentos:

1 - Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma **declaração de modelo oficial**, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária, devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante:

a) Os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo;

---

(...)

Artigo 112.º

Declaração de início de actividade, de alterações e de cessação

1 - Antes de iniciar alguma actividade susceptível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respectiva **declaração** de início num serviço de finanças, em impresso de **modelo oficial**.

Artigo 113.º

Declaração anual de informação contabilística e fiscal

1 - Os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma **declaração** de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial, relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

Artigo 145.º

Declarações e outros documentos

Sempre que, neste Código, não se exija a utilização de impressos de modelo oficial, podem as declarações, relações, requerimentos ou outros documentos ser apresentados em papel comum de formato A4, ou em suporte que, com os requisitos estabelecidos pela Direcção-Geral dos Impostos, permita tratamento informático.

**Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado:**

Artigo 31.º, Declaração de início de actividade; Artigo 32.º, Declaração de alterações; Artigo 33.º, Declaração de cessação de actividade.

Artigo 35.º

Apresentação das declarações.

1 - As declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º são enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início da actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

2 - O documento comprovativo referente às declarações mencionadas no número anterior, apresentadas nos serviços de finanças ou noutros locais autorizados, é entregue ao sujeito passivo, após autenticação pelo funcionário receptor e aposição da vinheta do técnico oficial de contas, se for o caso, que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações.

Artigo 58.º

Obrigações declarativas e período em que passa a ser devido o imposto.

Artigo 67.º

Obrigações declarativas e de pagamento do imposto.

Artigo 100.º

Recibo da entrega de declarações.

Artigo 101.º

Remessa de declarações e documentos pelo correio e por transmissão electrónica.

Estas “declarações”, não são, em regra, declarações no sentido técnico jurídico penal comum de depoimento, mas, predominantemente, informações relevantes em suporte documental oficial, aprovado e regulado legislativamente, tendo em vista possibilitar o apuramento da obrigação de imposto.

#### 4.2. Depoimento do sujeito passivo/arguido.

De entre as regras de produção e valoração de prova em julgamento, importa realçar que *não valem em julgamento, nomeadamente para o efeito de formação da convicção do tribunal, quaisquer provas que não tiverem sido produzidas ou examinadas em audiência, ressalvando-se as provas contidas em actos processuais cuja leitura, visualização ou audição sejam permitidas*, art.º 355º n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Penal.

A produção da prova que deva servir para fundar a convicção do julgador, tem de ser realizada na audiência e segundo os princípios naturais de um processo de estrutura acusatória: os princípios da imediação, da oralidade e da contraditoriedade na produção dessa prova. Essa é a solução prevista no art.º 355º do Código Processo Penal.

As declarações/depoimentos prestados no processo inspectivo pelo sujeito passivo, depois arguido, não valem em qualquer das fases do processo penal. **No processo penal só valem as declarações que o arguido, nessa veste, nele presta e com o valor que a lei lhes atribui**, sendo que, actualmente, o silêncio do arguido no julgamento inutiliza toda e qualquer declaração/depoimento prestado em fase anterior, inquérito ou instrução.

Também não podem ser valoradas em audiência as declarações, constantes de autos, recolhidas na fase inspectiva, a testemunhas, nomeadamente agentes da AT, porque não pertencem a autos de *inquérito e instrução*, art.º 356º n.º1 al. b), do

Código de Processo Penal. Os funcionários da AT que tiverem recebido declarações na fase inspectiva, não podem ser inquiridos como testemunhas sobre o conteúdo daquelas declarações, art.º 356º n.º7 do Código de Processo Penal<sup>20</sup>, consagrando-se aqui uma proibição de produção de prova. Agora a proibição não impossibilita que em novo depoimento, v.g. em audiência, a testemunha relate [outros] “factos” de que tem conhecimento directo em consequência de diligências probatórias que levou a cabo, mesmo na fase inspectiva; só não podem ser objecto do seu depoimento os conhecimentos obtidos através de depoimentos que recebeu cuja leitura seja proibida. Se o funcionário analisou documentos, a contabilidade, os fluxos financeiros, etc. pode depor validamente sobre essa matéria em audiência de julgamento.

A prova testemunhal recolhida na fase administrativa vale em princípio em inquérito e instrução, pois nessas fases não se aplica o disposto no art.º 356º do Código de Processo Penal.

Os elementos indiciadores de crime – excluindo-se as declarações/depoimento do sujeito passivo – recolhidos na fase da inspecção tributária, recolhidos em conformidade com as regras legais daquela fase administrativa, podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal

Admitimos<sup>21</sup> e não vislumbramos obstáculo a que as declarações/depoimentos prestadas pelo arguido na fase inspectiva, possam ser lidas, apenas e só “a solicitação” do próprio arguido, art.º 357º n.º1 al. a) do Código de Processo Penal, pois, como regra, as proibições de prova só actuam quando esteja em causa o

---

<sup>20</sup> O normativo não visa apenas os OPC mas quaisquer pessoas que, *a qualquer título*, tiverem participado na sua recolha, formula que pretende obstar a que com alguma “habilidade” entre pela janela aquilo a que o legislador fechou a porta, v.g. o depoimento de um terceiro que “assistiu” a essa inquirição está abrangido pela proibição.

<sup>21</sup> A lei pressupõe que a tomada de declarações ocorreu em *inquérito* ou *instrução*, art.º 356º n.º1 al. b) do Código de Processo Penal, a fase administrativa não é inquérito nem instrução.



«desfavorecimento» de direitos do arguido; quando a solicitação é do arguido podem ser lidas declarações “seja qual for a entidade a qual tiverem sido prestadas”. Agora bem vistas as coisas não vemos que utilidade tem essa leitura quando o arguido pode reafirmar v.g. em instrução e julgamento o que antes disse.

#### 4.3. Documentos entregues pelo contribuinte.

Na fase inspectiva administrativa o catálogo dos direitos do sujeito passivo tributário, quer os reconhecidos na Constituição, art.º 32º n.º10, quer no art.º89º do Código de Processo Administrativo, quer os consagrados na LGT, CPPT e nas leis específicas de cada imposto, em regra, não conflituam com o dever de cooperação. A antinomia pode ganhar relevância no confronto entre o dever de cooperação na fase inspectiva [art.º 9º, 32º n.º1 do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária, 59º e 75º da Lei Geral Tributária] e o direito à não incriminação<sup>22</sup>.

Numa primeira abordagem pode parecer que o dever da cooperação tem apenas consagração legal ordinária e o direito à não auto incriminação tem consagração constitucional e legal ordinária. Mesmo que fosse assim, tal não permitia concluir, sem mais, pelo aniquilamento/desconsideração, de tudo o que foi obtido com o dever de colaboração. Uma análise mais aprofundada leva a concluir que o dever de colaboração é um veículo necessário à realização do dever de pagamento de impostos. A Constituição consagra, a par das garantias processuais penais, garantias e deveres em matéria de impostos, art.ºs 103 e 104º da CRP. Temos em vista o dever constitucional de pagar impostos, dever que coenvolve um *facere*: a

---

<sup>22</sup> Dando-se conta desta realidade MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, 2ª ed. 2012, p. 105, fala em “eventual” dicotomia entre o *dever de cooperação* e o *Direito à não Auto-Incriminação*

cooperação do contribuinte apresentando as suas declarações. Nesta perspectiva, quer o dever de cooperação, quer o direito à não auto incriminação acabam por ter assento constitucional. Por isso parece-me redutora a solução que, perante um direito – *ao silêncio, presunção de inocência e direito à não auto incriminação* – e um dever de pagar impostos, arrume a questão dando prevalência irrestrita ao direito em detrimento do dever. O TEDH o TC e os outros tribunais nacionais têm dito o que é óbvio: o *nemo tenetur* não é absoluto. Depois ao dever de colaboração está ligado o direito de participação na formação das decisões respeitantes ao contribuinte e que o afectem, art.º 60º da Lei Geral Tributária. O dever não é um típico dever mas também um direito de co-determinar a decisão da AT.

#### 4.4. A ponderação de interesses.

A Constituição não define uma hierarquia de valores. Em caso de conflito não há que sacrificar uns aos outros; o que há, necessariamente, é encontrar uma concordância prática entre os diversos interesses que possam conflitar: em cada caso concreto, procurar encontrar a forma de sacrificar o menos possível cada um dos bens jurídicos que estejam em conflito.

A imposição do dever de colaboração visa a salvaguarda de direitos e interesses constitucionalmente protegidos. Essa restrição é necessária para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e não diminui a extensão e o alcance do conteúdo essencial do preceito constitucional que consagra o direito ao silêncio. Do dever de colaboração depende a cobrança de impostos. É com essa receita que o Estado “*promove o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas*

*económicas e sociais, tarefas fundamentais do Estado”, al. d) do art.º 9º da CRP. É com a receita dos impostos que o Estado, al. b) do art. 81º, “promove a justiça social, assegura a igualdade de oportunidades e opera as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.*

A administração tributária exerce as suas atribuições tendo em vista a realização do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, imparcialidade, celeridade e no respeito pelas garantias dos contribuintes, art.º 55º da Lei Geral Tributária.

O dever de colaboração tem uma dupla face, enquanto dever de colaboração e como direito já de “defesa”, de “resposta”, co-determinante/conformador da decisão da administração. A primeira finalidade do sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas, art.º 103º n.º1 da Constituição. Deste ponto de vista, interessa a eficiência e eficácia do sistema, sendo sua peça chave, o dever de colaboração. De outro modo, como se intui, seria virtualmente impossível o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes<sup>23</sup> e deixaria desprovido de qualquer garantia e eficácia o dever tributário que a Constituição consagra<sup>24</sup>.

Já Marcello Caetano se referia a uma insubstituível colaboração do contribuinte com o fisco, através das declarações a apresentar aos serviços<sup>25</sup>.

Entre um direito constitucional e um dever materialmente constitucional não se segue a prevalência do direito e o sacrifício do dever, tanto mais quando o legislador já resolveu legislativamente a sua concordância prática: Na fase

---

<sup>23</sup> Já o disse o TC Espanhol, decisão 110/1984.

<sup>24</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, 2009, p. 178.

<sup>25</sup> MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed. 2012, p 106.

inspectiva vigoram os princípios da cooperação, da verdade material, da proporcionalidade e do contraditório; na fase processual penal ganha plenitude o estatuto do arguido, o direito ao silêncio e à não auto-inculpação.

O exercício do dever de colaboração e do direito à não auto incriminação não é, as mais das vezes, um problema contemporâneo mas, nos casos em que ocorre, apenas sequencial. Não temos uma questão de prevalência mas de compatibilidade de soluções legais, em regra para momentos temporais e processuais diversos. Porém se **na pendência do procedimento inspectivo se indiciar crime tributário, verificando-se os pressupostos do art.º 58º do Código de Processo Penal, ex vi, art.º 3º al. a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário deve ser, tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração;** só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais art.º 32º da Constituição assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos art.ºs 57º a 67º do Código de Processo Penal, nomeadamente do direito de *não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar*. Como é sabido a falta de explicitação deste direito tem como consequência, que as declarações prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, art.º 58º n.º2 e 5 do Código de Processo Penal. As declarações de que fala a lei são apenas, como já referi, os depoimentos.

Em conclusão, operada a transição do processo inspectivo para o processo penal podemos assentar que:

### **“Declarações” do sujeito passivo:**

Temos que distinguir o que é declaração: enquanto depoimento nada vale; enquanto “documento” se aportado ao processo inspectivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição processual. O mesmo se passa quanto a documentos ou outra prova junta pela AT: desde que não seja proibida é válida.

### **Depoimentos dos agentes da AT:**

Prestados em processo inspectivo, não podem ser utilizados e nada valem em juízo, mas podem ser livremente apreciados em inquérito e instrução; em julgamento, assim como em inquérito e instrução, essas testemunhas podem relatar [outros] “factos” de que tenham conhecimento directo em consequência de diligências probatórias que levaram a cabo, mesmo na fase inspectiva.

## **5. Proibições de prova.**

Há casos em que é legítima a falta de cooperação ou mesmo “oposição” por parte do sujeito passivo aos actos de inspecção para apuramento da situação tributária<sup>26</sup>:

- a) Falta de credenciação dos funcionários incumbidos da execução dos actos de inspecção, art.º 47º do RCPIT.
- b) Acesso [sem mandado] à “habitação” do contribuinte, art.º 63º n.º5 al. a) da Lei Geral Tributária, ou do TOC<sup>27</sup>.
- c) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário, realizada nos termos dos art.ºs 63º-A, B e C da LGT.
- d) Acesso a factos da vida íntima dos cidadãos, art.º 63º n.º5 al. c) da Lei Geral Tributária;

---

<sup>26</sup> Código de Processo Administrativo: Artigo 89º, Solicitação de provas aos interessados:

1 - O órgão que dirigir a instrução pode determinar aos interessados a prestação de informações, a apresentação de documentos ou coisas, a sujeição a inspecções e a colaboração noutros meios de prova.

2 - É legítima a recusa às determinações previstas no número anterior, quando a obediência às mesmas:

- a) Envolver a violação de segredo profissional;
- b) Implicar o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei;
- c) Importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus;
- d) For susceptível de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas na alínea anterior.

<sup>27</sup> Nos casos em que a actividade é desenvolvida na habitação.

- e) Violação dos direitos de personalidade e outros, liberdades e garantias dos cidadãos, previstos da Constituição e na lei, art.º 126 do Código de Processo Penal.
- f) Verificação dos pressupostos da constituição de arguido, art.ºs 58º e 59º do Código de Processo Penal, sem que o arguido seja constituído como tal e continue a AT a exigir a sua colaboração [neste caso a proibição apenas abrange as declarações do arguido; quanto a documentos aplica-se o art.º 126º do Código de Processo Penal]

Nos casos em que a actividade é desenvolvida na *habitação*, local onde se encontram os elementos da contabilidade, se sem autorização do contribuinte ou TOC visado forem apreendidos, sem mandado, documentos em *habitação*, quer na fase inspectiva ou em inquérito, essa prova está ferida de proibição de prova na modalidade de proibição de valoração. Além de não poder ser valorada, o infractor pode ser penalmente responsabilizado caso em que a prova proibida pode ser utilizada com o fim exclusivo de proceder contra os agentes do crime, art.º 126º n.º4 do Código de Processo Penal.

Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária. A competência parece-me do TIC/JIC, Artigo 63.º n.º 6 da LGT (*Redacção da Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro - Anterior n.º 5.*)

## 6. Casos de *carne e osso*, do dia a dia dos tribunais.

### 6.1. Decisões de tribunais nacionais.

O TRG em Acórdãos de 29.1.2007 [Cruz Bucho] e de 12.3.2012 [Ana Teixeira da Silva], decidiu de modo uniforme que podem ser usados em processo penal os documentos validamente obtidos pela AT na fase administrativa inspectiva ao

abrigo do dever de cooperação; tal utilização não viola os direitos consagrados do arguido, ao silêncio e à não “auto-inculpação”. Mais decidiu que são válidos os depoimentos dos agentes que procederam a essa inspecção.

No caso do acórdão de 12.3.2012, os recorrentes tinham alegado que os meios de prova carreados para os autos [documentos] através da inspecção tributária e o depoimento do agente da AT, cujo conhecimento dos factos adveio da inspecção que realizou, configuravam prova “proibida”.

Duas questões foram decididas: a) Se podiam ser usados em processo penal documentos obtidos em inspecção tributária ao abrigo do dever de cooperação; b) Se o depoimento de quem procedeu a inspecção pode ser produzido.

A segunda das questões foi liminarmente desatendida com a “precisão” de que o conhecimento dos factos revelado pela testemunha não advinha exclusivamente da inspecção que levou a cabo, pois socorreu-se de dados pré-existentes na Administração Fiscal.

Ponderou o TRG que os documentos em apreço não foram conseguidos com “ameaça com medida legalmente inadmissível”, “com denegação ou condicionamento da obtenção de benefício legalmente previsto” ou “promessa de vantagem legalmente inadmissível”; ou ainda, mediante “intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações sem o consentimento do respectivo titular”. Concluiu que no caso não ocorria qualquer incompatibilidade entre o dever de colaboração por um lado e o direito ao silêncio e presunção de inocência por outro.

Parece-me que bem decidiu. Mais disse o TRG: *Os documentos e elementos recolhidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não*

*constituem prova proibida.* E sendo validamente recolhidas no âmbito da fase administrativa, tais provas deverão ser tomadas em consideração no processo criminal em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses elementos. Aliás, não faria qualquer sentido que um agente tributário, no desenvolvimento de uma acção inspectiva, deparasse com uma infracção criminal, que está obrigado a denunciar v.g., os artºs 242º, nº1, al. b), do CPP, e 62º, nºs 1 e 2, al. j) do DL 413/98, de 31.12 (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), e não pudesse suportá-la com os meios de prova entretanto obtidos ao abrigo do dever de colaboração.

Os deveres de informação e de colaboração a cargo dos contribuintes são instrumentos indispensáveis para o funcionamento efectivo e eficaz da máquina fiscal, indispensável à prossecução de outros interesses constitucionalmente protegidos.

O dever de colaboração constitui uma restrição do princípio da não auto-incriminação, justificada pela necessidade de assegurar a incumbência constitucional da tutela do sistema fiscal e legítima por expressamente prevista na legislação tributária ordinária.

Tais elementos podem ser contraditados no âmbito do processo criminal que venha a ser instaurado, nele operando, com integral amplitude, todas as garantias de defesa.

Levando ao absurdo este tipo de argumentação tínhamos o seguinte: em caso de inspecção o sujeito passivo “esvaziava” os seus arquivos documentais e entregava tudo à AT, como os documentos entregues não podiam ser valorados, podia estar encontrado o caminho para a impunidade!!!!



## 6.2. Decisões do TEDH.

A CEDH é materialmente constitucional, via art.º 16º da Constituição, e deve ser aplicada mesmo que contrarie leis ordinárias internas sobre as quais tem primazia. Isso justifica a referência a decisões do TEDH, dado que a violação da Convenção pode ser causa de responsabilidade para Portugal. Depois a Convenção, muito à imagem da sua matriz Anglo-saxónica, é aquilo que o TEDH diz nas suas decisões. Os tribunais nacionais quando aplicam a Convenção devem fazê-lo de acordo com a interpretação “autêntica” que dela faz o TEDH.

### 6.2.1. *Caso J.B. v. SUIÇA.*

Acórdão de 3 de Maio de 2001, o TEDH foi instado a pronunciar-se sobre a conformidade ao art.º 6º da Convenção, de uma decisão dos tribunais suíços que originou a aplicação, em quatro ocasiões, de multa ao queixoso pelo não fornecimento às autoridades competentes de informação solicitada no âmbito de um procedimento instaurado por suspeita de evasão fiscal.

O TEDH considerou que o procedimento instaurado tinha como propósito o de estabelecer o imposto pelo mesmo devido e, no caso de virem a ser reunidas as condições necessárias para o efeito, a aplicação de um imposto suplementar e de uma multa por evasão fiscal. Apesar de o procedimento nunca ter sido expressamente classificado como procedimento para cobrança do imposto suplementarmente devido ou como procedimento por evasão fiscal, a circunstância de o mesmo contemplar a possibilidade de aplicação de uma sanção pecuniária de natureza essencialmente punitiva por evasão fiscal colocá-lo-ia no âmbito normativo do conceito de acusação criminal para efeitos do art.º 6º da Convenção. A decisão tem votos de vencido.

No caso *J.B* o que se pode retirar é que, segundo o TEDH, a recusa do contribuinte é legítima e, por isso, a sanção que lhe foi aplicada pelo tribunal suíço é ilegítima; o TEDH nada disse sobre a natureza de tais informações na hipótese de terem sido prestadas<sup>28</sup>, nomeadamente se a entrega de documentos violava o direito à não auto incriminação.

### 6.2.2. *Caso Shannon v. Reino Unido.*

Acórdão de 4.10.2005 do TEDH. O queixoso Shanonn foi acusado de falsificação de contabilidade e conspiração para fraude. Após a acusação foi notificado, sob cominação de multa ou prisão até seis meses, para prestar declarações perante os investigadores das finanças no âmbito de uma investigação aberta com o propósito de esclarecer se alguma pessoa teria beneficiado daquela contabilidade falsa. O queixoso exigiu garantias de que as informações que viesse a prestar não seriam utilizadas no procedimento contra si pendente, mas tais garantias não foram dadas. Foi condenado em multa pela recusa. O TEDH concluiu que a cominação em causa consubstanciava o uso de poderes de coerção incompatíveis com o direito à não auto incriminação<sup>29</sup>. À luz do direito português chego à mesma conclusão que o TEDH. Há violação do direito ao silêncio na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra a auto-incriminação, no n.º4 do art.º 20º e 32º da Constituição e 61º do Código de Processo Penal.

### 6.2.3. *Caso Saunders v. Reino Unido.*

Foi decidido pela *Grand Chamber* – tribunal pleno – acórdão de 17.12.1996. Pronunciou-se sobre a legitimidade da utilização no âmbito de processo criminal,

---

<sup>28</sup> COSTA, Joana, “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *RMP*, 128º, p. 127.

em julgamento, de declarações auto-incriminatórias, que antes da instauração daquele, o queixoso prestara a entidades não judiciais sob a cominação de um crime. O TEDH concluiu ter havido violação do princípio do processo equitativo consagrado no art.º 6º da Convenção.

Como vimos à face da nossa ordem jurídica estas declarações não têm valor num processo criminal, pelo que aplicando o direito português chego à mesma conclusão que o TEDH.

#### 6.2.4. *Caso Funke v. França.*

Os tribunais franceses condenaram o queixoso em multa e sanção compulsória pela não apresentação de documentos solicitados pelas autoridades. O cidadão tinha activos no estrangeiro. Na sequência de busca foram encontrados extractos bancários que foram apreendidos. Mas eram insuficientes para a acusação em processo criminal. Daí a notificação do cidadão para apresentar os tais documentos. O queixoso recusou e foi condenado em multa e sanção compulsória. O TEDH entendeu haver violação da convenção e do direito à não auto incriminação.

Como acima referi indiciando-se a prática de ilícito a AT e o Ministério Público tem a obrigação de constituir o sujeito tributário como arguido, sendo esse um direito do visado pela diligência. Com a constituição de arguido, cessa todo e qualquer dever de colaboração. E deixa de poder sancionado por falta de colaboração. O arguido colabora se, e como quiser, ou não colabora, sem que isso o possa, por essa razão, prejudicar, art.º 61º do Código de Processo Penal.

Este entendimento quadra com o do TEDH segundo o qual o privilégio da não auto-incriminação, só por si, não proíbe o uso de poderes coercivos para obtenção

---

<sup>29</sup>, COSTA, Joana “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do

de informação *fora do plano dos procedimentos criminais* contra a pessoa visada, pelo que, se os poderes coercivos para obtenção de informação são dirigidos contra a pessoa sobre a qual não recaia qualquer suspeita, o respectivo uso poder-se-á revelar compatível com o direito ao silêncio previsto no art.º 6º da Convenção. Assim a notificação das autoridades fiscais para que um contribuinte preste informação sobre as respectivas actividades financeiras ou empresariais de modo a poder ser calculado o imposto devido não viola o art.º 6º da Convenção, mesmo que tal notificação seja acompanhada de cominação e o seu destinatário acabe por ser sancionado com multa por prestar informações erradas, já que o privilégio da não auto-incriminação não pode ser interpretado como conferindo imunidade a acções motivadas pelo propósito do visado em se eximir à investigação desencadeada pelas autoridades, argumento utilizado pelo TEDH na decisão de 10.9.2002, ao desatender a queixa apresentada no caso *Allen v. Reino Unido*<sup>30</sup>.

O problema – que é nosso e do TEDH – reside em, *oportunamente*, saber distinguir os casos em que a informação que se pretende obter é *penalmente* auto-incriminatória, o que exige, no nosso direito, a prévia constituição como arguido e desencadeia segundo o TEDH a violação do art.º 6º da CEDH, daqueles casos em que tal só remota ou hipoteticamente pode acontecer, caso em que não ocorre violação de qualquer direito.

## 7. Aconteceu na Alemanha...

Anos atrás foi noticiado nos meios de comunicação social que *quase cinco milhões de euros foi quanto os serviços secretos alemães pagaram a um ex-funcionário do grupo*

---

Homem”, *RMP*, 128º, p. 137.

<sup>30</sup> COSTA, Joana, “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *RMP*, 128º, p. 143-4.

*bancário LGT por um CD com informações secretas sobre 1400 clientes, de várias nacionalidades, daquele banco. Com base neste CD o governo alemão descobriu que cerca de mil alemães milionários, entre os quais pessoas importantes, terão fugido ao Fisco em quase quatro mil milhões de euros. A Procuradoria Pública de Bochum informou que já tinha constatado o desvio de mais de 200 milhões de euros para o Liechtenstein. Em 120 casos de buscas envolvendo 150 pessoas, 91 suspeitos declararam-se culpados e 72 apresentaram uma auto denúncia.*

*Mais foi, então, noticiado que o Governo português já pediu ao executivo alemão a lista de contribuintes portugueses com contas bancárias secretas no Liechtenstein – que está incluída no CD adquirido pelos serviços secretos alemães a um ex-funcionário do grupo bancário LGT daquele principado vizinho da Alemanha.*

Pretendo que cada um dos presentes faça o seguinte exercício: que valor teria esta prova no processo penal português, atendendo ao modo como foi obtida. Por razões óbvias abstenho-me de qualquer comentário, mas não resisto a dar notícia do desenvolvimento que teve na Alemanha.

Na Alemanha várias pessoas reagiram às buscas domiciliárias levadas a cabo em consequência da informação constante do CD. Em consequências foram proferidas decisões desfavoráveis aos contribuintes<sup>31</sup>. Os queixosos alegaram a violação dos seus direitos constitucionais a um processo justo. Chamado a pronunciar-se o TC alemão não aceitou a reclamação constitucional tendo referido a propósito<sup>32</sup>:

A reclamação constitucional é dirigida contra a ordem de uma busca de casa numa investigação fiscal criminosa. Os autores da denúncia alegam que a suspeita inicial

---

<sup>31</sup> a) Decisões do Bochum Landgericht de 7 de Agosto 2009; 8 de Abril de 2009 e 10 de Abril de 2008.

<sup>32</sup> [http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109\\_2bvr210109.html](http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html)

foi baseada em dados adquiridos pela República Federal da Alemanha a uma pessoa privada de Liechtenstein. [...] A utilização de elementos de prova fornecidos por pessoas privadas não é regida por tratados internacionais; não existe nenhuma regra que proíba a compra de informações fiscais. O pagamento de dinheiro pela a informação criminal, a aquisição do disco não viola o direito alemão. A ocorrer prova ilegal seria por parte do particular não por parte do governo. As disposições do Código de Processo Penal relativas à recolha de provas destinam-se aos órgãos de aplicação da lei, não são dirigidas aos particulares. Não foram invadidas áreas intocáveis da vida privada, mas o ambiente de negócios.

Um dia destes, veremos o que diz o TEDH.

8. É tempo de concluir. O processo penal fora do Código de Processo Penal é, já hoje, um conjunto de muitas ilhas... autonomias e antinomias. A actividade legislativa faz lembrar a actividade vulcânica. Hoje visitamos uma dessas ilhas. A responsabilidade de evitar que o processo penal resvale para nova *manta de retalhos* é, em primeira linha, do legislador; ao intérprete, conhecedor dos princípios e de olhos postos na Constituição, está reservado o nobre papel de ir tecendo um fio coerente que aglutine estas ilhas de modo a que constituam um arquipélago.

Termino com a divisa que Beccaria escolheu para a abertura da sua obra, uma citação de Bacon: Nas *coisas mais difíceis*, sejam elas quais forem, não deve esperar-se que alguém *semeie* e logo colha, mas é necessária uma preparação de forma a que elas *amadureçam gradualmente*. Bem-haja quem no CEJ preparou a sementeira.

## Índice:

1. A constatação das especificidades.
2. Fundamentação e clareza.
3. Deveres de colaboração com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio.  
Deveres do contribuinte/ direitos do arguido.
  - 3.1. Os deveres de colaboração.
  - 3.2. O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.
    - 3.2.1. Assento legal.
      - 3.2.1.1. A matriz constitucional.
      - 3.2.1.2. O direito internacional.
      - 3.2.1.3. A constitucionalização do princípio via art.º 16º da Constituição.
      - 3.2.1.4. O Código de Processo Penal.
4. Passagem da fase inspectiva para a fase processual.
  - 4.1. O que constitui *declaração*?
  - 4.2. Depoimento do sujeito passivo/arguido.
  - 4.3. Documentos entregues pelo contribuinte.
  - 4.4. A ponderação de interesses.
5. Proibições de prova.
6. Casos de *carne e osso*, do dia a dia dos tribunais.
  - 6.1. Decisões de tribunais nacionais.
  - 6.2. Decisões do TEDH.
    - 6.2.1. *Caso J.B. v. SUIÇA*
    - 6.2.2. *Caso Shannon v. Reino Unido*.
    - 6.2.3. *Caso Saunders v. Reino Unido*
    - 6.2.4. *Caso Funke v. França*
7. Aconteceu na Alemanha...
8. Conclusão.

# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A PROVA

**Especificidade na recolha da prova  
e a sua valoração em julgamento**



António Gama



- Se a matéria suscita *dificuldades de natureza técnica cuja solução depende de conhecimentos especiais que o tribunal não possui*, o juiz deve *designar pessoa competente que assista à audiência final e aí preste os esclarecimentos necessários, bem como, em qualquer estado da causa, requisitar os pareceres técnicos indispensáveis ao apuramento da verdade dos factos*, art.º 649º do Código Processo Civil.

Art.º 50º do RGIT, [Assistência ao Ministério Público e comunicações das decisões]:

1- A administração tributária ou da segurança social assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário, que tem a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação.

Tudo o que pode de todo ser pensado, pode ser pensado com clareza. Tudo o que se pode exprimir, pode-se exprimir com clareza.

Ludwig Wittgenstein, *Tractatus Logico – Philosophicus*, 4.116.

Nos seus melhores momentos, a linguagem jurídica é certa, curta, sóbria e livre de pretensões de imponência.

Fritjof Haft, *Direito e Linguagem, Introdução à Filosofia do direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*, Arthur Kaufman e Winfred Hassemer (Org.) Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002. 310.

Recomendação n.º R(81) 7, do  
Conselho da Europa

Recomendação R (94)12

Directiva 2012/13/EU do Parlamento  
Europeu e do Conselho, de 22 de Maio  
de 2012

“O único pressuposto válido para admitir a compressão da liberdade só encontra arrimo quando a lei penal prossegue legítimas exigências da sociedade”.

Cesare Beccaria, *Dos Delitos e das Penas*

Acórdão do TRG de 29.1.2007 [Cruz Bucho].

Acórdão do TRG de 12.3.2012 [Ana Teixeira da Silva]



COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME







## CINCO MILHÕES PELOS NOMES

Quase cinco milhões de euros foi quanto os serviços secretos alemães pagaram a um ex-funcionário do grupo bancário LGT por um CD com informações secretas sobre 1400 clientes, de várias nacionalidades, daquele banco. Com base neste CD o governo alemão descobriu que cerca de mil alemães milionários, entre os quais pessoas importantes, terão fugido ao Fisco em quase quatro mil milhões de euros.

No final de Fevereiro, a própria Procuradoria Pública de Bochum informou que já tinha constatado o desvio de mais de 200 milhões de euros para o Liechtenstein. Em 120 casos de buscas envolvendo 150 pessoas, 91 suspeitos declararam-se culpados e 72 apresentaram uma auto denúncia.

Acórdão do TC alemão, consultável em:

[http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/  
rk20101109\\_2bvr210109.html](http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html)

=bj Ygh] [ U ~c bUW]a ]bU]XUXYhf]Vi hzf]UY  
Ygd]W]Z]V]XUXYgXe drcj U

---

Carlos Adérito Teixeira

# **INVESTIGAÇÃO na CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA e ESPECIFICIDADES de PROVA**

**Carlos Adérito Teixeira**  
Procurador da República  
GLN - Sintra

CEJ - Lisboa, 29 de Junho 2012

# Roteiro

- ❑ Estratégia e custódia de prova
- ❑ Transmissibilidade de prova a outros procedimentos
- ❑ *Nemo tenetur se ipsum accusare*
- ❑ Segredo profissional e prova
- ❑ Prova digital: pesquisa e apreensão da contabilidade
- ❑ Incidentes de tramitação e momentos de prova
  - ❑ Modelo de “prejudicialidade fiscal”
  - ❑ Mecanismo de “recuperação de activos”

# I. Estratégia e Custódia da Prova

- ❑ Plano de investigação
- ❑ Sequência:
  - ◆ informação disponível - prova documental / digital
  - ◆ informação analítica - técnica /pericial
  - ◆ informação pessoal – testemunhas
  - ◆ informação crítica – declarações de arguidos
- ❑ Custódia de prova ↔ custódia de evidência



## II. Transmissibilidade de prova a outros procedimentos

- Partilha de informação entre **procedimentos**:
  - ☞ . Proc criminal ⇒ Proc contra-ordenacional / disciplinar
  - ☞ . Outros Processos ⇒ Proc criminal
  - ☞ . Procedimentos prévios ⇒ Proc criminal
  
- “Procedimentos Adm. Tributários” ⇒ Processo criminal
  
- Admissibilidade: variação “tudo” ⇔ “nada”

## II. Transmissibilidade de prova a outros procedimentos

- ❑ **Parâmetros de reflexão**
  - ❑ prova pré-constituída
  - ❑ prova cuja obtenção é admissível no proc de destino
  - ❑ “reserva de lei”
  - ❑ “reserva de processo”
  - ❑ “reserva de juiz”
  - ❑ actos cautelares de prova
  - ❑ procedimentos sancionatórios ou pré-sancionatórios

### III. *Nemo tenetur se ipsum accusare*

- ❑ **Conteúdo** (dever de colaboração):
  - ◆- declarações – direito ao silêncio
  - ◆- contributos corporais
  - ◆- entrega de documentos
  
- ❑ **Início**: quando tratado como suspeito
  
- ❑ *Ac TC 155/2007; Ac TEDH Jalloh v. Germany; Ac Murray 8-2-96; Ac Saunders 17-12-96*

# I. *Nemo tenetur se ipsum accusare*

## ❑ **Consequências jurídicas**

⇒ *inutilizabilidade*: dimensões do art. 126º CPP

## ❑ **Parâmetros de admissibilidade:**

♪- (não) tratamentos cruéis, desumanos e tortura

♪- arguido não pode barrar o acesso aos OPC

♪- previsão legal (princípio da confiança)

♪- documentos que existem independentemente da vontade

♪- ponderação de bens jurídicos (proporcionalidade)

♪- superação da recusa – “reserva de juiz”

## ❑ **Prova na Investig tributária – admissib// e valorção**

# IV. Segredo profissional e prova

- ❑ **Mecanismo da quebra do art 135º ?**
  - ❑ Natureza do segredo
    - ◇- pessoal
    - ◇- institucional
    - ◇- profissional
  - ❑ Tutela reforçada ↔ tutela simples
  - ❑ Irrelevância do suporte (da informação sigilosa)

# V. Prova digital: pesquisa informática e apreensão da contabilidade

- ❑ **Acesso a prova em suporte digital**
  - ❑ Art. 11º Lei cibercrime:
    - ⇒ “em suporte digital” v.g. contabilidade
    - ⇒ remissão do nº 2 para a Lei 32/2008
  - ❑ Pesquisas informáticas (art. 15º):
  - ❑ Regime específico de apreensões
  - ❑ Correio electrónico
    - ❑ Cláusula de extensão do regime das escutas telefónicas
    - ❑ Regime jurídico de apreensão da correspondência

## VI. Incidentes de tramitação e momentos de prova

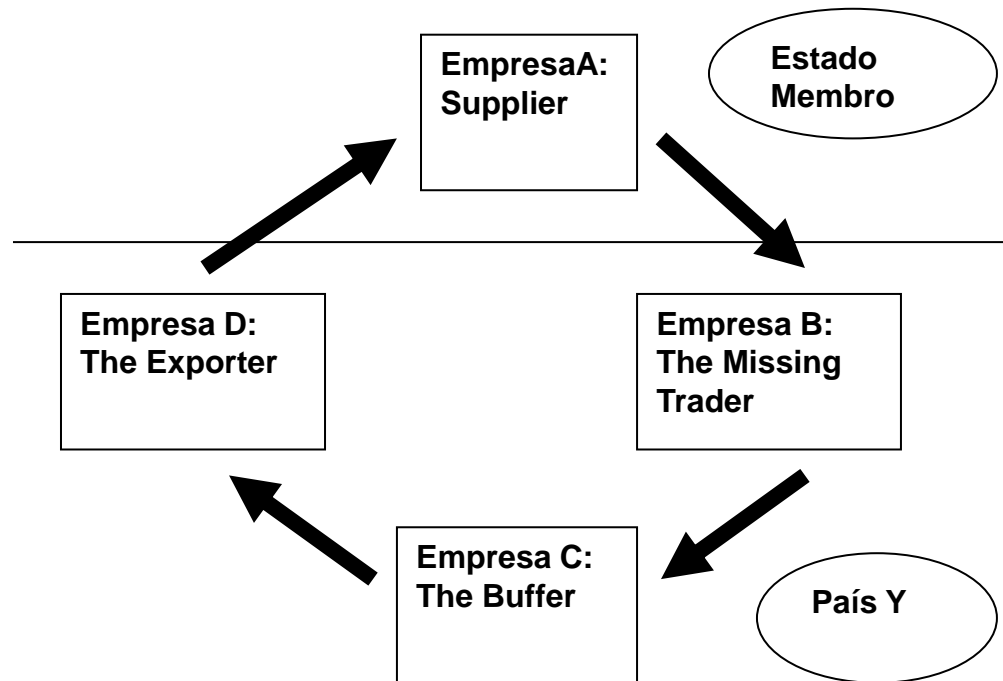
- ❑ **Prejudicialidade tributária** (art. 42º RGIT)
  - ❑ Fundamento
  - ❑ Prazo – termo “*a quo*” e “*ad quem*”
  - ❑ Efeito – suspensivo
    - ⇒ do prazo ou das diligências de prova ?
  
- ❑ Posição adoptada: **suspensão do processo**
  - ❑ “actos de inquérito...” nº 1 do art. 42º
  - ❑ suspensão da prescrição por efeito da suspensão do procº (21º)
  - ❑ suspensão abrange crimes tributários e comuns (conexão)
  - ❑ ressalva-se “diligências urgentes de prova” (art. 7º, nº 3 CP)375

## VI. Incidentes de tramitação e momentos de prova

- ❑ **Recuperação de activos** (Lei nº 45/2011)
  - ❑ Cria GRB e Procedimento de recuperação de activos
    - a recuperação de activos corre por apenso (nº 5 do art. 4º)
      - ▶ investigação financeira paralela
      - ▶ transmissão de prova processo principal ⇔ apenso
    - a investigação pode realizar-se depois de encerrado o inquérito
      - ▶ novas diligências de investigação?
  - ❑ Lei cria gabinete de administração de bens (GAB)
    - ▶ conservar, gerir e dar destino aos bens apreendidos



# Fraude de Carrossel





**FIM.**

=bj Ygh[ U ~c bUW]a ]bU]XUXYhf]Vi hzf]U

---

Luís Manuel António de Oliveira Araújo



# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA

---

# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA

---

## **- ESQUEMAS DE ILICITOS CRIMINAIS DE NATUREZA FISCAL**

*.UM CASO DE FRAUDE AO IVA*

*.UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

## **- A RECOLHA DA PROVA MATERIAL**

## **- A PROVA TESTEMUNHAL**

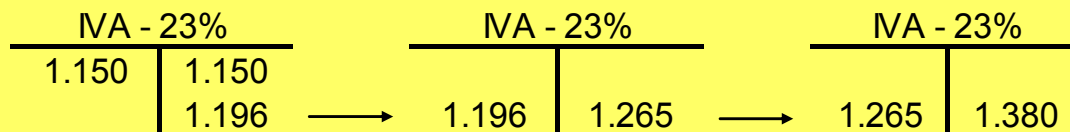
# O MECANISMO DE FUNCIONAMENTO DO IVA

5.000 (SEM IVA)

5.200 + 1.196 (IVA)

5500 + 1.265 (IVA)

6000 + 1.380 (IVA)



ESTADO = 1.196 + 69 + 115 = 1.380

# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA

---

## *UM CASO DE FRAUDE AO IVA*

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

SOCIEDADE XX

06008 BADAJOZ TELF: FAX: FAC. N.º 6/2007

FACTURA								
CODIGO	DESCRIPCION Y MODELO	CANTIDAD	PRECIO UNITARIO	% DTO.	PRECIO NETO	IMPORTE		
Albaran: 291581 de fecha: 15-01-2007								
404631369	CARTUCHO HP C8765EE S/BLISTER	1800	11,95		11,95	21.510,00		
404631241	CARTUCHO HP C8767EE S/BLISTER	1180	17,97		17,97	21.204,60		
404631308	CARTUCHO HP C9361EE(342) COLOR S/BLISTER	2160	11,95		11,95	25.812,00		
404631258	CARTUCHO HP C9363EE(344) COLOR S/BLISTER	3000	21,40		21,40	64.200,00		
404631413	TONER HP 82613A S/BLISTER	300	45,56		45,56	13.668,00		
404631051	CARTUCHO HP C6657AE COLOR S/BL	600	21,29		21,29	12.774,00		
0	VALOR FACTURADO EN EUROS	0						
0	MATERIAL DESTINADO A EXPORT	0						
0	EXENTO DE IVA POR EXPORT	0						
0	CARGA BADAJOZ 15/01 19.00 H	0						
0	DESCARGA ALBUFEIRA 16/01 24:00	0						
0	TRASNP. MARTIN VENTURA	0						
0	D.N.I. 8.041.981-E	0						
TOTAL CESION			RGO. FINANZ.	RGO. PORTES	DTO. PR.	TOTAL NETO	% TOTAL IVA.	% REC. EQUIV.
TOTAL FACTURA					159.168,40			
N.º FACTURA		FECHA EMISION		TIENDA	AGENTE	ZONA		
2279789		15-01-2007						
FORMA DE PAGO								
FORMA DE PAGO: BIRO A 30 DIAS				CODIGO...: [REDACTED]				
15-02-2007 159.168,60				NOMBRE...: SOCIEDADE AA				
				DIRECCION:				
				POBLACION:				
				PROVINCIA:				
				CIF.....:				

\*\* En el precio final se ha repercutido el coste de gestion medioambiental de los residuos historicos, segun R.D. 208/2005 \*\*



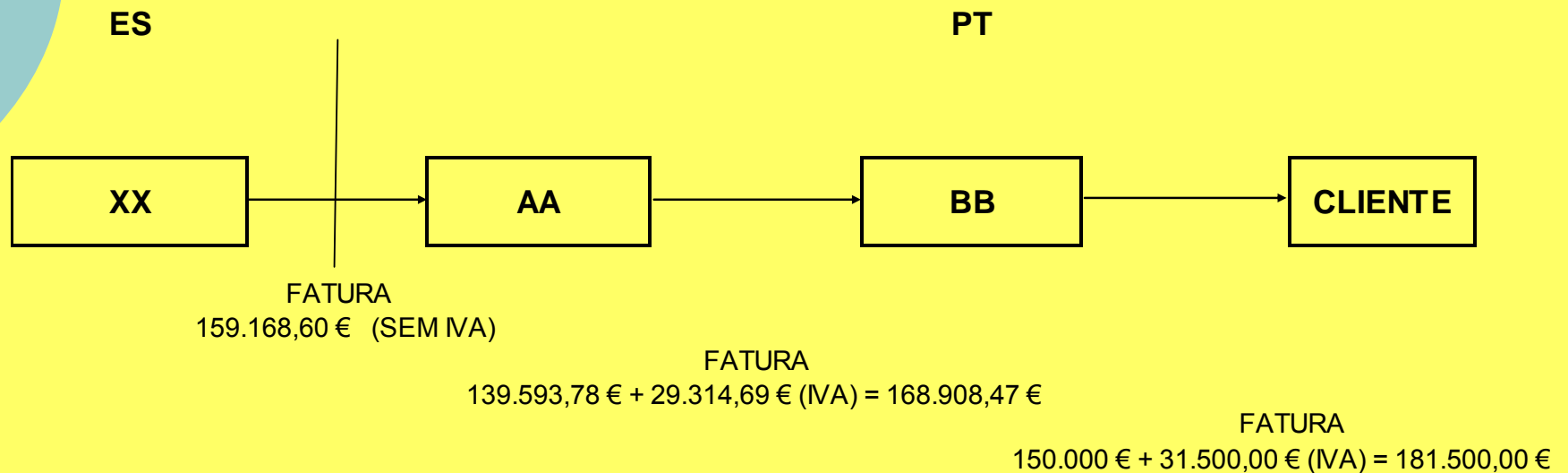
# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

SOCIEDADE AA  
ALBUFEIRA

SOCIEDADE BB  
LISBOA

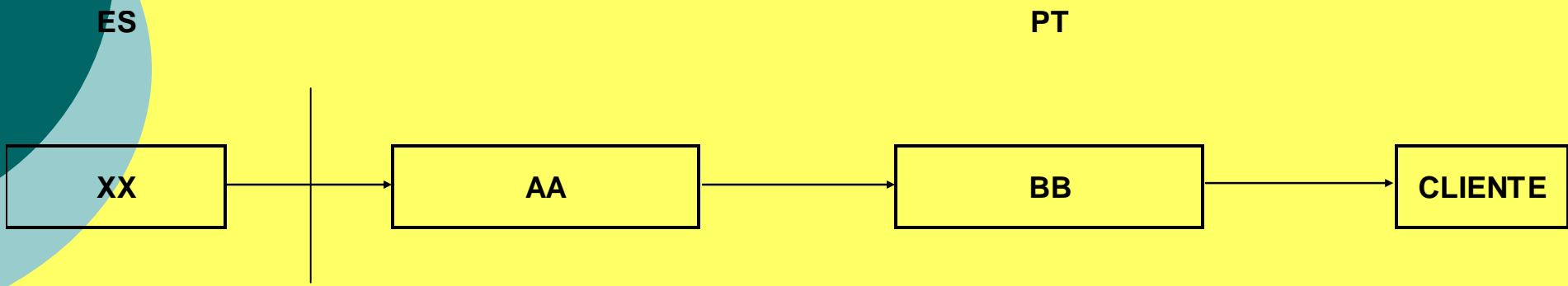
V/ N° Contrib.		Desc. Cli.	Condição Pagamento	Desc. Fin.	Zona	Vend. Pag.
		0,00	Pronto Pagamento	0,00	02	1/1
Artigo	Descrição	Quant. Un	Pr. Unitário	Desc.	Iva	Total Líquido
C8765EE	HP TINTEIRO NEGRO N° 338 11 ML	1.800,00 UN ✓	12,530	16,35	21,00	18.866,42
C8767EE	HP TINTEIRO NEGRO N° 339 21 ML	1.180,00 UN ✓	18,790	16,35	21,00	18.547,05
C9361EE	HP TINTEIRO TROCOLOR N° 342 5 ML	2.160,00 UN ✓	12,670	16,35	21,00	22.892,66
C9363EE	HP TINTEIRO TRICOLOR N° 344 14 ML	3.000,00 UN ✓	22,380	16,35	21,00	56.162,61
Q2613AE	HP TONER NEGRO LASER JET 1300	300,00 UN ✓	47,750	16,35	21,00	11.982,86
C6657AE	HP TINTEIRO TRICOLOR N°57 17 ML DESK. SERIE 5600 Y	600,00 UN ✓	22,200	16,35	21,00	11.142,18
Documentos Originais: ECL 2007/1 de 05-01-2007						
Documento Processado por Computador						
Quadro Resumo do IVA						
Taxa :	Incidência	Valor	Mercadoria/Serviços		166.878,40	
21,00	139.593,78	29.314,69	Descontos Comerciais		-27.284,62	
			Desconto Financeiro		0,00	
			Portes		0,00	
			Outros Serviços		0,00	
			Adiantamentos		0,00	
			IVA		29.314,69	
			Acerto		0,00	
			Total ( EUR )		168.908,47	
Local de Carga:	N/ Morada		Total ( EUR )		168.908,47	
Local de Descarga:	V/ Morada					
Modo de Expedição:	Transportadora					
Matricula:	07 80 94					
Carga: 16-01-2007 10:12	Descarga:					

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA



AA É UM OPERADOR *MISSING TRADER*, NÃO DECLARANTE

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA



IVA	IVA
36.608,78	36.608,78
29.314,69	29.314,69   31.500,00

ESTADO = 29.314,69 + 2.185,31 = 31.500,00

## UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

### PREJUÍZO DO ESTADO

31.500,00 € - (31.500,00 € - 29.314,69 €) = 29.314,69 €

### VANTAGEM PATRIMONIAL ILEGÍTIMA DOS OPERADORES

#### SOCIEDADE AA

VENDEU E RECEBEU DE <u>BB</u> (IVA INCLUÍDO)	168.908,47	
PAGOU A <u>XX</u>	<u>159.168,60</u>	9.739,87

#### SOCIEDADE BB

VALOR DA MERCADORIA ADQUIRIDA	159.168,60	
COMPROU E PAGOU	<u>139.593,78</u>	<u>19.574,82</u>

TOTAL 29.314,69

## UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

. O CASO CITADO CONFIGURA UM DOS MODOS DE OPERAR NO ÂMBITO DA DESIGNADA

### **“FRAUDE INTRACOMUNITÁRIA AO IVA”**

. A QUEBRA SISTEMÁTICA DO PREÇO PELO OPERADOR *MISSING TRADER* RELEVA A EXISTÊNCIA DE UMA ATIVIDADE SÓ APARENTEMENTE IRRACIONAL

. DE FACTO, OS OPERADORES ENVOLVIDOS NÃO TÊM QUALQUER INTENÇÃO DE ENTREGAR AO ESTADO O VALOR DO IMPOSTO, CONSIDERANDO-O COMO PARTE INTEGRANTE DO PREÇO DE VENDA

. O SEU MÓBIL É A OBTENÇÃO DE UM “LUCRO” ATRAVÉS DA APROPRIAÇÃO ILEGÍTIMA DO IMPOSTO

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

## **CARATERISTICAS DE UM OPERADOR *MISSING TRADER***

- . EXISTE JURIDICAMENTE, ... MAS NÃO TEM EXISTÊNCIA DE FACTO
- . PREDOMINAM AS SOCIEDADES UNIPESSOAIS, COM SÓCIOS-GERENTES ESTRANGEIROS
- . DECLARA MORADAS INEXISTENTES,  
OU MORADAS ONDE NUNCA EXERCEU ATIVIDADE,  
OU MORADAS CORRESPONDENTES A ESPAÇOS DE DOMICILIAÇÃO,  
OU ESPAÇOS OCUPADOS POR TERCEIROS
- . NÃO POSSUI QUALQUER TIPO DE PATRIMÓNIO
- . NORMALMENTE, NÃO DISPÕE DE CONTABILIDADE, ... E QUANDO DELA DISPÕE,  
CONTABILIZA FATURAS FALSAS PARA "QUEBRAR" O IVA A FAVOR DO ESTADO
- . QUANDO EXISTEM MOVIMENTOS FINANCEIROS EFETIVOS, ... FORMALMENTE,  
A APROPRIAÇÃO ILEGÍTIMA DO IVA CONCRETIZA-SE NESTE OPERADOR

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

## CONDIÇÕES PARA A CONSUMAÇÃO DA FRAUDE

- . O GRUPO/REDE NÃO PODE SUPORTAR O IVA NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO DO BEM
- . LOCALIZAÇÃO DO OPERADOR *MISSING TRADER* NO ESTADO ONDE SE CONCRETIZA A FRAUDE
- . A EMPRESA QUE RECECIONA A FACTURA DO *MISSING TRADER*, PERTENCE OU COLABORA COM O GRUPO/REDE

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

## **A RECOLHA DA PROVA MATERIAL**

### . AÇÕES DE BUSCA E APREENSÃO

(ESCUTAS TELEFÓNICAS USADAS PARA DETEÇÃO DE LOCAIS UTILIZADOS  
COMO BASE OPERACIONAL E PARA DEFINIÇÃO DA AMPLITUDE DAS AÇÕES)

### . COOPERAÇÃO ADMINISTRATIVA

REGULAMENTO (UE) Nº 904/2010 DO CONSELHO, DE 07 DE OUTUBRO  
(ARTIGOS 55º E 56º)  
REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) Nº 79/2012 DA COMISSÃO, DE 31 DE JANEIRO

### . COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA

### . INTERPOL

### . ENTREGA VOLUNTÁRIA



# *UM CASO DE FRAUDE AO IVA*

---

## **A PROVA TESTEMUNHAL**

. NO ESSENCIAL, ASSENTA NA DESCRIÇÃO/LEITURA DOS FACTOS SUPOSTOS

PELA PROVA MATERIAL

. NA INSUFICIÊNCIA DA PROVA MATERIAL, A INTERPRETAÇÃO TÉCNICA COM BASE

EM INDÍCIOS COM ALGUM SUPORTE MATERIAL

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

## **TIPOLOGIAS PENAIS**

- . ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA (ARTIGO 89º DO RGIT)  
(ORGANIZAÇÃO, LIDERANÇA, INTENÇÃO, COLABORAÇÃO PERMANENTE, TEMPORÁRIA OU OCASIONAL DE PESSOAS, VONTADE COLECTIVA, DURAÇÃO DA AÇÃO)
- . FRAUDE QUALIFICADA (ARTIGO 104º DO RGIT)
- . FRAUDE *SIMPLES* (ARTIGO 103º DO RGIT)

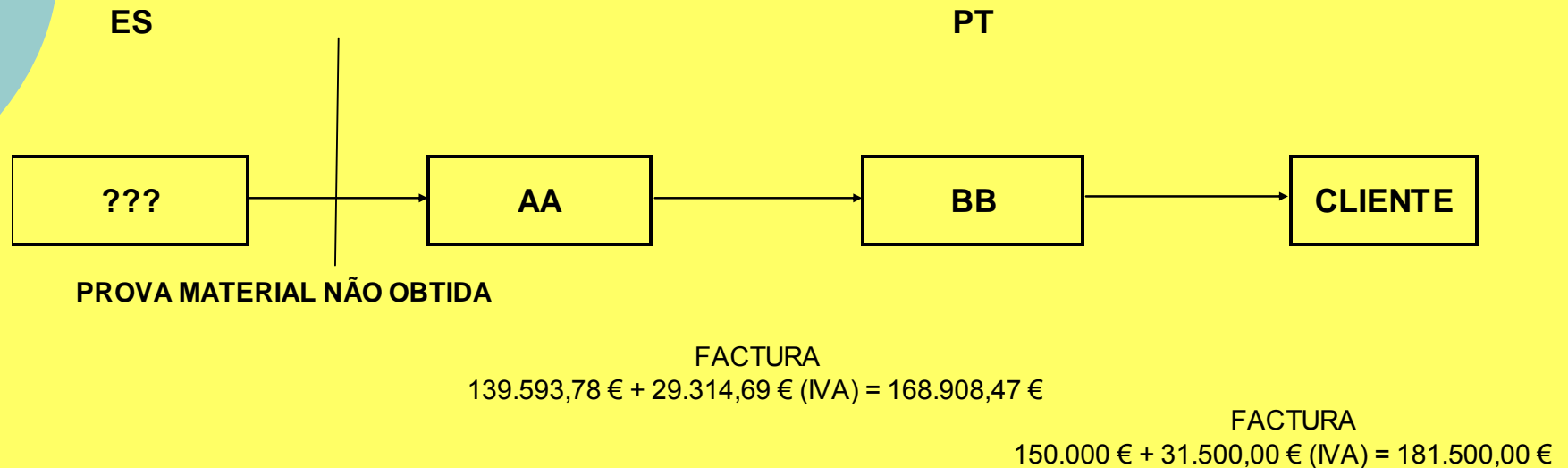


*UM CASO DE FRAUDE AO IVA*

---

**NA INSUFICIÊNCIA DE PROVA MATERIAL**

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA



**AA** É UM OPERADOR *MISSING TRADER*, NÃO DECLARANTE

# UM CASO DE FRAUDE AO IVA

---

## **CONSEQUENCIAS DA INSUFICIENCIA DA PROVA MATERIAL**

### **NÃO COMPROVAÇÃO**

- . DA ORIGEM DA MERCADORIA
- . DESCRITIVOS DOS BENS ADQUIRIDOS, DAS QUANTIDADES E DOS PREÇOS
- . DOS LOCAIS DE CARGA E DESCARGA

### **IMPOSSIBILIDADES**

- . COMPROVAÇÃO DA QUEBRA DO PREÇO
- . COMPROVAÇÃO DOS BENEFÍCIOS ILEGÍTIMOS DOS OPERADORES AA E BB

# *UM CASO DE FRAUDE AO IVA*

---

## **TIPOLOGIA DO CRIME**

. ABUSO DE CONFIANÇA *FISCAL* (ARTIGO 105º DO RGIT)

# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA

---

## *UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

"PAGADORA"

"RECEBEDORA"

BANCO CAYMAN  
CONTA Nº 312 000

BANCO CAYMAN

BANCO NACIONAL

BANCO UBS - SUIÇA  
CONTA Nº 5 275

Ordem de Pagamento  
2.500.000,00 €

Ordem de Pagamento  
2.500.000,00 €

Pagamento  
2.500.000,00 €



# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

## ESTRUTURA ACIONISTA



# *UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

---

## **"PAGADORA"**

- .SOCIEDADE REGISTADA EM CAYMAN ISLANDS
- .BENEFICIÁRIO EFETIVO - BANCO CAYMAN  
(UBO - ULTIMATE BENEFICIAL OWNER)

## **"RECEBEDORA"**

- .SOCIEDADE REGISTADA EM BRITISH VIRGIN ISLANDS
- .BENEFICIÁRIO EFETIVO - PESSOA SINGULAR, RESIDENTE  
(UBO - ULTIMATE BENEFICIAL OWNER)

## **PESSOA SINGULAR, RESIDENTE**

- . É ADMINISTRADOR DO BANCO NACIONAL E DO BANCO CAYMAN

# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

## **DIRETOR FIDUCIÁRIO**

PESSOA SINGULAR OU PESSOA COLETIVA QUE É OFICIALMENTE REGISTADO COMO ADMINISTRADOR DE UMA SOCIEDADE OFF-SHORE

## **UBO – ULTIMATE BENEFICIAL OWNER**

PESSOA QUE É O REAL PROPRIETÁRIO, O BENEFICIÁRIO EFECTIVO, O DETENTOR DO DIREITO ECONÓMICO DA SOCIEDADE OFF-SHORE

MANTÉM O ANONIMATO, DISPONDO EM SEU PODER DE CARTAS DE DEMISSÃO (SEM DATA) DOS DIRETORES FIDUCIÁRIOS, DA DESIGNADA “DECLARAÇÃO DE *TRUST*” E DE PROCURAÇÕES QUE LHE DÃO O CONTROLO EFETIVO DA ATIVIDADE DA SOCIEDADE

NA “DECLARAÇÃO DE *TRUST*” OS DIRETORES FIDUCIÁRIOS SÃO ISENTOS DE RESPONSABILIDADES RELATIVAMENTE A QUAISQUER ATOS COMETIDOS EM NOME DA SOCIEDADE PELO UBO

# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

## LEI GERAL TRIBUTÁRIA

### ARTIGO 38º - INEFICÁCIA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

- 1 – A INEFICÁCIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NÃO OBSTA À TRIBUTAÇÃO, NO MOMENTO EM QUE ESTA DEVA LEGALMENTE OCORRER, CASO JÁ SE TENHAM PRODUZIDO OS EFEITOS ECONÓMICOS PRETENDIDOS PELAS PARTES.
  
- 2 – SÃO INEFICAZES NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO OS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS ESSENCIAL OU PRINCIPALMENTE DIRIGIDOS, POR MEIOS ARTIFICIOSOS OU FRAUDULENTOS E COM ABUSO DAS FORMAS JURÍDICAS, À REDUÇÃO, ELIMINAÇÃO OU DIFERIMENTO TEMPORAL DE IMPOSTOS QUE SERIAM DEVIDOS EM RESULTADO DE FACTOS, ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS DE IDÊNTICO FIM ECONÓMICO, OU À OBTENÇÃO DE VANTAGENS FISCAIS QUE NÃO SERIAM ALCANÇADAS, TOTAL OU PARCIALMENTE, SEM UTILIZAÇÃO DESSES MEIOS, EFETUANDO-SE ENTÃO A TRIBUTAÇÃO DE ACORDO COM AS NORMAS APLICÁVEIS NA SUA AUSÊNCIA E NÃO SE PRODUZINDO AS VANTAGENS FISCAIS REFERIDAS.

# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

## NORMAS FISCAIS APLICAVEIS

### CÓDIGO DO IRS

ARTIGO 2º, Nº 1, ALÍNEA A), Nº 2 E Nº 3, ALÍNEA A) - INCIDÊNCIA REAL

- . CONSIDERAM-SE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE TODAS AS REMUNERAÇÕES PAGAS OU POSTAS À DISPOSIÇÃO DO SEU TITULAR, PROVENIENTES DE TRABALHO POR CONTA DE OUTREM OU DE OUTRO A ELE LEGALMENTE EQUIPARADO,

COMPREENDENDO AQUELAS REMUNERAÇÕES, DESIGNADAMENTE, ORDENADOS, ORDENADOS, SALÁRIOS ...., GRATIFICAÇÕES, ....., PARTICIPAÇÕES, SUBSÍDIOS OU OU PRÉMIOS, .. E OUTRAS REMUNERAÇÕES ACESSÓRIAS, AINDA QUE PERIÓDICAS, FIXAS OU VARIÁVEIS, DE NATUREZA CONTRATUAL OU NÃO.

- . CONSIDERAM-SE AINDA RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE AS REMUNERAÇÕES DOS MEMBROS DOS ORGÃOS ESTATUTÁRIOS DAS PESSOAS COLECTIVAS ...

# UM CASO DE FRAUDE AO IRS

---

## NORMAS FISCAIS APLICAVEIS

### CÓDIGO DO IRS

#### ARTIGO 15º - ÂMBITO DA SUJEIÇÃO

- . SENDO AS PESSOAS RESIDENTES EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, O IRS INCIDE SOBRE A TOTALIDADE DOS SEUS RENDIMENTOS, INCLUINDO OS OBTIDOS FORA DESSE TERRITÓRIO

#### ARTIGO 16º - RESIDÊNCIA

- . SÃO RESIDENTES EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS AS PESSOAS QUE, NO ANO A QUE RESPEITA OS RENDIMENTOS: a) ... b) ... c) ... d) ...
- . SÃO SEMPRE HAVIDAS COMO RESIDENTES EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS AS PESSOAS QUE CONSTITUEM O AGREGADO FAMILIAR, DESDE QUE NAQUELE RESIDA QUALQUER DAS PESSOAS A QUEM INCUMBE A DIREÇÃO DO MESMO

# *UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

---

## **QUANTIFICAÇÃO DO IMPOSTO EM FALTA**

$$2.500.000,00 \text{ €} \times 46,5 \% = 1.162.500,00 \text{ €}$$

(ARTIGO 68º DO CÓDIGO DO IRS)

## *UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

---

### **DIFICULDADES NA RECOLHA DA PROVA MATERIAL**

- . AS SOCIEDADES “PAGADORA” E “RECEBEDORA” ENCONTRAM-SE SEDEADAS EM ZONAS OFF-SHORE COM REGIMES JURÍDICOS DE CLARA PROTEÇÃO DE INFORMAÇÃO (CARTAS ROGATÓRIAS NÃO SÃO CUMPRIDAS)
- . EM MUITOS CASOS, PARA ALÉM DO REGISTO DA SOCIEDADE E DA IDENTIFICAÇÃO DOS DIRECTORES FIDUCIÁRIOS, NÃO EXISTE OUTRA INFORMAÇÃO
- . O BENEFICIÁRIO EFETIVO (UBO – ULTIMATE BENEFICIAL OWNER) NÃO ESTÁ OBRIGADO A REGISTO



## *UM CASO DE FRAUDE AO IRS*

---

### **DIFICULDADES NA RECOLHA DA PROVA MATERIAL**

- . EM DIVERSOS CASOS CONHECIDOS, TODA A ATIVIDADE OPERACIONAL DOS BANCOS SEDEADOS EM ZONAS OFF-SHORE ENCONTRA-SE EM ZONAS GEOGRÁFICAS DIFERENTES, CONTROLADAS PELO “BANCO-MÃE” (SISTEMA INFORMÁTICO, RECURSOS HUMANOS, CONTABILIDADE E DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE DAS OPERAÇÕES BANCÁRIAS)
- . AINDA QUE COM AQUELE CONHECIMENTO, IMPOSSIBILIDADE QUASE TOTAL DE, EM AÇÃO DE BUSCA E APREENSÃO, CONSEGUIR ACESSO À INFORMAÇÃO PRETENDIDA

# INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA

---

FIM

Dfcj UX][ ]hU`bUV]a ]bU]XUXYhf]Vi hzf]U

---

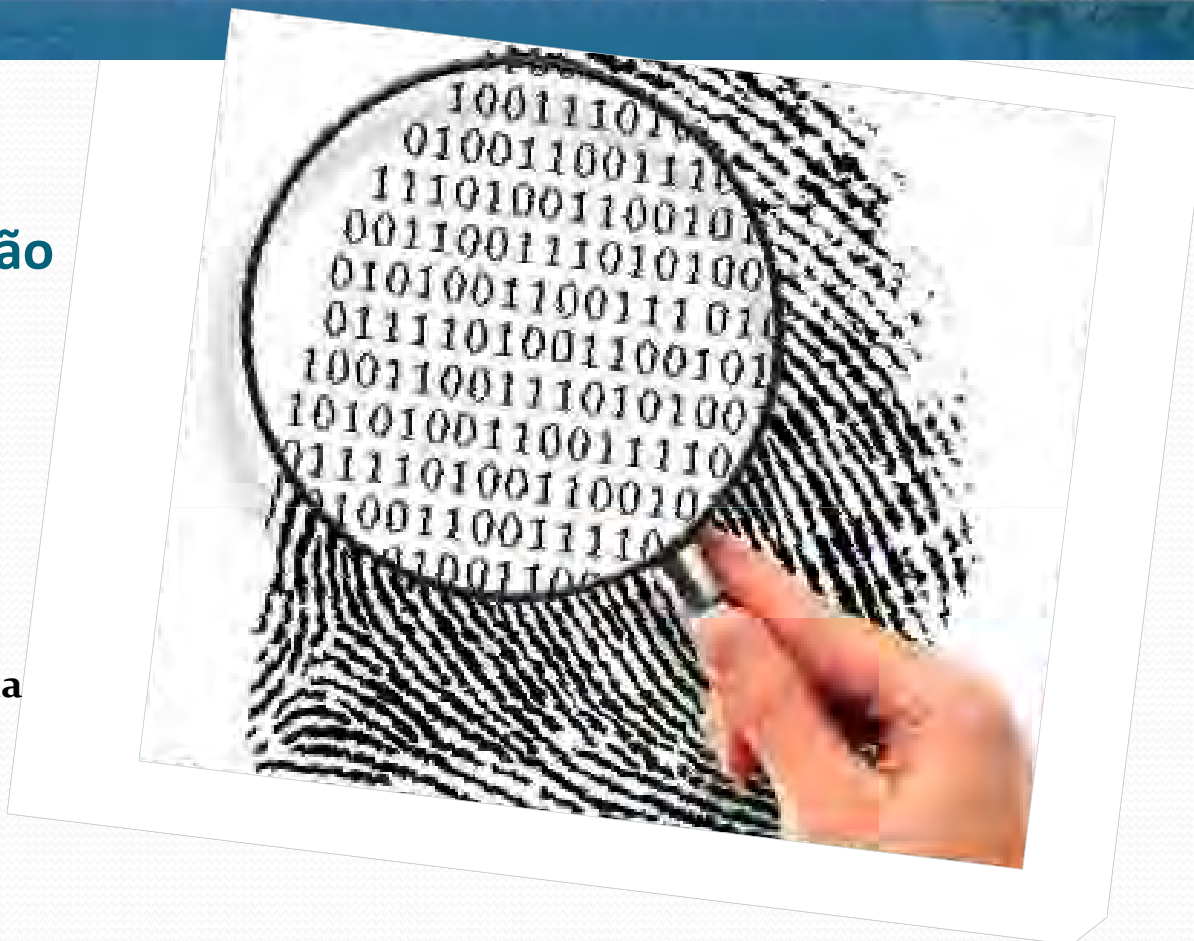
Manuel Francisco Delgado



**Curso de Especialização**  
**Temas de Direito**  
**Fiscal Penal**

**Prova Digital**  
**na**  
**Criminalidade Tributária**

Breve abordagem aos  
fundamentos e  
metodologias da  
Informática forense



## Sumário:

- 1 - Enquadramento;
- 2 - Informática Forense;
  - 2.1 - Fundamentos;
- 3 - Evidência Digital;
  - 3.1 - Características;
  - 3.2 - Propriedades;
- 4 - Ciclo da Investigação;
  - 4.1 - Etapas do processo de investigação;
- 5 - Fontes de Evidências Digitais:
  - 5.1 - Nível Físico;
  - 5.2 - Nível Lógico;

## Constatação :

- - Predomínio, no mundo dos negócios, da documentação em formato “digital”;

VS

- - Predomínio da investigação sobre documentos em formato “papel”.

## Enquadramento

### Razões :

- - Desconhecimento por parte dos agentes judiciais dos fundamentos e potencial das TIC's;
- - Escassez de recursos quer humanos quer materiais (hardware/software).

**entre outras...**

## Enquadramento

**Razões :**

*“Unfortunately, rarely do law enforcement officials fully recognize the potential for technological evidence to help solve crimes and prosecute criminals.”*

*“The culture of law enforcement, tends to be more focused on the physical demands of the job and on the collection and inspection of nontechnological evidence. But as criminals incorporate technology into their repertoire of crimes, so must officers, investigators, prosecutors, and even judges increase their knowledge of technology, especially with respect to courtroom evidence, in their respective roles of upholding justice”.*

**In: Criminal Justice Magazine - Ensuring the Admissibility of Electronic Forensic Evidence and Enhancing Its Probative Value at Trial  
By Fred Galves and Christine Galves**



## Consequências:

- - Prova digital rejeitada em fase de julgamento;
- - Elevado número de processos sem condenação, por insuficiência de provas.

## Princípio da Troca de Locard :

*"Il est impossible au malfaiteur d'agir avec l'intensité que suppose l'action criminelle sans laisser des traces de son passage."*

**Igualmente válido no campo digital...**

### Fundamentos:

- - Informação Activa e Acessível;
- - Informação Activa Codificada e residente em “locais obscuros”;
- - Informação Residente em áreas não acessíveis.

## Informática Forense:

*“Ramo das ciências forenses que, recorrendo a ferramentas e metodologias cientificamente comprovadas, assegura a identificação, preservação, recolha, validação, análise, interpretação, documentação e apresentação de evidências digitais, obtidas a partir de qualquer dispositivo que armazene ou processe informação no formato digital, com o objectivo de facilitar ou favorecer a reconstrução de eventos relacionados com práticas criminalizáveis”.*

## O Que é Possível com a Informática Forense

1. Apurar a forma e extensão do roubo de dados de propriedade industrial;
2. Apurar o Timing e extensão de ações de eliminação de arquivos;
3. Apurar se e quando uma Pen-drive ou disco rígido externo foi conectado a um equipamento;
4. Confirmar a falsificação ou alteração de documentos;
5. A recuperação de e-mail e outro tipo de documentação eletrónica que alguém alegou não existir ou ter sido eliminado;
6. Conferir o uso da Internet, as pesquisas on-line e transações de comércio eletrónico (Histórico do uso da Internet);
7. Confirmar Intrusão e acesso não autorizado a servidores e redes;
8. Confirmar a manipulação do Relógio e Calendário do sistema;
9. Confirmar a manipulação de imagens;

... entre outras.

## O Que não é Possível com a Informática Forense

1. A Recuperação de qualquer informação que tenha sido completamente sobrescrita por novos dados;
2. Identificar de forma conclusiva se as mãos que manipularam o teclado de um dado sistema foram efetivamente as do utilizador identificado no sistema;
3. Realizar uma análise forense aprofundada, sem acesso ao disco rígido original ou a uma imagem certificada do mesmo;
4. Recuperar dados de uma unidade que sofreu dano físico grave que condicione o respectivo funcionamento;
5. Garantir que a unidade não irá falhar durante o processo de aquisição.

## Evidência Digital:

**Evidência Digital, é qualquer informação armazenada ou transmitida em formato digital, com valor probatório em processo judicial civil ou criminal.**

**(Correio Eletrónico, Folhas de cálculo, Documentos, Bases de dados, etc.)**

## Características da Evidência Digital:

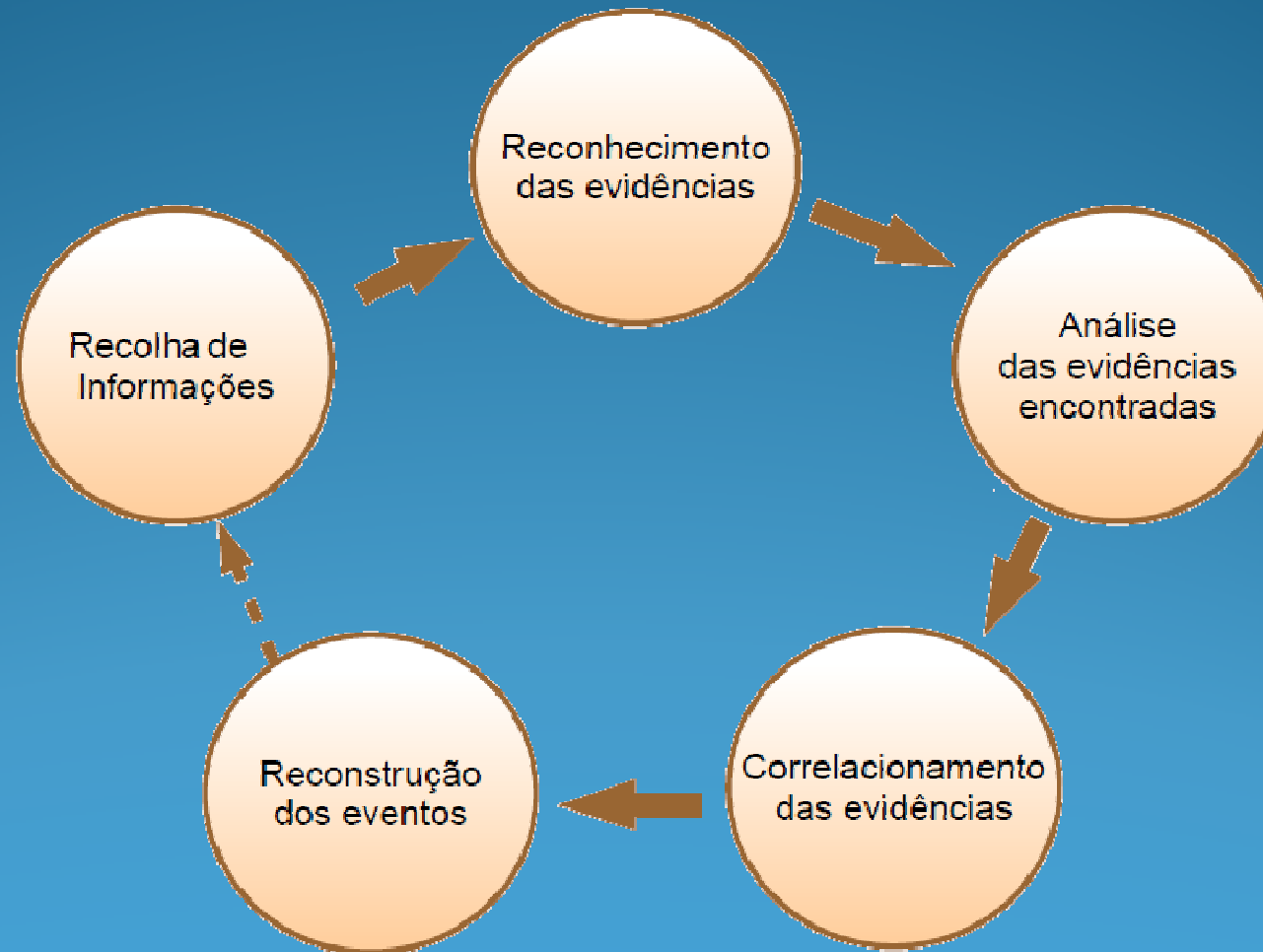
- - Extremamente fácil de duplicar;
- - Extremamente Volátil (Fácil danificar);
- - Não é fácil de extinguir;
- - Não é facilmente percebida.



## Propriedades da Evidência Digital:

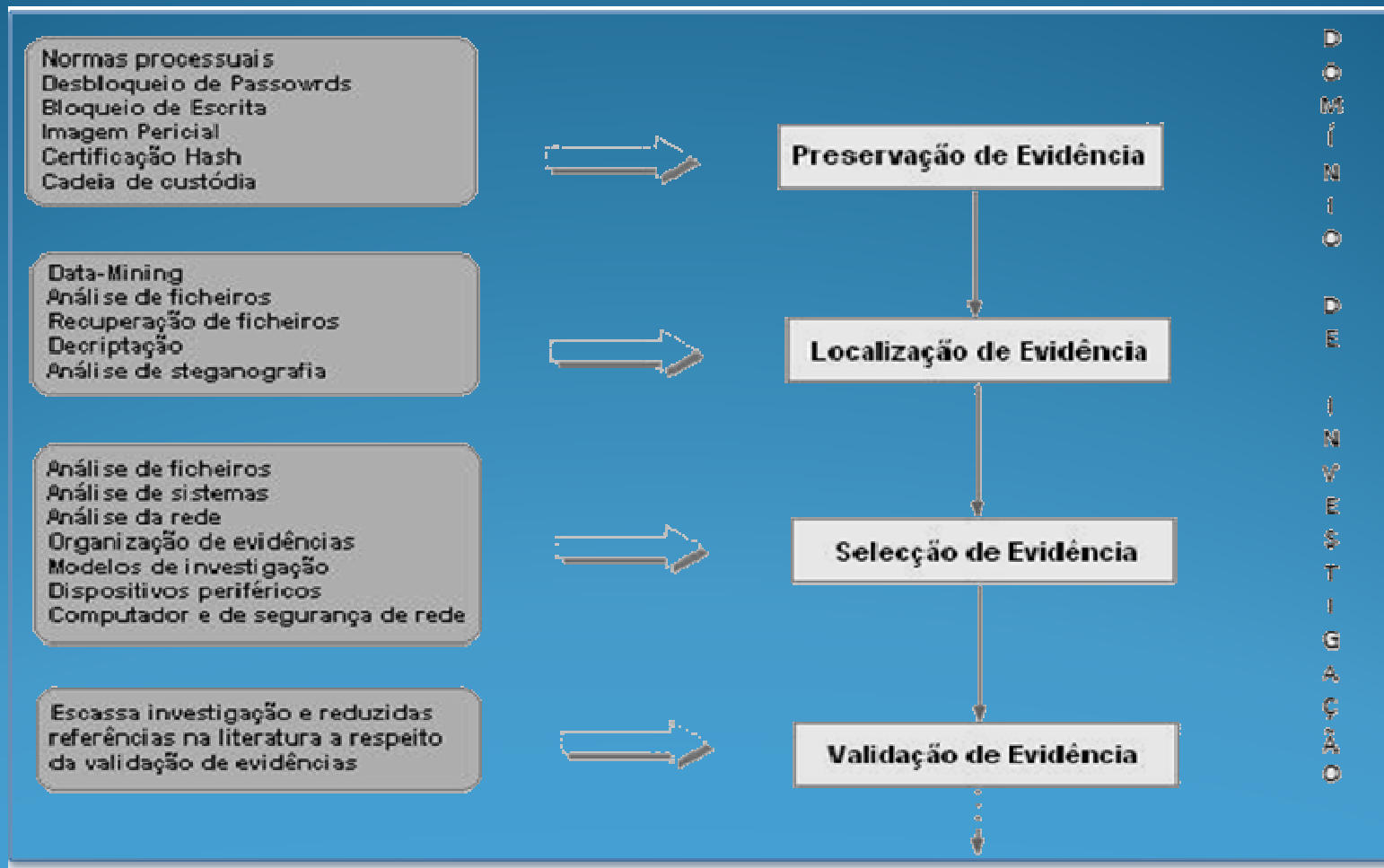
- - Admissibilidade;
- - Autenticidade;
- - Completude;
- - Fiabilidade;
- - Legibilidade;
- - Credibilidade.

## Ciclo da Investigação

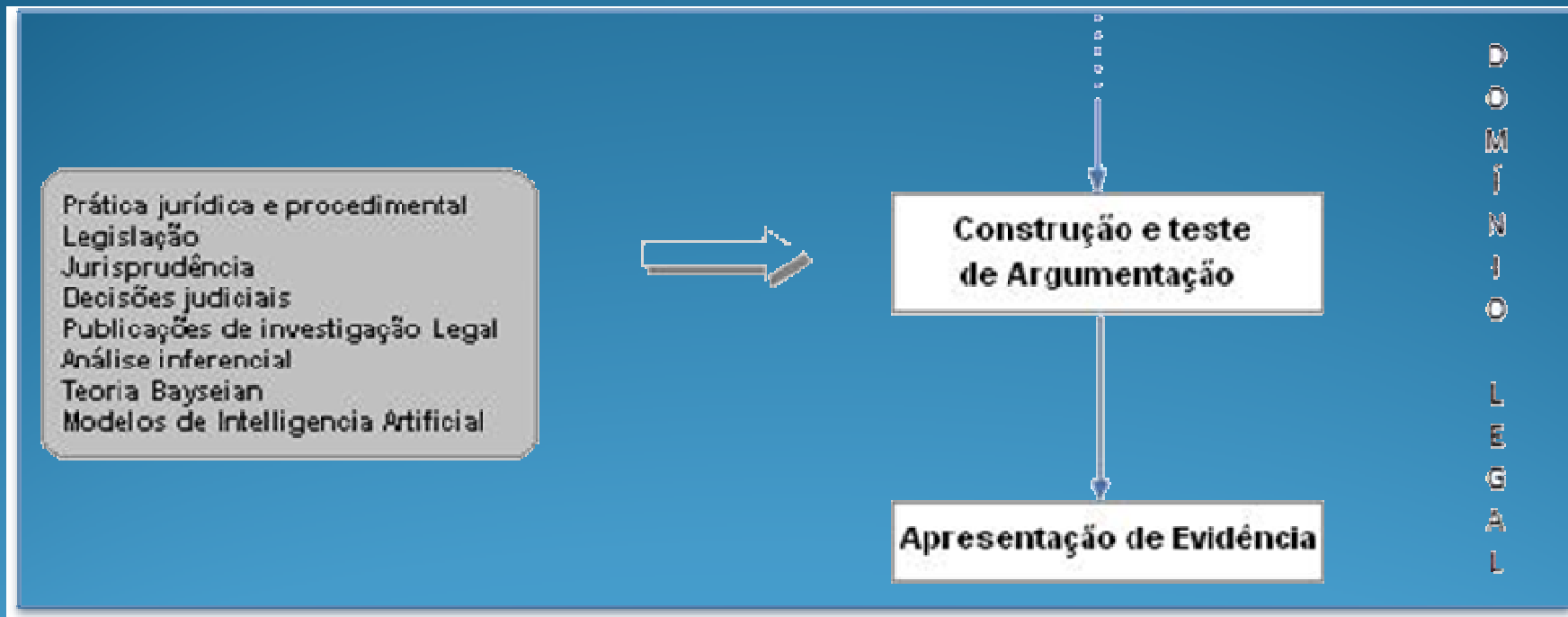


## Ciclo da Investigação

### Etapas do processo de investigação:



## Etapas do processo de investigação:



Adaptado de: **Validating digital evidence for legal argument** (Boddington, Hobbs & Mann, 2008)

## Arquétipos de dados:

Dados em “repouso”;



Dados em “execução”;

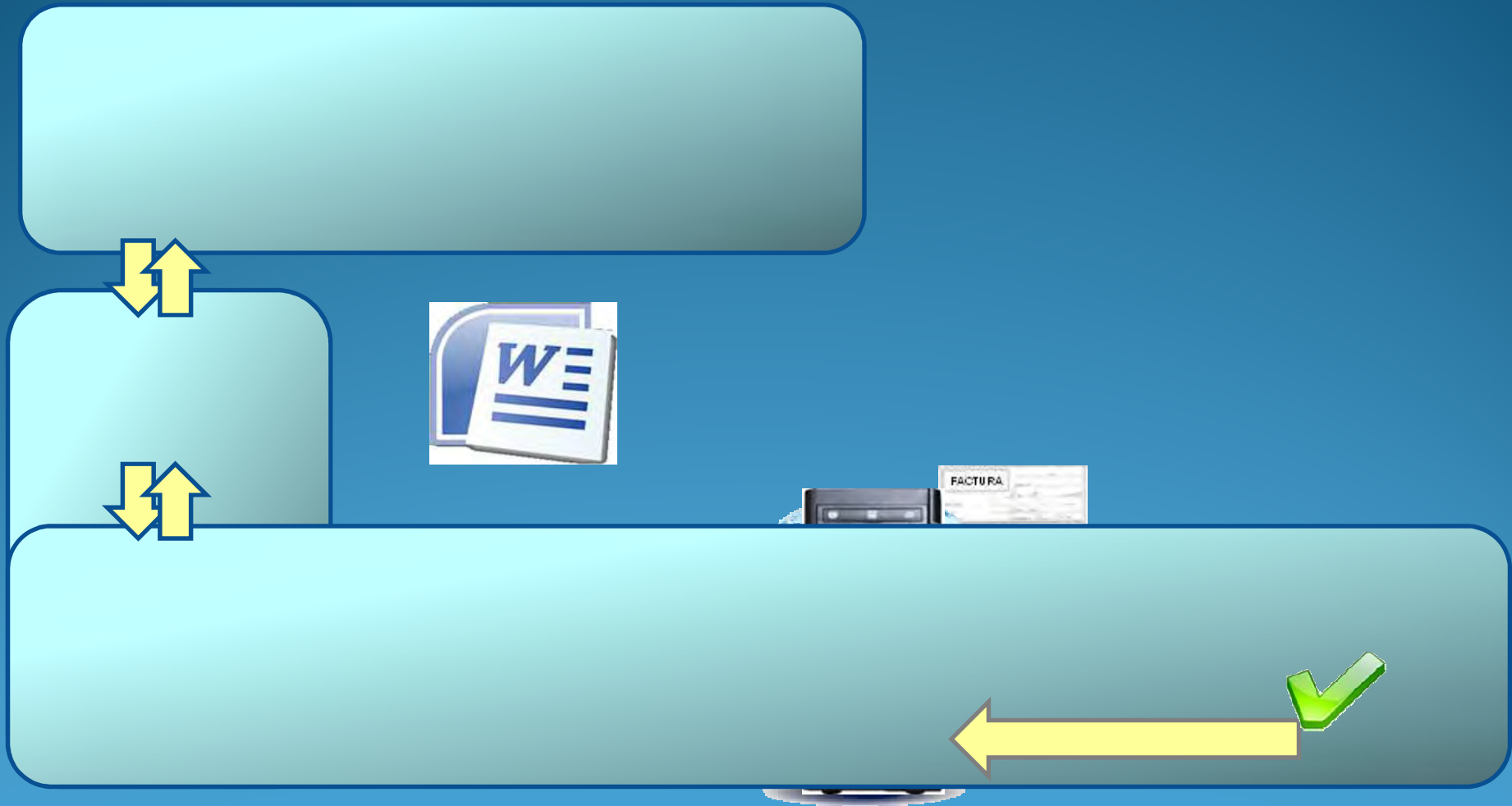


Dados em “trânsito”.



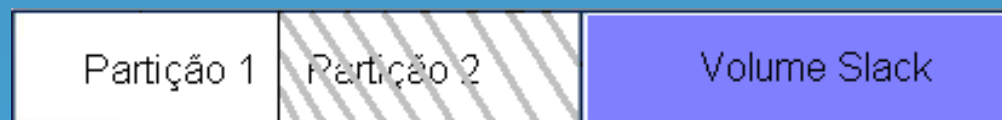
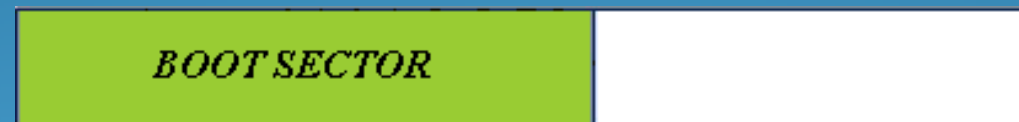
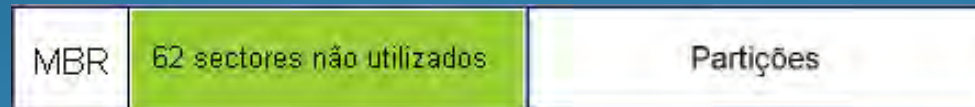
## Ciclo da Investigação

### Vestígios:



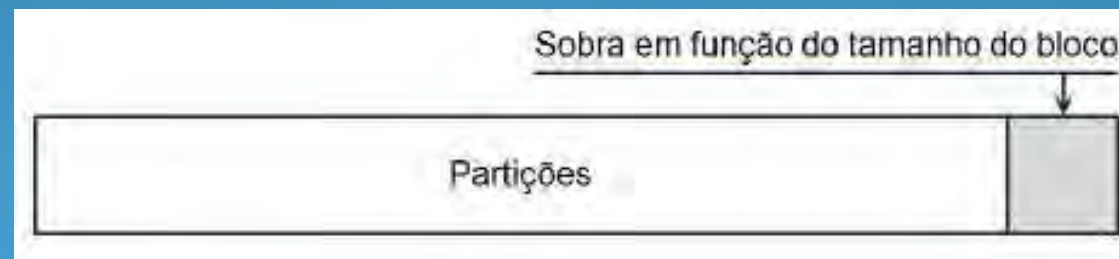
## Fontes de Evidências Digitais

### Áreas de ocultação – Nível Físico



# Fontes de Evidências Digitais

## Áreas de ocultação – Nível Físico





## Fontes de Evidências Digitais

### Fontes de evidências – Nível Lógico

“Link Files”

“Swap file”;

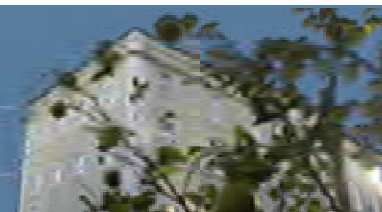
“Event Logs”;

“Recycle Bin”;

“Registry”;

“Print Spooling”;

“Hibernation File”;



## Fontes de Evidências Digitais

### Fontes de evidências – Nível Lógico

“Recent Folder”;

“My Documents”;

“Temp Folder”;

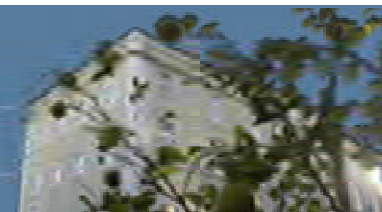
“Send To Folder”;

“Favorites Folder”;

“Cookies Folder”;

“History Folder”;

“Unallocated Clusters”.



## Referências:

ACPO, 2011 – Association of Chief Police Officers – UK

Good Practice Guide for Computer-Based Electronic Evidence

Disponível em: [http://www.7safe.com/electronic\\_evidence/ACPO\\_guidelines\\_computer\\_evidence.pdf](http://www.7safe.com/electronic_evidence/ACPO_guidelines_computer_evidence.pdf)

Boddington, R., Hobbs, V., Mann, G.(2008)- “Validating digital evidence for legal argument”

Murdoch University - 6th Australian Digital Forensics Conference

Disponível em: <http://researchrepository.murdoch.edu.au/1878/>

Carrier, B. (2005) “File System Forensic Analysis”

Addison-Wesley

Carrier, B. (2006) – “Digital Investigation and Digital Forensic Basics”

Disponível em: [http://www.digital-evidence.org/di\\_basics.html](http://www.digital-evidence.org/di_basics.html)

Galves, F. Galves, C. (2004)- Criminal Justice Magazine Spring, Volume 19 Number 1

Disponível em: [http://www.americanbar.org/publications/criminal\\_justice\\_magazine\\_home/crimjust\\_cjmag\\_19\\_1\\_electronic.html](http://www.americanbar.org/publications/criminal_justice_magazine_home/crimjust_cjmag_19_1_electronic.html)

Gantz, J. e Reinsel, D., (2011) - The Digital Universe Decade – Are You Ready? – IDC - IVIEW

Disponível em: <http://www.emc.com/collateral/demos/microsites/emc-digital-universe-2011/index.htm>

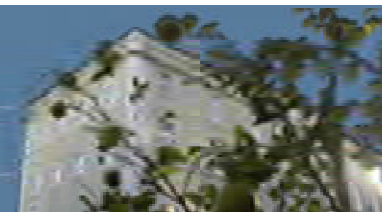
Insa, Fredsvinda, (2006) “The Admissibility of Electronic Evidence in Court (A.E.E.C.): Fighting against High-Tech Crime — Results of a European Study Journal of Digital Forensic Practice, 1:285–289, 2006

Palmer, Gary L.(2001) “A Road Map for Digital Forensic Research”.

Technical Report DTR-T001-01, DFRWS, November 2001 Report From the First Digital Forensic Research Workshop (DFRWS).

Sommer, P., (2010) – “Digital Footprints: Assessing Computer Evidence”

London School of Economics & Political Science, Open University, UK



Muito Obrigado.



**Núcleo de Informática Forense**

Rua Manuel Ferreira de Andrade n.º 29 – C

1500-416 Lisboa

Telefone: 217700110 – Fax: 217700119

# A Criminalidade tributária organizada

– recolha e conservação da prova;  
apresentação e discussão de casos

---

Armando Magalhães Pereira

## **Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**

**Ação de Formação Contínua Tipo C**

**“A Criminalidade Tributária Organizada – Recolha e Conservação da Prova, Apresentação e Discussão de casos”**

*Tenente Coronel Armando Magalhães Pereira, Centro de Formação da GNR*

### **SUMÁRIO**

**1 – Caracterização sucinta da ameaça da criminalidade organizada: as condições que favorecem o seu desenvolvimento e que dificultam a sua descoberta e investigação:**

- ✓ **A desarmonização fiscal e a internacionalização e complexidade da criminalidade tributária.**
- ✓ **Os estratagemas fraudulentos;**
- ✓ **Os tipos de crime;**

**2. Especificidades da Recolha e Conservação da Prova da criminalidade tributária organizada:**

- ✓ **Fatores condicionantes da tática e da técnica da recolha de prova;**
- ✓ **Condições estruturantes do sucesso da atividade investigatória;**
- ✓ **Os meios de obtenção de prova e a técnica e a tática da recolha de prova da criminalidade tributária organizada: Métodos de investigação proactiva e métodos de investigação reativa;**
- ✓ **A importância da gestão e do tratamento da informação processual para a recolha de prova;**
- ✓ **A articulação entre o Ministério Público e o O.P.C. como fator crítico do sucesso da atividade investigatória;**
- ✓ **“O investigador testemunha” como forma de ultrapassar as debilidades da prova testemunhal;**
- ✓ **A Cooperação Policial e a Cooperação Judiciária;**
- ✓ **A delimitação e controlo do objeto das perícias tributárias**

**3. Apresentação de caso de criminalidade tributária organizada investigado pela Unidade de Acção Fiscal da G.N.R.**

**Bibliografia:**

A apresentação tem fundamentalmente por base os ensinamentos e a experiência recolhida de casos de criminalidade tributária organizada detetados, investigados e julgados no âmbito das atribuições legais da Brigada Fiscal e da Unidade de Acção Fiscal da G.N.R., cujos inquéritos poderão ser, se assim for julgado oportuno, posteriormente identificados.

Para além disso, no que respeita a conceitos relacionados com a fraude e evasão fiscal e genericamente sobre a investigação criminal, indica-se a seguinte bibliografia:

- ✓ A Brigas Afonso e Manuel T.Fernandes, Código dos Impostos Especiais de Consumo, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2011;
- ✓ António Marcos Ferreira Calado, Legalidade e Oportunidade na Investigação Criminal, Coimbra Editora, 2009 ;
- ✓ Nuno Pombo, A Fraude Fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões, Almedina, 2007;



# A CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA - RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA, APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE CASOS



# SUMÁRIO

1. Caracterização sucinta da ameaça da criminalidade tributária organizada: as condições que favorecem o seu desenvolvimento e que dificultam a sua descoberta e investigação.
2. Especificidades da recolha e conservação da prova da criminalidade tributária organizada.
3. Apresentação de caso de criminalidade tributária organizada

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## 1. A desarmonização fiscal e a internacionalização e complexidade da criminalidade tributária

### Implementação Mercado Único :

Como concretizar a abolição das fronteiras fiscais, resolvendo o problema da cobrança, bem como do controlo, dos impostos que eram arrecadados por ocasião da passagem das fronteiras internas (IVA e IECS) pelas autoridades alfandegárias?

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## Soluções técnicas possíveis:

- ✓ **Eliminação dos controlos aduaneiros nas fronteiras comunitárias, sem, em sentido técnico, abolir as fronteiras fiscais;**
- ✓ **Criação de um único espaço fiscal em todos os Estados-Membros.**

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## Solução adotada:

**Abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras Comunitárias em detrimento da criação de um único espaço fiscal em todos os Estados –Membros.**

## Pelo que:

**Todos os Estados-Membros continuaram a manter o seus espaços fiscais com especial relevância para as taxas.**

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

As fragilidade dos instrumentos de controlo alternativos aos controlos fixos e físicos fronteiriços para garantir a tributação no Estado-Membro de destino:

- ✓ O entreposto fiscal como instrumento de controlo sucedâneo dos controlos aduaneiros, físicos e fixos, fronteiriços: o problema do controlo dos Impostos especiais de Consumo.
- ✓ IVA - transferida para a esfera de cada sujeito passivo, adquirente de bens na União Europeia, a responsabilidade que antes cabia aos serviços alfandegários de liquidação do IVA;

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## Consequências:

- Dificuldades do controlo das transações intracomunitárias no quadro da livre circulação de mercadorias;
- Aumento das práticas fraudulentas:
  - Taxas diferenciadas
  - Cobrança dos impostos no destino

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

- **A dimensão internacional e complexidade da criminalidade tributária:**
  - ✓ As organizações criminosas operam numa lógica de custo-benefício visando a maximização do lucro;
  - ✓ Os principais factores que influenciam os tráficos ilícitos de natureza tributária e que determinam as correntes de fraude:
    - Aumentos de tributação
    - Os desníveis de tributação entre os diferentes Estados-Membros,
    - Desníveis de tributação entre países limítrofes.

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

- **Internacionalização das operações tributárias fraudulentas – bem assim do suporte logístico e de apoio à atuação das organizações criminosas:**
  - Objetivo de colocação irregular dos seus produtos nos mercados de mais elevada tributação.



# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## ➤ Fraudes tributárias transnacionais:

- Com resultado típico produzido fora do território nacional;
- Com resultado típico produzido em território nacional mas com atos preparatórios e de execução fora do território nacional;
- Prosseguidas em comparticipação por cidadãos de diferentes nacionalidades.

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## A pressão externa sobre a União Europeia

A importância estratégica da Europa no cenário mundial:

- ✓ A elevada rentabilidade oferecida aos mercados ilícitos;
- ✓ A pressão dos países asiáticos;

Consequências:

- ✓ Contrabando e contrafação de mercadorias;
- ✓ A complexidade e sofisticação do “contrabando técnico”

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## A abertura aos países do Leste Europeu

- ✓ Produção ilícita de mercadorias para abastecimento do mercado paralelo;
- ✓ Maquinaria e mão-de-de obra especializada

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## 2 - Os estratagemas fraudulentos

- ✓ A falsificação de documentos;
- ✓ A criação de sociedades fictícias;
- ✓ A utilização fraudulenta dos regimes suspensivos de impostos (apuramento irregular dos regimes suspensivos);
- ✓ A simulação de transmissões intracomunitárias isentas;
- ✓ A fraude “carrossel”
- ✓ Os reembolsos fraudulentos;

# 1- CARACTERIZAÇÃO DA AMEAÇA DA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA ORGANIZADA

## 3. Os Tipos de Crime

### CRIMES TRIBUTÁRIOS COMUNS

- ✓ Associação Criminosa (Art. 89.º, do RGIT)

(...)

### CRIMES ADUANEIROS

- ✓ Contrabando (Art. 92, do RGIT)
- ✓ Contrabando de Circulação (Art. 93.º, do RGIT)
- ✓ Fraude no Transporte de Mercadorias em Regime Suspensivo (Art. 95.º, do RGIT)
- ✓ Introdução Fraudulenta no Consumo (Art. 96.º, do RGIT)

(...)

### CRIMES FISCAIS

- ✓ Fraude (Art. 103.º, do RGIT)
- ✓ Fraude Qualificada (Art. 104.º, do RGIT)

(...)

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 1. Factores condicionantes da tática e da técnica da recolha de prova na investigação da criminalidade tributária

- Forma de realização da fraude: por simulação de fluxos económicos ou por ocultação.
- Momento da prática dos factos relativamente à data em que os mesmos são denunciados.

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

- ✓ **Recurso à legitimidade empresarial pelas organizações criminosas:**
  - Constituindo empresas legais, muitas vezes ativas no mercado;
  - Empresas apenas registadas, como escudo para o desenvolvimento das suas atividades ilícitas;

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 2. Condições estruturantes do sucesso da atividade investigatória

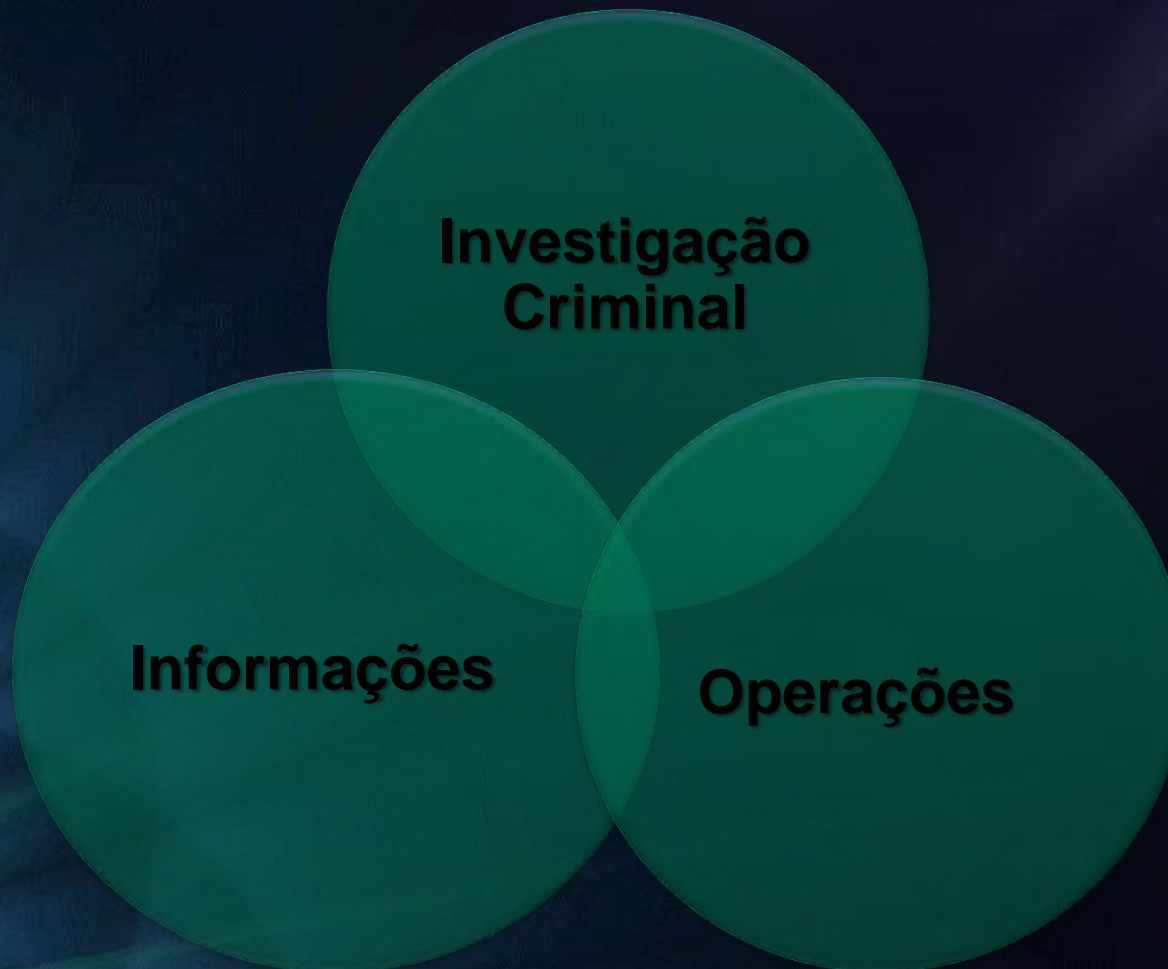
- A particular relevância dos sistemas de prevenção criminal de natureza tributária para potenciar e proporcionar a investigação proactiva:
  - ✓ Importância dos controlos de circulação de mercadorias para a deteção precoce de esquemas fraudulentos;
  - ✓ A importância do ponto de partida ser da "realidade para a contabilidade" e não o inverso;



## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

- A eficiente interligação entre os sistemas de prevenção criminal e de investigação criminal para aprofundar o conhecimento dos fenómenos de fraude;
- A importância da especialização dos sujeitos processuais com responsabilidades na condução e tomada de decisões no inquérito;

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA



## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 3. Os meios de obtenção de prova e a técnica e a tática da recolha de prova da criminalidade tributária organizada

#### ✓ Métodos de Investigação proactiva:

- Contemporânea do tempo da prática dos factos.

#### ✓ Métodos de Investigação reativa

- Não contemporânea do tempo da prática dos factos

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### INVESTIGAÇÃO PROACTIVA

- UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO EM TEMPO REAL (Escutas telefónicas/Observação directa)
- SEGUIMENTOS/VIGILÂNCIAS COM REGISTOS DE IMAGEM
- APREENSÕES DE MERCADORIAS OBJECTO DE FRAUDE

BUSCAS SIMULTÂNEAS (Domicílios/Empresas de contabilidade) C/S COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA:  
- Apreensão de Documentação Contabilística e Extra –Contabilística/Mercadorias/Objectos

- EXAME A DOCUMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA E EXTRA-CONTABILÍSTICA
- ANÁLISE FINANCEIRA
- QUANTIFICAÇÃO DO PREJUÍZO DA FRAUDE
- PROVA TESTEMUNHAL
- EXAMES PERICIAIS (Mercadorias/Documents/Objectos)
- COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA

### INVESTIGAÇÃO REACTIVA

- EXAMES CONTABILÍSTICOS
- ANÁLISE FINANCEIRA
- COOPERAÇÃO JUDICIÁRIA
- PROVA TESTEMUNHAL
- RECONHECIMENTO DE PESSOAS
- RECONSTITUIÇÃO DE FACTOS

#### BUSCAS SIMULTÂNEAS

EVENTUAL NOVO CICLO

1.ª FASE

2.ª FASE

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 4. A importância da gestão e do tratamento da informação para a recolha da prova

➤ A importância do tratamento sistemático, oportuno e em tempo útil da informação que resulta da utilização dos meios de obtenção de prova para:

- A tomada das melhores decisões táticas;
- Possibilitar conhecimento oportuno da realidade processual à equipa de investigadores, potenciando o trabalho de equipa;

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

- Possibilitar o conhecimento oportuno da realidade processual às autoridades judiciais proporcionando-se-lhes o melhor exercício das suas atribuições;
  - Transparência de procedimentos e rápida aferição de requisitos de validade da prova.
- **A qualidade e a diversidade da informação processual diferencia o resultado das investigações;**

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 4. A importância da eficiente articulação entre o Ministério Público e os O.P.C.

- ✓ Respeito e confiança mútuos;
- ✓ Reconhecimento dos respetivos saberes e experiências;
- ✓ Lealdade;
- ✓ Autonomia táctica e técnica dos O.P.C. (nº6 do artº 2º da Lei 49/2008, de 27 de Agosto) relativa e sem prejuízo dos poderes diretivos que, na condução do inquérito, cabem ao Ministério Público;

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 5. O “investigador testemunha” como forma de ultrapassar debilidades da prova testemunhal

- ✓ A importância de se impulsionar e privilegiar a observação direta do investigador como forma de ultrapassar as debilidades da prova testemunhal nos crimes tributários ;
- ✓ A importância da mobilidade, prontidão e da flexibilidade dos dispositivos policiais de investigação,
- ✓ O objectivo da prova em julgamento como padrão de conduta e de atuação dos O.P.C. logo na fase do inquérito e as suas repercussões práticas na produção da prova;



## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

- O investigador deve ser rigoroso e descritivo na sua observação, consciente que lhe cabe a responsabilidade de transportar essa factualidade para a audiência de julgamento.
- Cooperação efetiva e activa com as autoridades judiciais em todas as fases do processo.

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 6. **Cooperação policial/Cooperação judiciária**

#### ✓ **A importância da cooperação policial e judiciária para:**

- Controlo de suspeitos fora de território nacional;
- Controlo de transações de mercadorias;
- Realização simultânea de diligências de produção de prova,
- Apuramento de fluxos financeiros subjacentes à atividade criminosa desenvolvida;

#### ✓ **Aperfeiçoamento, agilização e celeridade dos mecanismos de cooperação.**

## 2 – ESPECIFICIDADES DA RECOLHA E CONSERVAÇÃO DA PROVA

### 6. A delimitação e controlo do objeto das perícias tributárias

- ✓ Delimitação precisa do objeto das perícias tributárias no contexto de uma concreta realidade processual;
- ✓ A importância dos relatórios de progresso e do acompanhamento da evolução das perícias face aos objetivos que presidiram á sua realização;
- ✓ A relevância da documentação extracontabilística para determinação do prejuízo causado por atividades fraudulentas;
- ✓ Pedido cível versus liquidação pela administração

## INVESTIGAÇÃO CONTRABANDO TABACO UAF/G.N.R.

- ✓ Desenvolvimento organizado;
- ✓ Transnacional;
- ✓ Multiplicidade de crimes;
- ✓ Dispersão Territorial;
- ✓ Factos praticados em três Estados-Membros da UE
- ✓ Tabaco genuíno e tabaco contrafeito;
- ✓ “Contrabando técnico” ;
- ✓ Falsificação estampilhas especiais;

## NOTÍCIA DO CRIME

Indícios de que em estabelecimentos de restauração e cafés de localidade do interior do país estava a ser comercializado tabaco de contrabando da marca “Marlboro” com estampilha fiscal Nacional presumivelmente contrafeita.



## INQUÉRITO

### □ Escutas telefónicas

- ✓ Indivíduos escutados: 22
- ✓ Alvos interceptados: 115
- ✓ Horas de conversação interceptadas: 1620

### □ Vigilâncias/Seguimentos

- ✓ 504 diligências

## INQUÉRITO

### □ Buscas

✓ 129 buscas:

- 77 Domicílios;
- 32 Sociedades;
- 20 Contabilidades.

### □ Análise Financeira

✓ Levantado o sigilo, analisada e tratada informação e documentação de 72 contas bancárias

## INQUÉRITO

### ▣ Inquirições testemunhas

✓ 125 diligências

### ▣ Interrogatórios de arguidos

✓ 120 (indivíduos e sociedades)

### ▣ Notificações

✓ Efectuadas 93 notificações pessoais



## INQUÉRITO

### □ **Cooperação judiciária internacional**

- ✓ 2 pedidos para as autoridades de Espanha;
- ✓ 1 pedido para autoridades do Reino Unido;
- ✓ Diligências requeridas: buscas, reconhecimentos pessoais, inquirições de testemunhas, documentação diversa.

### □ **Prova pericial**

- ✓ Realizados 30 exames a produtos apreendidos para aferir da sua genuinidade e perigosidade para a saúde pública.

## INQUÉRITO

### ▣ Relatórios

- . Elaborados pelo O.P.C., durante a investigação, 102 relatórios intercalares a solicitar a promoção de diligências ao Ministério Público e para cumprimento de formalidades legais relacionadas com actos da competência do Juíz de Instrução.

### ▣ Detenções

- . 14 detenções (8 prisão preventiva; 4 obrigação de permanência na habitação; 2 apresentações semanais)

## INQUÉRITO

### ▣ Apreensões de tabaco

- .Em território nacional: 7 apreensões (sete milhões e duzentos e catorze mil cigarros).
- .No Reino Unido: 3 apreensões (treze milhões quatrocentos e sessenta e um mil cigarros).
- .Em Espanha: 1 apreensão (cem mil cigarros)



## INQUÉRITO

### ▫ Acusação do Ministério Público

**Acusados: 80 arguidos (61 indivíduos e 19 sociedades)**

**Crimes Imputados:**

- ❖ Associação Criminosa (p. e p pelo artº 89º, nºs 1 e 3 da Lei 15/2001, de 05 de Junho);
- ❖ Fraude Fiscal (p. e p. pelas disposições conjugadas dos art.ºs 103º nº 1 a), b) e c) e 104º nºs 1 d) e 2 da Lei 15/2001);
- ❖ Contrabando Qualificado (p.e p. pelos artºs 92º nº 1 alíneas a) e b) e 97º alínea b) da Lei 15/2001);
- ❖ Contrabando de circulação qualificado (p. p pelos artºs 93º e 97º alínea b) da Lei 1572001).

## INQUÉRITO

- ❖ Falsificação (p.p. pelo artº 256º nº1 alíneas a), c) e d) do Código Penal,
- ❖ Introdução fraudulenta no consumo (dezanove arguidos) - (p.p. pelo artº 96º alíneas a), b) c) e d) da Lei nº 15/2001, de 05 de Junho)

(...)

### □ Evasão Fiscal detectada:

- ❖ 14 milhões de euros, a título de IT, IVA e Direitos Aduaneiros (deduzido pedido cível).

## INSTRUÇÃO

### □ Requerimentos

- ✓ 15 requerimentos

### □ Pronunciados:

- ✓ 80 arguidos (todos os acusados)

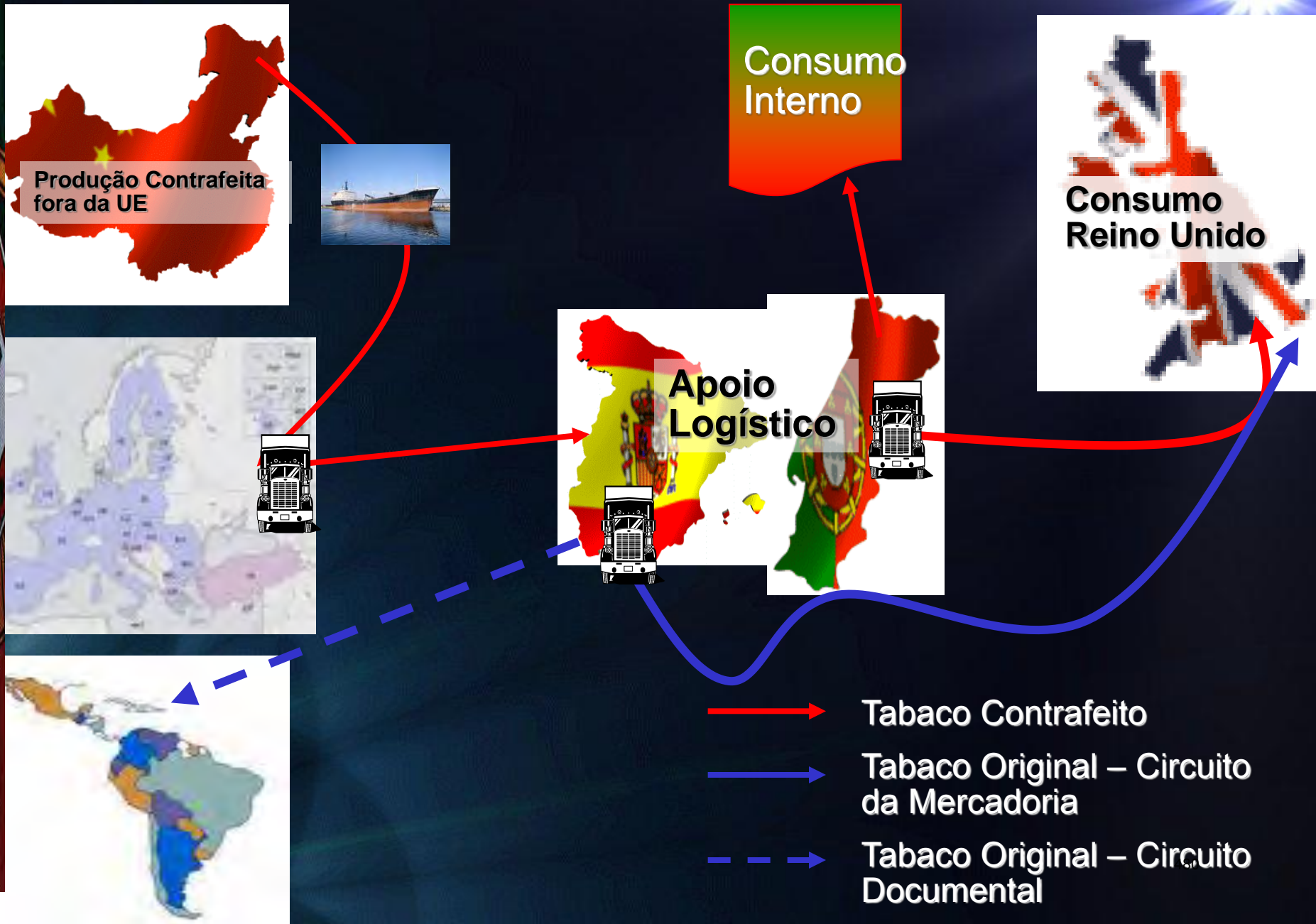


## ACORDÃO DE 1ª INSTÂNCIA

### ▣ Condenações:

- ✓ 23 arguidos condenados pelo crime de associação criminosa, em concurso com outros crimes, designadamente pelo crime de contrabando de circulação qualificado, sendo de 6,5 anos a pena máxima de prisão aplicada.
- ✓ 13 arguidos individuais foram totalmente absolvidos , bem como todas as sociedades pronunciadas.
- ✓ Improcedente o pedido de indemnização civil

# REPRESENTAÇÃO ESQUEMA FRAUDULENTO





# CONCLUSÕES

- ✓ Mecanismos de prevenção e detecção eficazes potenciam a investigação proactiva dos crimes tributários;
- ✓ A investigação proactiva concorre para maior subsistência da prova dos crimes tributários;
- ✓ O reforço dos mecanismos de investigação criminal operativa como fator determinante para superar debilidades da prova testemunhal;
- ✓ A gestão da informação e a articulação entre O.P.C. e Ministério Público como fatores críticos do sucesso da investigação da criminalidade tributária organizada

# OBRIGADO PELA ATENÇÃO

Tenente-Coronel MAGALHÃES PEREIRA

Centro Formação GNR F. Foz

**FIM**  
482



# Segredo bancário

---

António João Latas

# Segredo bancário

CEJ 29 de junho 2012

António Latas

# Segredo bancário- âmbito legal

O art. 78º do Dec-lei 298/92 de 31 dez. (com as alterações subsequentes)

- ❑ Subjetivo - vinculados ao dever de segredo
  - ❑ Membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito
  - ❑ Empregados
  - ❑ Mandatários
  - ❑ Comitidos
  - ❑ Qq pessoas que prestem serviços (a título permanente ou ocasional)
  
- ❑ Segredo bancário é segredo profissional imposto aos profissionais da banca individualmente considerados

# Segredo bancário- âmbito legal

O art. 78º do Dec-lei 298/92 de 31 dez. (com as alterações subsequentes)

❑ Objeto do dever de segredo – factos ou elementos, cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício de funções ou da prestação dos seus serviços, respeitantes a:

❑ Vida da instituição

❑ Relações das Instituições B. com os seus clientes

❑ V.g. nomes dos clientes

❑ contas de depósito e seus movimentos

❑ Outras operações bancárias

❑ V.g. operações cambiais e financeiras

❑ Ação violadora do segredo - revelação ou utilização daquela informação

## Segredo bancário- âmbito legal

- (art. 80º - Autoridades de supervisão)
  - Os que exerçam ou tenham exercido funções no Banco de Portugal
  - Qq pessoas que aí tenham prestado serviços (permanente ou ocasionalmente)
  - Qq factos de que tenham tido conhecimento exclusivamente no exercício das sus funções ou em virtude da prestação de serviços

## 2. Exceções ao segredo - acesso às informações sujeitas a segredo bancário

- ❑ Art. 79º nº1 do DL 298/92 - Autorização do cliente dirigida ao banco (antes e após a Lei 36/2010)
  
- ❑ Art. 79º nº2 do DL 298/92 – Casos de autorização/imposição legal (após a Lei 36/2010)
  - ❑ Banco de Portugal, no âmbito das suas atribuições (al. a)
  - ❑ CMVM, no âmbito das suas atribuições (al. b)
  - ❑ Fundo de Garantia de depósitos e Sistema de indemnização aos Investidores, no âmbito das respetivas atribuições (al. c)
  - ❑ Autoridades judiciais, no âmbito de um processo penal (al. d)
  - ❑ Administração tributária, no âmbito das suas atribuições (al. e)
  - ❑ Outras casos legalmente previstos (al.f)



## 2. Casos de acesso às informações sujeitas a segredo bancário

- ❑ Art. 79º nº3 - (Nova) base de dados de contas bancárias para processo penal – Banco de Portugal
  - ❑ Identificação das contas, seus titulares, pessoas autorizadas a movimentá-las (incluindo procuradores), data de abertura e data de encerramento, entidade bancária
  - ❑ Acesso reservado exclusivamente a autoridades judiciárias em processo penal
  - ❑ Regulamento da base de dados do sistema bancário– Instrução do Banco de Portugal 7/2011 de 15.04.2011 (publicação e e.v.) – operacional (apud P. Sousa Mendes, revista da C&R)
  - ❑ Acessível em site do BdP
  - ❑ Maior celeridade e eficácia na investigação criminal (permite saber rapidamente a quem pedir informações)
  
- ❑ Art. 80º nº2 Banco de Portugal (antes e após a Lei 36/2010)
  - ❑ Autorização do interessado
  - ❑ *Nos termos previstos na lei penal e processual penal*

# 3. – Os regimes de acesso às informações sujeitas a segredo bancário em processo penal – antes da Lei 36/2010

- Regime geral – CPP
  - Incidente de quebra de sigilo profissional– art. 135º CPP (AFJ 2/2008)
    - > Legitimidade– decisão judicial sobre o âmbito da escusa
    - > Mérito – decisão judicial qualificada em razão da hierarquia
- Regimes especiais – legislação avulsa

### 3. – Os regimes de acesso às informações sujeitas a segredo bancário em processo penal – antes e após a Lei 36/2010

- ❑ Regimes especiais – legislação avulsa
  - ❑ Lei dos Cheques – art. 13º-A do Dec-lei 454/91 de 28 de Dezembro (red. Dec-lei 317/97 de 19 de Novembro)
  - ❑ Lei da droga - art. 60º do Dec-lei 15/93 de 21 de Janeiro
  - ❑ Lei de combate ao branqueamento de capitais ( e ao financiamento do terrorismo) – arts 18º a 20º, Lei 25/2008 de 5 de junho
  - ❑ Lei de combate á criminalidade organizada e económico financeira – arts 2º - 5º, Lei 5/2002
  - ❑ Lei Geral tributária – art. 63º-B nº3 , Lei 37/2010
  - ❑ Código dos Valores Mobiliários – art. 385º 1 a9, DI 486/99 de 13 novembro

### 3. – Os regimes de acesso às informações sujeitas a segredo bancário em processo penal – antes da Lei 36/2010

- Regimes especiais – caracterização
  - Aplicáveis a crimes determinados
  - Dispensa incidente de quebra do sigilo bancário
  - Dispensa intervenção judicial prévia – no inquérito a informação é solicitada diretamente pelo MP

# Incidência da Lei 36/2010 no regime geral de levantamento do segredo profissional (art. 135º CPP)

## Duas posições

- ⊙ Não se alterou o regime de quebra do segredo para fins criminais – **instituições bancárias**
  - > A Lei 36/2010 apenas harmonizou a redação da al. d) do nº2 do art. 79º com as restantes alíneas
  - > O acesso à informação bancária permite determinar os contornos da vida privada – art. 26º CRP
  - > O acesso à informação deve respeitar o art. 18º nº3 CRP
  - > A ponderação necessária só pode resultar da intervenção de tribunal superior – 135º nº3 CRP

# Incidência da Lei 36/2010 no regime geral de levantamento do segredo profissional (art. 135º CPP)

- ◎ Deixou de ter lugar o incidente de quebra de segredo bancário em processo penal (unanimidade na jurisprudência publicada dos T. Relação)
  - > Ac RL de 19.10.2011 (Fernando Estrela)
  - > Ac RL de 20.12.2011 (Artur Vargues)
  - > Ac RE de 25.10.2011 (Fernando Cardoso)
  - > Ac RC de 19.10.2011 (rel. Jorge Dias)
  - > Ac RP de 2.11.2011 (Carmo Silva Dias)

# Incidência da Lei 36/2010 no regime geral de levantamento do segredo profissional (art. 135º CPP)

- > Deixou de ter lugar o incidente de quebra de segredo bancário em processo penal
- > Elemento literal – art. 79º nº2 d) RGIC (DL 298/92)
  - Redação anterior :O segredo podia ser revelado «d) Nos termos previstos na lei penal e de processo penal»
  - NR : «d) Às autoridades judiciais, no âmbito de um processo penal»
- > Elemento histórico - acelerar e simplificar o acesso ao segredo bancário na generalidade dos processos penais
- > Relações entre normas – revogação tácita do art. 135º nº3 do CPP

# Regime geral ...desenvolvimentos. A questão constitucional

- ⊙ O segredo bancário – direito individual do cliente bancário
- ⊙ Direito à privacidade e direito à intimidade da vida privada
  - ⊙ 32º/8 CRP
  - ⊙ 26º CRP
- ⊙ As restrições ao segredo bancário constitucionalmente permitidas – art. 18º CRP
  - ⊙ Ac TC 242/2007 (F. Palma) – Lei 5/2002



# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos – a questão procedimental)

- ❑ - Os mecanismos processuais para resolução do conflito na praxis judiciária
  - ❑ Recusa do pedido de informação pelas instituições bancárias
    - ❑ Invocação do segredo e competência da Relação para o seu levantamento – 135º nº3
  - ❑ Decisão do JI por iniciativa do MP – aplicação expressa ou implícita do art. 135º nº2 CPP - ordena a prestação de informações
  - ❑ Recurso da decisão do JI pelas instituições bancárias
    - ❑ O JI é incompetente – art. 135º nº3 e 19 al. e) do CPP (nulidade insuprível)
  - ❑ A Relação confirma a decisão do JI (unanimidade)

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- Após fim do incidente de quebra de segredo bancário em processo penal (duas perspetivas)
  - **O processo penal prevalece sempre sobre o segredo bancário** -Parte da jurisprudência das Relações:
    - Ac RL de 14.09.2011 (rel. Fernando Estrela)
    - Ac RC de 14.09.2011 (rel. Jorge Dias)

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- Após fim do incidente de quebra de segredo bancário em processo penal (duas perspetivas)
  - **A prevalência do processo penal depende de ponderação sobre o interesse preponderante**
    - Interpretação conforme à constituição
    - Parte da jurisprudência das Relações (v.g)
      - Ac RL de 19.10.2011 (rel. Paulo Fernandes da Silva)
      - Ac RP de 19.10.2011 (rel. Eduarda Lobo)
      - Ac RL de 25.10.2011 (rel. Agostinho Torres)

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- ◎ **Configuração do atual *regime geral* de acesso ao segredo no inquérito – sín(tese)**
  - Eliminado o controlo judicial prévio - competência própria do MP (ponderação em despacho fundamentado - nos termos gerais)

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- ◎ **Configuração do atual *regime geral* de acesso ao segredo no inquérito – sín(tese)**
  - Controlo judicial subsequente por iniciativa do MP
    - decisão do JI (recorrível) sobre o acesso à informação, no caso de recusa da instituição bancária
    - 135º nº2 CPP

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- ◎ **Configuração do atual *regime geral* de acesso ao segredo no inquérito – sín(tese)**
  - ❑ *Controlo judicial* subsequente por iniciativa do arguido
    - ❑ Proibição de prova – 126º /3 CPP (Instrução e/ou julgamento)

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- (Outras hipóteses de iniciativa das instituições bancárias – não são sujeito do processo penal)
  - “Reclamação judicial” das instituições bancárias perante o JI
    - Aplicação analógica do art. 178º nº6 CPP - Sousa Mendes, C&R p. 391
    - Arguição de nulidade ou irregularidade perante o JI – S. Mendes, idem

# Regime geral de acesso ao segredo após Lei 36/2010 (desenvolvimentos)

- ❑ (Outras hipóteses: decisão do JI (recorrível) sobre o acesso à informação, no caso de recusa da instituição
  - ❑ Decisão materialmente jurisdicional (em face do *conflito* no processo) - arts 268º, 269º e 32º nº 4 CRP
    - ❑ Vd. sobre **questões paralelas** *Dá Mesquita*, processo penal, prova e sistema judiciário p. 124 – 5: preconiza maior flexibilidade na apreciação preventiva judicial provocada por iniciativa do MP, com dois correlativos:
      - ❑ -” Auto vinculação na sujeição a pronúncia judicial sobre a questão suscitada” e Dever judicial
      - ❑ Apreciação do mérito do pedido ainda que se admitisse a competência do requerente para conhecer da questão” (“Sobre lugares paralelos”) - Ac RE de 7.10.2008; contra Ac RG de 12.10.2009 -



## II

# Regimes especiais – legislação avulsa

- ❖ - Lei dos Cheques – o art. 13º-A do Dec-lei 454/91 de 28 de Dezembro (red. Dec-lei 317/97 de 19 de Novembro

*As instituições de crédito devem «...fornecer às autoridades judiciais competentes os elementos necessários para a prova do motivo do não pagamento de cheque que lhes for apresentado para pagamento nos termos e prazos da Lei Uniforme Relativa ao Cheque, através da emissão de declaração de insuficiência de saldo com indicação do valor deste, da indicação dos elementos de identificação do sacador e do envio de cópia da respectiva ficha bancária de assinaturas. ».*

# Regimes especiais – legislação avulsa

## ❖ Lei da droga

Art. 60º do Dec-lei 15/93 de 21 de Janeiro - suspeitos ou arguidos de crimes previstos nos arts 21º a 23º e 28 (igualmente excepcionados na Lei 5/2002) e também no art. 25º, do DL 15/93, quanto a informações e documentos solicitados pela autoridade judiciária competente, **com vista à apreensão e perda a favor do Estado de bens, depósitos e quaisquer outros valores.**

# Regimes especiais – legislação avulsa

- ◎ **Lei 25/2008 de 5 de Junho** - Lei de combate ao branqueamento de capitais ( e ao financiamento do terrorismo) que transpôs: Diretiva 2005/60/CE do Parlamento e do Conselho (a 3ª diretiva) e Diretiva 2006/70/CE da Comissão
  - Art. 18º - “Dever de colaboração”
  - Art. 19º - “Dever de segredo”
  - Art. 20º - Proteção na prestação de informações

# Regimes especiais – legislação avulsa

## Lei 25/2008 de 5 de Junho

- ▶ **Art. 18º - “Dever de colaboração”** das entidades sujeitas
  - ▶ Com:
    - ▶ PGR
    - ▶ UIF
    - ▶ Autoridade judiciária responsável pelo inquérito
    - ▶ Autoridade de supervisão ou fiscalização
      - ▶ V.g. garantindo:
        - ▶ Acesso direto às informações
        - ▶ Apresentação de documentos ou registos

# Regimes especiais – legislação avulsa- Lei 25/2008 de 5 de Junho

- ▶ Art. 19º - “Dever de segredo” *das entidades sujeitas, seus membros e funcionários*
  - > Objeto do dever:
    - Revelação a cliente ou terceiro que:
      - Transmitiram as informações legalmente previstas
      - Se encontra em curso investigação criminal
  - > Consequências da violação -

# Regimes especiais – legislação avulsa

## Lei 25/2008 de 5 de Junho

- ▶ Art. 20º - “Proteção na prestação de informações”
  - ▶ Cláusula geral de atipicidade (nº1)
  - ▶ Tutela penal (2)

# Regimes especiais – legislação avulsa

- ⦿ Lei 5/2002 – art. 2º
- ⦿ 1 -a) Tráfico de estupefacientes, nos termos dos artigos 21.º a 23.º e 28.º do Decreto-Lei n.º 15/93, de 22 de janeiro; b) Terrorismo e organização terrorista; c) Tráfico de armas; d) Tráfico de influência; e) Corrupção ativa e passiva; f) Peculato; g) Participação económica em negócio; h) Branqueamento de capitais; i) Associação criminosa; *j) Contrabando; l) Tráfico e viciação de veículos furtados; m) Lenocínio e tráfico de menores; n) Contrafação de moeda e de títulos equiparados a moeda.*
- ⦿ 2 - O disposto na presente lei só é aplicável aos crimes previstos nas alíneas j) a n) do número anterior se o crime for praticado de forma organizada.
- ⦿ 3 - O disposto nos capítulos II e III é ainda aplicável aos demais crimes referidos no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 36/94, de 29 de setembro.
  - - Administração danosa em unidade económica do setor público (al. b);
  - Fraude na obtenção ou desvio de subsídio, subvenção ou crédito(c);
  - Infrações económico-financeiras cometidas de forma organizada, com recurso à tecnologia informática (d);
  - - Infrações económico-financeiras de dimensão internacional ou transnacional .

# Regimes especiais – legislação avulsa

- Lei Geral tributária – art. 63º-B nº3 , Lei 37/2010 – entidade administrativa e não autoridade judiciária



# Regimes especiais – legislação avulsa

- ◎ Código dos Valores Mobiliários – art. 385º 1 a9, DI 486/99 de 13 novembro – entidade administrativa e não autoridade judiciária

# Regimes especiais – legislação avulsa

## Conclusões

- ⦿ A nova al. d) do n.º 2 do art. 79.º do regime geral das instituições de crédito e sociedade financeiras (RGICSF) aprovado pelo Dec-lei 298/92 de 31 de dezembro, com a redação que lhe foi dada pela Lei 36/10 de 2 de setembro, revoga tacitamente as disposições de legislação avulsa que, em processo penal, façam depender o acesso a quaisquer informações abrangidas pelo segredo bancário de especiais pressupostos de ordem formal ou material;
- ⦿ A nova al. d) não derroga as normas previstas na legislação avulsa compatíveis com ela, como é o caso das que se referem a aspetos do regime de acesso ao segredo que não são diretamente objeto da nova disciplina legal contida na al. d) do n.º 2 do art. 79.º, nem se mostram inconciliáveis com a regra geral ali consagrada.

**Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**

**Ação de Formação Contínua Tipo C**

**SEGREDO BANCÁRIO**

Nota da bibliografia consultada

As referências não seguem o cânone académico, limitando-se a identificar a obra ou texto de forma clara para os destinatários do curso.

**Costa Andrade**, Comentário conimbricense ao código penal I, Coimbra Ed.

**Felipe H. Kreutz**, *O segredo Bancário no Processo Penal* in Revista de Concorrência e Regulação (C&R), Ano II, nº 7/8 – Julho-Dezembro 2011, ed. Almedina, março de 2012

**Fernanda Palma**, *Perspetivas constitucionais em matéria de segredo bancário* in AAVV 2º Congresso de Investigação criminal, Almedina 2010

Larenz, K. Metodologia da ciência do direito, 5ª ed. FCG-2009

**Germano M. Silva**,

- Regime Jurídico-penal dos cheques sem provisão, Principia – 1997 p.114-5.

- *Meios processuais expeditos no combate ao crime organizado (a democracia em perigo?)*. in Lusíada, série II nº 3 (2005) – Direito, Universidade ou fins Lusíada.Lisboa.2005

**Gomes Canotilho e V. Moreira**, CRP anotada, I, 4ª ed- 2007

**Jorge Miranda-Rui Medeiros**, CRP anotada I – 2ª ed., Coimbra Editora

**Lorena Bachmaier Winter**, Investigación criminal y protección de la privacidad en la doctrina del TEDH in AAVV 2º Congresso de Investigação criminal, Almedina 2010

**Madalena Perestrelo de Oliveira**, *As Alterações ao Regime Geral das Instituições de Crédito: O Fim da Era do sigilo Bancário* in Revista de Concorrência e Regulação (C&R) nº citado supra.

**Menezes Cordeiro**, Direito Bancário, Almedina-4ª ed. (2010)

**Paulo Sousa Mendes**,

- *A derrogação do segredo bancário* in Revista de Concorrência e Regulação (C&R), nº citado supra

- *A orientação da investigação para a descoberta dos beneficiários económicos e o sigilo bancário* in AAVV 2º Congresso de Investigação criminal, Almedina, 2010

**Pinto de Albuquerque**, Comentário do CPP, 2ª ed

**Saldanha Sanches**, *Segredo Bancário, segredo fiscal: uma perspetiva funcional*, in Medidas de Combate à Criminalidade Organizada e Económico-Financeira, Centro de Estudos Judiciários, 25 anos, 2004.

**Silva Sanchez, Jesus Maria** - Tiempos de derecho penal, Edisofer, SL-Madrid, Montevideo-Buenos Aires, 2009

O texto de 2011 que esteve na origem da minha apresentação, está publicado no site do Tribunal da Relação de Évora , secção estudos, com o título (agora abreviado) “**Sigilo bancário – sentido e alcance da alteração introduzida pela Lei 36/2010 de 2 de setembro no RGICSF**”.

Junho 2012

A. Latas

# Prevenção do branqueamento de capitais como instrumento para a investigação das infracções tributárias

---

Jorge Rosário Teixeira

**Prevenção do**  
**Branqueamento de Capitais**  
**como instrumento para a**  
**investigação das**  
**Infracções Tributárias**

CENTRO ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Lisboa, 29 DE JUNHO DE 2012

# Investigação e repressão do branqueamento

Art. 368º-A Cod. Penal

Lei 52/2003, de 22 de Agosto - Combate ao terrorismo

Lei 5/2002, de 11-1 Acesso a dados bancários e fiscais

# Prevenção do branqueamento

Lei 25/2008, de 5 de Junho

Directivas 2005/60/CE Parlamento 2006/70/CE Comissão

Regulamento 1781/2006 Parlamento e Conselho

Dec. Lei 93/2003, de 30 de Abril

UIF e acesso à informação fiscal

Portaria 41/2009 , Regulamento 79/2010<sup>519</sup>...

# Elementos do crime

- Colocação, Circulação, Integração
- Crime de mera actividade
- Acções Típicas: CONVERTER, TRANSFERIR, OCULTAR/ENCOBRIR, ADQUIRIR
- Produtos do Crime : bens contaminados
- Acto ilícito precedente – lista ou gravidade dos actos
- Autonomia do crime – precedente prescrito ou sem autor ou sem jurisdição



# O PROCESSO DE PREVENÇÃO

A LEI 25/08, 5 de Junho

- OBRIGAÇÃO DE COMUNICAR
- UIF e MINISTÉRIO PÚBLICO
- SUSPENSÃO PROVISÓRIA
- JUIZ INSTRUÇÃO CRIMINAL
- SUSPENSÃO / BLOQUEIO / APREENSÃO
- PRAZO DA SUSPENSÃO
- POSSIBILIDADE DE RECURSO

# OBRIGADOS A COMUNICAR

## ■ ENTIDADES FINANCEIRAS

- BANCOS
- FINANCEIRAS
- GESTORAS FUNDOS
- SEGURADORAS
- CAPITAL RISCO
- CONSULTORAS

## ■ ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS

- JOGO
- IMÓVEIS
- BENS DE VALOR
- TÉCNICOS CONTAS
- NOTÁRIOS
- ADVOGADOS
- AGENTES DE ATLETAS

# Dever de diligência reforçado

- Análise risco – adequação art. 10º L 25/08
- P.E.P Pessoas politicamente expostas
- Operações à distância
- Operações de correspondência
- Territórios de elevado risco
- Possibilidade de comunicações obrigatórias – art. 27º Lei 25/08

# Natureza da comunicação

- Não equivale a denúncia
- Juízo de suspeita com base em análise de risco
- Resposta a abuso de direito por parte do cliente – art. 20º-1 Lei 25/08
- Sem definição jurídica do crime precedente
- A suspeita de financiamento ao terrorismo

# Arts. 16º e 17º da Lei 25/08

- Comunicação de informação /  
Comunicação de abstenção
- Abstenção gera ónus de aguardar decisão
- Abstenção não possível – art. 17º-4
- Abstenção inoportuna – art. 17º-4  
actos de colaboração com a prática de crime
- Comunicação provocada – arts. 18º e 27º

<b>ANO</b>	<b>COMUNICAÇÕES</b>	<b>SUSPENSÕES</b>
2006	801	13
2007	1067	15
2008	906	18
2009	970	17
2010	1459	28
2011	1838	48

# CONTEÚDO DAS COMUNICAÇÕES

- > 90% CRIMINALIDADE ECONÓMICA
- > 50% RELEVÂNCIA FISCAL
- Prova do acto ilícito precedente
- Contaminação dos fundos

# Processo após comunicação

- A UIF e o Ministério Público

INFORMAÇÃO / PROVA

- Fase de pré-Inquérito

PROCEDIMENTO DE PREVENÇÃO / LIMITES À PROVA

- O suporte da decisão de suspensão provisória

RELATÓRIO DA UIF

PROVA DOCUMENTAL

DISCORDÂNCIA ENTRE O MINISTÉRIO PÚBLICO E A UIF



# A decisão de suspensão provisória

- Decisão do Ministério Público – art. 63º
- Suspensão da operação /  
Suspensão de um tipo de operações
- Bloqueio de contas / congelamento  
“freezing”
- Art. 4º da Lei 5/2002
- Prazo para a confirmação judicial

# Instauração de Inquérito

- Utilização da informação comunicada  
UTILIZAÇÃO PARA FINS FISCAIS / CRIME FISCAL
- Dever de preservar a identidade de quem procedeu à comunicação  
Arts. 16º-2 e 20º-2 Lei 25/08
- Decisão judicial que confirma a suspensão
- Prazo para o bloqueio de conta

# Investigação e Dever de Colaboração

- Art. 18º da Lei 25/08
- Aplicação na fase de Inquérito
- Acesso directo às informações
- Pedido de dados sujeitos a sigilo bancário
- O autor da comunicação no papel de testemunha
- Dever segredo face ao cliente – art. 19º

# Dever de Segredo

- Do Funcionário do Banco para com o cliente - cliente não deve ser informado de que foi feita uma comunicação sobre movimentos que realizou na sua conta
- Da investigação para com o Funcionário do Banco – protecção da identidade da pessoa física que fez a comunicação

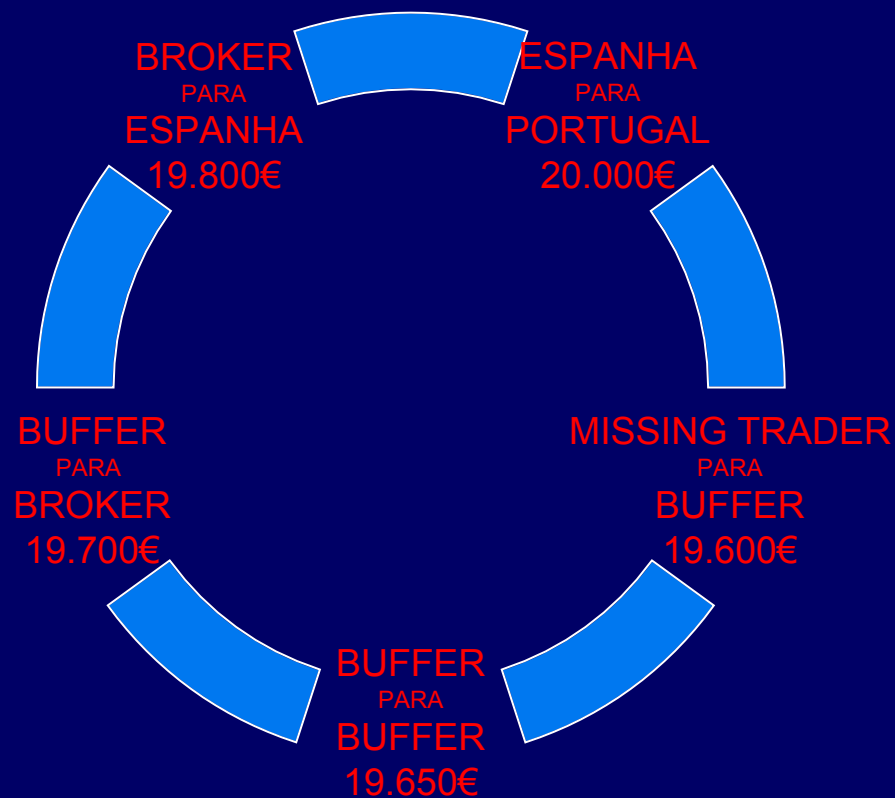
# INFORMAÇÃO BANCÁRIA

- USO DA INFORMAÇÃO RECOLHIDA NA PREVENÇÃO
- QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO
- BANCOS OFF-SHORE OPERADOS EM PORTUGAL
- BASE DE DADOS DE CONTAS

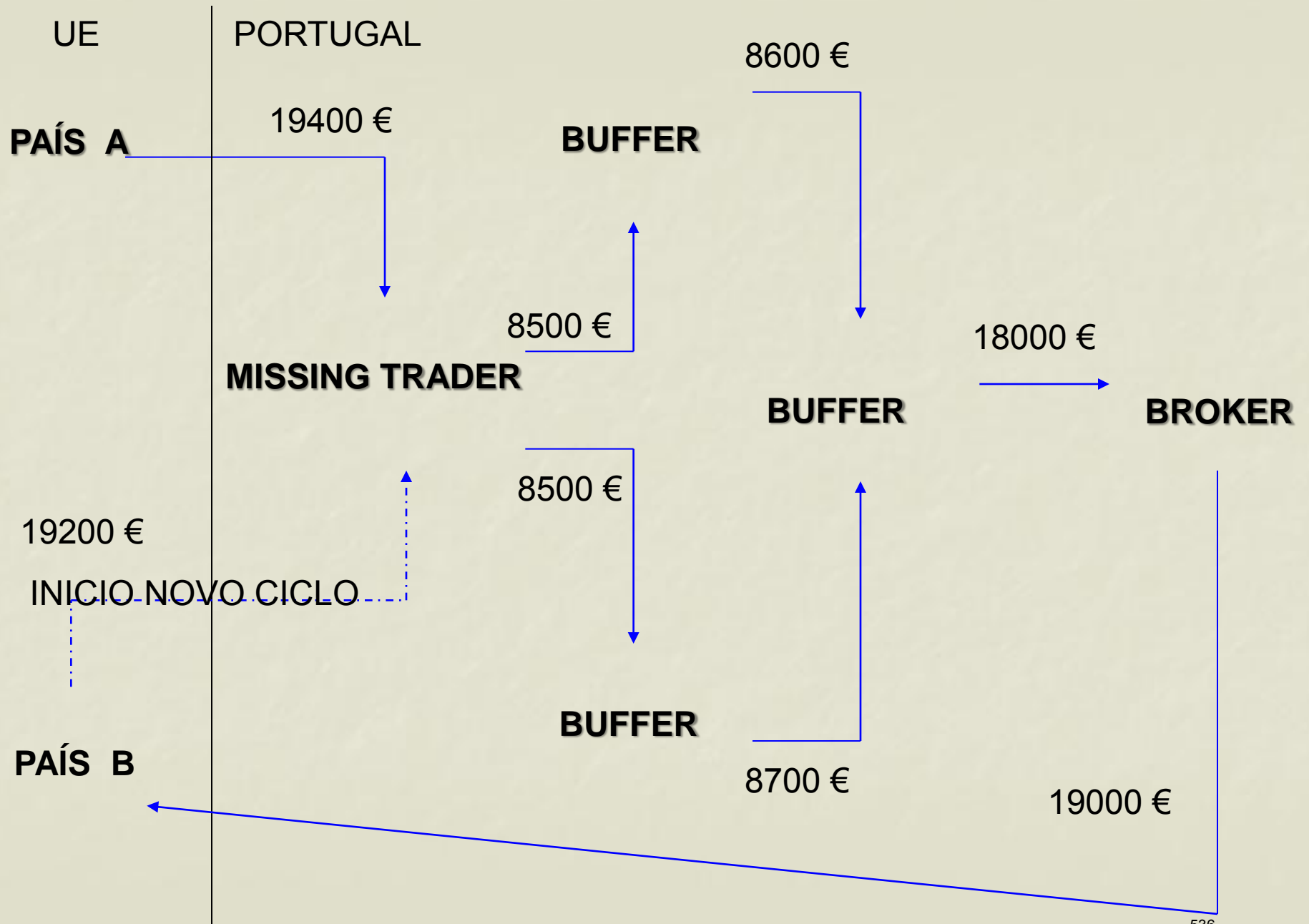
# Tipologias de criminalidade económica financeira

- Carroussel do IVA - Fraude fiscal qualificada
- Fraude por incremento ficcionado dos custos através de entidades instrumentais
- Fraude com o aproveitamento de SGPS
- Atribuição e ocultação da vantagem indevida – crime de corrupção

# ESQUEMA DE CARROUSEL IVA



Compra sem IVA  
Vende sem  
entregar IVA





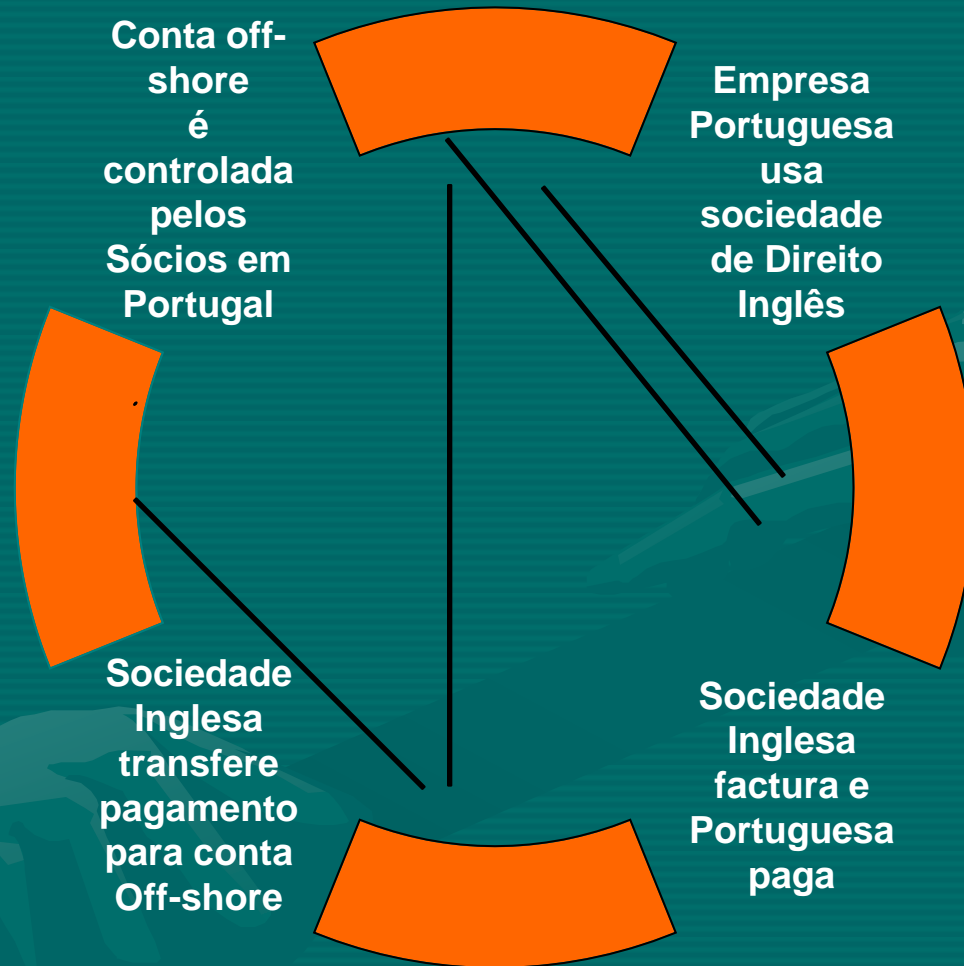
# Esquema de fraude ao IVA



# Fraude Carroussel e Prevenção do Branqueamento

- Circulação para consumir a fraude
- Circuito de operador fictício
- Detentor do controlo
- Periodicidade das declarações de IVA
- “Conduit company” – conta de passagem
- Detectar “Missing Traders”
- Fazer parar versus investigar

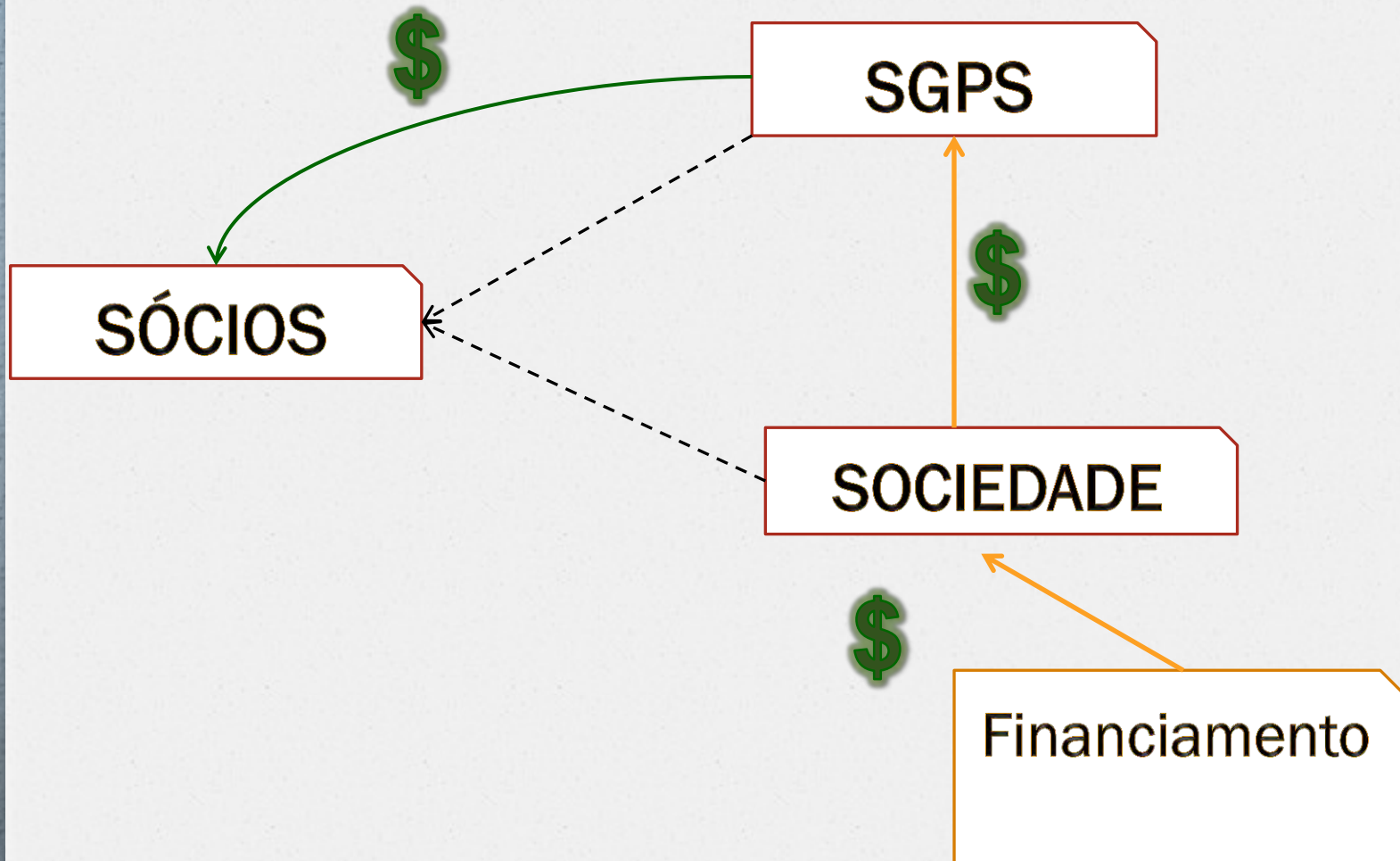
## ESQUEMA DE INCREMENTO DOS CUSTOS



## **TRADING NAS COMPRAS E PREVENÇÃO DO BRANQUEAMENTO**

- USO DE SOCIEDADES DA UNIÃO EUROPEIA SUJEITAS A REGIME FISCAL MAIS FAVORÁVEL**
- FALSA SOCIEDADE BROKER É CONTROLADA PELOS SÓCIOS DA EMPRESA NACIONAL**
- CONTA DE DESTINO FINAL DETIDA ATRAVÉS DE SOCIEDADE INSTRUMENTAL**
- REPATRIAÇÃO DOS FUNDOS OPERAÇÕES COMPENSADAS**

## ESQUEMA DE OPERAÇÕES FINANCEIRAS COM SGPS



## ESQUEMA DE OPERAÇÕES FINANCEIRAS COM SGPS



UTILIZAÇÃO DA CAPACIDADE DE FINANCIAMENTO DA SOCIEDADE EM PROVEITO DOS SÓCIOS

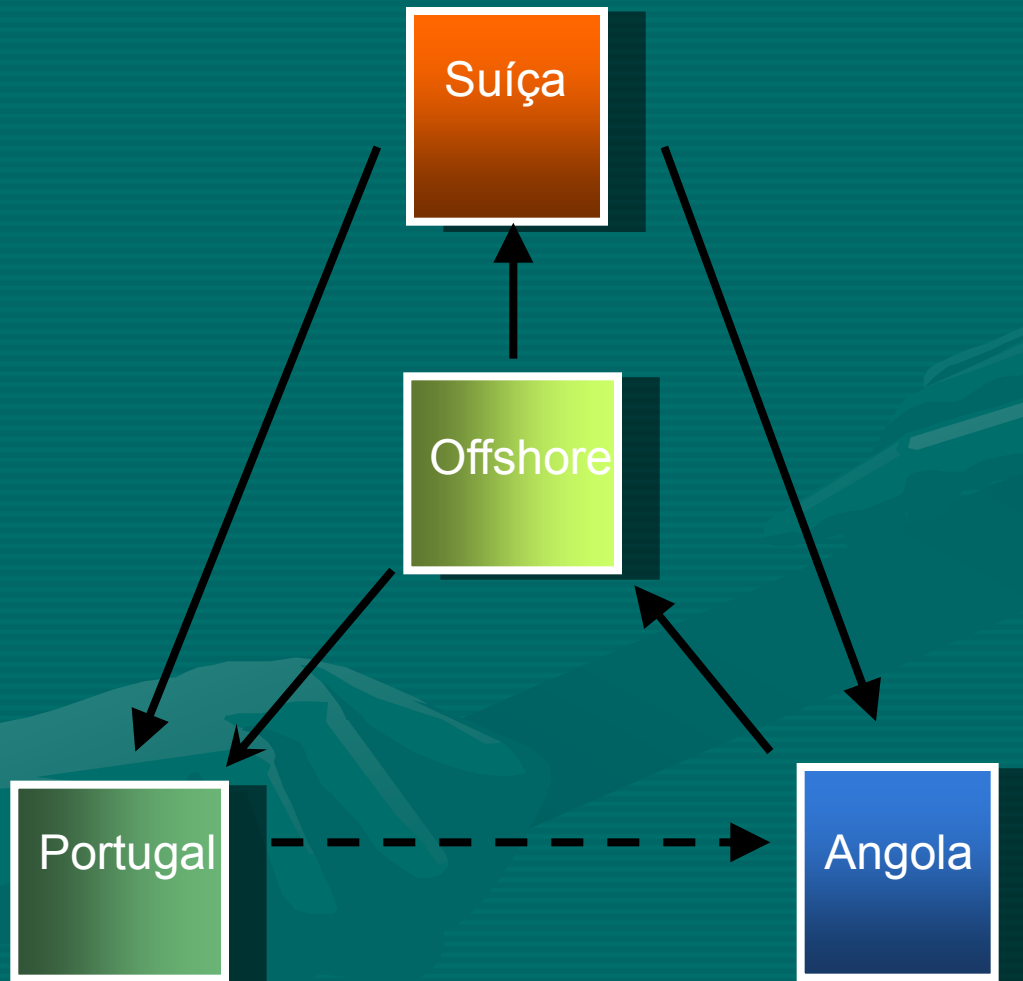


MANUTENÇÃO DO CONTROLO DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA



ATRIBUIÇÃO DE VANTAGEM PATRIMONIAL AOS SÓCIOS SEM QUALQUER TRIBUTAÇÃO

# Esquema de Triangulação



# ATRIBUIÇÃO DE VANTAGENS INDEVIDAS E PREVENÇÃO DO BRANQUEAMENTO

- PESSOAS POLITICAMENTE EXPOSTAS
- INTEGRAÇÃO DAS VANTAGENS
- UTILIZAÇÃO DE FALSOS BROKERS
- IDENTIFICAÇÃO DE BENEFICIÁRIOS  
FINAIS



# OUTROS

- OPERAÇÕES EM NUMERÁRIO
- CONTAS DE MENORES
- CONTAS PESSOAIS PARA FINS COMERCIAIS
- PAGAMENTO E DEVOLUÇÃO DE SUPRIMENTOS
- OPERAÇÕES COM CARTÕES BANCÁRIOS

# CONCLUSÕES

- Melhorar o aproveitamento da informação obtida por via da prevenção do branqueamento
- Acelerar, antecipar e aprofundar a recolha de informação financeira
- Coordenar os procedimentos de prevenção e de investigação em Inquérito
- Encontrar um equilíbrio entre as dicotomias prevenção/recuperação de fundos e investigação / recolha da prova

# DCIAP – Departamento Central de Investigação e Acção Penal

Jorge Rosário Teixeira  
jorge.teixeira@pgr.pt

# A responsabilidade penal tributária

# Das sociedades e dos seus administradores e representantes – a empresa falida

---

Germano Marques da Silva

## **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL**

### **Das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes**

### **A Empresa Falida**

**Germano Marques da Silva<sup>1</sup>**

Sumário: Introdução; 1. Responsabilidade dos administradores, representantes e demais colaboradores; 1.1. Os agentes individuais (arts.12º, 26º e 27º do CP e 6º do RGIT). Os administradores e representantes de facto; 1.3. Responsabilidade por acção e omissão; Fonte do dever (art. 64ºCSC); 1.4. Representação 2. Responsabilidade cumulativa; 3. Responsabilidade das sociedades; 3.1. Fontes; 3.2. Fundamentos (*societas delinquere potest*); 4. Responsabilidade civil emergente dos crimes; 5. A empresa falida; Fecho.

#### **INTRODUÇÃO**

Foi com muito gosto que aceitei o honroso convite para participar neste Curso de Especialização. Ligam-me ao CEJ laços afectivos profundos, que vêm dos tempos da sua criação e em cujos estudos preparatórios participei juntamente com o saudoso Prof. João de Castro Mendes, homem bom, jurista de eleição e militante esforçado por tudo o que ao Direito e à Justiça respeitasse. Lembro-me de reunir numa destas salas para preparar o exame de selecção dos candidatos ao primeiro curso e, questionando-nos se era ou não de exigir uma prova de aptidão física, exigida na Escola francesa similar, o meu saudoso amigo ter posto fim à discussão propondo uma corrida com partida da Sé e meta no Limoeiro! Particpei depois, durante anos, nas provas de admissão e fui mesmo o responsável pela elaboração dos testes de Direito e Processo Penal. Saudades.

O tempo de que disponho obriga-me a ser breve. Seleccionei cinco temas, mas terei de os tratar de modo quase telegráfico. Vou por isso reter-me nas questões que me

---

<sup>1</sup> Professor Catedrático da Universidade Católica Portuguesa

parecem mais sensíveis no plano prático da aplicação das leis penais tributárias aos casos ocorrentes porque tenho a sensação de que existe entre nós uma espécie de presunção social de que tudo o que ocorre nas empresas é necessariamente por culpa dos seus gestores e esta ideia tem influência, as mais das vezes de modo inconsciente, na apreciação dos casos submetidos aos tribunais.

## **1. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES E DEMAIS COLABORADORES DA EMPRESA**

### **1.1. Os agentes individuais (art. 26º e 27º do CP)**

Não há normas especiais relativamente aos agentes individuais dos crimes tributários. São plenamente aplicáveis as normas comuns dos arts. 26º e 27º do Código Penal. Todas as questões dogmáticas acerca dos agentes dos crimes valem de pleno para os crimes tributários. Não se justifica por isso que nos atenhamos a essas questões porque o que importa é referir as especialidades do regime ou destacar problemas especiais de aplicação do regime especial aplicável aos crimes tributários.

### **1.2. Actuação em nome de outrem (art. 12º CP e 6º RGIT). Os administradores e representantes de facto.**

I.Vou abreviar também na exposição sobre a interpretação dos arts. 12º do CP e 6º do RGIT e vou referir-me a estes artigos da lei simplesmente por causa do denominado administrador e representante de facto.

Recordo apenas que o art. 12º do Código Penal tem historicamente uma dupla função: (i) responsabilizar criminalmente os agentes dos crimes praticados no âmbito das actividades das pessoas colectivas, quando a lei não admitia<sup>2</sup> ou não admita<sup>3</sup> a responsabilização criminal dessas entidades, e (ii) permitir a responsabilização dos

---

<sup>2</sup> Recordo que só com as alterações introduzidas no Código Penal pela Lei nº59/2007, de 4 de Setembro, foi consagrada no Código Penal a responsabilidade das pessoas colectivas.

<sup>3</sup> Ainda agora a responsabilidade das pessoas colectivas é limitada aos crimes expressamente previstos nas leis e não comum a todos os crimes, ou pelo menos à grande maioria, como sucede já nalguns sistemas jurídicos.

agentes individuais quando o tipo incriminador exige «determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado» ou «que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado».

À data da publicação do RGIT, o seu art. 6º que corresponde ao art. 12º do Código Penal, conjugado com o nº 3 do art 7º, tinha ainda por fim consagrar a responsabilidade penal cumulativa dos agentes individuais e das pessoas colectivas, princípio que vinha já dos diplomas tributários que imediatamente precederam o RGIT e, desde 1984, do Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de Janeiro (Crimes contra a economia e saúde pública). Esta matéria está já muito trabalhada pela doutrina e por isso não vou desenvolver<sup>4</sup>.

II.O art. 12º do CP e o art. 6º do RGIT suscitam uma questão importante que não é inteiramente pacífica<sup>5</sup>: a interpretação do nº 2 de ambos os artigos. Tem que ver com os denominados *representantes de facto*.

Os nºs 1 dos referidos artigos referem-se aos titulares dos órgãos das pessoas colectivas e aos representantes de outrem (pessoa colectiva ou singular) e os nºs 2 dispõem que a ineficácia do acto que serve de fundamento àquelas qualidades não impede a sua responsabilização nos termos do nº 1. A discussão gira à volta da exigência ou não de um acto que sirva de fundamento àquelas qualidades ou se bastará que o agente exerça de facto os poderes correspondentes ao órgão ou representante.

Os casos em que há um acto de nomeação formalmente ineficaz não suscitam dificuldades. Quer se trate de ineficácia *stricto sensu* quer *lato sensu* estão abrangidos pelo nº 2 dos art. 12º do CP e 6º do RGIT.

Quando não haja sequer acto de nomeação já a doutrina se divide. Temos defendido que o que é relevante não é a existência ou não de acto de nomeação, mas a disponibilidade do agente sobre os poderes ou faculdades que permitem a ofensa do bem jurídico protegido, isto é, o domínio que exercem os referidos agentes sobre a vulnerabilidade jurídico-penalmente relevante do bem jurídico. Entendemos que o centro de gravidade recai na relação material, efectiva e real com o bem jurídico

---

<sup>4</sup> Pode ver-se o nosso *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, 2009, onde desenvolvemos esta matéria.

<sup>5</sup> Cf. Manuel Cavaleiro de Ferreira, *Lições de Direito Penal*, I, 1992, p. 472; Actas da Comissão Revisora do Código Penal, pp. 112-113



penalmente protegido pelo tipo a respeito do qual o agente tenha assumido o domínio social e a posição de garante.

Interpretamos assim o nº 2 do art. 12º do CP e 6º do RGIT não no sentido da exigência de que haja sempre um acto de nomeação, ainda que ineficaz, mas no sentido de que a eficácia do acto de nomeação não é necessária por considerarmos que o que se pretendeu acautelar foi que a existência de qualquer vício não excluiria a responsabilidade do agente que efectivamente exerça as funções como se fosse titular do órgão ou representante legal ou voluntário<sup>6</sup>.

III. Da interpretação que defendemos para o nº 2 do art. 12º do Código Penal e 6º do Regime Geral das Infracções Tributárias resulta que entendamos que os titulares dos órgãos ou representantes das pessoas colectivas podem sê-lo simplesmente de facto, ou seja, não se exige qualquer acto de nomeação, relevando essencialmente a relação externa do agente com o bem jurídico porque é possível que o sujeito que carece formalmente da qualificação de direito realize a acção típica e produza a lesão ou perigo de lesão do bem jurídico de um modo equivalente à sua realização por um sujeito idóneo.

Entendemos que a qualidade de titular de órgão ou representante assumida pelo agente (agir como órgão ou representante - «quem age voluntariamente como órgão») assenta na existência de uma verdadeira relação de facto entre o sujeito e o bem jurídico penalmente protegido, isto é, na função real que o sujeito desempenha e na sua relação típica com o interesse protegido, independentemente de que mantenha ou não um determinado vínculo formal com a sociedade<sup>7</sup>.

Estas situações são muito frequentes. Muitas vezes os administradores de direito são meros paus mandados de quem efectivamente manda, mas não assina na esperança ilusória de assim não ser responsabilizado.

### **1.3. Responsabilidade por acção e por omissão. Fonte do dever (art. 64ºCSC); Representação.**

---

<sup>6</sup> Pensemos na empresa que é tomada de assalto e que os assaltantes praticam efectivamente actos de gestão como se fossem gestores efectivos. Não deverão ser responsabilizados pelos actos de gestão que efectivamente praticaram quando esses actos constituam crimes?

<sup>7</sup> Cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp 317 ss.

I. Não vamos ocupar-nos da responsabilidade por acção dos titulares dos órgãos e dos representantes. A responsabilidade por acção não suscita problemas particulares. Todos os agentes que pratiquem o facto são autores, singulares ou co-autores, conforme haja ou não participação. Acrescem os instigadores e os cúmplices, tudo nos termos gerais do direito penal.

II. Mais discutível é a problemática da omissão. Como sabemos a omissão não é um simples não fazer, mas o não fazer o que é devido e daí a necessidade de encontrar a fonte do dever.

As questões que a responsabilidade por omissão suscita no domínio da actividade empresarial respeitam ao dever de agir em nome da empresa, ou seja, sobre quem recai o dever de agir para cumprir os deveres do ente colectivo.

Em regra o dever de agir imposto aos entes colectivos recai sobre a sua administração. Pode suceder que normas especiais imponham o dever de agir, para casos limitados, a outros órgãos da pessoa colectiva, mas, em termos gerais, o governo dos entes colectivos pertence à sua administração, que o deve exercer com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da pessoa colectiva (art. 64º do Código das Sociedades Comerciais).

Por isso que impendendo sobre a sociedade o dever de agir é à sua administração que cabe cumprir aquele dever, sendo os titulares do órgão responsáveis por dolo ou negligência consoante a sua actuação seja dolosa ou negligente (no caso da responsabilidade tributária só há responsabilidade se a conduta for dolosa).

III. A regra é que pelas omissões do cumprimento dos deveres que impendem sobre a sociedade são imputadas a todos os seus administradores, mas há limitações decorrentes da composição plural da administração e da delegação de poderes.

Não podemos, no tempo disponível para esta comunicação, aprofundar uma e outra destas limitações. Vejamos então sumariamente.

No que respeita aos órgãos de composição plural a imputação aos membros do órgão não se afasta da solução quanto à responsabilidade civil consagrada no Código das Sociedades Comerciais. Assim, em princípio, apenas os que votaram

favoravelmente ou se abstiveram no sentido em que se formou a maioria são responsáveis pelo facto (a abstenção significa indiferença, aceitação, e no caso é a aceitação da prática do ilícito). Os votantes contra não manifestam vontade criminosa. Esta regra tem excepções que, porém, não podemos aprofundar<sup>8</sup>.

Relativamente à delegação de funções dentro do órgãos ou em terceiros, pensamos que ela é admissível, mas que não afasta a imputação do facto aos delegantes antes pode excluir a sua culpa, desde que seja razoável admitir, atentas todas as circunstâncias, que o delegado praticaria todos os actos que cumpria ao delegante praticar, tendo para tanto a necessária competência, os meios e autonomia. Embora a omissão seja objectivamente imputável ao membro da administração que devia praticar o acto pela sociedade, seria absurdo que a lei exigisse o cumprimento pessoal, dada a impossibilidade prática de o fazer na generalidade das sociedades, sobretudo nas médias e grandes empresas, pelo que o que se lhes exige é que faça tudo o que é razoável exigir-lhe para o cumprimento do dever. A delegação de funções em pessoa competente para o acto, que disponha dos meios necessários para cumprir e autonomia para exercer o mandato que a delegação implica, é razão para a exclusão da culpa e consequente impunidade do delegante.

#### IV. Uma nota ainda que se nos afigura de grande importância.

Ouvimos frequentemente da boca de administradores de sociedades que não podem cumprir adequadamente as suas funções porque são meros administradores de direito mas não exercem efectivamente a administração ou que não a podem exercer adequadamente porque exercem as funções de administração em múltiplas sociedades. Não consideramos os argumentos como justificação ou desculpa. Os deveres que incumbem à administração e a cada um dos administradores constam da lei; é a lei que lhes impõe o dever de agir em nome e no interesse da sociedade porque esta não pode agir por si mesma. Por isso que ao aceitar a nomeação para o cargo o administrador assume o dever de agir, sendo responsável pela omissão.

Pode é suceder que em razão da organização da sociedade se verifique uma distribuição de funções em termos de delegação, institucional ou voluntária, que exclua

---

<sup>8</sup> Cf. o nosso *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp. 397 ss.

a culpa do agente. É, porém, necessário ter sempre presente que mesmo no que respeita à delegação institucional, o art. 407º, nº 8, do Código das Sociedades Comerciais dispõe que a delegação não exclui a competência do conselho para tomar resoluções sobre os mesmos assuntos e que os outros administradores são responsáveis pela vigilância geral dos delegados ou da comissão executiva.

Por isso que o argumento estafado de ser administrador de direito mas não o ser de facto tem de ser tratado com muito cuidado porque, sobretudo nos crimes omissivos (v.g. abuso de confiança fiscal) a conduta criminosa consiste precisamente em o administrador não fazer o que deve, o que a lei lhe imponha que faça em razão da sua qualidade de administrador de direito.

V. Uma observação cautelar. É corrente a ideia de que tudo que se passa no seio da pessoa colectiva é necessariamente da responsabilidade da sua administração. Julgamos verificar-se neste pensamento um erro metodológico no tratamento desta questão. A pessoa colectiva é responsável pelos factos perpetrados pelos seus órgãos ou representantes e não o contrário. Para determinar a responsabilidade das pessoas colectivas e sociedades é necessário determinar que o facto ilícito foi cometido por um seu órgão ou representante pelo que a responsabilidade daquela participa do facto imputado a estes. Nem a imputação objectiva nem subjectiva se presumem em direito penal. Esta é uma das dificuldades do modelo de imputação por representação acolhido na nossa lei, mas é essa a lei que temos e que corresponde, aliás, à da generalidade dos sistemas jurídicos da família do nosso.

VI. A responsabilidade do representante tem por fonte o art. 12º do Código Penal e art. 6º do RGIT. Anotemos apenas que a responsabilidade do administrador delegante não é excluída pela responsabilização do delegado, salvo se tiver agido sem culpa, como referimos já.

Uma nota mais. Entendemos que a responsabilidade do delegante será excluída quando tiver incumbido outrem da prática do acto que lhe cabe e lhe faculte os meios e autoridade para o fazer e o delegado tenha a necessária competência para o efeito. Não ocorrendo estes requisitos a delegação não será nunca causa de exclusão da culpa. Por sua vez, o delegado que assumo o encargo de representar o administrador ou a sociedade será sempre responsável, salvo se ocorrer causa de desculpa. Será caso de

responsabilidade conjunta ou cumulativa do administrador e do delegado (representante).

## 2. RESPONSABILIDADE CUMULATIVA

I. A denominada responsabilidade cumulativa significa simplesmente que pelo mesmo facto típico podem responder as pessoas singulares que sejam agentes do crime (autores, instigadores ou cúmplices) e as sociedades em nome e no interesse de quem tenham agido.

Se a sociedade não fosse susceptível de responsabilidade penal, os agentes do facto que actuassem em nome e no interesse dela seriam responsáveis por força do disposto nos arts. 12º e 26º e seguintes do Código Penal. É assim ainda relativamente a crimes praticados no âmbito das sociedades e para os quais a lei não admita a responsabilização destas. Foi, aliás, para suprir a inimputabilidade penal das pessoas colectivas que foi criado o art. 12º do Código Penal, embora não só como vimos já<sup>9</sup>.

Admitindo a lei a responsabilidade penal das sociedades, poder-se-ia admitir que apenas a sociedade seria responsabilizada e não também as pessoas físicas que ajam em nome dela. É posição raramente defendida pela doutrina e adoptada nos sistemas jurídicos. Não é o caso português, no que respeita aos crimes, e bem, a nosso ver. Com efeito a circunstância de o agente praticar o crime em nome e no interesse de outrem nunca foi causa de exclusão da responsabilidade penal e é por alguns entendido que deveria mesmo ser considerada circunstância agravante porque sem o crime do agente individual também a pessoa colectiva não violaria a lei. É o agente individual que forma a vontade criminosa da pessoa colectiva!

O princípio da responsabilidade cumulativa em matéria tributária está expressamente previsto no nº 3 do art. 7º do RGIT: a responsabilidade criminal das sociedades e demais entidades colectivas e outras fiscalmente equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

Discutiu-se durante algum tempo sobre a eventual inconstitucionalidade da responsabilidade cumulativa, mas a questão está esgotada na doutrina e na

---

<sup>9</sup> *Supra*, nº 1.2.

jurisprudência, nomeadamente do Tribunal Constitucional: não há qualquer inconstitucionalidade.

II. O princípio da responsabilidade cumulativa não significa que tenha sempre de verificar-se punição conjunta, ou seja, que a sociedade e os agentes individuais tenham de ser conjuntamente punidos.

O Código Penal é expreso. Dispõe o nº 7 do art. 11º do Código Penal, aplicável subsidiariamente no âmbito tributário, que a responsabilidade das pessoas colectivas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes nem depende da responsabilização destes.

Entendemos que para a responsabilização penal tributária da pessoa colectiva é necessário que um crime tributário seja cometido pelos seus órgãos ou representantes em nome e no interesse da pessoa colectiva, sem o que o crime não lhe pode ser imputado, mas a responsabilização em concreto pode não ocorrer por variadíssimas razões, desde logo pela ocorrência de qualquer causa de extinção da responsabilidade criminal que só aproveite aos agentes individuais ou à pessoa colectiva (morte, prescrição, perdão, amnistia, etc), por falta de culpa da pessoa colectiva ou dos agentes individuais e ainda quando não seja possível perseguir criminalmente o agente individual por razões processuais. É mais duvidoso que a pessoa colectiva possa ser responsabilizada quando não seja possível determinar o agente individual responsável pelo facto ilícito, mesmo que seja possível comprovar que o facto foi praticado por um seu órgão ou representante.

III. A responsabilização do agente individual sem cumulativa responsabilização da pessoa colectiva é mais frequente. Basta que o agente tenha perpetrado o crime contra ordens ou instruções de quem de direito, embora o tenha feito em nome e no interesse da pessoa colectiva (art. 7º, nº 1, do RGIT).

IV. A responsabilização da pessoa colectiva pressupõe que um crime foi cometido pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no seu interesse e é com base no crime praticado por estes que se determina a responsabilidade daquela, mas os juízos de culpa são autónomos. A pessoa colectiva e os agentes individuais do crime são responsáveis em razão da culpa de cada um, embora entendamos que a culpa da pessoa

colectiva se há-de construir a partir da culpa do agente individual, mas não exclusivamente, pois importa ainda que a formação da vontade da pessoa colectiva seja feita nos termos dos respectivos estatutos ou da lei.

### **3. RESPONSABILIDADE DAS SOCIEDADES**

#### **3.1. Fontes**

I. A fonte da responsabilidade penal tributária das sociedades é actualmente o Regime Geral das Infracções Tributárias. As normas do RGIT devem ser interpretadas e integradas pelas normas sobre responsabilidade das pessoas colectivas constantes do Código Penal, por serem direito comum e subsidiário do RGIT.

O recurso ao Código Penal como direito subsidiário resulta desde logo do art. 8º do Código Penal, mas está também expressamente previsto no art. 3º do RGIT.

II. Questão interessante e controversa respeita à limitação das sociedades responsáveis por crimes tributários.

O art. 11º do Código Penal exclui da responsabilização as pessoas colectivas públicas (art. 11º, nº 3), mas o art. 7º do RGIT não faz qualquer restrição. Discute-se agora se a exclusão que consta do nº 3 do art. 11º do Código Penal é também aplicável no âmbito do regime especial do direito penal tributário. Com muitas dúvidas, inclinámo-nos, agora<sup>10</sup>, a considerar que o nº 3 do art. 11º do Código Penal é também aplicável aos crimes tributários, sendo então só responsabilizados os agentes individuais do crime.

#### **3.2. Fundamento (*societas delinquere potest*)**

I. Não se justifica agora discutir a admissibilidade da responsabilização criminal das sociedades. Temos lei e nada impede que a lei o faça. A questão agora é dogmática, de como responsabilizar as sociedades nos parâmetros da dogmática criminal desenvolvida para a responsabilização das pessoas físicas. A dogmática deve servir o

---

<sup>10</sup> Temos, porém, defendido até agora que a limitação estabelecida pelo Código Penal não é aplicável no âmbito dos crimes tributários, mas não vemos razão material para que os regimes do Código Penal e do RGIT sejam substancialmente diversos. Acresce que relativamente às pessoas colectivas públicas não é razoável que possam sofrer algumas das penas acessórias que o RGIT estabelece, nomeadamente a pena de dissolução.

sistema e não é o sistema legal que deve servir a dogmática. As dificuldades são muitas, sobretudo no que respeita à componente da culpa, mas a doutrina tem procurado superá-las por várias vias, desde logo aceitando para as pessoas colectivas uma responsabilidade criminal independente de culpa ou recorrendo à analogia pré-normativa entre os caracteres comuns à pessoa humana e ao ser colectivo. É este o caminho que nos parece mais adequado ao nosso sistema legal<sup>11</sup>.

II. O modelo de imputação consagrado na nossa lei para a responsabilização das sociedades e demais pessoas colectivas é o da representação<sup>12</sup>: pressupondo que as sociedades e demais entidades colectivas não são por si capazes de acção e de culpa, a responsabilidade desses entes colectivos é definida em função da acção e culpa dos que actuam por ela, em sua representação orgânica ou voluntária, sendo que os actos dos representantes são considerados como actos da entidade representada pelo mecanismo da imputação.

Abreviando: as sociedades e demais entes colectivos são responsáveis pelos crimes tributários cometidos pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no interesse colectivo (art. 7º, nº 1, do RGIT). Pressuposto formal da imputação do crime à sociedade é que o *crime* seja praticado pelos seus órgãos ou representantes e o pressuposto material que o crime seja praticado em nome e no interesse do ente colectivo. Trata-se de uma ficção, de uma construção técnico-jurídica que encontra nas realidades efectivas a sua base e ao mesmo tempo os seus limites. A pessoa colectiva é uma realidade unitária que actua por intermédio dos seus órgãos ou representantes. A denominada vontade colectiva é categoria jurídica justificada através da analogia, não é categoria psicológica; não obstante é realidade espiritual e social. E é também em sentido impróprio, analógico, que os actos dos órgãos da pessoa jurídica são actos desta.

A culpa das pessoas colectivas é uma culpa construída na base da culpa dos titulares dos seus órgãos e representantes, mas não se confunde necessariamente com a destes, é culpa própria da pessoa colectiva e por isso também que possam existir causas de exclusão da culpa apenas relevantes para alguns titulares dos órgãos ou tão-só para as

---

<sup>11</sup> Cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp. 129 ss.

<sup>12</sup> Sobre os vários modelos de imputação dos entes colectivos, cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp.174 ss.



peças colectivas. Por isso que o procedimento para a formação da vontade da pessoa colectiva seja decisivo e que não bastem as condições formais da manifestação da vontade para que lhe sejam imputados os actos dos seus órgãos, mas também que ocorram as condições materiais de que a lei faz depender a imputação.

III. Por isso que, importa acentuar, não basta que o facto tipicamente ilícito seja perpetrado pelo órgão ou representante da pessoa colectiva em nome e no interesse dela. A responsabilidade da pessoa colectiva não é mero reflexo da responsabilidade dos seus representantes; pressupõe uma culpa própria, sendo, por isso, necessário determinar a existência de culpa da pessoa colectiva para que ela possa ser responsabilizada. É por isso importante que a vontade do órgão seja formada de acordo com o processo estabelecido para a formação da vontade da pessoa colectiva sem o que se tratará da vontade de uma ou mais pessoas, mas não da pessoa colectiva e consequentemente sem vontade imputável que lhe seja imutável não pode emitir-se juízo de culpa. Acresce que podem ocorrer circunstâncias excludentes da culpa da pessoa colectiva, mantendo-se embora a culpa dos que actuarem em nome dela.

Imaginemos uma fraude fiscal praticada pelos administradores em fim de mandato para obtenção de fundos com que seriam indemnizados. O facto será formalmente imputado à pessoa colectiva, mas, ainda que praticado no desenvolvimento da sua actividade (= no seu interesse), o fim subjectivo prosseguido pelos administradores parece-nos afastar a culpa da pessoa colectiva.

#### **4. RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

I. Uma questão que se nos afigura extremamente importante, no plano teórico e prático, é o da responsabilidade civil emergente dos crimes tributários.

Sabemos que a responsabilidade meramente tributária recai sobre o sujeito passivo do imposto e que a lei estabelece casos de responsabilidade por dívidas tributárias de outrem. Esta responsabilidade por dívidas tributárias de outrem está regulada nos arts. 24 e seguintes da Lei Geral Tributária e relativamente às pessoas que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entes fiscalmente

Advirta-se que no processo tributário não pode pedir-se a responsabilização solidária dos agentes individuais cumulativamente responsáveis porque neste processo não se cuida do facto ilícito criminal que é a causa da responsabilidade civil. A responsabilidade civil solidária pressupõe a prévia definição de quem são os responsáveis pelo crime tributário e essa definição só se faz no processo penal ou no tribunal civil, como questão prejudicial, nos casos previstos no art- 72º do Código de Processo Penal.

## **5. A EMPRESA FALIDA**

I.A empresa falida não suscita especiais problemas de responsabilidade penal tributária.

O art. 127º, nº 2, do Código Penal, dispõe que no caso de extinção de pessoa colectiva ou entidade equiparada, o respectivo património responde pelas multas e indemnizações a que aquela seja condenada. Por isso que como a pena principal aplicável às sociedades é a multa a questão está em grande parte ultrapassada. O património da empresa falida responde pelas multas que lhe forem aplicadas nos termos do disposto na lei.

II. Acresce que sobre a responsabilidade pelo pagamento das multas aplicadas às pessoas colectivas pela prática de crime tributário dispõe ainda o art. 8º do RGIT. Desde logo o seu nº 7: quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso. É o caso normal da responsabilidade cumulativa. Neste caso todos os agentes individuais, órgãos ou representantes da pessoa colectiva, respondem solidariamente pelo pagamento das multas aplicadas à pessoa colectiva.

Se o administrador não for também responsável pelo crime por que seja condenada a sociedade, mesmo assim responde pelo pagamento das multas se ocorrerem as circunstâncias indicadas nas alíneas a) e b) do nº 1 do art. 8º do RGIT, embora agora subsidiariamente. Para que os administradores sejam responsabilizados pelo pagamento das multas aplicadas às sociedades, nos termos do disposto no art. 8º

têm de participar no processo como partes civis, conforme expressamente previsto no art. 49º do RGIT.

## **FECHO**

Evidentemente que não me é possível no tempo desta comunicação dar conta ao auditório de todas as questões que o tema da responsabilidade penal fiscal das sociedades e dos seus administradores e representantes suscita. Costumo demorar boa parte do semestre, cerca de 15 horas, a desenvolver esta matéria no meu Curso de Direito Penal Tributário. Há muitas questões complexas que não pude desenvolver, a mais difícil é sem dúvida a da culpa, causas da sua exclusão (v.g., a problemática do pagamento dos salários) e dos critérios para a determinação concreta da pena aplicável aos agentes individuais e às sociedades. Também a matéria da responsabilidade dos membros dos órgãos de composição colectiva e da própria sociedade cuja vontade seja formada por um órgão colectivo suscita questões não inteiramente esclarecidas pela doutrina ou pela jurisprudência. Mas há muitas outras questões importantes em termos práticos e interessantíssimas em termos teóricos. Refiro só, das com mais relevância prática já no presente: a dispensa e atenuação especial da pena (art. 22º), as condições da suspensão da execução da pena de prisão e da sua revogação (art. 14º) e a suspensão provisória do processo (art. 43º). São questões com que os tribunais já se confrontam todos os dias e que tudo leva a crer vão aumentar exponencialmente.

Resta-me, a fechar, agradecer o convite para participar nesta acção de formação e deixar a minha disponibilidade para cá voltar se entenderem que valeu a pena.

Muito obrigado.

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO  
TEMAS DE DIREITO FISCAL PENAL

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL

DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
ADMINISTRADORES E  
REPRESENTANTES  
A EMPRESA FALIDA

GERMANO MARQUES DA SILVA

6 Julho 2012

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **SUMÁRIO:**

1. RESPONSABILIDADE INDIVIDUAL: ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES E DEMAIS COLABORADORES
2. RESPONSABILIDADE CUMULATIVA
3. RESPONSABILIDADE DAS SOCIEDADES
4. RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DOS CRIMES
5. A EMPRESA FALIDA

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

- **1. RESPONSABILIDADE INDIVIDUAL:  
ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES  
E DEMAIS COLABORADORES**

- 1.1. Os agentes individuais (art. 26º e 27º do CP)
- 1.2. Actuação em nome de outrem (art. 12º CP e 6º RGIT)
  - 1.2.1. Razão histórica da norma
  - 1.2.2. Alcance da norma
  - 1.2.3. Os administradores e representantes de facto
- 1.3. Responsabilidade por acção
- 1.4. Responsabilidade por omissão
  - 1.4.1. Fonte do dever (art. 64º CSC)
  - 1.4.2. Representação

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

- 1.3. Responsabilidade por acção
  - Todas as pessoas
- 1.4. Responsabilidade por omissão
  - Própria: 64º CSC, 12º CP, 6º RGIT
  - Imprópria : idem

»

# **RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **• 2. RESPONSABILIDADE CUMULATIVA**

- -- Da pessoa colectiva (Art. 7º, nº1, RGIT)**
- -- Dos agentes do facto (Art. 7º, nº 3, RGIT)**



# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

- **3. RESPONSABILIDADE DAS SOCIEDADES**
  - **3.1. Fontes**
  - **3.2. Fundamento;**
  - **3.3. Modelos de responsabilidade**
  - **3.4. Pressupostos formais de imputação**
  - **3.5. Pressupostos materiais de imputação**
  - **3.6. A culpa da pessoa colectiva**

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

## 3.1. FONTES ORIGINÁRIAS DA RESPONSABILIDADE DAS SOCIEDADES

- Decreto-Lei nº 28/84, de 20/1
- RGIT
- Código Penal após alterações da Lei nº 59/2007, de 4/9

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

## *SOCIETAS DELINQUERE POTEST*

3.2. Fundamentos

3.3. Modelos de responsabilidade:

- Responsabilidade directa
- Responsabilidade por representação

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

## PESSOAS COLECTIVAS SUSCEPTÍVEIS DE RESPONSABILIDADE PENAL

- RGIT
- Na legislação avulsa
- No Código Penal

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **3.4. PRESSUPOSTOS FORMAIS DA IMPUTAÇÃO**

- Crimes cometidos por quem ocupe na sociedade uma posição de liderança:
  - Os titulares dos órgãos sociais;**
  - Os representantes;**
  - Pessoas que têm autoridade para exercer o controlo da actividade****

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **3.5. PRESSUPOSTOS MATERIAIS DA IMPUTAÇÃO**

- O FACTO E A CULPA DA PESSOA  
COLECTIVA:**
  - Factos praticados em seu nome;**
  - Factos praticados no seu interesse**
  - Exclusão – actuação contra ordens de quem de direito**

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **3.6. A CULPA DA PESSOA COLECTIVA**

- Exigência de culpa própria
- A culpa dos agentes do facto
- Culpa dos agentes e interesse da pessoa colectiva
- Órgãos plurais

# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

## AS PENAS APLICÁVEIS ÀS SOCIEDADES

- PENAS PRINCIPAIS:
  - Pena de multa
  - Pena de dissolução  
(RGIT e Código Penal – diferentes)
- PENAS ACESSÓRIAS



# RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES

- Notas:
- -- Art. 8º do CP – fusão e cisão
- -- Art. 7º do CP -
- -- Art. 127º, nº 2 do CP

**RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL  
DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E  
REPRESENTANTES**

**4.RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DO  
CRIME**

- O crime pode causar danos
- Os danos são indenizáveis por todos os agentes do crime (solidariamente)

# **RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES**

## **5. A EMPRESA FALIDA**

**ART. 127º, nº 2, do Código Penal**

**ART. 81 do Código de insolvência**

**Representação da empresa falida**

**RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL  
DAS SOCIEDADES E SEUS ADMINISTRADORES E  
REPRESENTANTES**

**MUITO OBRIGADO**

**GERMANO MARQUES DA SILVA**

# ANEXOS

# Documentação de apoio

---

Digital Footprints: Assessing Computer Evidence - Peter Sommer.

Extrating Value from Chaos - John Gantz e David Reinsel.

Guidelines for best practice in the forensic examination of digital technology.

Guidelines for the Management of IT Evidence - Ajoy Ghosh.

Breve abordagem aos fundamentos e metodologias da Informática forense -  
Manuel Francisco Delgado.

Vídeo - Informática forense no combate à criminalidade económica.

# Digital Footprints: Assessing Computer Evidence

**Peter Sommer**

*Computer Security Research Centre,  
London School of Economics and Political Science*

**Summary:** *This article describes some of the more common of the new forms of computer evidence and the new techniques of evidence acquisition, preservation and analysis. It shows how inferences are being drawn from computer-derived materials that would not usually be viewed by the ordinary computer user. It attempts to indicate some of the practical problems of assessing reliability. As will be seen, even if as widely expected section 69 disappears, a number of other issues of admissibility will arise. Finally it makes some provisional policy suggestions.*

Computer evidence used to mean one of two things. Its most typical form was regular print-out from a corporate computer. The alternative form was a reading from any single-purpose measuring or counting device which can be regarded as a mute witness free from human intervention, such as an intoximeter, a telephone call meter or a weighing machine. Overwhelmingly journal articles and legal text-books have concentrated on issues of admissibility. In the case of regular computer print-out, the problems have been of the scope and circumstances of certification of proper working and notions of "document" and "statement" - what may be referred to in short-hand as "section 69 issues"<sup>1</sup>. In the case of the simple measuring devices the problem has been the limits of this area of interpretation of "real evidence".

When the Law Commission produced its Consultation Paper "Evidence in Criminal Proceedings: Hearsay and Related Topics"<sup>2</sup> in May 1995 and then its Report published in June 1997<sup>3</sup> significant consideration was given to the problems of computer evidence both as "real evidence"<sup>4</sup> and as statements which required certification<sup>5</sup>. The main relevant recommendations of the Report are as follows:

"3. that, where a representation of any fact is made otherwise than by a person, but depends for its accuracy on information supplied by a person, it should not be admissible as evidence of the fact unless it is proved that the information was accurate..."

---

<sup>1</sup> In reality, as well as s.69, see Criminal Justice Act 1988, ss.23, 24 and the schedules thereto and, for interpretation, Civil Evidence Act 1995 s.13.

<sup>2</sup> Law Commission, Consultation Paper No 138 *Evidence in Criminal Proceedings: Hearsay and Related Topics*

<sup>3</sup> Law Commission, Report Law Com No 245 *Evidence in Criminal Proceedings: Hearsay and Related Topics*

<sup>4</sup> Consultation Paper No 138, paras 2.14-2.19, 7.42-7.50 and Recommendation 3 of Law Com No 245.

<sup>5</sup> Consultation Paper No 138, Parts XIV; Part XIII and Recommendation 50 of Law Com No 245.

16. that statements falling within the business documents exception should be automatically admissible, but that the court should have power to direct that a statement is not admissible as a business document if it is satisfied that the statement's reliability is doubtful...

50.the repeal of section 69 of PACE."

But over the last decade the huge changes in the physical forms computers take, the range of applications, patterns of ownership, the ways in which they are used and the extent to which they can be interlinked across businesses and across the world have produced many new forms of computer-derived evidence. Many of the assumptions in the earlier articles and in the precedents to which they refer are no longer true. For example a computer is not necessarily "just like" a filing cabinet and as a result computer "documents" may not be "just like" the paper equivalent. Again, it is not necessarily the case that computer errors are nearly always manifest in that the result is either no read-out or print-out of any kind or gross nonsense.<sup>6</sup> Depending on circumstances, a computer print-out can look plausibly correct but nevertheless be misleading or be misinterpreted. Increasingly too, the courts are being presented with configuration, logging and other system files which would not normally be viewed by the ordinary computer user - indeed such a user may not even know of their existence - but which investigators and prosecutors are tendering as evidence of an accused's activities or intentions.

In both the Consultation Paper and the Report, the Commissioners showed concern about some of the practical problems of assessing the reliability of computers and computer output, though their focus was on section 69 of the Police and Criminal Evidence Act ("PACE"). They gave the following main reasons for regarding that section as unsatisfactory:<sup>7</sup> that it fails to address the major causes of inaccuracy in computer evidence; that advances in computer technology make it increasingly difficult to comply with section 69; that it is becoming "increasingly impractical to examine (and therefore certify) all the intricacies of computer operation";<sup>8</sup> that the recipient of computer evidence may be in no position to satisfy the court about the operation of the computer; that it is illogical that section 69 applies where the document is tendered in evidence, but not where it is used by an expert in arriving at his conclusions, nor where a witness uses it to refresh his or her memory.<sup>9</sup> In the Consultation Paper the Commissioners quote Kelman and Sizer<sup>10</sup> with approval: "with a large and complex computer system, it is doubtful whether...a manager could have sufficient knowledge [to issue a section 69 certificate]... the computer malfunction or an act of unauthorised tampering might be almost impossible

---

<sup>6</sup> As suggested by Professor Colin Tapper in "Discovery in Modern Times" (1991) 67 *Chicago-Kent Law Review* 217, 248 and in *Computer Law* (4<sup>th</sup> ed., Longman, London, 1989) Chapter 9, *passim*

<sup>7</sup> Law Com No 245, paras 13.6-13.22.

<sup>8</sup> Citing Castell, S., "Evidence and Authorisation: is EDI [Electronic Data Interchange] 'legally reliable'?" (1990) 6(5) *Computer Law and Security Report* 2.

<sup>9</sup> *Golizadeh* [1995] *Crim LR* 232, *Sophocleous v Ringer* [1988] *RTR* 52.

<sup>10</sup> Consultation Paper No 138, para 14.15 citing Kelman, A., and Sizer, R., *The Computer in Court* (Gower Publishing, London, 1982) p 19



to detect by all but experts in the field." A little later, the Commissioners go on to remark:<sup>11</sup>

".... comments from judges to the effect that determined defence lawyers can and do examine the prosecution's computer expert at great length. The complexity of modern systems makes it relatively easy to establish a reasonable doubt in a juror's mind as to whether the computer was operating properly. We are concerned about smoke-screens being raised by cross-examination..."

The Commissioners' conclusion was that it is not possible to legislate protectively with regard to computer evidence and that where there are specific reasons to doubt the reliability of a particular document generated by a computer these doubts should go to weight and not to admissibility.

In effect, the Commissioners are throwing all the burden of assessment on to the trier of fact, which for more serious offences, will be a lay jury. If we agree that it is mistake to "legislate protectively" given all the potential problems of rigidity in interpretation, are there any broad tests for "reliability" we can offer? Should we consider Codes of Practice which might guide law enforcement officers and the Courts? Would these be enough? Many of the expressed worries about the use of lay juries in trials of complex fraud<sup>12</sup> transfer very easily to situations where there are complex computer systems. Again, many of the problems of assessing novel scientific evidence, most recently considered in connection with DNA evidence<sup>13</sup> re-appear with renewed vigour.

### **The Growth of Computer Forensics**

A few brief paragraphs of historical context-setting may be helpful in understanding how and why the techniques came into existence. Three or four key trends have distinguished the history of computing over the last fifteen and particularly the last ten years; the main trends have in turn spawned many lesser ones and all have interacted with, and reinforced, each other. They are: the growth in use and power of personal computers; the move in the design of corporate computer systems away from the centralised monolithic mainframe towards a multiplicity of smaller but powerful machines which inter-work and inter-connect in a form usually called distributed processing; and the growth of networks, both private and, in the form of the Internet, globally public. All of these changes have had an impact not only on what computers can deliver to their owners but also in the types of evidence that may be found within them.

---

<sup>11</sup> Consultation Paper No 138, para 14.20.

<sup>12</sup> For example in the Roskill Report, *Fraud Trials Committee Report* (HMSO, 1986) Chapter 8 *passim*; Home Office, *Juries in Serious Fraud Trials* (London, 1998).

<sup>13</sup> Steventon, B., *The Ability to Challenge DNA Evidence*, (Royal Commission on Criminal Justice Research Study No 9, HMSO, 1993); Alldridge, P., "Recognising Novel Scientific Techniques: DNA as a test case" [1992] *Crim. L.R.* 687 at pp 689-691; Redmayne, M., "The DNA database" [1998] *Crim. L.R.* 437.

**Personal Computers:** PCs have been used for non-recreational purposes for almost 20 years, and today the sub-£1000 PC is more powerful than many business mainframes of 20 years ago. Unlike physically larger computers, they can be easily taken away in their entirety during the execution of a search warrant. As they are personal to an individual in addition to formal business documents, they are much more likely to hold informal material which could, for example, indicate intentions or hidden activity. As a result of the increasing complexity of PC operating systems and applications, PCs create many non-obvious files which improve system performance and allow recovery in the event of disaster; on examination these can be interpreted to show how the computer has been used recently. PCs are also the primary means through which the Internet is used for sending global e-mail and viewing information on the world wide web. The programs that provide these facilities also create substantial logging and other files on the PCs hard-disk which can subsequently be examined.

**Distributed processing:** Distributed processing is way of designing systems which, in contrast to the use of a single very powerful central computer which both holds and processes all organizational information, is easier to design, faster, cheaper and more resilient. A number of smaller computers are linked together so that they feed one another with information and resources; some of the smaller computers may be quite specialized in nature - indeed they can include automatic teller machines, warehouse and manufacturing robots, and bar-code readers. Distributed processing has been common in larger organizations for at least 15 years. From an evidential perspective, one consequence is that many computer documents are "assembled" only on demand and from many different sources. PCs are often used within distributed processing systems as the primary way in which executives see how the business is performing. Such PCs hold programs which interrogate the main system for information but display the results on the individual executive's PC in a way that the executive has personally devised. What appears on a screen or a print-out in these circumstances depends on the actions of the individual executive as well as the quality of the central pool of corporate information. The problem then is what someone seeking to rely on such a document must do to seize and produce it - and then be in a position to show it to be reliable for the purposes of "weight". Can one rely on a single print-out produced on one PC or should the entire corporate database be seized? Computer systems using distributed processing generate many intermediate and logging files; in addition, if care has been taken in introducing security measures, there may be yet other audit and logging files. Again a skilled computer analyst may be able to interpret these to provide assurance of consistency to a court or alternatively demonstrate a critical inconsistency.

**Networking:** In networks, where several computers are linked together, there are similar problems of discovering where a document is held and how much needs to be seized in order to provide sufficient "weight". There are a number of ways of designing networks: the simplest variety simply provides individual PCs with the capacity to communicate with each other and, depending on how the security is set, access part of each others' hard-disks. A more complex design would include one or more servers, larger computers which hold programs and data. The programs might include internal e-mail and the data

may include back-ups of key business records. Servers are an important source of computer evidence. Distributed processing systems rely heavily on complex networks. In the largest of organizations, part of the network may be beyond local jurisdiction. Private networks also exist at an industry level and first-generation EDIs (Electronic Data Interchanges) depend on them.

**Internet:** The Internet is the largest public network. Although its history goes back to the early 1980s, its real growth for commercial companies and private individuals only began in 1994. The combination of the availability of powerful PCs with large hard-disks, cheap high-speed modems, the development of inventive software, changes in Internet regulation which enabled private investment in Internet infrastructure and other forms of private enterprise have fuelled the Internet's growth. But these same factors have also encouraged new forms of traditional crimes: for example, the exchanging of paedophile material on the Internet has only become substantial because customers for this material have PCs that can hold and display large numbers of such detailed photographs and because data transfer times are now very quick. Combined with cryptography, Internet e-mail provides a secure means of communicating messages for a criminal purpose. At the same time, there are many opportunities for a skilled investigator to track evidence of Internet activity, but the problem is how to give it weight. In many cases investigating officers seek to strengthen the story told by one strand of computer-derived evidence by corroborating it with one or more others from separate independent sources, or indeed by evidence which has nothing to do with computers at all.

As well as these changes in technology, a further reason for the growth of computer forensics has been the introduction of criminal offences the investigation of which necessarily involves law enforcement officers and the courts to consider internal computer processes.<sup>14</sup>

In response, the new techniques in computer forensics have appeared at astonishing speed: whereas the history of DNA profiling goes back to work at Leicester University in 1984 and has since seen a steady refinement in procedures and technique within the disciplines of traditional forensic science,<sup>15</sup> computer forensics involves many different techniques to cope with a variety of computer hardware and software situations, and with many different potential outcomes and levels of reasonable expectation of reliability. Many advances in computer forensics have come through the initiative of individual law enforcement officers and private sector computer technicians, and the involvement of the established forensic science laboratories has tended to trail behind.

---

<sup>14</sup> Especially the Computer Misuse Act, 1990 where "unauthorised access" and "unauthorised data modification" must be proved.

<sup>15</sup> See n.13 supra and also Houlder, V., "Fingerprints of the Future: Technology DNA Testing", *Financial Times*, 14 May 1998, "Proof" under Suspicion: Forensic DNA Testing", *Financial Times*, 26 May 1998

In 1992 Paul Collier and Barry Spaul produced a series of arguments in favour of a discipline to be called "Computer Forensics".<sup>16</sup> The courts had been dealing with computer-derived evidence for many years before that, and the term was already in informal use,<sup>17</sup> but this was probably the first article in an academic journal. At the beginning of the 1990s some individuals within the UK law enforcement agencies - investigators and technical support operatives - the small number of specialists to whom they turned for advice and the even smaller number of computer experts who were available for defence work began to realize that in computer forensics, as in other similar fields, "standard" techniques, protocols and procedures needed to be evolved. Conferences initially convened by the Serious Fraud Office, Inland Revenue and Customs and Excise took place at the Police Staff College at Bramshill in 1994 and 1995; subsequent meetings had to move to larger premises at Warwick University. An inter-agency working party has been in existence since then. The National Criminal Intelligence Service have carried out research under the heading Project Trawler,<sup>18</sup> and ACPO have established a Computer Crime Committee. Early in 1997, Edward Wilding had a bold, if premature, attempt at the subject in his *Computer Evidence: a Forensic Investigations Handbook*,<sup>19</sup> but the techniques described in detail are almost exclusively limited to stand-alone DOS-based PCs, making it already obsolete.<sup>20</sup> In 1998, David Davies, a Detective Inspector at West Midlands Police,<sup>21</sup> who had become interested in computer investigations after involvement in a lengthy paedophile case, produced a guide for police officers. It is not generally available to the public and is principally a guide to the Internet rather than to investigations on the Internet.

## Common Computer Forensic Techniques

**Seizure of Computer Hardware:** This is probably the best established of the techniques, and the one closest to traditional scene of crime activity. The protocols issued to the police describe a variety of investigative procedures, including:<sup>22</sup> carrying out a pre-raid

<sup>16</sup> Collier, P.A. and Spaul, B.J., "A Forensic Methodology for Countering Computer Crime" (1992) 32(1) *Journal of Forensic Science* 27.

<sup>17</sup> See, for example: Sommer, P., *Computer Forensics: an introduction* in *Proceedings of Compsec International, 1992*, (Elsevier Advanced Technology, Oxford, 1992) pp 89-96.

<sup>18</sup> A conference was held by NCIS in London on May 28 1997

<sup>19</sup> Wilding, E, *Computer Evidence: a Forensic Investigations Handbook*, (Sweet & Maxwell, London, 1997).

<sup>20</sup> Other books include: Icove, D., Seger, K., & VonStorch, W., *Computer Crime: a Crimefighter's Handbook*, (O'Reilly & Associates, Inc, Sebastopol, Ca, 1995) and Clark, F., and Diliberto, K., *Investigating Computer Crime*, (CRC Press, Boca Raton Fa, 1996)

<sup>21</sup> Davies, D. *Internet Detective: an investigator's guide*, (Police Research Group, Home Office, London, 1998).

<sup>22</sup> For example *Federal Guidelines for Searching and Seizing Computers*, US Department of Justice, at <[http://usdoj.gov/criminal/cybercrime/search\\_docs/](http://usdoj.gov/criminal/cybercrime/search_docs/)> *passim*; Icove at al. *op cit*, p391 ff. UK Customs & Excise have similar though unpublished procedures which use ISO9001 Quality Controls. During 1998 the Computer Crime Group of ACPO issued its own guidelines, *Good Practice Guide for Computer-based Evidence*, but has not sanctioned general publication. Guidelines from Scotland Yard's Computer Crime Unit are available at <http://www.csfi.demon.co.uk/scotlandyard/index.htm>. In the absence of anything

intelligence review to assess what types of hardware may be expected, what sorts of software, identifying what sorts of back-up might be held and how these might relate to potential evidence; defining the scope of warrants - this is not a forensic procedure as such but is essential if there is to be conformity with admissibility rules; photographing the computer(s) *in situ*, particularly any cabling of peripherals and ancillaries; careful identification and labelling of all items, including cables, peripherals, external data storage such as disks and tapes; careful dismantling, to include preventative measures to avoid inadvertent damage or contamination, and bagging; appropriate record-keeping; precautions to prevent the data being destroyed by hostile individuals immediately prior to the raid; the handling of computers that are running at the time of the raid; procedures for safe shutting down; the noting of the time on the computer's internal clock - which is used among other things, to provide date and time stamps on computer files; and the making of an exact sector-by-sector copy of every hard-disk.

This last item needs some explanation. A particular problem of evidence from hard-disks attached to computers is that the very process of turning on a computer and/or seeking to copy its contents can alter the contents to such an extent that they become contaminated. In order to avoid this most UK law enforcement agencies use a process sometimes called "legal imaging"<sup>23</sup> which, with a combination of special hardware and software and appropriate procedures, is intended to overcome the hazards of contamination<sup>24</sup>. The procedure should take place as soon as possible after a computer has been seized; subsequent examination is then carried out on the copies of the hard-disk.<sup>25</sup> The method consists of starting (or "booting") the computer not from the first hard-disk as would be normal but from the floppy or "A" drive. The computer is booted with a minimal operating system as opposed to a complex one like Windows 95. The operating system contains additional features or "drivers" which make the computer recognise an external data storage device such as a removable hard-disk. Still operating from the floppy drive, software is run which will make an "image" of the hard-disk (or hard-disks if there is more than one) onto the external device. The image is an exact copy (sometimes referred to as a "bit copy" or "sector by sector copy" of the original. It includes not only the visible files on the original disk but others which would normally not be seen, the parts of the disk that contain the information from which the directory details are obtained (file names, sizes, date and time stamp) and also certain other forensic fragments from previously deleted files can sometimes be recovered. The "image" file itself cannot easily be viewed, but by reversing the imaging process onto a second computer similar in specification to the original, an exact clone of the original disk,

---

more specific, non-consensual searches could be conducted under PACE s.9 and sched.1, to which Code of Practice B applies.

<sup>23</sup> The use of the word "image" is a little confusing as people also refer to files containing pictures as images.

<sup>24</sup> Products to achieve this include DIBS - Digital Image Backup System - and Vagon/Authentec FlightServer, both of which are aimed at professional forensic users but the essential facilities are available within PowerQuest's much cheaper utility, DriveImage 2.0.

<sup>25</sup> *R v City of London Magistrates' Court and the SFO, ex p. Greene* [1998] *Crim LR* 54-56 records a dispute over the adequacy of the word "download" used in an injunction to describe what happens in these circumstances

including all the “hidden” information is created. This process is sometimes called “extraction”. The procedures used have certain controls in-built: the original computer remains available for inspection; often two image copies are made, one to act as a control in a manner similar to that used where police-station interviews are taped. In addition, the images and the “extracted” files are recorded to CD-ROM, which is a Write Once, Read Many medium which cannot be altered. CD-ROMs made in these circumstances are usually disclosed to the defence. A further feature of the procedures as used by some law enforcement agencies is that, where ever possible, there is a separation between technicians who operate on the raw computer evidence and investigating officers involved in analysing the results. Essentially these protocols address the issue of *freezing the scene*. Witness statements and interview records<sup>26</sup> are needed in support and to provide *continuity of evidence*.

Followed properly, hard-disk imaging is uncontroversial. From an admissibility perspective, the computer and its hard-disk are "real evidence"; all subsequent images, copies, print-outs etc are "documents" and at the moment appear to need section 69 certification. Problems arise from the types of material produced from the hard-disk and the inferences that may be made, for example:

- *simple data files* - word-processed documents, database and accounts records, pictures,<sup>27</sup> copies of faxes - produced from regular applications present little difficulty. The date-and-time stamp which can be displayed in the computer's directory is of last modification rather than original creation. Some applications generate records of first creation and also list modifications, but most do not. PCs do not normally create formal audit or logging records
- *e-mail messages and faxes*, sent and received, may have been retained by the computer owner; but the owner may also have selectively deleted some of them
- sophisticated *extended use of directory information* can help build up chronologies of events within a computer, but the data available may be incomplete or imperfect and significant amounts of interpretation may be needed. The basic tool is to request a list of all files in all directories on all disks sorted in date/time order. The chronologies may show, among other things: when an operating system was installed, reinstalled or upgraded; when an application was installed, re-installed or upgraded; when new hardware was installed or reinstalled; sessions during which files were being created or modified; sessions in which files were viewed without necessarily being modified; dates when faxes were sent and received; sessions online to the Internet and other external services; times when diagnostic packages were run because of some suspected system fault;
- *deleted files*, particularly if the deletion is recent, can be recovered using facilities built into modern operating systems to provide resilience against accident. This is possible because initially unwanted files are only marked for deletion so that they do not appear in a disk directory though the content remains until the specific disk space

<sup>26</sup> For example under PACE Code of Practice C.

<sup>27</sup> *R v Fellows and Arnold* [1997] 1 *Cr.App.R.* 244, C.A.

occupied is re-used by newer files. This type of undeleting is uncontroversial, but technicians can also sometimes recover fragments direct from disk sectors; here a greater element of interpretation may be needed. Careful examination of certain application files, for example documents created in Microsoft Word, may include fragments which the creator believes has been discarded. The danger here is that a computer technician, in making a reconstruction of a document, becomes influenced by other aspects of the investigation.<sup>28</sup>

- *swap files* are temporary files created on hard-disk by operating systems when there is insufficient random access memory (RAM) for a specific activity, for example when several programs run simultaneously, or a large document or picture is being edited. Here again a technician may uncover evidence of recent activities, including alterations and deletions to files, or the transmission of passwords. Here too one technician's interpretation may be challenged by another.

If an individual PC is handled properly at and after seizure and if it was within the sole control of a suspect, a great deal of important evidence about the suspect's activities is potentially available. However some of the conclusions offered by prosecution experts may depend on interpretation rather than uncontested fact-finding, and the extent of this may not be obvious.

**Larger Corporate Systems:** The larger the computer system, the greater the difficulties of transporting it anywhere, particularly if the system is extensively networked and consists of a number of disparate computers, linked together by networks for some purposes and not for others. The larger the computer system, on the whole the greater the potential that its seizure will cause collateral damage to wholly innocent individuals and organisations; once a computer is seized the business that owned it is likely to come to a sharp halt, affecting employees, customers and creditors. In these circumstances there are no clear guidelines.<sup>29</sup> Investigators then have to make a decision to leave the hardware *in situ*, hope to locate an employee of the raided firm who is technically competent but not under suspicion or other person, and supervise that person while copies of operating systems, logs, software and data are made. Section 19(4) of PACE permits a constable to "require any information which is contained in a computer and accessible from the premises [referred to in the warrant] to be produced in a form in which it can be taken away and in which it is visible and legible". The reference to "accessible from" seems to suggest that provided a warrant referred to a single relevant site, the whole of a corporate network, where ever its components were located, would be included. In practice a selection may have to be made on grounds of cost and bulk. Investigators also need to acquire a

---

<sup>28</sup> Deleted files can be recovered from mainframes and pocket computers as well. As long ago as 1986 drug smuggler Paul Dye was convicted on the basis of files, apparently deleted but recovered from a Psion personal organiser: Channel 4 News, 27 November 1986; *DataLink*, 1 December 1986; *The Guardian* 7 March 1988. A more celebrated example was that of the recovered White House e-mail records of former National Security Advisor, John Poindexter, during the Iran-Contra Affair (*United States v Poindexter*, Crim No 88-0080-1)

<sup>29</sup> PACE s.16(8) states "A search under warrant may only be a search to the extent required for the purpose for which the warrant was issued."

detailed hardware and software inventory of the computer system, plus any reports prepared by EDP auditors and the like. If the computer system belongs to an international company, there may be different components in different jurisdictions and time-zones.

Once the raw evidence has been acquired, the problem is to show that it can be relied on. Again some of the tests developed in the section 69 cases can be extended to other aspects of probative value. Thus, in the appeal in *R v Cochrane*<sup>30</sup> which concerned print-out from an automated teller machine (ATM) connected to a complex banking / building society system, Waterhouse, J observed: " It is with some surprise that we record that none of the witnesses who gave evidence in the court below knew even the name of the town in which the mainframe computer was located." He concluded:

"In the end, however, it is clear that, whether or not the judge's view was that section 69 of the 1984 Act applied or that at least some of the entries in the till rolls relied upon by the prosecution were real evidence in the sense that they were direct evidence of the transactions carried out, it was necessary for evidence to be adduced on behalf of the prosecution to explain how each of the relevant pieces of information on the till roll came into existence. In particular, it was necessary that appropriate authoritative evidence should be called to describe the function and operation of the mainframe computer, including the extent to which it brought to bear information stored within it in order to validate a transaction and to enable an appropriate record to be made on the till roll."

He went on: "It is necessary to add that the problem of proving transactions of this kind must now arise frequently and it should be possible for the Crown Prosecution Service to devise a standard form of evidence to deal with it." While one sympathises with the judge, there are formidable difficulties in envisioning a "standard form of evidence". Indeed since 1989 when the events in *Cochrane* took place, computer systems have become much more complex and now include personal computers. We will return to this matter later.

***Evidence from the Internet:*** There are two principal situations to be considered: where the offence is concentrated on an individual's use of the Internet and where a remote site holds evidence of an offence. Typical examples of the former include the downloading of paedophile material and unauthorised access; a great deal of evidence may exist on the accused's own computer. Examples of the latter include: evidence of fraudulent promises to deliver goods,<sup>31</sup> evidence of fraudulent offers to provide services,<sup>32</sup> evidence of fraudulent or non-compliant investment offers,<sup>33</sup> infringed copyright materials offered in the course of a business,<sup>34</sup> holding or offering pornographic files and pictures,<sup>35</sup> and incitements to racial hatred, terrorism and other offences,<sup>36</sup> and conspiracies.<sup>37</sup>

---

<sup>30</sup> [1993] *Crim LR* 48

<sup>31</sup> Under Theft Act, 1968 ss 15(1) and 16.

<sup>32</sup> Under Theft Act, 1978 s.1.

<sup>33</sup> See, for example, Drinkhall, J., "Internet Fraud", (1997) 4(3) *Journal of Financial Crime* 258.

<sup>34</sup> For example, under Copyright Designs and Patents Act 1988 s 107.



To understand where evidence of Internet-related offences maybe located we need to recall how Internet connections are made and the forms they may take. Typically an individual uses his computer to connect to the Internet via an Internet Service Provider (ISP); home users dial in via a telephone network. There are thus four points at which evidence of various sorts may exist: on an individual's own computer, in his telephone bill, at the ISP and on remote sites. For law enforcement there is also the possibility of eavesdropping on Internet traffic in transit using a technique called "sniffing".

Considering, first, material held on a suspect's own computer, in addition to the material already referred to, PCs are likely hold the following Internet-specific logging files:

- e-mails sent and received are usually saved to hard-disk during routine use; however, most users regularly delete unwanted material to free up disk space;
- newsgroups subscribed to are also usually saved to hard-disk during routine use; however again, most users regularly delete unwanted material to free up disk space;
- Internet Relay Chat (IRC) sessions are real-time discussions rather like CB radio; logging files which record what all participants have said are optional. There are also commercial and improved versions of IRC like Microsoft Netmeeting and other products which provide Internet telephony and viewphones; again logging may exist;
- browser cache files are a specific sort of temporary file which is used to store data that the computer has recently used and may want again in the very near future. Although caching is used throughout computing, one of the most significant uses is within Internet browsers, the software used to visit sites on the world wide web. Here the cache stores copies of each web page as it is visited. Users often need revisit previously seen pages, particularly if they containing an index to other pages. The browser software can swiftly retrieve such a page from its cache rather than going back to the original source site (which would result in greater delay to the user and also add to the overall traffic on the Internet's main connections). In most browsers cache files are kept after individual sessions, often for weeks and months afterwards; some browsers and some specialist software can be used to view cache files and also associated "history" files which retain some date-and-time information. Thus it is possible to determine what the users of a specific computer have been viewing and, to a limited extent and after careful interpretation, when. There has been at least one attempt by prosecutors to assert that material saved in a web-browser cache but not otherwise intentionally retained constitutes "possession" for the purposes of section 160, Criminal Justice Act, 1988<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> An extensive review of US and English law appears in Akdeniz, Y., "Computer Pornography; a Comparative Study of the US and English Obscenity Laws and Child Pornography Laws in Relation to the Internet" (1996) 10(2) *International Review of Law, Computers and Technology* 235.

<sup>36</sup> Racial hatred offences include Public Order Act 1986 ss 18,19,21 and 23; terrorism is defined in the Prevention of Terrorism (Temporary Provisions) Act 1989 s.20. Simple incitement of another to commit an offence is a common law misdemeanor. Blasphemy also remains a common law misdemeanor - *Whitehouse v Gay News Ltd and Lemon* [1979] A.C. 617.

<sup>37</sup> Criminal Law Act 1977 s 1(1).

<sup>38</sup> Hamilton, A., "Caught Looking", *Computers & Law* August/September 1998, Vol 9 Issue 3, pp 9-10

It is sometimes possible to recover deleted logging files. However the completeness of any of these files, previously deleted or otherwise, and the extent to which date-and-time stamps are accurate is a matter that a person producing such forms of evidence must expect to be asked to demonstrate.

As regards telephone logs, private customers of ISPs usually dial-in via telephone - so, the logs provided by telephone companies showing numbers called, time and duration often give powerful corroboration to other types of evidence<sup>39</sup>. Until relatively recently phone companies collected this type of information from specialist external devices attached to a subscriber's line: from an admissibility perspective it is possible to argue that the output of such call loggers or monitors is real evidence. More recently exhibits have been produced direct from the telephone company's regular billing computer. Although there are so far no recorded cases on the point, it could be argued that in these circumstances a proper section 69 PACE certificate is needed as well as support to show that the exhibit is a "business etc document" for the purposes of section 24 of the Criminal Justice Act, 1988. If law enforcement wish to capture data traffic on a telephone line between an ISP and its customer, the Interception of Communications Act, 1985 (ICOA) applies.<sup>40</sup>

The material held by an ISP may also provide evidence. The ISP may be a commercial entity specifically in business for the purpose or may be an existing body such as a university institution. Business customers may have a permanent link, a leased line, to the ISP. In addition to providing the necessary connections to the Internet, ISPs maintain their own computers to log in subscribers and to hold e-mail and Usenet messages against the time when subscribers wish to collect material. The computers holding e-mail and Usenet messages are known respectively as mail-servers and news-servers. Potentially mail-servers and news-servers can provide evidence of message content. The current law enforcement procedure appears to be as follows:<sup>41</sup> applications to ISPs to disclose the identity of their customers are made on forms under the Data Protection Act, section 28(3). The position of message content held on ISP computers is more complex: ACPO believe they should use the Special Procedure within PACE<sup>42</sup> to obtain warrants. So far there are no test cases to determine whether an ISP's news server and mail server computers are part of a public telecommunications service, in which case ICOA might

---

<sup>39</sup> Law enforcement officers obtain this information in respect of phone lines owned by private individuals by supplying the telephone company with a form referring to Data Protection Act, 1984, s. 28(3). How far that Act extends to business lines will depend on the likelihood that the business is dealing in personal information. In any event, s.28(3) merely authorises a data user to make a disclosure to the police but does not obligate them to do so; it is therefore distinguishable from the duty imposed by a production order or warrant.

<sup>40</sup> In practice, it would seem that the s.28(3) procedure is preferred - the police search the records and data stored on the ISP servers rather than intercept traffic.

<sup>41</sup> Letter from the Chairman of the ACPO Computer Crime Committee to the *Sunday Telegraph*, 28 September 1998.

<sup>42</sup> Defined in ss. 9 and 14 and detailed in Schedule I.

apply.<sup>43</sup> ISPs can of course volunteer to help the police without insisting on a warrant but then may later face claims from their subscribers under the Data Protection Act or for breach of confidence. Although the police could also be sued for breach of confidence,<sup>44</sup> the main practical penalty they face for failure to use appropriate procedures is that a judge may use his discretion to exclude unfairly acquired material under section 78, PACE.

Next, there may be material relevant to the investigation held on remote sites. If, for ordinary purposes we wish to record the contents of a web-page on a remote computer the simplest way of doing so is to use the appropriate menu command within the browser software and print it out; alternatively it can be saved to disk. This would be wholly inadequate for evidential purposes:

- some of the facilities within the browsers to save WWW pages to disk are imperfect; text may be saved but not associated images; again, with some very complex pages (for example, involving “frames” and “templates”), what is seen on screen and what is saved to disk may be quite different
- the method used to save a file to disk may not carry any individual labelling which shows where and when it was obtained
- such saved files are very easily modified or forged; accidental alteration is also a substantial hazard
- because of the browser cache facility there is no immediate, fool-proof way of telling when a specific page was last acquired. Thus if a whole series of cached pages are examined an entirely false picture could be built up - the pages are almost certainly not contemporaneous. Moreover, during a live session, what is produced on screen could be a mixture of pages immediately acquired from the remote computer and others acquired earlier on.
- caches exist elsewhere. Many Internet Service Providers have facilities known as proxy servers to speed up the delivery of popular pages and limit congestion problems on the network. Thus a customer of such an ISP may not be able to be sure that what he has received on his computer is the latest version from the source computer as opposed to an earlier cached version held by his ISP.
- When the World Wide Web is used as an interface for electronic commerce, further problems appear. The pages of instruction which are converted into the pages the user actually sees have often been created on-the-fly by the remote computer, which itself may be linked to a further conventional “accounts”, “catalogue”, “sales/invoice” or “retail bank” computer. Thus, no immediate complete record of what the user actually saw may exist at the remote computer either, though presumably for many purposes the owner of that computer would

---

<sup>43</sup> But the search of recorded data on a server is presumably not an “intercept”. Part of such a search may be akin to the searches of call logs under sched.2 of the ICOA but investigation of the content of stored messages arguably falls outside of the ICOA altogether.

<sup>44</sup> But see *R v Chief Constable of North Wales Police ex p.AB* [1998] 3 W.L.R. 57.

like to be able convincingly to demonstrate to others the terms and facts of a transaction.

But this is only part of the problem faced by prosecutors: How can they show that the remote computer was behaving reliably at the time? This is important for "weight" even if we discard the need for section 69 certification. Again, how can they show that data has been obtained from a specific computer and nowhere else; website forgery is not uncommon<sup>45</sup>. Can prosecutors link the material from the remote computer to the person accused? Given the volatility of computer files, acquisition also usually needs to be linked to a specific day and time. This level of authentication cannot be done within a purely technological / computer context but will require other forms of evidence such as witness statements, exhibits indicating ownership of or access to the computer and/or data media, or the possibility of inference from the nature of the content of the files. Can the producing witness give a full and believable explanation of the processes by which the file was acquired from the remote computer to the user's machine to show that the result is accurate, free from contamination and complete? How was the evidence frozen and rendered tamper-proof?<sup>46</sup>

A further problem arises if a complainant needs to demonstrate the existence of a computer-mediated contract, possibly fraudulent, to show that an offer was made and accepted and that authority was given for a payment<sup>47</sup>. Current advice to web-designers suggests that each stage is marked by some positive act by the purchaser, a "click" or "enter" in an on-screen-form. What evidence does a purchaser/victim acquire in these circumstances?

In effect the only plausible route to acquiring evidence from a remote Internet site is to seize the remote computer itself. That in turn depends on its being within the jurisdiction of the courts to which investigating officers have access.

The final possible source of evidence is eavesdropped Internet Traffic. The principles of Internet eavesdropping are well known to technicians: Internet traffic is despatched as a series of "packets", each of which contain information about originator and destination as well as the actual content. Packets are also numbered so that they can be correctly re-assembled if they arrive out of order. An eavesdropping computer anywhere between the originator and destination can capture a transmission and re-construct it. The practical problems are that at certain points along the path there will be vast amounts of regular Internet traffic to be sifted in order to find the material being sought and in any event it is basic to the design of the Internet that, even within the transmission of a simple e-mail message, constituent packets may use radically different

---

<sup>45</sup> For example, the Labour Party website (<<http://www.poptel.org.uk/labour-party/>>) was "spoofed" in 1996: *The Guardian* 10 December 1996. The weakness that is exploited arises from the fact that most websites are updated remotely: the pages are created on computers other than the one hosting the site and are FTP'd over the Internet. Packet sniffing enables hackers to identify packets carrying FTP requests destined for the website and which carry sequences associated with log-ons and passwords.

<sup>46</sup> For a more extended discussion, see Sommer, P., "Evidence from Cyberspace: Downloads, Logs and Captures" (1997) 5(2) *Journal of Financial Crime* 138.

<sup>47</sup> See Gringras, C., *The Laws of the Internet* (Butterworths, London, 1997) Chapter 2 *passim*.

routes, thus creating the possibility that not all of the relevant traffic has been captured. The most effective forms of eavesdropping take place very close - in terms of the topography of the network - to an originator or recipient<sup>48</sup>. For law enforcement wishing to rely on such evidence there is a further problem: the defence will seek disclosure of the precise tool used for eavesdropping and its network location, arguing that without such information the reliability and completeness of the evidence cannot be assessed. A judge asked to consider an application for Public Interest Immunity may also simultaneously be asked to exclude the evidence all together for unfairness.

A number of examples of Internet-eavesdropped evidence were produced by USAF officers in the form of keystroke monitoring in *R v Pryce and R v Bevan*, where two young men were accused of unauthorised access into large numbers of computers owned, *inter alia*, by the United States Air Force and the defence company Lockheed.<sup>49</sup> The decision of Pryce to plead guilty on reduced charges and the abandonment of charges against Bevan stopped any court-room examination of the evidence.

In practice most Internet and online crime appears to be prosecuted on the basis of evidence found close to the suspect - the computer hard-disk, other data, media and artefacts found on premises associated with the accused, as well as telephone logs<sup>50</sup>. Thus, both in *R v N*<sup>51</sup>, N's defence that a business rival had planted paedophilic pictures and text on disks found in his possession and in *R v W*<sup>52</sup>, W's assertion that similar material had been planted on his computer by a lodger, failed to persuade in the face of a detailed analysis of time-stamped logging files on their computers corroborated by telephone logs. On the other hand, in *R v G*<sup>53</sup>, G was charged with incitement to commit offences under the Computer Misuse Act, 1990, on the basis of a file containing very detailed instructions available for download by visitors to a bulletin board system (BBS) he was running. His defence was that the BBS had been set up for legitimate purposes but that he had been persuaded to add libraries of many more files in order to increase the number of visitors, that he had acquired these further files in bulk had not examined them for content and thus lacked the necessary *mens rea* for incitement. An examination of the computer, the BBS software and the file time-stamps provided strong corroboration for this defence as a result of which the CPS dropped the charge. Poor handling of hard-disk evidence by investigators employed by an industry-funded software anti-piracy enforcement body in *R v Y*<sup>54</sup>, another bulletin board case, this time involving charges under section 107 of the

---

<sup>48</sup> See Sommer, P., "Intrusion Detection Systems as Evidence", Proceedings of RAID98, Louvain-la-Neuve, 1998

<sup>49</sup> The events took place in 1994, and the monitoring tools were called Stethoscope, Network Security Monitor and Pathfinder. The cases finally came before the UK courts in 1997 (Bow Street Magistrates' Court); the author acted as defence expert. The (US) General Accounting Office Report GAO/AIMD-96-84 Defense Information Security and the Testimony of Jim Christy, Air Force Investigator, Senate Governmental Affairs Committee Permanent Investigations Sub-Committee, "Security in Cyberspace", June 5 1996, provide a description and give an idea of how the US authorities viewed the case.

<sup>50</sup> So far there do not appear to have been any relevant surveys; this commentary is based on case and newspaper reports, the author's own experiences and anecdotes from prosecution and defence experts.

<sup>51</sup> Bristol Crown Court, January 1998

<sup>52</sup> Bicester Magistrates' Court, July 1998

<sup>53</sup> Bow Street Magistrates' Court, January 1998

<sup>54</sup> Watford Crown Court, June 1996

Copyright Designs and Patents Act, 1988, forced prosecutors to abandon this form of evidence in seeking a conviction. Examinations had been carried out on the hard-disk found at the accused's home rather than a copy; the circumventing of security measures and the explorations of various consultants, not all of them properly recorded in witness statements, were clearly visible to the defence expert.

Most successful prosecutions rely on more than one stream of computer-derived evidence. What is needed is a multiplicity of independent streams of evidence, both computer- and non-computer-derived, which corroborate each other. Any single stream may fail either because of intrinsic inadequacy or because the courts find it too difficult to understand.

### **Are there any general principles for evaluating computer evidence?**

Computer-derived evidence is not intrinsically different from other types of evidence produced in criminal proceedings. Rather the problems arise from the fragility and transience of many of the forms of computer evidence, the fact that provenance may be difficult to understand and the speed with which computer technology, and hence the evidence potentially available, changes.

There are few easy solutions. As we have seen, Waterhouse, J hoped for "a standard form of evidence",<sup>55</sup> but English law is hostile to the idea of giving scientific or forensic evidence a juridical quality. In *R v Doheny*,<sup>56</sup> DNA statistical evidence was produced in a rape and buggery case. The conviction was overturned on appeal on the basis that the expert had overstepped his role, restricting the role of the jury. A move to the US procedure of expecting judges to act as the gatekeeper for novel scientific evidence, most recently considered in the 1993 US case of *Daubert v Merrell Dow*,<sup>57</sup> is not promising either. Even if the English courts accepted the principle, it is doubtful whether some computer forensic evidence currently being tendered would meet the tests of (1) whether the theory or technique can be (and has been) tested; (2) the error rate associated with the method; (3) publication in a peer-reviewed journal; and (4) whether the technique has gained widespread acceptance. The Royal Commission on Criminal Justice chaired by Lord Runciman<sup>58</sup> devoted Chapter 9 to a consideration of Forensic Science and Expert Evidence proposed *inter alia* the setting up a Forensic Science Council,<sup>59</sup> but how well equipped would it be to assess skills in computer forensics? Similar concerns must apply to the notion of court-appointed experts - how would they be selected? Many of these proposals would have the effect of denying the criminal justice system the benefits of the new techniques. And yet nearly all the arguments about

<sup>55</sup> Waterhouse, J in *R v Cochrane* [1993] *Crim LR* 48,

<sup>56</sup> *R v Doheny, R v Adams* [1997] *Crim LR* 669.

<sup>57</sup> (1993) 509 U.S. 579.

<sup>58</sup> Cm2263, HMSO, London.

<sup>59</sup> Chapter 9.33, recommendation 262. See further Forensic Science Working Group, *Report* (Royal Society of Chemistry, London, 1997), described in Walker, C., and Stockdale, R., "Forensic evidence" in Walker, C., and Starmer, K., *Miscarriages of Justice* (Blackstone Press, London, 1998, forthcoming) chap.6. See also Erzinçioğlu, Z., "British forensic science in the dock" *Nature* 392, 859-860 (1998)

the safe acquisition and preservation of computers and hard-disks and forms of listing computer-derived materials in search registers. It would provide guidance for those issuing warrants. It would add to the existing framework for the maintenance of adequate safeguards and records. It would provide fair rules and procedures for the rapid post seizure return of computer hardware and data so that the activities and privacy of companies and individuals are not unduly penalised but without the need for constant recourse to the Police (Property) Act 1897. It would give guidance for judges in assessing the process by which a computer-derived exhibit has arrived in court and/or in assisting. It would provide greater fairness to the defence, including procedures for delivery of exhibits and access to specialist software necessary to review the validity of prosecution claims. It would lead to fewer “form” protests by the defence in court or for irresponsible questioning of crown experts as feared by the Law Commission in its Consultative Paper in 1995. It would reduce the costs of trials involving computer-related evidence by the avoidance of the delivery of unnecessarily bulky prosecution bundles of print-out and by allowing prosecution and defence experts access to electronic evidence which can then be analysed with computers. It would provide a framework for specific training of law enforcement officers, leading to greater efficiencies and higher chances of success, while ensuring that fewer poor quality cases are presented to the courts. Finally, it would provide the Legal Aid Board with guidance in assessing the requests for funding by defence interests.



## I D C I V I E W

---

# Extracting Value from Chaos

June 2011

By John Gantz and David Reinsel

Sponsored by EMC Corporation

---

*Content for this paper is excerpted directly from the IDC iView "Extracting Value from Chaos," June 2011, sponsored by EMC. The multimedia content can be viewed at [http://www.emc.com/digital\\_universe](http://www.emc.com/digital_universe).*

### State of the Universe: An Executive Summary

As we mark the fifth anniversary of our annual study of the digital universe, it behooves us to take stock of what we have learned about it over the years. We always knew it was big – in 2010 cracking the zettabyte barrier. In 2011, the amount of information created and replicated will surpass 1.8 zettabytes (1.8 trillion gigabytes) - growing by a factor of 9 in just five years.

But, as digital universe cosmologists, we have also uncovered a number of other things — some predictable, some astounding, and some just plain disturbing.

While 75% of the information in the digital universe is generated by individuals, enterprises have some liability for 80% of information in the digital universe at some point in its digital life.

The number of "files," or containers that encapsulate the information in the digital universe, is growing even faster than the information itself as more and more embedded systems pump their bits into the digital cosmos. In the next five years, these files will grow by a factor of 8, while the pool of IT staff available to manage them will grow only slightly.

Less than a third of the information in the digital universe can be said to have at least minimal security or protection; only about half the information that should be protected is protected.

The amount of information individuals create themselves — writing documents, taking pictures, downloading music, etc. — is far less than the amount of information being created about them in the digital universe.

The growth of the digital universe continues to outpace the growth of storage capacity. But keep in mind that a gigabyte of stored content can generate a petabyte or more of transient data that we typically don't store (e.g., digital TV signals we watch but don't record, voice calls that are made digital in the network backbone for the duration of a call).

So, like our physical universe, the digital universe is something to behold — 1.8 trillion gigabytes in 500 quadrillion "files" — and more than doubling every two years. That's nearly as many bits of information in the digital universe as stars in our physical universe.



However, unlike our physical universe where matter is neither created nor destroyed, our digital universe is replete with bits of data that exist but for a moment — enough time for our eyes or ears to ingest the information before the bits evaporate into a nonexistent digital dump.

This is not to diminish the value of the temporary existence of these bits that can serve a variety of purposes during their short lives, such as driving consumption (to increase ad revenue from Web site traffic) or real-time data analytics (to optimize existing operations and create entirely new markets).

What are the forces behind the explosive growth of the digital universe? Certainly technology has helped by driving the cost of creating, capturing, managing, and storing information down to one-sixth of what it was in 2005. But the prime mover is financial. Since 2005, the investment by enterprises in the digital universe has increased 50% — to \$4 trillion. That's money spent on hardware, software, services, and staff to create, manage, and store — and derive revenues from — the digital universe.

In an information society, information is money. The trick is to generate value by extracting the right information from the digital universe — which, at the microcosmic level familiar to the average CIO, can seem as turbulent and unpredictable as the physical universe.

In fact, thanks to new tools and technologies, and new IT and organizational practices, we may be on the threshold of a major period of exploration of the digital universe. The convergence of technologies now makes it possible not only to transform the way business is conducted and managed but also to alter the way we work and live.

## **Considerations**

New capture, search, discovery, and analysis tools can help organizations gain insights from their unstructured data, which accounts for more than 90% of the digital universe. These tools can create data about data automatically, much like facial recognition routines that help tag Facebook photos. Data about data, or metadata, is growing twice as fast as the digital universe as a whole.

Business intelligence tools increasingly are dealing with real-time data, whether it's charging auto insurance premiums based on where people drive, routing power through the intelligent grid, or changing marketing messages on the fly based on social networking responses.

New storage management tools are available to cut the costs of the part of the digital universe we store, such as deduplication, auto-tiering, and virtualization, as well as to help us decide what exactly to store, as in content management solutions.

An entire industry has grown up to help us follow the rules (laws, regulations, and customs) pertaining to information in the enterprise. It is now possible to get regulatory compliance systems built into storage management systems.

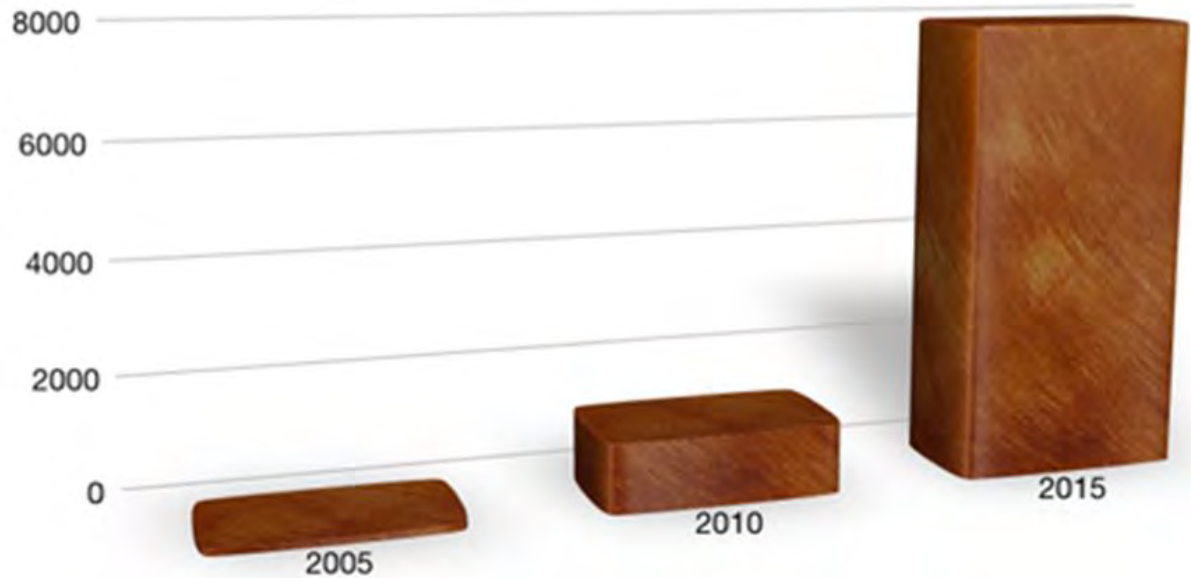
New security practices and tools can help enterprises identify the information that needs to be secured and at what level of security and then secure the information using specific threat protection devices and software, fraud management systems, or reputation protection services.

Cloud computing solutions — both public and private and a combination of the two known as hybrid — provide enterprises with new levels of economies of scale, agility, and flexibility compared with traditional IT environments. In the long term, this will be a key tool for dealing with the complexity of the digital universe (see Figure 1).

Cloud computing is enabling the consumption of IT as a service. Couple that with the "big data" phenomenon, and organizations increasingly will be motivated to consume IT as an external service versus internal infrastructure investments.

**Figure 1**

A Decade of Digital Universe Growth: Storage in Exabytes



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

This period of "space exploration" of the digital universe will not be without its challenges. But for the "astronauts" involved — CIOs and their staff— it represents a unique, perhaps once-in-a-career opportunity to drive growth for their enterprises. They will need to lead the enterprise in the adoption of new information-taming technologies, best practices for leveraging and extracting value from data, and the creation of new roles and organizational design. Each step will require organizational change, not just a few new computers or more software. The success of many enterprises in the coming years will be determined by how successful CIOs are in driving the required enterprisewide adjustment to the new realities of the digital universe (see Figure 2).

Copyright Designs and Patents Act, 1988, forced prosecutors to abandon this form of evidence in seeking a conviction. Examinations had been carried out on the hard-disk found at the accused's home rather than a copy; the circumventing of security measures and the explorations of various consultants, not all of them properly recorded in witness statements, were clearly visible to the defence expert.

Most successful prosecutions rely on more than one stream of computer-derived evidence. What is needed is a multiplicity of independent streams of evidence, both computer- and non-computer-derived, which corroborate each other. Any single stream may fail either because of intrinsic inadequacy or because the courts find it too difficult to understand.

### **Are there any general principles for evaluating computer evidence?**

Computer-derived evidence is not intrinsically different from other types of evidence produced in criminal proceedings. Rather the problems arise from the fragility and transience of many of the forms of computer evidence, the fact that provenance may be difficult to understand and the speed with which computer technology, and hence the evidence potentially available, changes.

There are few easy solutions. As we have seen, Waterhouse, J hoped for "a standard form of evidence",<sup>55</sup> but English law is hostile to the idea of giving scientific or forensic evidence a juridical quality. In *R v Doheny*,<sup>56</sup> DNA statistical evidence was produced in a rape and buggery case. The conviction was overturned on appeal on the basis that the expert had overstepped his role, restricting the role of the jury. A move to the US procedure of expecting judges to act as the gatekeeper for novel scientific evidence, most recently considered in the 1993 US case of *Daubert v Merrell Dow*,<sup>57</sup> is not promising either. Even if the English courts accepted the principle, it is doubtful whether some computer forensic evidence currently being tendered would meet the tests of (1) whether the theory or technique can be (and has been) tested; (2) the error rate associated with the method; (3) publication in a peer-reviewed journal; and (4) whether the technique has gained widespread acceptance. The Royal Commission on Criminal Justice chaired by Lord Runciman<sup>58</sup> devoted Chapter 9 to a consideration of Forensic Science and Expert Evidence proposed *inter alia* the setting up a Forensic Science Council,<sup>59</sup> but how well equipped would it be to assess skills in computer forensics? Similar concerns must apply to the notion of court-appointed experts - how would they be selected? Many of these proposals would have the effect of denying the criminal justice system the benefits of the new techniques. And yet nearly all the arguments about

<sup>55</sup> Waterhouse, J in *R v Cochrane* [1993] *Crim LR* 48,

<sup>56</sup> *R v Doheny, R v Adams* [1997] *Crim LR* 669.

<sup>57</sup> (1993) 509 U.S. 579.

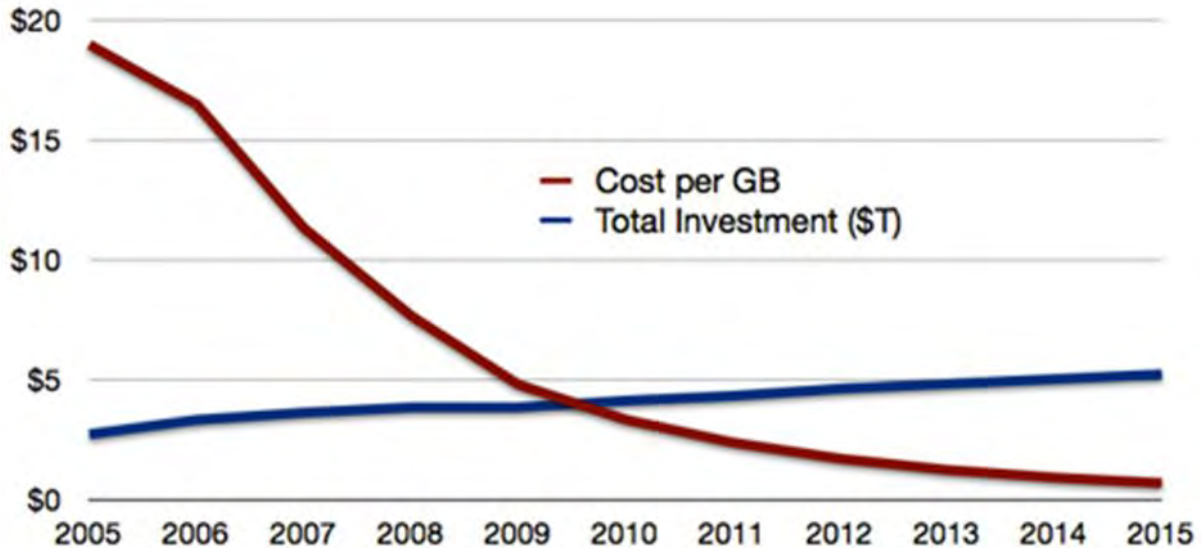
<sup>58</sup> Cm2263, HMSO, London.

<sup>59</sup> Chapter 9.33, recommendation 262. See further Forensic Science Working Group, *Report* (Royal Society of Chemistry, London, 1997), described in Walker, C., and Stockdale, R., "Forensic evidence" in Walker, C., and Starmer, K., *Miscarriages of Justice* (Blackstone Press, London, 1998, forthcoming) chap.6. See also Erzinçioğlu, Z., "British forensic science in the dock" *Nature* 392, 859-860 (1998)

the safe acquisition and preservation of computers and hard-disks and forms of listing computer-derived materials in search registers. It would provide guidance for those issuing warrants. It would add to the existing framework for the maintenance of adequate safeguards and records. It would provide fair rules and procedures for the rapid post seizure return of computer hardware and data so that the activities and privacy of companies and individuals are not unduly penalised but without the need for constant recourse to the Police (Property) Act 1897. It would give guidance for judges in assessing the process by which a computer-derived exhibit has arrived in court and/or in assisting. It would provide greater fairness to the defence, including procedures for delivery of exhibits and access to specialist software necessary to review the validity of prosecution claims. It would lead to fewer “form” protests by the defence in court or for irresponsible questioning of crown experts as feared by the Law Commission in its Consultative Paper in 1995. It would reduce the costs of trials involving computer-related evidence by the avoidance of the delivery of unnecessarily bulky prosecution bundles of print-out and by allowing prosecution and defence experts access to electronic evidence which can then be analysed with computers. It would provide a framework for specific training of law enforcement officers, leading to greater efficiencies and higher chances of success, while ensuring that fewer poor quality cases are presented to the courts. Finally, it would provide the Legal Aid Board with guidance in assessing the requests for funding by defence interests.

**Figure 2**

The Digital Universe Growth Paradox: Falling Cost and Rising Investment



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

## Journey to the Cloud

As the digital universe expands and gets more complex, processing, storing, managing, securing, and disposing of the information in it become more complex as well.

Consider this: Over the next decade, the number of servers (virtual and physical) worldwide will grow by a factor of 10, the amount of information managed by enterprise datacenters will grow by a factor of 50, and the number of files the datacenter will have to deal with will grow by a factor of 75, at least. Meanwhile, the number of IT professionals in the world will grow by less than a factor of 1.5.

As a result, the skills, experience, and resources to manage all these bits of data will become scarcer and more specialized, requiring a new, flexible, and scalable IT infrastructure, extending beyond the enterprise. Today we call it cloud computing.

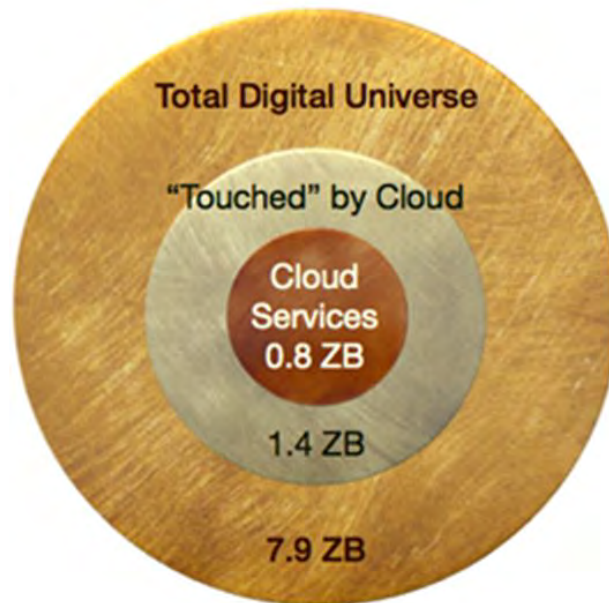
And while cloud computing accounts for less than 2% of IT spending today, IDC estimates that by 2015 nearly 20% of the information will be "touched" by cloud computing service providers — meaning that somewhere in a byte's journey from originator to disposal it will be stored or processed in a cloud. Perhaps as much as 10% will be maintained in a cloud.

Much of the current movement to cloud architectures is being enabled by pervasive adoption of virtualization. Last year was the first year in which more virtual servers were shipped than physical servers. IDC estimates that today nearly 10% of the information running through servers is doing so on virtualized systems and expects that number to grow to more than 20% in 2015. This percentage increases along with the size of the organization. Some larger environments today operate with 100% virtualized systems.

Of course, cloud services come in various flavors — public, private, and hybrid. For organizations to offer their own cloud services, they have to do more than just run virtual servers. They must also allow for virtualized storage and networking, self-provisioning, and self-service — and provide information security and billing. Few enterprises are here yet, so the impact of private clouds on the digital universe today is small (see Figure 3). But by 2015, when the virtualized infrastructure is more common, the rate of growth will accelerate.

**Figure 3**

The Digital Universe and the Public Cloud, 2015



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

The challenges for cloud adoption include:

- Data preparation for conversion to cloud
- Integrated cloud/noncloud management
- Service-level agreements and termination strategies
- Security, backup, archiving, and disaster control strategies
- Intercountry data transfer and compliance
- Organizational politics

The latter is nontrivial. Many of the most successful virtualization projects succeed, in part, because CIOs have developed opt-in and opt-out strategies for internal departments that may be reluctant to share responsibility for what was once considered "their" information or data. Converting to cloud computing means changing the status quo — always a difficult task, even if there are good reasons to do so.

## Big Value from Big Data

Big data is a big dynamic that seemed to appear from nowhere. But in reality, big data isn't new. Instead, it is something that is moving into the mainstream and getting big attention, and for good reason. Big data is being enabled by inexpensive storage, a proliferation of sensor and data capture technology, increasing connections to information via the cloud and virtualized storage infrastructures, and innovative software and analysis tools. Big data is not a "thing" but instead a dynamic/activity that crosses many IT borders. IDC defines it this way:

*Big data technologies describe a new generation of technologies and architectures, designed to economically extract value from very large volumes of a wide variety of data, by enabling high-velocity capture, discovery, and/or analysis.*

Big data is a horizontal cross-section of the digital universe and can include transactional data, warehoused data, metadata, and other data residing in ridiculously large files. Media/entertainment, healthcare, and video surveillance are obvious examples of new segments of big data growth. Social media solutions such as Facebook, Foursquare, and Twitter are the newest new data sources. Essentially, they have built systems where consumers (consciously or unconsciously) are providing near continuous streams of data about themselves, and thanks to the "network effect" of successful sites, the total data generated can expand at rapid logarithmic rates.

It is important to understand that big data is not only about the original content stored or being consumed but also about the information around its consumption. Smartphones are a great illustration of how our mobile devices produce additional data sources that are being captured and that include geographic location, text messages, browsing history, and (thanks to the addition of accelerometers and GPS) even motion or direction (see Figure 4).

**Figure 4**

Big Data Is Not the Created Content, nor Is It Even Its Consumption — It Is the Analysis of All the Data Surrounding or Swirling Around It



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

Capture and analysis of this "swirling vortex" of data is a definite big data opportunity but also a source of consternation for datacenter managers. Datacenter architectures and organizational models will need to evolve as big data applications pervade a company's infrastructure. The IT architectural and organizational approach used in clustered environments like a large Hadoop grid is radically different from the converged and virtualized IT environments driving most organizations' datacenter transformation strategies.

Big data will inject high-velocity requirements associated with capture and analysis, as well as results/predictive reporting. With big data, IT is best organized around the specific opportunity and/or capability rather than merely a set of shared services that serve both traditional and newer uses. Most IT disciplines — from infrastructure to applications to governance — are ideally part of a single integrated team and work closely with users of big data in ways that are very distinct from traditional enterprise IT approaches.

The cloud providers will play a key enabling role in nearly every facet of the big data space. First, they will be among the most important collectors of data streams and content. Second, they will be among the most aggressive users of big data systems to run their own businesses. Third, they will also be in a position to enable big data use by technically savvy, but resource constrained, organizations (through simple, temporary provisioning of large compute and data pools). For example, cloud-based big data platforms will make it practical for smaller engineering and architectural firms to access massive compute resources for short, semipredictable time periods without having to build their own big data farms.



The ultimate value of a big data implementation will be judged based on one or more of three criteria:

- Does it provide more useful information?
- Does it improve the fidelity of the information?
- Does it improve the timeliness of the response?

Netflix suggesting your next movie rental, dynamic monitoring of embedded sensors in bridges to detect real-time stresses and longer-term erosion, and retailers analyzing digital video streams to optimize product and display layouts and promotional spaces on a store-by-store basis are a few real examples of how big data is involved in our lives today.

Big data represents both big opportunities and big challenges for CIOs. Almost every CIO aspires to make IT a more valued asset to the organization. And IT is front and center in big data projects, which are typically at the boundaries of the business where many of the most significant business expansion or cost reduction opportunities lie.

Big data also poses a number of challenges. As noted earlier, big data buildouts can be disruptive to current datacenter transformation plans. In addition, big data deployments require new IT administration and application developer skill sets. People with these skills are likely to be in short supply for quite a while. The biggest challenge, however, is the cultural challenge. Today, many of these big data projects are best described as "junior science projects" with a small core of servers and storage assets. However, unless managed closely, these small projects can quickly turn into the next "Manhattan project" with companywide and industrywide business, organizational, and legal consequences.

Challenges aside, the opportunities abound. Taking a lead in big data efforts provides the CIO with an opportunity to be the most significant strategic partner for a business unit or even drive a transformation of the entire enterprise.

## Trust in the Digital Universe

Last year, for the first time, we sized the amount of information in the digital universe that requires some level of security. The frightening realization is that the amount of information that needs to be secured is growing faster than our ability to secure it as employees leverage more mobile devices, consumers knowingly (and unknowingly) share more personal data, and companies find new ways to mine this data.

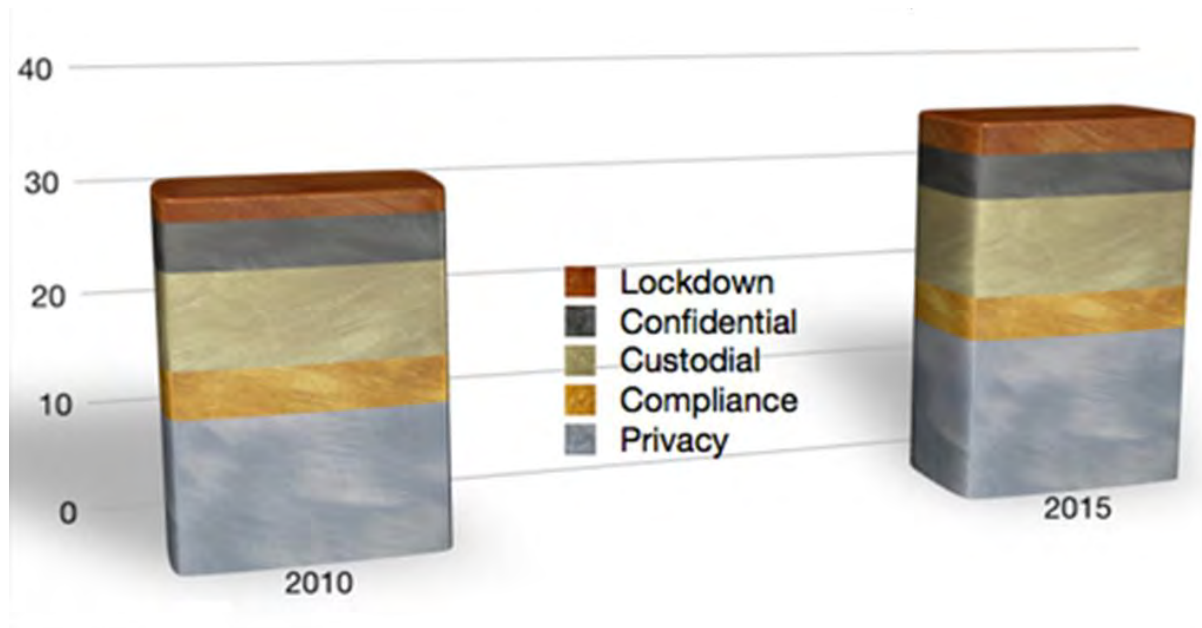
For the sake of understanding the degree of security in the digital universe, we have classified information that requires security into five categories, each requiring successively higher levels:

- **Privacy** only — such as an email address on a YouTube upload
- **Compliance** driven — such as emails that might be discoverable in litigation or subject to retention rules
- **Custodial** — account information, a breach of which could lead to or aid in identity theft
- **Confidential** — information the originator wants to protect, such as trade secrets, customer lists, confidential memos, etc.
- **Lockdown** — information requiring the highest security, such as financial transactions, personnel files, medical records, military intelligence, etc.

In 2010, 28% of the digital universe required some level of security (see Figure 5). Note that this is information that *needs* security. It may not have it.

**Figure 5**

The Need for Information Security: Percentage of the Digital Universe



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

The growing amount of information that requires security is driven largely from two main sources: corporations (including employees) and consumers. Compounding this are government regulations and company policies and processes that mandate the capture and preservation of various data.

More organizations are adopting policies where users have control over the laptops, tablets, and smartphones that they could use to conduct their business (or personal) affairs. Given that IT resources increasingly are drawn from a combination of private and public infrastructures, the pressure is on for these organizations to figure out a way to manage security and compliance obligations across multiple many-to-many relationships.

The notion of trust in how information is used, shared, archived, and managed is critical in this complex and highly fluid environment. Trust relates to the origin of the information; the integrity of the processes and the computing systems that generate, capture, and manage the information; as well as the credentials and identities of the individuals and business entities that touch or have access to the information.

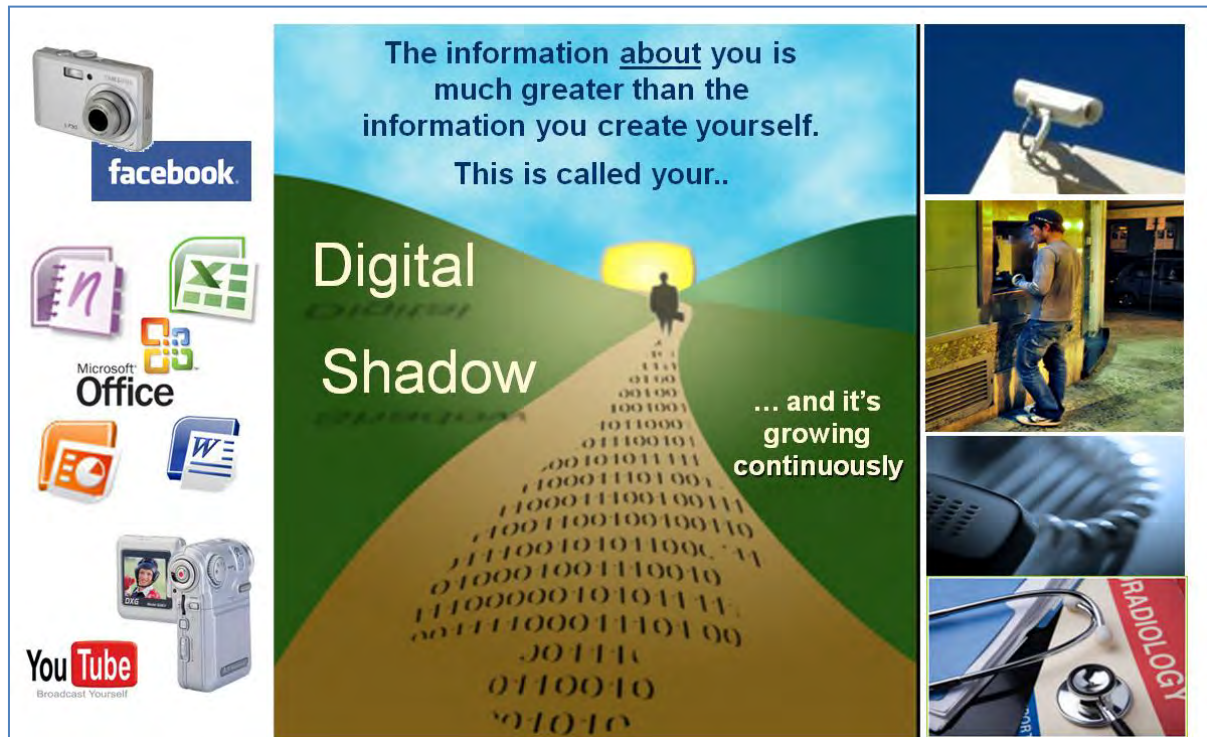
We are seeing this discussion around trust unfolding before us today. Online data collection is becoming more invasive, data mining analytics and big data make it possible for businesses to profile individual consumers, and individuals are expanding their digital shadow through their use of mobile device applications and their participation in social networking sites. As a result, there are increasing calls from advocates, academics, and regulators to amend the current privacy and data protection regimes.

A few years ago, we introduced the concept of the digital shadow (see Figure 6). This shadow is growing faster every year, and most of the time without our knowing it. Our digital shadow is made up of information we may deem public but also data that we would prefer to remain private. Yet, it is within this growing mist of data where big data opportunities lie — to help drive more personalized

services, manage connectivity more efficiently, or create new businesses based on valuable, yet-to-be-discovered intersections of data among groups or masses of people.

**Figure 6**

Fueling the Digital Universe: The Digital Shadow



Source: IDC's Digital Universe Study, sponsored by EMC, June 2011

Organizations that manage their own private cloud, or those that provide public cloud services, must find ways to mitigate unnecessary or accidental exposure of secure information. Employees and consumers (individuals) cannot be trusted to do the right thing all the time. Instead, organizations must integrate policies and processes to create an environment of trust that is automated and thorough and not sustained by siloed and manual operations. The following specific steps are needed:

- Enterprises must understand the dependencies across processes and compute resources.
- Enterprises need to be able to identify potential policy conflicts, as well as analyze the impact of new technologies and processes on their overall risk and compliance posture.
- With IT organizations managing very complex network topologies and vendor relationships, they need to be able to correlate dependencies across events and changes to configuration standards across functional systems. Further, they need to be able to track dependencies across people, processes, information, and the underlying compute resources.
- Enterprises have to be able to demonstrate that they are consistently meeting their regulatory and legal obligations.

The convergence of these developments — mobile computing, consumerization of IT, cloud computing, big data, and advanced data mining technologies — is compelling many organizations to transition from a "chasing compliance" mindset to a risk management mindset. A risk management framework would allow an organization to tailor its responses to the criticality of the information, business process, and business relationships. Because resources are limited, a programmatic risk management framework also allows an organization to prioritize its resources so that it is able to identify and respond more quickly to the most critical threats to its security and compliance postures.

## Call to Action

Since 2007, IDC's Digital Universe Study has highlighted the mismatch between the rapid growth of the digital universe and the very slow growth of staff and investment to manage it. This year, the study highlights an *additional* issue that promises to define for CIOs and business executives much of the next 10 years of their careers: the mismatch between the value of *some* data and the value of *other* data. In the digital universe, it is now possible to run factories from afar, tap vast stores of social networking traffic for meaning, analyze customers in efficient ways that were impossible even a few years ago, and create smart cities, buildings, and homes. But this requires sifting through the data molecules (while they exist) in the digital universe to identify the ones that matter and creating organizational value out of them.

And there's the rub. CIOs and their staff may be able to manage the new tools of search and discovery, information classification and management, information security, and even information disposal, but organizations have to be prepped and ready to deal with the nuggets that can now be pulled out of the digital universe.

So the call to action from this year's study has two components — one technical, one organizational.

The technical calls to action are:

- Investigate the new tools for creating metadata — the information you will need to understand which data is needed when and for what. Big data will be a fountain of big value only if it can speak to you through metadata.
- Master virtualization, not just server and storage virtualization but also application virtualization. Start working on self-provisioning and self-service, including metering and billing.
- Move what you can to the cloud — it's inevitable. But it will require a new level of commitment and rigor toward managing the process. It's more than simply an outsourcing contract.
- Determine which big data projects will have the most "bang," along with the requisite data sets and analytical tools. From there, formulate an enterprise data strategy that overcomes legacy data integration limitations and layers in the new required tools and techniques.
- Stay very close to the latest information security strategies and practices.
- Be aggressive in developing and managing advanced storage management tools.

The organizational calls to action are:

- Set the strategy and build, with other C-level executives, a process for migrating to shared resources — virtualization today, public and private clouds tomorrow. This will take leadership, coercion, cajoling, and politicking.
- Begin laying the organizational groundwork today with the specific analytical and managerial skill sets, mindsets, and processes necessary to extract the most value possible from big data.

- Work to make your company a data-driven organization. New tools — from smartphones and iPads to executive dashboards and real-time business intelligence — can make this easier, but the blessings of the digital universe will be lost on the organization that won't take action based on what the data tells it. If you don't, you can be sure that the competition will.
- Press your suppliers and business partners to help. We are still coming out of a global recession, but we are 10 years into a technology renaissance. Companies that aren't at least fast followers of those pushing the envelope of data and information utilization and management will simply fall behind.

The combination of post-recession business growth, a technology renaissance, and the growth of the digital universe this next decade creates a once-in-a-career opportunity for CIOs and their staff to drive change and growth for their organizations. The growth of the digital universe may be a challenge, but it is also a propellant for new and exciting uses of data.

---

#### ABOUT THIS PUBLICATION

This publication was produced by IDC Go-to-Market Services. The opinion, analysis, and research results presented herein are drawn from more detailed research and analysis independently conducted and published by IDC, unless specific vendor sponsorship is noted. IDC Go-to-Market Services makes IDC content available in a wide range of formats for distribution by various companies. A license to distribute IDC content does not imply endorsement of or opinion about the licensee.

#### COPYRIGHT AND RESTRICTIONS

Any IDC information or reference to IDC that is to be used in advertising, press releases, or promotional materials requires prior written approval from IDC. For permission requests, contact the GMS information line at 508-988-7610 or [gms@idc.com](mailto:gms@idc.com). Translation and/or localization of this document requires an additional license from IDC.

For more information on IDC, visit [www.idc.com](http://www.idc.com). For more information on IDC GMS, visit [www.idc.com/gms](http://www.idc.com/gms).

Global Headquarters: 5 Speen Street Framingham, MA 01701 USA P.508.872.8200 F.508.935.4015 [www.idc.com](http://www.idc.com)



# **GUIDELINES FOR BEST PRACTICE IN THE FORENSIC EXAMINATION OF DIGITAL TECHNOLOGY**

## **Contents**

This Document, which can be regarded as a Quality Assurance "core" document, is divided into the following sections:

1. AIMS/GOALS
2. SCOPE
3. QUALITY ASSURANCE
  - 3.1. Introduction
  - 3.2. Personnel
  - 3.3. Competence requirements
  - 3.4. Proficiency Testing
  - 3.5. Documentation
  - 3.6. Equipment
  - 3.7. Validation
  - 3.8. Physical Work Space
  - 3.9. Audit
4. ASSESSING THE CASE EXAMINATION REQUIREMENTS
5. GENERAL PRINCIPLES APPLYING TO THE RECOVERY OF DIGITAL EVIDENCE
  - 5.1. G8 Recommendations
  - 5.2. Documentation
  - 5.3. Responsibility
6. PRACTICES APPLICABLE TO DIGITAL EVIDENCE EXAMINATIONS
7. LOCATION AND RECOVERY OF DIGITAL EVIDENCE AT THE SCENE
  - 7.1. Anti-Contamination Precautions
  - 7.2. Searching the Scene
  - 7.3. Collecting the Evidence
  - 7.4. Packaging, Labelling and Documentation
8. PRIORITISATION
9. EXAMINATIONS
  - 9.1. Analysis Protocols
  - 9.2. Case Records
10. EVALUATION AND INTERPRETATION
11. PRESENTATION OF WRITTEN EVIDENCE

12. CASE FILE REVIEW

12.1. Technical Review

12.2. Management/Administrative Review

13. PRESENTATION OF ORAL EVIDENCE

14. HEALTH AND SAFETY

15. COMPLAINTS PROCEDURE

16. REFERENCES AND BIBLIOGRAPHY

17. APPENDIX

## **FOREWORD**

It is recognised that the diversity in personnel, experience and equipment available in the Forensic IT sections of various forensic science laboratories and other law enforcement agencies throughout the world makes the task of reaching a consensus of opinion about how examinations involving various types of technology should be carried out, an enormous one. The underlying tenor of the document, however, is to try to raise standards, by offering a source of sound advice, put together by the most experienced practitioners in this field. Time and the rapidly changing technology encountered in casework will require periodic revisions to be necessary.

Each member State is encouraged to consider the following document when establishing procedures for the collection, preservation, examination and use of digital evidence, according to its national law and standards bodies, and to be aware of potential differences when collecting evidence at the request of other States.

IOCE 2002 DIGITAL EVIDENCE STANDARDS WORKING GROUP





## **1 AIMS/GOALS**

- To provide a framework of standards, quality principles and approaches for the detection, preservation, recovery, examination and use of digital evidence for forensic purposes in compliance with the requirements of an accrediting body and or an organization widely recognized in the digital forensic community.
- To encourage more consistent methodology and hence the production of more comparable results, so as to facilitate interchange of data.

## **2 SCOPE**

- The scope of this document covers systems, procedures, personnel, equipment and accommodation requirements involved in the entire forensic process of digital evidence, from examinations at the scene of a crime to the presentation of evidence in court.

### 3 QUALITY ASSURANCE

3.1 **Introduction** (Each agency should provide an introductory paragraph relating to specific quality assurance issues specific to its organization.)

#### 3.2 **Personnel**

An individual may be responsible for more than one of the defined roles.

- The person who has overall authority and responsibility for the management and quality of the work carried out in their area of the laboratory and or Unit.
- One who is trained to assess and identify digital evidence at the scene for collection, the first responder.
- One who is responsible in a particular case for directing the examination of the items submitted, interpreting the findings, writing the report and providing evidence of fact and, if necessary, opinion for the court.
- One who has achieved levels of technical competency for specific equipment and services. They are able to write reports/statements of factual information in their specific specialist areas and can provide factual testimony in court. This person can have the authority and responsibility for the technical quality of digital evidence casework when the agency designate is not competent in technical aspects of digital evidence.
- An individual carrying out general casework examinations and/or technical work under the supervision of a reporting officer or a technical specialist and who is able to provide information to assist with the interpretation of the tests.

#### 3.3 **Competence Requirements**

Competence requirements for all roles listed above should address the following:

- **Qualifications, Competence and Experience**  
- such as a degree or equivalent years of experience in the field.
- **Training and Assessment**  
- to ensure an individual's competence on processes and or equipment they use during the forensic process.
- **Maintenance of Competence.**

#### 3.4 **Proficiency Testing**

Proficiency Testing is an integral part of an effective quality assurance program. It is one of many measures used to monitor performance and to identify areas where improvements may be needed. Proficiency testing measures the capability of its examiners and the reliability of its analytical results.

All personnel involved in the field of forensic digital evidence/technology examinations should be required to demonstrate their competence at regular intervals.

### 3.5 **Documentation**

There should be a documented Quality Management System (QMS) for controlling all systems, processes and methods used in the examination and reporting of forensic digital technology/evidence casework.

The QMS should include requirements for the following minimum documentation relating to forensic digital technology/evidence casework to be maintained:

- Standard Operating Procedures
- Training
- Validation of tools
- Physical Work Space
- Equipment Maintenance/Calibration
- Health and Safety
- Evidence Handling Tracking System
- Assessment
- Proficiency Testing
- Report of Findings
- Evidence Seized
- Audits
- Corrective Action Policy/Procedures
- Complaints and conflict resolution

### 3.6 **Equipment**

All equipment used during forensic casework should be suitable for its purpose and maintained in a fully operational condition.

### 3.7 **Validation**

Only properly evaluated tools, techniques and procedures should be used for the forensic examination of digital technology and the interpretation of their evidential significance in the context of the case.

Validation requires as a minimum that:

- there is a minimum acceptable criteria for the technique or procedure;

- the critical aspects of the examination procedure and tools have been identified and the limitations defined wherever possible;
- the methods, materials and equipment used have been demonstrated to be fit for its purpose;
- there are appropriate quality control and quality assurance procedures in place for monitoring performance;
- the technique or procedure is documented;
- the results obtained are reliable and reproducible.

### 3.8 **Physical Work Space**

Laboratories and or forensic workspace for the examination of digital technology items should be designed and equipped for efficient, secure, safe and effective use. Particular attention needs to be given to the management of the variety of trailing electrical cables and environmental conditions.

### 3.9 **Audit**

Audits of the quality system should be conducted in a timely manner.

#### **4 ASSESSING THE CASE EXAMINATION REQUIREMENTS**

- 4.1 It is essential to understand the case examination requirements and the associated legal authority. This should be expressed in terms of what the requestor is seeking to establish rather than a menu of tasks to be carried out.
  
- 4.2 It is also helpful in planning the work in any case to establish the requestor's priorities, time scales by which results/responses are required and whether there are any constraints (e.g. preservation of material for other purposes such as fingerprint examination, custody time limits, cost, etc.) to be taken into account.

## **5 GENERAL PRINCIPLES APPLYING TO THE RECOVERY OF DIGITAL EVIDENCE**

- 5.1 The general principles, that have been adopted as G8 recommendations relating to digital evidence, that should be followed by forensic laboratories are as follows:
- A. *The general rules of evidence should be applied to all digital evidence.*
  - B. *Upon seizing digital evidence, actions taken should not change that evidence.*
  - C. *When it is necessary for a person to access original digital evidence that person should be suitably trained for the purpose.*
  - D. *All activity relating to the seizure, access, storage or transfer of digital evidence must be fully documented, preserved and available for review.*
  - E. *An individual is responsible for all actions taken with respect to digital evidence whilst the digital evidence is in their possession.*
- 5.2 All activity relating to the seizure, examination process, and presentation of evidence must be documented, preserved and available for review.
- 5.3 Responsibility for maintaining evidential value and provenance is a personal, not corporate issue. If an individual has acknowledged responsibility for an item by signing an access log they are responsible for all actions taken in respect of that item until such time as it is returned to store or formally transferred to another individual.



**6 PRACTICES APPLICABLE TO DIGITAL EVIDENCE EXAMINATIONS**

- 6.1 Whatever the specific practices employed in digital evidence recovery they should fall within a defined and accepted framework and must comply with the principles stated above.
- 6.2 Policy regarding jurisdictional practices should be documented whenever possible as Standard Operating Procedures (SOP) and included in a training program.
- 6.3 Each agency should establish an SOP that would include seizure, storage, and examination procedures.

## **7 LOCATION AND RECOVERY OF DIGITAL EVIDENCE AT THE SCENE**

Forensic personnel may need to attend the scene or may need to give advice to others attending the scene and recovering the evidence. They should be aware of any relevant jurisdictional guidelines.

### **7.1 Anti-Contamination Precautions**

7.1.1 Appropriate anti-contamination precautions should be taken to minimise any chance of accidental contamination of items, which may subsequently be required for other laboratory examinations, e.g. fingerprints, DNA.

7.1.2 Consideration of what anti-contamination precaution to take should be based not only on the digital evidence media and devices, but also on the other evidence types which may be potentially available. If these include materials, which may be required for DNA analysis, extreme caution should be taken because of the sensitivity of current DNA techniques, including the wearing of barrier clothing such as disposable scene of crime suits, gloves and face masks.

7.1.3 All equipment, sampling materials and storage and transportation containers should be new, preferably disposable, or cleaned thoroughly before and after use.

7.1.4 Additionally, care should be taken, when handling evidence to document any suspicion of the presence of potentially dangerous or sensible substance on the material (narcotics, poison, explosives etc...)

### **7.2 Searching the Scene**

7.2.1 All scenes, indoor, outdoor or those involving vehicles, should be protected at the earliest opportunity to reduce the risk of loss, movement or damage to digital evidence.

7.2.2 Legal, technical and appropriate jurisdictional guidelines need to be followed.

7.2.3 Scenes should be searched systematically and thoroughly for digital evidence and related material, targeting and prioritising areas, which in the context of what has been alleged are most likely to contain material of evidential significance.

### **7.3 Collecting the Evidence**

7.3.1 It is vital that items for forensic examination are preserved securely as soon as possible following appropriate jurisdictional practices.

7.3.2 Where practicable, the items should be examined in the laboratory or forensic work space rather than at the scene.

7.3.3 Where it is impracticable to recover the items for examination, the digital evidence may have to be copied at the scene according to SOPs.

#### 7.4 Packaging, Labelling and Documentation

7.4.1 A record should be made, at the time of seizure of items from the scene, or from the suspect(s) or victim(s), describing the exact locations from where the items were recovered. It is also helpful to mark this location on a sketch/plan of the scene or person.

7.4.2 Evidence should be properly packaged and sealed when seized.

7.4.3 Agency policy on evidence handling and security must be followed.

7.4.4 Each package should be labelled at the time of seizure. While the legal status and use of labels can vary, the minimum details that should be recorded and be directly and unequivocally attributed to each package are:

- a unique identifying mark
- the name of the person and organisation (e.g. police force, technical department, etc.) responsible for collecting and packaging the material
- a brief description of the material (e.g. laptop computer, serial numbers)
- the location from where and from whom the material has been seized
- the date and time the material was seized

## **8 PRIORITISATION**

8.1 Consideration should be given to the following before commencing any examinations for digital evidence:

- the urgency and priority of the customer's need for information and time constraints
- the other types of forensic examination which may have to be carried out on the same items
- which items have the potential to provide the most information in response to the various propositions
- which items offer the best choice of target data, in terms of evidential value,

8.2 After the assessment of case requirements, the examination will be assigned to the appropriate qualified individual.

## **9 EXAMINATIONS**

Any anti-contamination precautions or requirements of the particular case (e.g. presence of narcotics, poisons, explosives, etc.) must be considered before any examination proceeds, and the minimum precautions are identified and implemented.

All items submitted for forensic examination should first be reviewed for the integrity of their packaging. Any deficiency in the packaging should be documented.

All personnel involved in examinations should take adequate precautions to preserve any evidentiary material from external factors such as electrical hazards or static.

### **9.1 Analysis Protocols**

9.1.1 The agency should establish an SOP for analysis of digital evidence.

### **9.2 Case Records**

9.2.1 The exact requirements for recording casework information will depend on the policy and any requirements of the member agency/country. As a minimum, however, the records should be in sufficient detail to allow another examiner, competent in the same area of expertise, to be able to identify what has been done and to assess the findings independently. Case records should include both administrative and examination documentation. Whenever appropriate standardised forms should be used to document examinations.

9.2.2 For example, casework involving digital evidence should include details of case records such as notes, work sheets, photographs, printouts, charts, spectra and other data or records which support findings should be generated during the course of the examination, and kept.

## **10 EVALUATION AND INTERPRETATION**

- 10.1 Evaluation and interpretation of the case findings will require consideration of the background information available about the case and the original expectations formulated during case assessment.

## **11 PRESENTATION OF FINDINGS**

- 11.1 The purpose of the report is to provide the reader with all the relevant information in a clear, concise, structured and unambiguous manner, to make the task of assimilating the information as easy as possible.
- 11.2 Reports should include factual findings and may include interpretation and expert opinion. Expert opinion and interpretation should be clearly identified in the report. Oral evidence may also subsequently be required.
- 11.3 The style and content of written reports must meet the requirements of the criminal justice system for the country of jurisdiction.

## **12 CASE FILE REVIEW**

All work undertaken should be subjected to both technical and administrative review.

### **12.1 Technical Review**

Technical review should be conducted by a qualified agency designee. It should include consideration of the validity of all the critical examination findings and all the raw data used in preparation of the statement/report. It should also consider whether the conclusions drawn are justified by the work done and the information available. The review may include an element of independent testing, if circumstances warrant it.

A written record of the technical review should be made and retained with the case records.

### **12.2 Administrative Review**

Administrative review should be carried out by a qualified agency designee. It should ensure that the requester's needs have been properly addressed, editorial correctness and adherence to policies.



**13 TESTIMONY**

- 13.1 Witnesses should provide testimony regarding the content of their statement/report, and their area of expertise. Witnesses should advise the court when responding to questions that will take them outside their field of expertise.

**14 HEALTH AND SAFETY**

- 14.1 All elements of an agency's health and safety program should be clearly documented. The health and safety program should be continually monitored and documented by designated agency representatives.
- 14.2 Health and safety considerations are extremely important in all of the work carried out at all stages of the forensic process. Personnel engaged in the examination of various forms of digital technology should operate in accordance with the regulations of the agency.

**15 COMPLAINTS PROCEDURE**

- 15.1 Each agency should have a procedure dealing with complaints or anomalies. This procedure should minimally include investigating the complaints or anomalies, taking corrective actions, assuring personnel are aware of their responsibilities and reporting on the findings.

## 16 REFERENCES AND BIBLIOGRAPHY

*Interpol Computer Crime Manual – 1992-2001*

*ACPO Good Practice Guide for Computer based evidence, Issue 2, 1999*

Bibliography - Quality Assurance

*Qualitative analysis: A Guide to Best Practice*, ISBN 0 85404 462 0, Royal Society of Chemistry, Cambridge, 1998.

*The Scenes of Crime Handbook*, 2nd edition, The Forensic Science Service, 1994 (currently under review)

Standard Practice for Receiving, Documenting, Storing and Retrieving Evidence in a Forensic Science Laboratory, ASTM E 1459-92

*ILAC Guidelines for Forensic Science Laboratories*, (Draft 1.3), International Laboratory Accreditation Co-operation, July 1999

*General Requirements for the Competence of Testing and Calibration Laboratories*, ISO/IEC 17025, International Organisation for Standardisation, 1999

*Standard Guide for the Recovery of Trace Evidence*, Technical Working Group for Materials, Quantico, VA, 1998

Quality Management and Quality Assurance Standards - Part 1 : Guidelines for selection and use, ISO 9000-1, International Organisation for Standardisation

*Accreditation Criteria for Forensic Science Laboratories*, Issue 3, National Association of Testing Authorities, 1998

*PT-001-A1 June 1998 Guidance on the Conduct of Proficiency Tests and Collaborative Exercises within ENFSI*, European Network of Forensic Science Institutes Yearbook, 1998-1999

-ISO 8402:1994 Quality management and quality assurance-Vocabulary.

-ISO/IEC: 1997 guide 4 3-1. Proficiency test by interlaboratory comparison Part 1: development and operation of proficiency testing schemes

-ISO/IEC: 1995 guide 30 Terms and definitions used in connection with reference materials.

**17 APPENDIX**

**DEFINITIONS (TO BE ADDED)**



# Guidelines for the Management of IT Evidence

Doc no:  
telwg29/  
IRF/04a

Agenda item :

## Incident Response and Forensics Workshop

Submitted by:

Australia

# Guidelines for the Management of IT Evidence

Contact: Ajoy Ghosh  
Email: [ajoy@law.uts.edu.au](mailto:ajoy@law.uts.edu.au)

**APEC Telecommunications and Information Working Group  
29th Meeting | 21-26 March 2004 | Hong Kong, China**

*Please note:*

This document is not an official APEC document until approved by the Telecommunications and Information Working Group. This version is a draft provided for discussion purposes only.

# **Guidelines for the Management of IT Evidence**

A paper for presentation at the Incident Response & Forensics Workshop APEC-Tel 29 (Hong Kong) 21<sup>st</sup> March 2004

*The court unequivocally states that as the vast majority of documentation now exists in electronic form, electronic discovery should be considered a standard and routine practice going forward - in re Bristol-Meyer Sqibb Securities Litigation 205 FRD 437 (D. NJ 2002)*

## **Abstract**

This paper is a presentation of the recently published Standards Australia handbook: *HB-171: Guidelines for the Management of IT Evidence*.

In adversarial legal systems, IT evidence is a tool that can be used to protect an organization by (i) litigating, including criminal prosecution; (ii) defending litigation; and (iii) justifying key decisions to regulators or stakeholders. However, the admissibility of computer records is often questionable. Computer forensics is traditionally viewed as an expensive “post-mortem” exercise that may or may not yield results. However with some planning, evidence can be discovered, preserved and presented in a cost effective manner. The handbook presents a system lifecycle methodology that maximizes the evidential weighting of electronic records.

The presentation focuses on (i) the steps in the lifecycle (ii) an overview of judicial directions involving the handbook and (iii) applying the lifecycle in other legal systems

## **About the Author**



Ajoy has 12 years experience in the area of computer crime, IT Security and Privacy. After originally graduating as a Computer Engineer, he spent a number of years investigating computer-related crimes for law enforcement. He then joined Westpac Banking Corporation as an IT Audit Manager and then an Information Security Manager. Ajoy then performed senior consulting roles with Unisys Australia and 90East (Asia-Pacific) during which time he successfully managed delivery of key projects to headline clients.

Ajoy is the author of Standard Australia’s Handbook 171: *Guidelines on the Management of IT Evidence*, advises a number of industry and government committees on information security and cyber-terrorism and is an editorial advisor to media. Ajoy lectures in cybercrime and forensics to post-graduate students at the Law Faculty, University of Technology, Sydney where he is also enrolled as a PhD candidate.

## Table of Contents

<b><u>GUIDELINES FOR THE MANAGEMENT OF IT EVIDENCE</u></b> .....	<b>0</b>
<b><u>INTRODUCTION</u></b> .....	<b>3</b>
<b><u>WHAT IS COMPUTER FORENSICS?</u></b> .....	<b>3</b>
<u>INTRODUCTION</u> .....	3
<u>COMPUTER FORENSICS AS A SCIENTIFIC DISCIPLINE</u> .....	5
<u>THE DAUBERT TEST</u> .....	6
<b><u>TOWARDS A STANDARD</u></b> .....	<b>6</b>
<b><u>A LIFECYCLE APPROACH</u></b> .....	<b>9</b>
<u>WHAT IS IT EVIDENCE?</u> .....	9
<u>WHY MANAGE IT EVIDENCE?</u> .....	10
<u>PRINCIPLES FOR MANAGING IT EVIDENCE</u> .....	11
<u>IT EVIDENCE MANAGEMENT LIFECYCLE</u> .....	12
<u>STEP 1. DESIGN FOR EVIDENCE</u> .....	13
<u>STEP 2. PRODUCE RECORDS</u> .....	19
<u>STEP 3. COLLECT EVIDENCE</u> .....	20
<u>STEP 4. ANALYSE EVIDENCE</u> .....	23
<u>STEP 5. REPORTING &amp; PRESENTATION</u> .....	24
<u>STEP 6. DETERMINE EVIDENTIARY WEIGHTING</u> .....	24
<b><u>JUDICIAL ADOPTION</u></b> .....	<b>25</b>
<b><u>NEXT STEPS</u></b> .....	<b>26</b>



## Introduction

An oft-quoted statistic claims that it took radio 34 years to have 50 million listeners, television 13 years to secure 50 million viewers, and the Internet only 4 years to have 50 million users. Whether those statistics are completely accurate or not, there can be no doubt that this new technology is embraced by large portions of the populace at an increasingly rapid pace. One problem this creates is the technology becomes widespread long before society has developed a shared ethic governing its use and even longer before the legal system is adequately prepared to deal with the new technology.

Although computers, and thus digital evidence, have existed for more than 60 years, the age of computers on workers' desks, computers in the home, computers in children's bedrooms and computers in the hands of criminals is of much more recent vintage. As computers have spread into more hands, high technology crime has become far more prevalent.

Digital evidence, once the province of classic "computer crime" cases like hacking and intrusion, is now being found in cases in every crime category – from harassment to homicide, from drug dealing to securities fraud. This rapid growth in the number of criminal cases involving digital evidence has all-too-often found law enforcement and the judiciary ill prepared to deal with the new issues created by this evidence. Nothing since DNA technology has had such a large potential effect on specific types of investigations and prosecutions as computer forensic science<sup>1</sup>. However, the use of computer forensics to uncover the "smoking gun" is bringing it to the forefront in business<sup>2</sup>.

## What is Computer Forensics?

### ***Introduction***

"E-discovery" or electronic discovery is the part of the discovery process that focuses on finding evidence in electronic form, typically from a computer. Computer forensics is an emerging discipline dedicated to the collection of computer evidence for judicial purposes, and as such supports the e-discovery process.

The appearance of computer forensics as a discipline can be traced back to 1989 with the creation of the first "computer forensic science" course at the US Federal Law

---

<sup>1</sup> Noblett, M et al (2000) *Recovering and Examining Computer Forensic Evidence* in Forensic Science Communications Vol 2 No 4

<sup>2</sup> Kuchta, K (2000) *Computer Forensics Today* in Information Systems Security Elsevier, Spring 2000

Enforcement Training Centre<sup>3</sup> and the resultant 1991 meetings of six international law enforcement agencies to discuss computer forensic science and the need for a standardised approach to examinations<sup>4</sup>. Since then, many authors have contributed to practical guidelines and textbooks promoting computer forensics. The discipline is aptly described on the cover of Schinder & Tittle's book on the subject that reads:

*"...bridges the gap between two distinct cultures; that of IT professionals responsible for building systems that prevent cybercrime, and law enforcement officials responsible for investigating and prosecuting those crimes"*.

Forensic computing encompasses four key elements<sup>5</sup>:

- (i) The identification of digital evidence: which is the first step in the forensic process. Knowing what evidence is present, where it is stored and how it is stored is vital to determining which processes are to be employed to facilitate its recovery. In addition, the computer forensic examiner must be able to identify the type of information stored in a device and the format in which it is stored so that the appropriate technology can be used to extract it.
- (ii) The preservation of digital evidence: Given the likelihood of judicial scrutiny in a court of law, it is imperative that any examination of the electronically stored data be carried out in the least intrusive manner. There are circumstances where changes to data are unavoidable, but it is important that the least amount of change occurs. In situations where change is inevitable it is essential that the nature of, and reason for, the change can be explained.
- (iii) The analysis of digital evidence: the extraction, processing and interpretation of digital data—is generally regarded as the main element of forensic computing. Once extracted, digital evidence usually requires processing before people can read it..
- (iv) The presentation of digital evidence: involves the actual presentation in a court of law. This includes the manner of presentation, the expertise and qualifications of the presenter and the credibility of the processes employed to produce the evidence being tendered.

As a discipline, computer forensics is in an embryonic phase that Coldwell likens to *alchemy* before it evolved into *chemistry*<sup>6</sup>. "As far as the criminal law is concerned, computer forensics has come a long way - but the field is still far from the position in which malicious hackers are, like ordinary criminals, caught and prosecuted often enough to provide some sought of deterrent"<sup>7</sup>.

Practitioners, uncertain of what the law requires often receive unclear direction from counsel who are equally unfamiliar with the complex technical issues and nuances that

---

<sup>3</sup> Anderson, M (1997) Computer Evidence Preservation Forensic International at [www.forensic-intl.com](http://www.forensic-intl.com)

<sup>4</sup> Noblett, M et al (2000) Recovering and Examining Computer Forensic Evidence in Forensic Science Communications Vol 2 No 4

<sup>5</sup> McKemmish, R (1999) What is Forensic Computing? Australian Institute of Criminology Trends & Issues No. 118

<sup>6</sup> Coldwell, R (1994) Perceptions of computer crime Australian Institute of Criminology Conference

<sup>7</sup> The Economist in The Australian IT 1 May 2001

must be applied to the laws of evidence. Consequently, there has been no clear consensus on issues such as what is required to establish a sufficient foundation for computer evidence, whether a computer forensic investigator is considered a scientific expert, and how the Best Evidence rule applies to computer data.

As Professor Herschberg argues, the theory will only come through the lessons gleaned from practice<sup>8</sup>:

*“Marconi successfully transmitted across the Atlantic before there was a theory of terrestrial radio-wave propagation. The Wright brothers flew by the seat of their pants, theory only came much later. I think it’s fair comment that any new technology must go through the stage in which theory lags far behind practice”.*

### **Computer forensics as a scientific discipline**

There are as many as 25 distinct forensic disciplines, however computer forensic science has yet to take it’s place amongst them<sup>9</sup>. In Australia, the National Institute of Forensic Science does not yet recognise computer forensics as a distinct discipline. However, a Court recently described an expert witness as “an experienced computer forensic investigator”<sup>10</sup>.

Computer forensic science at its core is different from most traditional forensic disciplines<sup>11</sup>. Firstly, the product of forensic examination is different. Rather than producing interpretive conclusions, the computer forensic examiner produces direct information and data (i.e. computer records) that may subsequently be used to develop an opinion - most probably by someone else.

Traditional forensic science relies on the ability of the scientist to produce a report based on objective results of a scientific examination – the overall case may play a small part in the examination process. A computer forensic practitioner, to be effective, must interact closely with investigators. Failure to do so will result in critical information being ignored, or worse the derivation of misleading conclusions from the available data.

Traditional forensic analysis can be controlled in the laboratory setting and can progress, incrementally, and in concert with widely accepted forensic practices. In comparison, computer forensic science is almost entirely technology and market driven, generally

---

<sup>8</sup> In Taylor, P (1999) Hackers: Crime in the digital sublime, Routledge, London

<sup>9</sup> Kuchta, K (2000) *Computer Forensics Today* in Information Systems and Security Elsevier Science Spring 2000

<sup>10</sup> Sony Music Entertainment (Australia) Limited v University of Tasmania [2003] FCA 532 para 39

<sup>11</sup> Noblett, M et al (2000) *Recovering and Examining Computer Forensic Evidence* in Forensic Science Communications Vol 2 No 4

outside the laboratory setting, and the examinations present unique variations in almost every situation<sup>12</sup>.

There is a lack of certification and standards for personnel, techniques and tools<sup>13</sup> which means that “the same problems and mistakes continue to re-surface and the same solutions are re-invented”<sup>14</sup>.

### ***The Daubert Test***

Perhaps a good starting point when considering computer forensics’ scientific merit is to subject the discipline to the so-called *Daubert*<sup>15</sup> test used by US courts to determine the validity of scientific evidence. It is a four-prong test that examines:

1. If a theory or technique can be tested - and whether it has been;
2. Whether it has been subjected to peer review and publication;
3. In respect to a particular technique, whether there is a high known or potential error rate; and
4. The theory or technique enjoys general acceptance within the relevant scientific community

Because computer forensics is in its infancy, there is not an ideal amount of testing and publishing<sup>16</sup>. A concerted effort is underway to test commonly utilised computer forensic tools and the manufacturers of forensic software in particular have been quick to gather collections of publications favourable to their product and publicise them on their websites in an effort to satisfy the second Daubert criteria<sup>17</sup>.

The rapid acceptance of computer forensic disciplines has not gone unnoticed by the courts for example in *re Bristol-Meyer Sqibb Securities Litigation*<sup>18</sup>:

*The court unequivocally states that as the vast majority of documentation now exists in electronic form, electronic discovery should be considered a standard and routine practice going forward*

## **Towards a Standard**

---

<sup>12</sup> Noblett, M et al (2000) *Recovering and Examining Computer Forensic Evidence* in Forensic Science Communications Vol 2 No 4

<sup>13</sup> NIJ (2001) Electronic Crime Needs Assessment for State and Local Law Enforcement National Institute of Justice <http://www.ojp.usdoj.gov/nij/pubs-sum/186276.htm>

<sup>14</sup> Harrison, et al (2002) Lessons learned repository for computer forensics University of Portland

<sup>15</sup> see *Daubert v Merrell Dow Pharmaceuticals Inc* 509 US at 579, 113 S.Ct. 2786, 125 L.Ed.2d 469 (1993)

<sup>16</sup> Patzakis, J (2003) EnCase Legal Journal Guidance Software [www.encase.com](http://www.encase.com) p8

<sup>17</sup> for example a collection of published papers favourable to the EnCase hard disk imaging tool is available from the website of Guidance Software its manufacturer. See [www.guidancesoftware.com/corporate/Press%20Room/2002index.shm](http://www.guidancesoftware.com/corporate/Press%20Room/2002index.shm)

<sup>18</sup> 205 FRD 437 (D. NJ 2002)

There is little that is new in keeping evidence in electronic form - whatever the technology, the greater the attention to records design and documentation, system integrity, operational maintenance and system audit the stronger the evidence from that system will be<sup>19</sup>. Some commentators refer to unrealistically stringent requirements for electronic evidence:

*“What is the purpose of the laws of evidence when we will trust our lives to computer-designed aircraft and cars, yet refuse to receive computer reports in evidence unless they have been tried through all levels of Dante’s inferno? Reliability is the path that leads, hopefully, to judicially determined truth....legislators and the courts have demanded unreasonably high standards of reliability: in fact I suspect, some quasi-scientific standards of reliability are being demanded in the forensic sphere for computers, when such is not required for other ‘scientific instruments’, or for witnesses.”*<sup>20</sup>

However, legal textbooks are replete with commentary on “the apparent ease with which the complexities of the Internet can be glossed over and simplified in the judicial context”<sup>21</sup>. The result has been a simplistic judicial consideration of electronic evidence. For example, *Macquarie Bank vs Berg*<sup>22</sup> relates to publication of material on two separate websites. With only screen printouts of the websites as evidence, his honour determines that:

*“there are sufficient similarities [with the two websites]...to permit an inference that the defendant is also, if not the author, at the very least involved in and associated with its publication”.*

Also, in *Australian Securities Commission vs Matthews*<sup>23</sup>, his honour relies on the defendants own analogy of his website as “an electronic sandwich board” as the basis of subsequent findings that the defendant was operating a business illegally.

This is hardly surprising given that the popular notion that “the first and most important thing [for lawyers] to know about the Internet is that it does not actually exist

In 2000, law ministers and attorney generals from small Commonwealth countries convened an expert group to develop model legislation on electronic evidence. The model law contains provisions on general admissibility, the scope of the model law, authentication, application of the best evidence rule, presumption of integrity, standards, proof by affidavit, cross examination, agreement on admissibility of electronic records and admissibility of electronic signature<sup>24</sup>. In 2002, the Commonwealth Secretariat

---

<sup>19</sup> PROA 03/08 (2003) PROV Advice to Victorian Agencies: Electronic Records as Evidence Public Records Office Victoria p3

<sup>20</sup> Brown, R (1996) Documentary Evidence in Australia Law Book Co p366

<sup>21</sup> Lim Y (2002) Cyberspace Law: Commentaries & Materials Oxford University Press p51

<sup>22</sup> [1999] NSWSC 526 - NSW Supreme Court

<sup>23</sup> [1999] FCA 164 - Federal Court of Australia

<sup>24</sup> LMM(02)12 (2002) Draft Model Law on Electronic Evidence Commonwealth Secretariat, London

recommended that all Commonwealth countries adopt or adapt the model legislation as a Commonwealth model.

Provision (8) of the model law states:

*For the purpose of determining under any rule of law whether an electronic record is admissible, evidence may be presented in respect of any standard, procedure, usage or practice on how electronic records are to be recorded or preserved, having regard to the type of business or endeavour that used, recorded or preserved the electronic record and the nature and purpose of the record.*

Britain<sup>25</sup> and Canada<sup>26</sup> have already introduced standards relating to the admissibility of electronic records. Both have taken a records management approach and it was felt that Australian industry would have difficulty applying those standards<sup>27</sup>. The International Organisation for Computer Evidence<sup>28</sup> had been tasked by the G8 with developing such standards in relation to the retrieval, handling and presentation of digital evidence, however their attention had been focussed specifically on law enforcement computer forensic laboratories.

On 12<sup>th</sup> August 2003, Standards Australia HB171: **Guidelines for the Management of IT Evidence** was launched. The guidelines are part of the Australian Government's E-Security National Agenda and are Australia's starting point for satisfying the Commonwealth's recommendation. .

The guidelines had undergone a rigorous consensus procedure that is applied to all standards, be they electrical wiring standards, standards for child safety restraints or the code of practice for information security management. In this case, participants included:

- AusCERT
- Australian Federal Police
- Australasian Centre for Policing Research
- Australian Prudential Regulation Authority
- Australian Securities and Investment Commission
- Australian Taxation Office
- Action Group on E-Commerce
- Commonwealth Attorney-General's Department
- Deacons
- Defence Signals Directorate
- Standards Australia sub-committee IT/012/04 (Security Techniques)

---

<sup>25</sup> PD 0008:1999 - *Legal Admissibility and Evidential Weight of Information Stored Electronically*;

<sup>26</sup> CAN/CGSB-72.34 - *Electronic Records as Documentary Evidence*

<sup>27</sup> Minutes of a meeting of the Computer Forensic Standards working group 4-12-02

<sup>28</sup> see [www.ioce.org](http://www.ioce.org)

The Attorney General's Department and the Australian Federal Police have endorsed the handbook and the Australian Investment and Securities Commission described it as one of the top three e-regulatory initiatives of 2003<sup>29</sup>.

## A Lifecycle Approach

In general, corporations consider the evidentiary implications of electronic documents only when they are required for litigation and forensic practitioners have focused on collecting electronic evidence as artefacts of an investigation. However, according to Patel and O'Ciardhuain<sup>30</sup>: "An important issue will be the need to develop a life cycle for using the results of investigations as input to the development of security and management technologies ... Forensic computing must become more proactive, rather than being only a post mortem activity as at present, so that it can help prevent crimes".

The handbook presents the *IT Evidence Management Lifecycle* that recognises the need to proactively manage the evidentiary value of electronic records and learn from litigation experience. The lifecycle also recognises that the management of electronic evidence intersects various disciplines and as yet "we do not have a generation of forensic investigators, examiners and members of the legal profession who are equally adept at conducting sound, objective thorough investigations and positioning findings in the form of sound litigation in matters involving digital evidence"<sup>31</sup>.

### **What is IT Evidence?**<sup>32</sup>

The handbook defines IT evidence as: "any information, whether subject to human intervention or otherwise, that has been extracted from a computer. IT evidence must be in a human readable form or able to be interpreted by persons who are skilled in the representation of such information with the assistance of a computer program"<sup>33</sup>.

IT evidence is sometimes referred to as "electronic evidence" or "electronic record", a term that is used to describe the records that are stored and/or conveyed using electronic technology as well as records that are stored and/or conveyed using magnetic technology or some other similar technology (for example a record that is stored on a CD-ROM using optical technology)<sup>34</sup>. Whilst the guidance in the handbook can be applied to any electronic evidence, the focus of the handbook is on computer-related evidence, including computer communications.

---

<sup>29</sup> Presentation by Keith Inman, Director Electronic Enforcement ASIC at the National Information Infrastructure Security Conference, 22-3 April 2003, Sydney

<sup>30</sup> Patel, A. & O Ciardhuain, S. (2000) *The impact of forensic computing on telecommunications* in *IEEE Communications Magazine* November 2000 pp64-67

<sup>31</sup> Talleur, T (2001) *Digital Evidence: The Moral Challenge* in *International Journal of Digital Evidence* [www.ijde.org/archives/tom\\_article.html](http://www.ijde.org/archives/tom_article.html)

<sup>32</sup> HB-171 § 1.4

<sup>33</sup> HB-171 § 1.4

<sup>34</sup> QLRC WP51 (1998) *The Receipt of Evidence by Queensland Courts: Electronic Evidence* Queensland Law Reform Commission p5

IT evidence can be divided into three categories<sup>35</sup>: (i) records that are computer-stored; (ii) computer-generated records and (iii) records that are partially computer-generated and partially computer-stored. The difference hinges upon whether a person or a computer created the substantive content(s) of the records.

Computer-stored records refer to documents that contain the writings of some person(s) and happen to be in electronic form. E-mail messages, word processing files and internet chat room messages are common examples. The key evidentiary issue is demonstrating that it is a reliable and trustworthy record of the human statement.

In contrast, computer-generated records contain the output of computer programs, untouched by human hands. Common examples are log files, telephone records, ATM transaction receipts. The key evidentiary issue is demonstrating that the computer program generating the record is functioning properly.

A third category of IT evidence can be adduced: records that are both computer-stored and computer-generated. A common example is a financial spreadsheet that contains both human statements (i.e. input to the spreadsheet program) and computer processing (i.e. mathematical calculation performed by the spreadsheet program).

### ***Why manage IT Evidence?***<sup>36</sup>

In many respects, IT evidence is just like any other evidence. However the following characteristics warrant special processes for its management<sup>37</sup>:

- a) **design:** computer systems will only create and retain electronic records if specifically designed to do so;
- b) **volume:** the large volume of electronic records causes difficulties with storage and prolongs the discovery of a specific electronic record;
- c) **co-mingling:** electronic records relating to a specific wrongdoing are mixed with unrelated electronic records;
- d) **copying:** electronic copies can be immediately and perfectly copied after which it is difficult, and in some cases impossible, to identify the original from the copy. In other cases, a purported copy may be deliberately or accidentally different from the original and hence evidentially questionable;
- e) **volatility:** electronic records can be immediately and deliberately or accidentally altered and expunged; and
- f) **automation:** electronic records may be automatically altered or deleted<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> US DoJ (2002) Searching and Seizing Computers and Obtaining Electronic Evidence in Criminal Investigations, United States Department of Justice

<sup>36</sup> HB-171 § 1.5

<sup>37</sup> HB-171 § 1.6

<sup>38</sup> A common complaint of investigators is that key records are automatically deleted from a computer system before their probative value is realized. This is done to save storage media.



Evidence is a tool to confirm or deny the reality of a given set of purported facts and under adversarial systems of law, allows organizations to protect themselves by:

- a) Taking action against those causing or facilitating damage (i.e. litigate);
- b) Referring such action to the relevant authorities for prosecution; or
- c) Protecting themselves from litigation.

IT evidence may be used for criminal, civil or administrative proceedings. Organizations not party to such proceeding may still have to produce electronic records or be witnesses in proceedings to which they are not a party<sup>39</sup>. Having electronic records in a readily accessible and reliable form will save significant time and resources for organizations required to produce such records.

### ***Principles for Managing IT Evidence***<sup>40</sup>

As Sommer points out, legal proof does not correlate directly with scientific proof<sup>41</sup>. Forensic computing specialists serve two masters, technology and the law, and they must find an acceptable balance between the two<sup>42</sup>. Whilst the management of IT evidence is a cross-disciplinary practice, there are a number of overarching principles that can be applied to guide practitioners as they apply knowledge and experience from their own domain of expertise to solve specific problems. These are, according to the handbook:

- **Obligation to provide records**<sup>43</sup>
  - a) Understand regulatory, administrative and best-practice obligations to produce, retain and provide records;
  - b) Understand the steps that can be taken to maximize the evidentiary weighting of records and the implications of not doing so; and
  - c) Understand regulatory constraints to the retention and provision of records<sup>44</sup>.
- **Design for evidence**<sup>45</sup>

Ensure that computer systems and procedures are capable of establishing the following:

  - a) The authenticity and alteration of electronic records;

---

<sup>39</sup> For example an organisation may need to search through data stored by employees and customers to find MP3 music files and provided them to record industry investigators to ascertain if they were illegally downloaded (see Sony Music Entertainment (Australia) Limited v University of Tasmania [2003] FCA 532).

<sup>40</sup> HB-171 § 2

<sup>41</sup> Sommer, P (1998) Intrusion Detection Systems as Evidence Louvain-la-Neuve

<sup>42</sup> McKemmish, R (1999) What is Forensic Computing? Australian Institute of Criminology Trends & Issues No. 118

<sup>43</sup> HB-171 § 2.2.1

<sup>44</sup> For example, the Privacy Act (Cwth) 1988 limits the retention of personal information. It states as National Privacy Principle 4.2 that: "An organization must take reasonable steps to destroy or permanently deidentify personal information if it is no longer needed for any purpose for which the information may be used or disclosed under National Privacy Principle 2".

<sup>45</sup> HB-171 § 2.2.2

- b) The reliability of computer programs generating such records;
  - c) The time and date of creation or alteration;
  - d) The identity of the author of an electronic record; and
  - e) The safe custody and handling of records.
- **Evidence collection**<sup>46</sup>  
Collect information in a forensically sound manner. Ensure that evidence collection procedures are both:
    - a) technologically robust to collect all relevant evidence; and
    - b) legally robust to maximize evidentiary weighting.
  - **Custody of records**<sup>47</sup>  
Establish procedures for the safe custody and retention of evidentiary records. Maintain a log recording all access to and handling of evidentiary records.
  - **Original and copies**<sup>48</sup>  
Determine if you are handling the original record or a copy of the original record. Ensure that any actions performed on the original or a copy are appropriate and are appropriately documented. Original evidence should be preserved in the state in which it is first identified—it should not be altered, and in instances where alteration is unavoidable, then any changes must be properly documented.
  - **Personnel**<sup>49</sup>  
Ensure that personnel involved in the design, production, collection, analysis and presentation of evidence have appropriate training, experience and qualifications to fulfil their role(s).

### ***IT Evidence Management Lifecycle***<sup>50</sup>

The handbook presents the “IT Evidence Management Lifecycle” that is illustrated in figure 10. The lifecycle articulates the proposition that computer forensics is no longer a post-mortem activity. If organisations want certainty that electronics records can be used to evidence agreements then they must learn from the past experiences of forensic experts tendering electronic evidence to design systems that maximise evidential weighting.

---

<sup>46</sup> HB-171 § 2.2.3

<sup>47</sup> HB-171 § 2.2.4

<sup>48</sup> HB-171 § 2.2.5

<sup>49</sup> HB-171 § 2.2.6

<sup>50</sup> HB-171 § 3

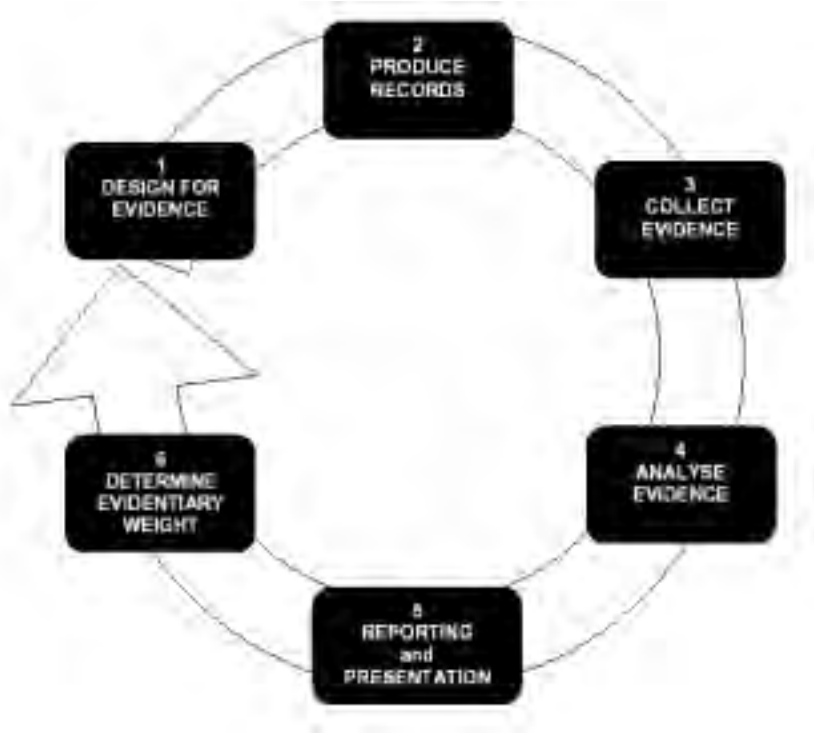


Figure 1 - IT Evidence Management Lifecycle

By segregating different stages of the lifecycle the unique but interacting roles of the different disciplines can be easily conceptualised providing for easy integration into the organisation.

### **Step 1. Design for evidence<sup>51</sup>**

There are five objectives when designing a computer system to maximize the evidentiary weighting of electronic records:

- a) Ensuring that evidentially significant electronic records are identified, are available and are useable;
- b) Identifying the author of electronic records;
- c) Establishing the time and date of creation or alteration;
- d) Establishing the authenticity of electronic records; and
- e) Establishing the reliability of computer programs.

---

<sup>51</sup> HB-171 § 3.2

### **1.1.1 Ensure that electronic records are identified, are available and are usable<sup>52</sup>**

The classification and labelling of electronic records ensures that evidentially significant records are identified. Further guidance on implementing records classification controls is available in AS ISO 15489.1 - *Records management: General*<sup>53</sup>.

Like paper records, electronic records may be required at any time after their creation and often several years after. The requirement for retaining records varies according to the purpose of the record. For example, the Corporations Act (2001)<sup>54</sup> requires financial records to be retained for seven years, and the Archives Act (1983)<sup>11</sup> requires the retention of Commonwealth records. Some records, such as land titles, must be retained for 100 years.

### **1.1.2 Identifying the author of electronic records<sup>55</sup>**

Although handwritten records may be penned in a distinctive handwriting style, computer-stored records consist of a long string of zeros and ones that do not necessarily identify their author<sup>56</sup>. This is a particular problem with electronic communications, which offer their authors an unusual degree of anonymity. For example, Internet technologies permit users to send effectively anonymous e-mails, and Internet Relay Chat channels permit users to communicate without disclosing their real names. When prosecutors seek the admission of such computer-stored records against a defendant, the defendant may challenge the authenticity of the record by challenging the identity of its author.

The problem is a practical one: generally speaking, the fact that an account or address was used does not establish conclusively the identity or location of the particular person who used it. As a result, such evidence based heavily on account or IP address logs must demonstrate a sufficient connection between the logs and the person or location.

The human author of a computer-stored record can be identified electronically. The evidentiary weighting of the recording of the author's identity will depend on the strength of the user authentication system.

In many instances a human author can also be identified from circumstantial evidence demonstrating their use of a particular computer system at the time the record was created/alterd. Such evidence may be compiled from witnesses, video, building access system, telephone records or latent forensic evidence (e.g. fingerprint). Circumstantial evidence can also be used to disprove that someone was the purported author of an electronic record.

---

<sup>52</sup> HB-171 § 3.2.1

<sup>53</sup> see §9.2 - Determining how long to retain records and §9.5 - Classification .

<sup>54</sup> § 286 – Obligation to keep financial records.

<sup>55</sup> HB-171 § 3.2.2

<sup>56</sup> Casey, E (2000) Digital Evidence and Computer Crime Academic Press

A computer-generated<sup>57</sup> record is the output of a computer program untouched by human hands and thus the “author” can be considered to be a particular computer program or programs executing on a particular computer or computers. One computer program may author many records and many computer programs may author elements of a single record. Each computer and program generating elements of the electronic record must be clearly identified in the record.

When electronic records consist of both computer-stored and computer-generated components, both the author of any human entries and the computer creating any machine entries should be identified.

An e-mail is perhaps the most common example of electronic evidence that is both computer-stored and computer-generated. The body of the e-mail contains the writings of a human and it is important to identify the particular human author. The sending computer adds information (i.e. headers) as does the post-office and e-mail servers en-route to the recipient. It is important to identify the particular computer system(s) appending this information.

In some instances, it is more important to identify an organization as the record’s author or modifier (i.e. corporate author). In such cases, the identity of the human or computer author should be linked to the corporate author.

### **1.1.3 Establishing the authenticity of electronic records<sup>58</sup>**

Before a party may move for admission of a computer record or any other evidence, the offerer must show that it is authentic. That is, the offerer must produce evidence “sufficient to support a finding that the [computer record or other evidence] in question is what its proponent claims”<sup>59</sup>. The courts rightly take the view that the degree to which an item of evidence is relevant to an issue diminishes in proportion to the likelihood of its having been manufactured<sup>60</sup>.

In relation to authenticity, the Australian Law Reform Commission<sup>61</sup> has noted that there is some obscurity in the common law:

*The issue does not appear to have been discussed to any great extent in the authorities. In practice the trial judge will admit evidence of objects and other evidence on being given an assurance that evidence capable of demonstrating its connection to the issues will be led. In practice, writings are admitted into evidence on the giving of evidence-in-chief as to their authenticity - that is, the court proceeds on the basis that it assumes that the evidence will be accepted. With evidence produced by devices or systems, however, the courts appear to*

---

<sup>57</sup> Computer-generated records may be in machine-readable form (e.g. on hard disk, magnetic tape, in a memory chip) or human-readable form (i.e. a computer printout or displayed on a computer screen).

<sup>58</sup> HB-171 § 3.2.3

<sup>59</sup> DOJ (2000) Federal Guidelines for Searching and Seizing Computers US Department of Justice

<sup>60</sup> Gobbo, J et al (1984) Cross on Evidence Butterworths p23

<sup>61</sup> ALRC 26 (1985) Interim report on Evidence Australian Law Reform Commission Vol 1 para180

*have required that the trial judge be satisfied - presumably, on the balance of probabilities - as to the accuracy of the technique and of the particular application of it.*

The standard for authenticating computer records is the same for authenticating other records<sup>62</sup>. The degree of authentication does not vary simply because a record happens to be in electronic form. Thus, witnesses who testify to the authenticity of computer records need not have special qualifications. The witnesses do not need to have programmed the computer themselves, or even need to understand the maintenance and technical operation of the computer. Instead, the witness simply must have first-hand knowledge of the relevant facts to which she testifies<sup>63</sup>.

In general there are two steps in establishing the authenticity of electronic records: (a) identifying the original electronic record; and (b) identifying alteration.

For documents in paper form, it has long been the accepted practice to compare a copy with the original. The problem with electronic documents, however is that it can be impossible to determine which is the original and which the copy.

If the original record is in electronic form, it must be clearly identified as the original electronic record. Any copy, or subsequent copies of a copy, must be clearly identified as copies. The original electronic records and sequence of copying may be established by timestamps attached to the electronic records or metadata.

Challenges to the authenticity of computer records often take on one of three forms. First, parties may challenge the authenticity of both computer-generated and computer-stored records by questioning whether the records were altered, manipulated, or damaged after they were created. Second, parties may question the authenticity of computer-generated records by challenging the reliability of the computer program that generated the records. Third, parties may challenge the authenticity of computer-stored records by questioning the identity of their author.

Organizations must be able to establish that a particular electronic record has not been altered. This can be achieved by:

- a) Retaining the original document in non-electronic form (e.g. computer printout, microfiche, etc) for comparison;
- b) Relying on computer operating system facilities and circumstantial evidence (e.g. by comparing the time the file was last changed with the time the original was created);
- c) Storing the original electronic record or a validated copy on write-once media (e.g. CD-rom); or
- d) Using cryptographic techniques<sup>64</sup> (e.g. hash or MAC).

---

<sup>62</sup> Casey, E (2000) Digital Evidence and Computer Crime Academic Press

<sup>63</sup> DOJ (2000) Federal Guidelines for Searching and Seizing Computers US Department of Justice

<sup>64</sup> Cryptography is the use of mathematical algorithms to transform text (i.e. encryption) or test the validity of text (i.e. authentication).

In many situations, records will be admitted with significant evidentiary weighting even though minor changes have occurred, so long as those changes are “immaterial”<sup>65</sup> and arise in the normal course of communication, storage or display.

#### **1.1.4 Establishing the time and date a particular computer electronic record was created or altered**<sup>66</sup>

Organizations must be able to establish the time and date that a particular electronic record was created or altered. To achieve this, a timestamp can be attached to the electronic record upon creation. RFC 3339<sup>67</sup> specifies a format for timestamps that may be used or a new timestamp appended to the record with the date and time of alteration.

Organizations should document the time system being used, any reference time source, the time zone and if/how daylight saving has been implemented.

#### **1.1.5 Establishing the reliability of computer programs**<sup>68</sup>

The authenticity of computer-generated records sometimes implicates the reliability of the computer programs that create the records. For example, a computer-generated record might not be authentic if the program that creates the record contains serious programming errors. If the program's output is inaccurate, the record may not be "what its proponent claims"<sup>69</sup>.

A presumption that serves the purpose of saving time and expense in calling evidence is that mechanical instruments were in order when they were used. In the absence of evidence to the contrary, the courts will presume instruments were in order at the material time, but they must be of the kind as to which it is common knowledge that they are more often than not in working order<sup>70</sup>. The basis of this view was laid down in a case having little to do with computers<sup>71</sup>. This presumption is stated in the *Evidence Act 1915 (Cwth)* as:

##### ***146 Evidence produced by processes, machines and other devices***

(1) *This section applies to a document or thing:*

- (a) *that is produced wholly or partly by a device or process; and*
- (b) *that is tendered by a party who asserts that, in producing the document or thing, the device or process has produced a particular outcome.*

---

<sup>65</sup> See Electronic Transactions Act 1999 (Cwth) §11 (3).

<sup>66</sup> HB-171 § 3.2.4

<sup>67</sup> Date and time on the internet: Timestamps

<sup>68</sup> HB-171 § 3.2.5

<sup>69</sup> See US Federal Rules of Evidence 901

<sup>70</sup> Gobbo, J et al (1984) *Cross on Evidence* Butterworths p44

<sup>71</sup> Hoey, A (1999) *Analysis of the Police and Criminal Evidence Act s69 – Computer Generated Evidence* in *Cybercrime & Security* Oceana Publications

- (1) *If it is reasonably open to find that the device or process is one that, or is of a kind that, if properly used, ordinarily produces that outcome, it is presumed (unless evidence sufficient to raise doubt about the presumption is adduced) that, in producing the document or thing on the occasion in question, the device or process produced that outcome.*

*Example: It would not be necessary to call evidence to prove that a photocopier normally produced complete copies of documents and that it was working properly when it was used to photocopy a particular document.*

Without more, computer records generally cannot be assumed to be *prima facie* reliable as books of account (including computerised books of account)<sup>72</sup>. In *Murphy & Anor v Lew & Ors*<sup>73</sup> Smith J of the Supreme Court of Victoria observed that in relation to the the *Evidence Act 1958 (Vic)*:

*The apparently more rigorous requirements of s55B rather point to a concern that computer-produced documents needed special treatment because they may not carry with them prima facie guarantees of reliability, such as are found with books of account, of the kind referred to in s58A.*

The objective of establishing the reliability of a computer program that produces computer-stored records is to demonstrate that the text (or graphic, voice, etc) is an accurate recording of the human author's statement. The objective of establishing the reliability of a computer program that produces computer-generated records is to demonstrate that the computer program was operating correctly.

In both cases, the organization must demonstrate that:

- a) the computer program was designed correctly i.e. the output is: (i) consistent with design; (ii) predictable; and (iii) repeatable; and
- b) the computer program was operating correctly when the electronic record was created, copied or altered.

Organizations that produce their own software can demonstrate that a computer program was designed correctly by adhering to methodologies such as ISO/IEC TR 15504 *Information technology—Software Process Assessment* or by accreditation to the appropriate level of the Capability Maturity Model (CMM). A Capability Maturity Model is a way of measuring how well developed management processes are. Organizations that purchase software can refer to the formal assessment criteria of the provider to demonstrate the reliability of acquired software.

---

<sup>72</sup> QLRC WP51 (1998) *The Receipt of Evidence by Queensland Courts: Electronic Evidence* Queensland Law Reform Commission p53

<sup>73</sup> Unreported Sup Ct, Vic, No 12377 of 1991, 12 September 1997



The reliability of a computer program can be established by expert analysis of the source code.

In many instances, if an organization can demonstrate that it relies upon the records produced as a basis for decision-making, it is sufficient to assert that a regularly used computer program is performing the task that it was designed for. This generally applies for popular computer programs (e.g. word processor, spreadsheet, e-mail, etc).

In most cases, the reliability of a computer program can be established by showing that users of the program actually do rely on it on a regular basis, such as in the ordinary course of business. When the computer program is not used on a regular basis and the prosecution cannot establish reliability based on reliance in the ordinary course of business, the prosecution may need to disclose "what operations the computer had been instructed to perform [as well as] the precise instruction that had been given" if the opposing party requests<sup>74</sup>. Notably, once a minimum standard of trustworthiness has been established, questions as to the accuracy of computer records "resulting from . . . the operation of the computer program" affect only the weight of the evidence, not its admissibility<sup>75</sup>.

However, even when a program is operating correctly, the defence may introduce issues of context. This can best be demonstrated by the situation where the forensic examiner utilises a third party software package to display and reproduce the data contained within a computerised document<sup>76</sup>. As an example, consider a spreadsheet containing extensive financial data. If a third party product is used to reproduce the spreadsheet in its entirety, and that third party product does not accurately and concisely represent the location of each item of data, the entire meaning of the document may be changed. This in turn can have a significant impact should the document be tendered in evidence. Not only does it cast doubt over the processes employed during the forensic examination, but also over the skill and expertise of the examiner producing the document in evidence.

## ***Step 2. Produce Records***<sup>77</sup>

In terms of an organization's ICT systems, this is the operational phase of the life cycle. The objective in this stage is to be able to establish:

- a) that a particular computer program produced an electronic record;
- b) for computer-stored records, the human author;
- c) the time of creation; and
- d) that the computer program is operating correctly at the time the electronic record is created or altered.

---

<sup>74</sup> See *United States v. Dioguardi*, 428 F.2d 1033, 1038 (C.A.N.Y. 1970)

<sup>75</sup> DOJ (2000) [Federal Guidelines for Searching and Seizing Computers](#) US Department of Justice

<sup>76</sup> McKemmish, R (1999) [What is Forensic Computing?](#) Australian Institute of Criminology Trends & Issues No. 118

<sup>77</sup> HB-171 § 3.3

### 1.1.6 Correct operation<sup>78</sup>

Organizations should be able to demonstrate that a computer program was operating correctly during the time a particular electronic record was created or altered. This requirement is twofold, with organizations having to demonstrate: (a) that the computer program was operating; and (b) the reliability of a computer program.

For computer programs that produce computer-generated records, organizations must ensure that records of operational faults are maintained (for example see AS/NZS ISO/IEC 17799:2001 - *Code of practice for information security management*<sup>79</sup> and ISO/IEC 15288 - *Systems engineering: systems lifecycle and process*).

For many business records, the mere production of the electronic record may be sufficient demonstration of correct operation, unless evidence is produced otherwise. Circumstantial evidence may also be used to demonstrate that a computer program is operating correctly. For example, a statement by a person asserting that he/she was using a particular computer program at a particular time and that he/she observed certain things, could be strong evidence of the operation of a computer program that produces computer-stored records.

### Step 3. Collect Evidence<sup>80</sup>

The objective of this stage of the lifecycle is to locate all relevant information and preserve original electronic records so that nothing in the original evidence is altered.

### 1.1.7 Standards for Evidence Collection<sup>81</sup>

The standard of evidence collection is one factor determining the evidentiary weight of electronic records. Whilst some organizations will seek to maximize evidence collection capability, not all electronic records will require the highest standard of collection. The standard used to collect a particular electronic record will depend on an assessment of its evidentiary value.

Evidence collected using “forensically sound” procedures has the best chance of being admissible. However these can be expensive and time-consuming so forensic specialists have not collected the vast majority of records that Courts have admitted into evidence. The judiciary have significant discretion regarding the admission of records and their evidentiary weighting and can and do admit records collected by frontline IT and business personnel.

*Gates Rubber Company v Bando Chemical Industries Ltd*<sup>82</sup> provides a cautionary perspective:

---

<sup>78</sup> HB-171 § 3.3.1

<sup>79</sup> see § 8.4 - Housekeeping

<sup>80</sup> HB-171 § 3.4

<sup>81</sup> HB-171 § 3.4.1

<sup>82</sup> 167 FRD 90 (D. Colorado) at 90 and 112

*The plaintiffs were sanctioned for failing to create a mirror image of the defendant's hard drive before their examination. Instead, they ran a program on the original hard drive, which "obliterated at random seven to eight percent of the information which would otherwise have been available". The court therefore ruled that sanctions were inappropriate because the plaintiff "had a duty to utilize the method which would yield the most complete and accurate results" and "should have done an image backup of the hard drive which would have collected every piece of information on the hard drive".*

### **1.1.8 Contemporaneous Notes<sup>83</sup>**

Individuals involved in evidence collection must be able to recall for a Court, often years later, any actions performed on original electronic records or evidentiary copies.

Individuals must make contemporaneous notes of any actions performed on original electronic records or evidentiary copies, specifically recording the time and date. Individuals may make contemporaneous notes of any decision-making process, including information available, persons consulted, authorities sought and reasons for the decision. Contemporaneous notes must record facts (i.e. actions performed and observations) and not opinions.

### **1.1.9 Relevance<sup>84</sup>**

Individuals involved in the collection of evidence must be acquainted with the matter under investigation well enough to determine if particular bits of evidence are relevant.

The indiscriminate copying of all data residing on a computer system may breach evidentiary rules that only permit the seizure of relevant evidence<sup>85</sup>. An example of this is when the entire computer hard drive is "imaged" despite the fact that the only relevant information consists of specific files.<sup>86</sup>

### **1.1.10 Chain of Custody<sup>87</sup>**

Organizations must be able to identify who has access to a particular electronic record at any given time from collection, to creation of the evidence copy to presentation as evidence. The evidentiary weighting of electronic records will be substantially reduced if the chain of custody cannot be adequately established or is discredited. A deficiency in the chain of custody is a favourite avenue for lawyers to discredit corporeal evidence and this has fast become so for electronic evidence.

---

<sup>83</sup> HB-171 § 3.4.2

<sup>84</sup> HB-171 § 3.4.3

<sup>85</sup> see Bartlett V. Weir & Anors (1994) 72 A Crim R 511

<sup>86</sup> In Australia, amendments to definition of *data*, *data held in a computer* and *data storage device* in the Crimes Act 1914 (Cwth) now mean that searching Police with a warrant can copy or remove an entire hard disk.

<sup>87</sup> HB-171 § 3.4.4

When the evidentiary significance of an electronic record is realized, an organization should create an evidence copy of the record and demonstrate the chain of custody of that copy. The evidence copy may be created by:

- a) Reproducing the electronic record as a printed document<sup>88</sup>;
- b) Copying the electronic record to offline media (e.g. floppy disk, CD-rom, backup tape); or
- c) Using system access controls to restrict access.

When an electronic record is copied, organizations must be able to demonstrate that it has not been altered.

### **1.1.11 Non-readable electronic records<sup>89</sup>**

Many evidentially useful electronic records are non-readable, that is they do not consist of characters that can be printed or displayed - such non-readable records are only readable by special programs. For example, the slack space of a disk drive may contain deleted files or an encrypted file may contain key electronic records.

Another example that contains non-readable records is the common e-mail. When printed the paper version does not include key information contained in the electronic version - as stated in *Armstrong v The Executive Office of the President*<sup>90</sup>:

*“hardcopy” paper printout of an electronic document would “not necessarily include all the information held in the computer memory as part of the electronic document...essential transmittal relevant to a fuller understanding of the context and import of an electronic communication simply vanish”.*

Non-readable electronic records may be critical during the “analyse evidence” stage of the lifecycle. When collecting electronic records, care must be taken to discover and not to alter non-readable electronic records.

### **1.1.12 Limitations<sup>91</sup>**

Evidence collectors must also ensure that they adhere to rules governing the access to or disclosure of certain information. In some circumstances, electronic records will be subject to privilege<sup>92</sup>, for example, communications with a legal advisor, self-incrimination or a religious confession. Violation of the rules will reduce the evidentiary weighting of electronic records and may result in electronic records being inadmissible. Further, organizations or individuals may incur pecuniary penalties.

Another common limitation is contained in the *Telecommunications (Interception) Act (Cwth) 1979* that defines “communication” as:

---

<sup>88</sup> This will result in the loss of any non-printable but still relevant information (e.g. electronic timestamp, previous changes to the text of a document that is retained, but not visible, in a word processing file).

<sup>89</sup> HB-171 § 3.4.5

<sup>90</sup> 1 F.3d 1274 (D.C. Cir 1993)

<sup>91</sup> HB-171 § 3.4.7

<sup>92</sup> See §3.10 of the Evidence Act (1995).

*communication includes conversation and a message, and any part of a conversation or message, whether:*

- (a) *in the form of:*
  - (i) *speech, music or other sounds;*
  - (ii) *data;*
  - (iii) *text;*
  - (iv) *visual images, whether or not animated; or*
  - (v) *signals; or*
- (b) *in any other form or in any combination of forms.*

Evidence collectors must carefully consider if any of the data they are collecting constitutes unlawful interception.

#### **Step 4. Analyse evidence<sup>93</sup>**

The objective of this stage of the lifecycle is to:

- a) Assemble from IT evidentiary records material facts;
- b) Deduce from IT evidentiary records opinions relating to those facts; and
- c) Determine what other IT evidence is lacking that will assist the enquiry.

##### **1.1.13 Use evidence copy<sup>94</sup>**

Analysis must be performed using an evidence copy. An exception is when the original electronic record is used to determine (a) if copies are duplicates of the original; or (b) if the original has been altered.

##### **1.1.14 Personnel qualifications<sup>95</sup>**

Persons conducting analysis of electronic evidence should be suitably qualified for the role they are performing. Organizations should determine if analysis requires an ordinary witness or an expert witness. Ordinary witnesses must confine their analysis to matters of fact, whilst experts may deduce matters of opinion from the IT evidence.

An ordinary witness is sufficient for the vast majority of admitted electronic records. For example, to establish regular business use of a computer system the witness need not be familiar with the operation of the computer program. They only need to know that a particular computer system is ordinarily used by the business, that it was used at the time the electronic record was created or altered and that the electronic record produced was relied upon to make a business decision.

An expert witness must be able to demonstrate the appropriate qualifications and experience to substantiate their claim as an “expert”. In Australia, “expert” means a person who has specialized knowledge based on the person’s training, study or experience<sup>96</sup>. Experts must comply with procedures of the relevant Court. For example,

---

<sup>93</sup> HB-171 § 3.5

<sup>94</sup> HB-171 § 3.5.1

<sup>95</sup> HB-171 § 3.5.2

<sup>96</sup> See for example Federal Court rules order 34A rule 2 and NSW Supreme Court rules, interpretation.

the Federal Court and higher Courts require that experts adopt the ‘expert witness code of conduct’.

### **1.1.15 Completeness of evidence<sup>97</sup>**

IT evidence is circumstantial. Persons conducting analysis of IT evidence must be provided with an explanation of: (a) The circumstances in which the electronic records were created; and (b) The computer system(s) creating the electronic records. Without a thorough understanding of the background, material electronic records may be neglected or their significance diminished.

### **Step 5. Reporting & presentation<sup>98</sup>**

The objective of this stage of the lifecycle is to persuade decision-makers (e.g. management, lawyer, judge, etc) of the validity of the facts and opinion deduced from the evidence.

In *Kabushiki Kaisha Sony Computer Entertainment v Stevens*<sup>99</sup>, the judge said: “the court should not be left in a position where it has to guess as to the operation of technical processes and how these processes satisfy the statutory language”. For most IT evidence, the original electronic record consists of electronic impulses stored on media. It must be converted into human readable format prior to presentation, either by computer printout or by using a computer program.

Experts are required to comply with the procedures of the court, such as providing a certificate. Expert witnesses may also be required to comply with applicable expert witness codes of conduct and Courts routinely exclude reports written by experts that have not complied<sup>100</sup>.

Electronic evidence does not necessarily have to be presented by an expert. Lay witnesses can give testimony regarding things that they perceived such as what they typed into a computer, what they saw on the screen and what they saw being printed. Lay witnesses may also testify to the regular business use of a computer system and the resulting records.

### **Step 6. Determine evidentiary weighting<sup>101</sup>**

Assessment of the evidentiary weighting of electronic records occurs during all stages of the lifecycle. A final assessment is performed by an independent fact-finder who may be a magistrate or judge; a member of a tribunal or an arbitrator; or senior organizational management.

---

<sup>97</sup> HB-171 § 3.5.3

<sup>98</sup> HB-171 § 3.6

<sup>99</sup> [2002] FCA 906

<sup>100</sup> See *Commonwealth Development Bank & Anor v Cassegrain* [2002] NSWSC 980 and *Makita (Australia) Pty Ltd v Sprowles* [2001] NSWCA 305

<sup>101</sup> HB-171 § 3.7

When producing, collecting or analysing electronic evidence, its purpose and final arbiter may not be clear. “Given the likelihood of judicial scrutiny”<sup>102</sup>, each assessment should consider the judicial standpoint i.e. (a) Is the document admissible?; and if so (b) what weighting should it carry?

“Courts of law are not so free to gather information as other decision-makers. Generally they depend on the parties to inform them and may not conduct their own inquiries”<sup>103</sup>. The party tendering the electronic records must convince the court of its admissibility and the contending party may challenge it.

In addition to the ordinary tests for relevance and the balancing of probative value with the likelihood that evidence will be misleading, confusing or prejudicial, some courts apply an additional test for evidence that is considered novel scientific evidence. This test considered whether the evidence has gained general acceptance in the scientific field in which it belongs and excludes novel scientific evidence if it has not gained such acceptance<sup>104</sup>. In the US, this has become known as the *Daubert*<sup>105</sup> test, and its application to computer forensic evidence has been previously discussed.

In Australia, the vast majority of computer records are tendered as business records, thus according to the Australian Law Reform Commission “the issue does not appear to have been discussed to any great extent in the authorities”<sup>106</sup> however the processes and procedures described in the earlier parts of the Guidelines for the Management of IT Evidence now provide a benchmark which judges can use when considering the admissibility of computer-based evidence.

## Judicial Adoption

At the time of writing, the handbook has been tendered in civil proceedings in the NSW District and Supreme Courts, the Victorian County Court and the Federal Court - I have personally been involved in at least 8 matters. In each instance the handbook was accepted as the Australian benchmark for assessing the admissibility of computer generated evidence or the practices of computer forensic specialists. Unfortunately, the litigants have settled the matter prior to hearing so the proceedings are not published.

The handbook has been introduced in evidence for a variety of criminal matters in the higher Courts that are scheduled to be heard in the coming months and on the 11<sup>th</sup> of March 2004, the handbook is about to be publicly challenged in criminal Contempt of Court proceedings and I am hoping to be able to update you at the conference.

---

<sup>102</sup> McKemish, R (1999) What is Forensic Computing? Australian Institute of Criminology Trends & Issues No. 118

<sup>103</sup> QLRC WP51 (1998) The Receipt of Evidence by Queensland Courts: Electronic Evidence Queensland Law Reform Commission p6

<sup>104</sup> Demen, J (1998) Virtual Reality Evidence in Cybercrime & Security Oceana Publications p11

<sup>105</sup> see *Daubert v Merrell Dow Pharmaceuticals Inc* 509 US at 579, 113 S.Ct. 2786, 125 L.Ed.2d 469 (1993)

<sup>106</sup> ALRC 26 (1985) Interim report on Evidence Australian Law Reform Commission Vol 1 para180

## Next Steps

The Guidelines for the Management of IT Evidence have received wide-ranging interest from agencies of developed economies such as Australia, New Zealand, Canada and Germany to those modernising their legal systems such as the People's Republic of China and Indonesia to developing nations such as Vietnam and Fiji. They have been included in University curricula, law enforcement training courses and as a reference for computer forensic certifications.

The handbook was published on 12<sup>th</sup> August 2003. It is Australia's starting point for a computer forensic standard and in August 2004 will be reviewed and updated in readiness for escalating its status from handbook to Australian Standard.

I urge you to read the handbook and participate in the review process by sending any comments to [ajoy@law.uts.edu.au](mailto:ajoy@law.uts.edu.au).



### Introdução

É hoje incontestável que a maior parte da informação produzida, é criada e armazenada no formato digital e estima-se que mais de metade da documentação relacionada com a actividade económica, nunca deixará o domínio digital.

Isto significa que os documentos em formato papel, associados ao mundo dos negócios, constituem apenas uma pequena parte, sendo já significativamente maioritário, o número de documentos em formato digital.

Esta realidade contrasta com o domínio que o papel continua a exercer no campo da justiça, onde predomina ainda este formato.

Não sou eu que o digo.... a esta conclusão chegaram há muito dois ilustres estudiosos destas matérias, **Fred e Christine Galves**, conforme documenta o seu artigo: *“Ensuring the Admissibility of Electronic Forensic Evidence and Enhancing Its Probative Value at Trial”*, publicado na revista “Criminal Justice Magazine.

### Ciência Forense

As ciências forenses têm por objectivo isolar elementos que permitam reconstruir um crime ou incidente, visando identificar suspeitos, apreender culpados, ilibar inocentes, e entender as motivações que levaram à prática do crime. No âmbito da informática forense, esses elementos são de natureza digital e residem em dispositivos electrónicos de diversas naturezas.

O princípio da troca de Locard que está na base da generalidade das ciências forenses é igualmente válido na Informática Forense não apenas na envolvente física mas sobretudo na vertente digital pois a actividade desenvolvida sobre um computador, por mais simples que seja, cria artefactos que ficam gravados no seu disco rígido que constituem marcas irrefutáveis da acção desenvolvida.

### **Informática Forense**

*“Ramo das ciências forenses que, recorrendo a ferramentas e metodologias cientificamente comprovadas, assegura a identificação, preservação, recolha, validação, análise, interpretação, documentação e apresentação de evidências digitais, obtidas a partir de qualquer dispositivo que armazene ou processe informação no formato digital, com o objectivo de facilitar ou favorecer a reconstrução de eventos relacionados com práticas criminalizáveis”.*

O “mundo” físico que nos rodeia, é caracterizado por uma natureza determinística e finita, no qual, propriedades intangíveis tais como o tempo, o espaço, a identidade ou a localização física surgem como inalteráveis, encontrando-se qualquer delas fora do nosso controlo.

No “Mundo Digital” as acções são virtualmente independentes quer do tempo quer da localização física e no qual, com adequados conhecimentos, é possível alterar cada uma das propriedades antes referidas.

Por outro lado, no “mundo” físico, o investigador pode observar directamente muitos estados e eventos, usando os seus próprios sentidos, enquanto, no “mundo” digital, essa observação é indirecta pois só com recurso a hardware e software adequados, é possível observar (interpretar) eventos e estados digitais.

### **Fundamentos da Informática Forense**

Num computador ou dispositivo semelhante, quer o respetivo sistema operativo quer as aplicações informáticas executadas, geram e armazenam muito mais informação do que aquela que o utilizador visualiza.

Trata-se, na maior parte dos casos de informação ativa, podendo estar acessível ao utilizador ou residir em localizações obscuras, por vezes em formatos codificados que impossibilitam a respectiva interpretação. Dispondo dos conhecimentos e ferramentas adequadas, essa mesma informação pode revelar-se esclarecedora quando interpretada e correlacionada.

Quando acessível ao utilizador, a respectiva interpretação normalmente requer conhecimento especializado, caso dos “Metadados”. (Os metadados fornecem os recursos necessários para entender os dados através do tempo. Informações de como os dados foram criados/derivados, ambiente em que residem e/ou residiram, alterações feitas, entre outras, são obtidas a partir dos metadados). Por exemplo, o Microsoft Outlook regista a data em que é criado um dado contacto, mas poucos de nós personaliza o programa para que mostre o item "data de criação", contudo este item existe e pode revelar-se de grande utilidade num processo de investigação, permitindo por exemplo confirmar com enquadramento temporal, uma ligação entre dois indivíduos.

Quanto à informação residente em locais obscuros, temos como exemplo os ficheiros de log, ficheiros de sistema ocultos e informação registada de forma codificada cuja análise pode inclusivamente permitir tirar ilações quanto ao comportamento do utilizador.

Para além da informação “Ativa” há ainda a considerar vastas regiões dos dispositivos de armazenamento que não estão acessíveis quer ao sistema operativo quer às aplicações, as quais podem constituir importantes repositórios de evidências pois constituem uma espécie de "aterros sanitários de dados", referenciados como “Unallocated clusters” e “Slack Spaces”, onde se podem encontrar muitos dos elementos que, quer utilizadores, quer sistema operativo e aplicações, foram descartando ao longo do período de vida útil do equipamento.

Aceder e interpretar este vasto conjunto de dados não estruturados, exige o recurso a ferramentas especializadas bem como técnicas e competências específicas, e constitui o foco da Informática Forense.

A Informática forense apresenta-se assim como um processo especializado que visa a aquisição, interpretação e apresentação dos dados provenientes das três categorias referidas (Dados activos, dados codificados e Dados residentes em áreas não acessíveis), juntamente com sua justaposição contra outras informações disponíveis (por exemplo, transacções de cartões de crédito,

informação bancária, elementos contabilísticos, registos de telefone, Correio Electrónico, documentos diversos, mensagens instantâneas etc.).

A acção da Informática forense não se limita a computadores pessoais e servidores, mas estende-se a todo o tipo de dispositivos que, de algum modo, possam conter informações armazenadas electronicamente (ESI).

Entretanto, persiste ainda uma tendência para considerar que a Informática Forense tem apenas a ver com um tipo específico de criminalidade: o designado “Hi-Tech crime” em que o Computador pode desempenhar quer o papel de “Arma” quer o de “Alvo” do crime.

A verdade é que o grau de disseminação das novas tecnologias por toda a sociedade actual faz com que muito poucos crimes possam hoje ser cometidos sem recurso à tecnologia, o que faz com que, presentemente, o papel mais comum que o computador desempenha é o de “Repositório” de evidências dos crimes praticados. (É esta a situação mais comum na investigação da criminalidade económica).

### **Quem realiza este tipo de actividade?**

A Informática forense é uma disciplina relativamente recente, mormente no nosso país, onde não existe ainda formação específica nesta área, pelo que, parte dos profissionais que aqui exercem este tipo de actividade fazem-no em grande medida como autodidactas.

### **O que é possível com a Computação Forense?**

Embora a extensão e fiabilidade das informações recolhidas a partir de um exame forense possa variar, adiantam-se alguns exemplos de informações que uma análise pode revelar:

1. Forma e extensão do roubo de dados de propriedade industrial;
2. Timing e extensão de acções de eliminação de arquivos;
3. Se e quando uma pen-drive ou disco rígido externo, foi conectado a um equipamento;

4. Falsificação ou alteração de documentos;
5. Recuperação de e-mail e outro tipo de documentação eletrónica que alguém alegou não existir ou ter sido eliminado;
6. O uso da Internet, as pesquisas on-line e transacções de comércio electrónico (Histórico do uso da Internet);
7. Intrusão e acesso não autorizado a servidores e redes;
8. Manipulação do Relógio e Calendário do sistema;
9. Manipulação de imagens;
10. Retrospectiva, segundo-a-segundo da utilização do sistema.

### **O que não é possível fazer com a Informática Forense:**

Não obstante o grande potencial da Informática Forense, há limites sobre o que pode ser feito com recurso e esta ciência, nomeadamente:

A Computação Forense, geralmente não permite:

1. A Recuperação de qualquer informação que tenha sido completamente sobrescrita por novos dados;
2. Identificar de forma conclusiva se as mãos que manipularam o teclado de um dado sistema foram efetivamente as do utilizador identificado no sistema;
1. Realizar uma análise forense aprofundada, sem acesso ao disco rígido original ou a uma imagem pericial do mesmo;
3. Recuperar dados de uma unidade que sofreu dano físico grave que condicione o respectivo funcionamento;
4. Garantir que a unidade não irá falhar durante o processo de aquisição.

### **Evidência Digital**

A evidência digital não existe por si só, como algo absoluto, trata-se sim, de material que é usado para estabelecer a verdade de um facto particular ou estado de coisas.

A evidência digital não deixa no entanto de ser um tipo de evidência física, embora menos tangível. Ela é composta por campos magnéticos, campos eléctricos e pulsos electrónicos que podem ser recolhidos e analisados recorrendo a técnicas e ferramentas apropriadas.

### **Características da Evidência Digital**

Refira-se, contudo, que a evidência digital possui características muito particulares, que as diferenciam das demais:

- Pode ser duplicada com exactidão, permitindo a preservação da evidência original durante a análise;
- Com métodos apropriados, é relativamente fácil determinar se uma evidência digital foi modificada;
- A evidência digital é extremamente volátil, podendo ser facilmente adulterada durante o processo de análise;
- É difícil de extinguir pois mesmo apagando um arquivo ou formatando um disco rígido, pode ainda ser possível recuperar as informações que este continha.
- É difícil de entender no seu estado puro. Trata-se de campos magnéticos, campos eléctricos e pulsos electrónicos que necessitam de técnicas e ferramentas apropriadas para ser recolhidos e analisados.

### **Propriedades da Evidência Digital**

#### 1. Admissibilidade

A evidência deve reunir condições para ser aceite como prova em juízo. Nos EUA, a lei admite como autênticos os registos gerados pelo computador, desde que os programas que os gerem estejam a funcionar correctamente, considerando, por outro lado, “hearsay evidences” ou seja evidências indirectas equiparadas a “Testemunhos de ouvir dizer” todos os registos em que exista intervenção directa ou indirecta do utilizador. Esta regra admite no entanto excepções, uma das quais relativamente aos documentos relacionados com a actividade económica

das empresas, dado o carácter cíclico e regular com que os documentos são produzidos, acompanhando a dinâmica da actividade. É contudo frequente, que a prova digital assuma no processo um papel de complementaridade, reforçando ou fundamentando outro tipo de prova produzida, (Hoey A. 1996).

No que respeita aos países da União Europeia, de acordo com um estudo realizado em 16 países, publicado em 2006 pelo Journal of Digital Forensic Practice, revelou que em nenhum deles a legislação faz qualquer referência ao termo "Evidência Electrónica", nem estipulam nas suas normas legais, uma definição específica do que entendem por provas electrónicas, sendo a referência mais directa encontrada no "Police & Criminal Evidence Code" do Reino Unido, referindo:

*"evidências são todas as informações contidas num computador." (Insa, 2006).*

### 2. Autenticidade

É indispensável provar que a evidência está relacionada com o incidente de forma relevante, sob pena desta ser considerada inútil.

### 3. Completude

A evidência não deve mostrar apenas uma perspectiva do incidente, por exemplo que provem os actos criminalizáveis. É indispensável fornecer igualmente evidências que provem a inocência da vítima.

### 4. Fiabilidade

Para que sejam fiáveis, os procedimentos de recolha e análise não podem levantar dúvidas sobre a respectiva autenticidade e veracidade.

### 5. Legibilidade e Credibilidade

A forma como se apresentam as evidências ao tribunal, deve permitir a sua fácil compreensão e evidenciar credibilidade.

Por exemplo, não é aceitável apresentar um dump binário (de uma tabela de base de dados) se os jurados não tem a mais pequena ideia do que isso significa. As evidências devem ser apresentadas num formato standard, compreensível e que possa mostrar a relação com o binário original, de modo a convencer os jurados de que a informação não foi adulterada.

### Ciclo da Investigação

Toda a informação relevante deve ser recolhida através de um varrimento metuculoso do dispositivo, para posterior análise, respeitando dois princípios básicos: o da autenticidade, segundo o qual deve ser garantida a origem dos dados, e o da fiabilidade, que assegura que os dados são fiáveis e livres de erros.

Conforme as evidências digitais vão sendo encontradas, devem ser **extraídas, restauradas** quando necessário (caso estejam danificadas ou cifradas), **documentadas e devidamente preservadas**. Em seguida, as evidências encontradas devem ser **correlacionadas**, permitindo a reconstrução dos eventos relacionados com o crime praticado. Muitas vezes na análise das evidências, ao correlacionar e reconstruir os passos seguidos pelo criminoso, promove-se a descoberta de novas informações, formando um ciclo no processo de análise forense.

### Áreas de ocultação – Nível Físico

A unidade base de armazenamento de informação num disco rígido é o sector que, na maior parte dos sistemas, corresponde a 512 bytes. Contudo, a generalidade dos sistemas de ficheiros, não utiliza o sector como unidade de atribuição (allocated unit) de espaço em disco, dado o peso excessivo que tal representaria em termos de gestão (gerir uma unidade de disco com 20 GB com base em sectores de 512 bytes, implicaria gerir 40 milhões de sectores específicos).

Para tornar mais eficiente a gestão, os sistemas de ficheiros atribuem os sectores em blocos contíguos, designando estes blocos por clusters.

Um cluster é assim definido como a unidade base de atribuição de espaço de armazenamento ao nível do sistema de ficheiros, sendo constituído por um grupo de sectores consecutivos. O tamanho do cluster (número de sectores que abarca), varia com o dispositivo de armazenamento e é fixado no momento da formatação.



Qualquer unidade de armazenamento de informação necessita de ser previamente formatada para um dado sistema de ficheiros. É assim comum, ter unidades de armazenamento com diversas partições (compartimentos lógicos) formatadas em FAT e/ou NTFS (formatos mais comuns).

Qualquer espaço numa partição que não esteja atribuído a um ficheiro particular não pode ser acedido pelo sistema operativo. Até que esse espaço seja atribuído a um ficheiro, vai permitir ocultar dados.

A criação de uma partição de arranque, obriga a reservar espaço para o Master Boot Record (MBR) no início da unidade. Por força da geometria das unidades de armazenamento esta formatação gera um desperdício de 62 sectores onde poderão ser escondidos dados. A necessidade de criar partições estendidas vai multiplicar estas áreas. (Berghel et all, 2006).

Na criação de partições estendidas que não sejam partições de arranque (boot), vamos ter não 62 mas 63 sectores desperdiçados.

Podemos ter partições removidas de forma premeditada para dissimulação do respectivo conteúdo.

### **Volume Slack**

As partições num disco rígido não utilizam a totalidade do espaço disponível, a área remanescente não pode ser acedida pelo sistema operativo por meios convencionais (por exemplo, através do Windows Explorer). Este espaço desperdiçado é chamado de Volume Slack e pode esconder evidências.

### **File Slack**

Todos os arquivos têm dimensão física e lógica. Em situações normais, a dimensão física é maior do que a dimensão lógica, sendo por vezes igual.

A dimensão física de um ficheiro, é ditada pelo número mínimo de clusters inteiros de que ele necessita. Se por hipótese, a unidade base de atribuição do sistema de ficheiros for de 1 Cluster = 4KB, um ficheiro de 6 KB necessitará de

2 clusters físicos (8 KB), sendo que a sua dimensão lógica apenas irá ocupar 3/4 desse espaço, deixando 1/4 (2KB) sem utilização.

A dimensão lógica é o tamanho real do ficheiro que, neste caso, é de 6 KB. A diferença entre as duas dimensões é referenciada como "File Slack" e poderá também ser utilizada para dissimular dados (Berghel et al, 2006).



### Fontes de evidências – Nível Lógico

Sistema Operativo faz uso de diversos ficheiros para registo de elementos com relevante interesse para a investigação, como sejam:

**“Link Files”, “Swap file”, “Event Logs”, “Recycle Bin”, “Registry”, “Print Spooling”, “Hibernation File”, etc.**

Bem como uma estrutura de directórios igualmente relevantes como:

**“Recent Folder”, “My Documents”, “Temp Folder”, “Send To Folder”, “Favorites Folder”, “Cookies Folder”, “History Folder”.**

Acresce ainda o espaço não atribuído, “Unallocated Clusters”, onde podem igualmente existir importantes evidências.

**A análise destes ficheiros e directórios, pode revelar-se determinante, quer para a identificação, quer para confirmação de elementos de prova.**

# Informática forense no combate à criminalidade económica

Manuel Francisco Delgado

Vídeo de apoio



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS