

MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E FRAUDE FISCAL –

**A relevância processual penal da Prova
Indiciária**



CATÓLICA PORTO
DIREITO

Pietra Rezende

(Aluna n.º 349416048)

Dissertação sob a orientação do
Prof. Doutor Germano Marques da Silva

Mestrado em Direito Criminal

Maio 2018

Porto

Ao Direito,

“É melhor correr o risco de salvar um homem culpado do que condenar um inocente”

Voltaire

AGRADECIMENTOS

Porque nunca conseguiria escrever Direito por linhas direitas sem o apoio, compreensão e paciência de algumas pessoas, deixo-lhes aqui a minha eterna gratidão:

Aos meus pais, Vera e Júnior, por fazerem de mim a pessoa que sou, por estarem sempre prontos a acolher-me quando as coisas não correm tão bem, por terem feito sacrifícios para que eu pudesse estudar e para que nunca me faltasse nada e, sobretudo, por terem sempre coragem de me chamar à razão quando é preciso.

Aos meus irmãos, Luana e Sandro, por não me deixarem abandonar o lado de criança, que é tão necessário na vida e no direito, e por me ajudarem simultaneamente a crescer a cada dia.

A todos os meus amigos que me acompanharam nesta etapa, em especial à minha companheira do direito e da vida, Mariana Fardilha, que teve paciência para aturar todas as minhas crises existenciais.

A vocês, Obrigada! São a manifestação de fortuna que
nunca poderão tributar!

Agradeço ainda ao Escritório SG.MC, por tudo o que, até agora, me enriqueceu, e por ter sido de extrema compreensão nesta fase tão trabalhosa.

Por último, mas não menos importante, agradeço à Universidade Católica do Porto; pela sua completa biblioteca e excelente equipa técnica - em especial a Sr^a Alda Miguel -, e aos professores que me enriqueceram neste trajeto, em particular, o meu orientador Professor Doutor Germano Marques da Silva pela sua disponibilidade e ajuda prestadas e por ter despertado em mim, uma promissora paixão pelo Direito Penal Tributário.

RESUMO

Urge conseguir responder e prevenir o problema que tem assolado a era moderna: fraude e evasão fiscal. Foi com o objetivo de combater este massivo problema que se introduziu no nosso ordenamento jurídico a possibilidade de proceder à avaliação da matéria tributável por métodos indiretos, nomeadamente através das manifestações de fortuna adquiridas pelo sujeito passivo, consagração que tem vindo a ser muito discutida não só doutrinariamente, mas também na nossa jurisprudência.

Feita esta avaliação indireta da matéria tributável, e havendo indícios de que o contribuinte terá ocultado ilicitamente rendimentos que obteve, caberá à Administração Tributária abrir inquérito, uma vez que detém poderes delegados para tal, e logo assim, comunicar essa situação ao Ministério Público.

Depois de terminado o inquérito, necessário será perceber que, muito embora a prova indireta seja um meio de prova admitido no âmbito do Processo Penal, a avaliação indireta não integrará esta admissibilidade por não cumprir todos os requisitos da mesma e por colidir com um dos principais princípios do Direito Processual Penal, o *in dubio pro reo*.

Palavras Chave: Avaliação Indireta, Manifestações de Fortuna, Investigação Criminal, Processo Penal Tributário, Prova Indireta, *In Dubio Pro Reo*, Livre Apreciação da Prova

ABSTRACT

There is a problem that has plagued the modern era and, thus, requires an answer but also prevention: tax fraud and tax evasion. With the purpose to fight this massive problem, it was introduced in our juridical ordainment the possibility to evaluate the taxable subject matter through indirect means, specifically, using the manifestations of wealth acquired by the taxable person, something that has been discussed by the legal literature but, also, by our jurisprudence.

Having done this indirect evaluation, of the taxable subject matter, and existing evidence that the tax payer has illegally withheld it's obtained income, the Tax Administration should open an inquiry, since it has those powers, delegated to it, and then communicate that situation onto the public prosecution.

Having finished the investigation, it will be necessary to understand that, although, proof by indirect means is permitted in the Criminal Procedure, the indirect evaluation cannot be, because it does not fulfill the necessary requirements and because it collides with one of the fundamental principals in the Criminal Procedure: *in dubio pro reo*.

Keywords: Indirect Evaluation, Wealth Manifestation, Criminal Investigation, Tributary Criminal Procedure, Indirect Evidence, *In Dubio Pro Reo*, Free Assessment of Evidence

ÍNDICE

ABREVIATURAS	9
CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA. UM MECANISMO INOVADOR	11
MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA. ORIGEM E ENQUADRAMENTO LEGAL.....	11
PRESSUPOSTOS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO REGIME.....	13
ALGUMAS DISSIDÊNCIAS DOUTRINAIS E JURISPRUDENCIAIS. BREVE ANÁLISE	18
RENDIMENTOS DECLARADOS. RENDIMENTO LÍQUIDO VS. RENDIMENTO BRUTO	18
VALOR DE AQUISIÇÃO. CAPACIDADE AQUISITIVA DISPONÍVEL	18
ELEMENTO TEMPORAL. ÂMBITO DE VALORAÇÃO	20
89.º-A VS. 87.º N.º 1 AL. F). APLICAÇÃO APARENTEMENTE CONCOMITANTE	21
JUSTIFICAÇÃO DA PROVENIÊNCIA DO DINHEIRO. JUSTIFICAÇÃO PARCIAL	22
LIMITAÇÃO DA PROVA (DOCUMENTAL E TESTEMUNHAL). INCONSTITUCIONALIDADE ..	26
INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. A NOTÍCIA DO CRIME E O PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO	27
INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. CONCEÇÃO E ALGUNS DOS PRINCÍPIOS ORIENTADORES.....	27
PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO. ESPECIALIDADES DO RGIT	31
A PROBLEMÁTICA DA PROVA INDIRETA. RELEVÂNCIA EM PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO	34
ADMISSIBILIDADE E NECESSIDADE DA PROVA INDIRETA. OS SEUS PRESSUPOSTOS	35
PODERÁ A AVALIAÇÃO INDIRETA DA MATÉRIA COLETÁVEL CONSTITUIR PROVA INDIRETA RELEVANTE?	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
BIBLIOGRAFIA	48

ABREVIATURAS

Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Administração Tributárias
CC	Código Civil
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
LGT	Lei Geral Tributária
LOIC	Lei de Organização da Investigação Criminal
MP	Ministério Público
P.	Página
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TRE	Tribunal da Relação de Évora
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O tema que pretendemos abordar nesta dissertação respeita, por se tratar de uma dissertação em Direito Criminal, não apenas à possibilidade de avaliação indireta da matéria tributável, mas também à relevância que essa mesma avaliação poderá ou não deter como prova indireta no âmbito do processo criminal que daí advenha.

A explanação do tema iniciar-se-á com a possibilidade, consagrada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, da Administração Tributária proceder, em certas situações, à avaliação da matéria tributável através de métodos indiretos, mais concretamente, através da aquisição de uma manifestação de fortuna, situação que é prevista agora pelo artigo 89.º-A LGT.

Pese embora, a importância deste instituto seja consentânea, existe na nossa doutrina e jurisprudência algumas discórdias no que diz respeito ao alcance do tipo legal, que muitas vezes começa nos termos que o legislador optou por usar. Algumas certamente já resolvidas, mas outras ainda com acentuados desentendimentos, que poderão mesmo levar a questões de injustiça e desigualdade.

Apresentado todo este procedimento referente à avaliação da matéria tributável por recurso a métodos indiretos, far-se-á uma sucinta explicação sobre a investigação criminal e ainda, sobre quem tem poderes para abrir o inquérito nestas situações. No fundo, abordaremos alguns dos princípios orientadores da investigação criminal e do processo penal, e ainda as especialidades que o Processo Penal Tributário detém comparativamente com o processo penal comum.

Por fim, dedicaremos um último capítulo à prova indireta, e à sua relevância (ou não, estamos ainda por descobrir) em Processo Penal. Reportamo-nos, em concreto, à utilização da avaliação indireta da matéria tributável como meio de prova que visa sustentar uma possível condenação pelo crime de fraude fiscal. Falaremos primeiramente dos pressupostos que são exigidos para que a prova indireta seja admitida no processo e concretizaremos posteriormente se a utilização da avaliação presumida poderá ou não enquadrar-se nessa admissibilidade.

MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA. UM MECANISMO INOVADOR

Manifestações de Fortuna. Origem e Enquadramento Legal

O mecanismo das Manifestações de Fortuna, recentemente introduzido na legislação portuguesa, não é mais que um conjunto de normas jurídico-fiscais que visam combater, de forma mais eficaz¹, a evasão fiscal - conceito que, na opinião de Casalta Nabais², deve ter-se num sentido amplo, abrangendo, assim, a fraude e a evasão fiscal.

Concretizando, a tributação das manifestações de fortuna, – que não devem ser entendidas literalmente, mas sim no sentido da tributação do rendimento, que atendendo, aos sinais exteriores de riqueza, foi ilicitamente ocultado, causando prejuízo ao Estado Fiscal³ – foi introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12⁴, onde refere, no seu sumário, que o objetivo da entrada em vigor deste diploma visa não só uma reforma da tributação do rendimento, mas também, reforçar as medidas contra a evasão fiscal. Este último, é, de facto, um problema preocupante na nossa comunidade, e que inquieta a totalidade dos países que se podem considerar desenvolvidos, os quais, muitas vezes, se sentem impotentes quando percebem que as medidas que visavam prevenir este tipo de ilegalidades, nada mais têm que um reduzidíssimo impacto na sociedade, e que só teriam o impacto expectável, se não estivesse esta adormecida para o que chamam de “consciência tributária”.

Não obstante a falta de consciência tributária, que na nossa perspetiva é o fator determinante para a evasão fiscal, esta tem sido associada a outras causas: *“Sistema tributário pouco transparente, porque ininteligível; Administração Tributária pouco*

¹ Esta eficácia acaba por se colocar em causa, não fosse este instrumento uma forma de tributação com um alcance limitado, uma vez que, se confina ao IRS, deixando de fora quer o IRC, quer o IRS que decorre do trabalho dependente, *“cujá tributação, atenta a técnica tributária de retenção na fonte, não dão azo a situações de evasão, atinge mais de 80% das receitas do IRS”* (Casalta Nabais, 2009, p. 299).

² *“Pelo que utilizamos a expressão evasão fiscal com o sentido amplo que engloba tanto a evasão lícita, isto é, a elisão fiscal que constitua um abuso da liberdade de planeamento e gestão fiscais, como a evasão ilícita, ou seja, a evasão fiscal em sentido estrito”* (Casalta Nabais, 2009, p. 288).

³ O Estado Português é concretamente um Estado Fiscal, já que vive financeiramente dependente de impostos, impostos estes que, se dividem em duas grandes categorias: *“impostos que o Estado cobra apenas para obter receitas: são os impostos fiscais; e impostos que o Estado cobra para simultaneamente obter receitas e atingir outras finalidades, ou só atingir essas outras finalidades: são os impostos extrafiscais.”* (Teixeira Ribeiro, 1997, p. 259).

⁴ Vem alterar o CIRS, o CIRC, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a LGT, o ETAF, o CPPT e legislação avulsa.

flexível; Baixo risco de ser detectado”⁵; assim, podemos, concluir que urge resolver este problema para que não se continuem a verificar situações de evasão que levam muitas vezes, devido à grande dificuldade de deteção, investigação e obtenção de prova, a um sentimento de injustiça e impunidade daqueles agentes, pela comunidade em geral.

Sinal de que estamos perante um problema que atormenta a sociedade, não só hodiernamente, mas que já nos vem acompanhando nas últimas décadas, é o facto de a Lei suprarreferida não ter sido a primeira consagração deste instituto. Na verdade, a primeira legislação aprovada neste sentido consubstanciou-se num aditamento ao Código do Imposto Complementar⁶, pelo DL n.º 192/84, de 11/6, com o propósito de “*obviar a eventuais desvios da tributação das pessoas singulares*”⁷. Veio assim prever no artigo 15.º-A, a tributação do rendimento com recurso aos métodos de avaliação indireta fundamentada na manifestação exterior de riquezas. Contudo, o Código referido e, consequentemente este aditamento, foi revogado em virtude da grande Reforma Fiscal de 1988-1989, a qual introduziu o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que não veio dar continuidade à relevância jurídica da avaliação indireta tendo em conta a desproporção entre o rendimento declarado e o rendimento tido como necessário para a aquisição de determinados bens, que na altura, e à semelhança do que acontece agora, estava discriminado na própria lei.

Como tal, a Lei n.º 30-G/2000 veio então colmatar uma lacuna legislativa criada a partir da entrada em vigor do CIRS, consagrando o artigo que hoje todos conhecemos como o artigo das “manifestações de fortuna”⁸.

Consagrou-se então que “*há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.*”⁹, disposição que veio incrementar os poderes da AT, passando esta a dispor de uma ferramenta importante “*para efetivar uma maior equidade fiscal, combatendo a fraude e a evasão fiscal, ao confrontar o contribuinte com o acervo de bens que ele próprio ou terceiro declarou ao Estado, desconhecendo o*

⁵ Domingos Fanha, 2011, p. 207.

⁶ Aprovado pelo DL n.º 45399, de 30/11/1963.

⁷ Vide preâmbulo do DL.

⁸ Art. 89.º-A LGT.

⁹ Atual redação do art. 89.º-A n.º 1 LGT. Antigamente, era exigida a desproporção de 50% para menos.

Estado a origem do rendimento evidenciado”¹⁰, “o que significa que a Administração fiscal deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, para passar a ser fundamentalmente fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares.”¹¹

Pressupostos. Âmbito de aplicação do regime

No nosso ordenamento jurídico-fiscal, temos como princípio geral a avaliação da matéria tributável por métodos diretos que diverge da avaliação por métodos indiretos^{12/13}, em concreto, através das manifestações de fortuna. Ou seja, consagra-se na LGT que a matéria tributável deverá, por via de regra, ser *“avaliada ou calculada segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei”^{14/15}.*

Enquanto que a avaliação direta se destina a determinar o valor real dos rendimentos/bens sujeitos a tributação, a avaliação indirecta¹⁶ difere-se não por não visar determinar o valor real desses rendimentos/bens, mas por fazê-lo a partir de *“indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”¹⁷.* Na

¹⁰ Paulo Marques, 2014, p. 150.

¹¹ Casalta Nabais, 2009, p. 291.

¹² Não faremos menção a todos os casos em que é possível o recurso à avaliação indirecta, uma vez que, para a presente dissertação, apenas terá relevo analisar e desenvolver a avaliação indirecta relativa às manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais injustificados (art. 87.º n.º 1 al. d) – que faz remissão para o 89.º-A – e f) LGT).

¹³ De notar que as manifestações de fortuna *“não integram o conceito restrito de avaliação indirecta, uma vez que partem de elementos de que o fisco dispõe (artigo 76.º n.º 1, alínea b), do CIRS) e não de meras presunções ou indícios.”* (Paulo Marques, 2014, p. 152). No entanto, as manifestações de fortuna em sentido amplo abrangerão já a al. f) do art. 87º nº 1.

¹⁴ Vide art. 81.º LGT.

¹⁵ A este princípio está associada uma outra regra-base de extrema relevância para toda a juridicidade fiscal, referimo-nos ao artigo 75.º LGT, que dispõe expressamente a presunção de que as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos da lei, se têm como verdadeiras, presunção que apenas não funcionará nos termos do n.º 2.

¹⁶ É indiscutível que este método de avaliação da matéria tributável não colide com o princípio constitucional da tributação do rendimento real (art. 104.º nº 2 CRP). De facto, *“o legislador constituinte foi cauteloso, adoptando uma disposição aberta bem patente no advérbio “fundamentalmente” usado no preceito constitucional. O que significa que, (...) a base ou a medida da tributação do rendimento das empresas deve ser, em princípio ou por via de regra, a base ou a medida fornecida pelo seu rendimento real”* (Casalta Nabais, 2005, p. 377), até porque *“seria utópico considerar a tributação sempre segundo rendimento real”* (Casalta Nabais, 1998, p. 90); ainda sobre este princípio, conclui-se que *“vale também para os rendimentos do trabalho independente e orienta pois a determinação da matéria colectável de toda a actividade empresarial, em sentido lato”*. (Xavier de Basto, 2001, p. 8).

¹⁷ Vide art. 81.º n.º 1 e 2 LGT.

opinião de XAVIER DE BASTO, “*o fundamental da diferença entres os dois métodos ou sistemas reside afinal em que, na avaliação indirecta, está afastada, por verificação de uma das razões previstas na lei, a presunção de verdade das declarações e outros elementos dos contribuintes (...), pelo que a administração fiscal recorre a elementos estranhos àquelas declarações e elementos para reconstituir a verdade material, ou seja, o rendimento real.*”¹⁸

Pelo facto da avaliação indireta se basear na ilação que se retira de um facto determinado e conhecido para afirmar um outro que se tem como provável – embora recorra a critérios objetivos para a sua determinação, ao contrário do que acontece com a avaliação indireta em sentido estrito, que procede a essa ilação tendo em conta meros indícios, ou seja, critérios não tão objetivos e que constam do artigo 90.º LGT –, acresce que este método seja cautelosamente aplicado e que revista carácter excecional. “*Esta é uma exigência legal que bem se compreende: marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação, [a avaliação indirecta] tem que se conservar como a ultima ratio fisci, pois um uso indevido e banalizado conduz necessariamente a uma denegação das garantias que devem acompanhar a sua utilização*”¹⁹.

Além desta característica, e em virtude de limitar o emprego frequente da avaliação indireta, em específico do mecanismo das manifestações de fortuna, o legislador veio implementar uma consagração fechada no que concerne aos bens que deverão ser considerados como demonstrações externas de riqueza, ou seja, os bens elencados no art. 89.º-A são taxativos²⁰, o que significa que só a aquisição destes bens em concreto é que possibilitará o recurso à avaliação indireta da matéria tributável em sede de manifestações de fortuna.²¹

Ademais, este instituto carece, para a sua utilização, da verificação de um dos dois pressupostos enunciados no n.º 1 do art. 89.º-A, isto é, que falte a declaração de rendimentos e o contribuinte tenha adquirido um dos bens constantes da tabela por preço, pelo menos, igual ao aí referido; ou que o contribuinte tenha efetivamente procedido à

¹⁸ Xavier de Basto, 2001, p.14

¹⁹ Rui Morais, 2011, p. 364.

²⁰ Vide tabela anexa no art. 89.º-A n.º 4 LGT.

²¹ Concordamos com a afirmação “*o legislador terá querido, apenas, prever as situações de ocorrência vulgar e de prova fácil (estão em causa bens sujeitos a registo e operações registadas na contabilidade de sociedades.*” (Rui Morais, 2011, p. 360).

declaração de rendimentos, mas que esse rendimento seja desproporcional para 30% menos em relação ao rendimento padrão que resulta da tabela.

Uma das características que diferencia as manifestações de fortuna da avaliação indireta em sentido estrito é o uso, não dos critérios dispostos no art. 90.º LGT, mas antes de critérios objetivos que constam do artigo e da tabela suprarreferida, ou seja, a avaliação da matéria tributável pela via das manifestações de fortuna opera através do que se designou por rendimento padrão²²; entendemo-lo como o rendimento mínimo que o legislador presumiu ser necessário deter para que seja possível, ao sujeito passivo, adquirir um bem que é tido como ostensivo.²³

Não queremos, com isto, dizer que se afastam absolutamente os critérios do art. 90.º LGT, muito pelo contrário. Não obstante a relevância que é dada ao rendimento padrão, consagrou-se no art. 89.º-A, n.º 4 que o rendimento padrão apenas deverá servir como método de cálculo quando não existam indícios suficientes para proceder a uma fixação da matéria coletável de valor superior ao calculado pelo rendimento padrão através dos critérios expostos no art. 90.º, isto é, primeiramente afere-se, por intermédio do rendimento padrão, se haverá necessidade de despoletar o mecanismo sobre o qual nos temos vindo a debruçar, e aí, avaliar-se-á se existem informações suficientes a fim de aplicar os critérios do art. 90.º e daí obter um rendimento superior ao calculado por recurso à técnica do rendimento padrão; se assim não o for possível, recorrer-se-á ao valor do rendimento padrão.

Pois bem, este cálculo cria, na esfera do sujeito passivo, uma presunção de rendimento, a qual poderá ser elidida por este. Para melhor compreensão, a aplicação desta avaliação indireta pressupõe que algumas regras base do Direito Tributário não sejam aplicadas. À semelhança da regra do art. 342.º CC, a LGT, no seu art. 74.º n.º 1 consagra que o ónus da prova recai sobre quem invocar determinados factos, no entanto, o n.º 3 do mesmo artigo estabelece uma exceção, em concreto, que se a matéria tributável for determinada por recurso à avaliação indireta, à AT apenas caberá a prova da

²² “O rendimento padrão assume, neste âmbito, duas finalidades distintas: (i) (...) aferir se se verifica um desfasamento em relação aos rendimentos declarados pelo contribuinte e, nessa sequência, despoletar a aplicação do artigo 89.º-A da LGT; e (ii) (...) permite fixar a matéria colectável que será sujeita a tributação, em sede de categoria G de IRS” (Susana Duarte, 2013, p. 69).

²³ Diferentemente de algumas ordens jurídicas, tais como, a Italiana e a Francesa, este rendimento presumido não corresponde ao valor total do bem (à exceção dos montantes transferidos), muito pelo contrário, “o rendimento que se imputa ao sujeito passivo, por se presumir que foi por ele obtido, é apenas parte do valor das manifestações de fortuna” (João Ribeiro, 2010, p. 371).

verificação dos pressupostos exigidos que lhe permite ter legitimidade para lançar mão deste mecanismo; já ao contribuinte caberá o ónus de provar o excesso da quantificação realizada pelos métodos administrativos – aspeto que desenvolveremos mais adiante.

Com efeito, para que o sujeito passivo possa reagir adequadamente²⁴, compete à AT uma fundamentação acrescida²⁵, que consubstancia um direito subjetivo do contribuinte²⁶, o qual fica a AT obrigada a respeitar²⁷; além de demonstrar que os pressupostos se apresentam verificados, deverá proceder à descrição dos bens que a lei considera como manifestação de fortuna e indicar quais foram os critérios que auxiliaram esta na avaliação da matéria tributável²⁸, ou seja, será necessário que a decisão tomada por parte da AT permita ao destinatário aferir da *“reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo da autoridade decidente”*²⁹, logo, a decisão da administração deverá revelar-se esclarecedora e suscetível de uma compreensão transparente quanto a todo o processo de prognose em que esta se baseou para considerar que os pressupostos que permitem a avaliação da matéria coletável se encontram verificados, e deverá, ainda, conter a situação fáctica que sustenta esse juízo, assim como todos os meios de prova.³⁰

Posto isto, percebemos o porquê de o legislador ter fixado tantas características e exigências; de facto, estamos perante um procedimento cuja aplicação não se encontra sujeita à decisão discricionária da AT³¹, ou seja, é de realização obrigatória, isto porque, *“uma atribuição de maiores poderes de julgamento à Administração fiscal para a aplicação de tais poderia constituir um alargamento de poderes potencialmente perigoso, desequilibrando um sistema que se deve caracterizar pelo equilíbrio entre os*

²⁴ Segundo o disposto no art. 89.º-A n.º 6, 7 e 8, este mecanismo, é da estrita competência do diretor das finanças da área do domicílio do sujeito passivo, e como forma de reagir ao procedimento, tem este a possibilidade de interpor recurso para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias, com efeito suspensivo, e cuja tramitação se regula pelo art. 146.º-B CPPT, ficando excluídas as garantias de defesa do art. 91.º LGT, e formando caso resolvido se o contribuinte não recorrer.

²⁵ *“Tem insita uma necessidade de fundamentação de densidade acrescida e de conteúdo necessariamente dialético-argumentativo, relativamente aos casos de fundamentação que não resultam de um procedimento de audição. De facto, fundamentar a rejeição de uma posição impõe que se tome essa posição em consideração, rebatendo, ponderadamente, com contra-argumentos, os argumentos de outra parte”* (Paulo Marques, 2014, p. 159).

²⁶ *“A fundamentação surge como o melhor mecanismo para minorar a margem de alguma incerteza que caracteriza a tributação indirecta, evitando o arbítrio e permitindo ao contribuinte conhecer e controlar as motivações subjacentes”* (Ibidem, p. 163 e 164).

²⁷ Saldanha Sanches, 2000, p. 127.

²⁸ Vide art. 77.º n.º 4 LGT.

²⁹ Paulo Marques, 2014, p. 161.

³⁰ Ibidem, p. 161 e 162.

³¹ *“A quantificação indirecta insere-se no poder vinculado e, como tal, não discricionário do fisco, não existindo qualquer liberdade de escolha do efeito jurídico”* (Paulo Marques, 2014, p. 167).

poderes da Administração fiscal – sem os quais vai campear a fraude fiscal – e os direitos do contribuinte.”³²

³² Saldanha Sanches, 2000, p. 128.

ALGUMAS DISSIDÊNCIAS DOUTRINAIS E JURISPRUDENCIAIS.

BREVE ANÁLISE

Rendimentos declarados. Rendimento líquido vs. Rendimento bruto

Imediatamente após a entrada em vigor deste novo mecanismo, começaram a surgir, na doutrina e jurisprudência, algumas posições divergentes no que concerne a alguns conceitos do tipo legal que até então não existia.

O termo “declare rendimentos” que constava na redação original do artigo despoletou incertezas quanto ao seu significado; ao contrário da Jurisprudência³³, a AT considerava que *“a capacidade contributiva do sujeito passivo se confunde com a capacidade aquisitiva disponível, o que pressupõe que só o rendimento bruto após as deduções específicas (...), ou seja, o rendimento líquido, é que permite ao contribuinte efetuar a aquisição de bens qualificados como manifestações de fortuna.”*³⁴.

Pese embora a interpretação dada pela Jurisprudência, o legislador interveio sem demora, e alterou a expressão utilizada na consagração legal originária para “rendimento líquido declarado”, suprimindo assim a controvérsia inerente à anterior disposição.³⁵

Valor de aquisição. Capacidade aquisitiva disponível

Quanto a esta questão, há ainda muitas divergências. Nos primeiros tempos de aplicação do art. 89.º-A n.º 4 a AT entendia que o “valor de aquisição” deveria abranger quer o valor de aquisição do bem em sentido estrito, quer os demais impostos que estariam adstritos à compra desse mesmo bem. Contudo, esta não demorou a abandonar o seu entendimento, já que, a Doutrina (na sua maioria) e a Jurisprudência³⁶ depreendem que o valor de aquisição referido não deverá abranger mais do que o valor do próprio bem, ou seja, sem considerar os encargos que daí advêm, em razão de uma interpretação contrária

³³ Vide nomeadamente o Ac. STA de 28/06/2006, proc. n.º 0468/06, que decide em prol do rendimento bruto.

³⁴ Domingos Fanha, 2011, p. 225.

³⁵ Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

³⁶ Realça-se o Ac. STA de 07/12/2004, proc. n.º 01248/04.

não “ter na letra da lei o mínimo de correspondência, sendo certo que o próprio CIRS, no artigo 46.º n.º 1, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa³⁷, isto é, o preço do imóvel”³⁸.

De facto, não cremos que assim seja; o normativo que foi implementado pela Lei 30-G/2000 teve como principal intuito o combate contra a evasão fiscal, reflexo disso, é o uso da técnica do rendimento padrão que, como já referimos, é o rendimento mínimo que o legislador presumiu ser necessário para a aquisição de certo bem. A ideia que daqui decorre – cálculo presumido –, relaciona-se com a capacidade aquisitiva disponível, ou seja, com a quantia monetária, da qual o sujeito passivo, porque a detém, poderá dispor a favor da aquisição de determinado bem. Portanto, não fará sentido algum que se esteja a determinar o rendimento, em princípio, ocultado – porque não terá o contribuinte declarado rendimento suficiente que permita a compra de um bem ostensivo –, através de um cálculo que se baseia na soma de dinheiro dispensada na compra de um bem, e ao mesmo tempo se descure totalmente os impostos inerentes a essa compra e venda, que ficam a cargo do comprador, e que inevitavelmente abalam e são demonstradores da sua capacidade de aquisição e do dinheiro que terá ficado por declarar.

Se atendermos somente à letra da lei, aparentemente, não será esta a solução consagrada, no entanto, sabemos que a interpretação literal não é a única forma de interpretação. Segundo o art. 11.º LGT a determinação do sentido das normas fiscais far-se-á de acordo com as regras gerais de interpretação, como tal, o art. 9.º n.º 1 CC refere que a interpretação não se deverá limitar à letra da lei, mas compreender a intenção legislativa, a unidade do sistema jurídico em que a lei foi elaborada e ainda as condições em que foi aplicada, ou seja, os elementos aos quais devemos atender para proceder à interpretação das leis: o elemento gramatical e o elemento lógico. Quanto ao primeiro, este refere-se à linguagem utilizada na formulação da norma; já quanto ao segundo refere-se à *ratio legis*, sendo que esta “razão de ser” divide-se em três subelementos, a finalidade da norma (elemento teleológico), a consideração pela unidade do sistema jurídico em que a norma foi integrada (elemento sistemático), e a *occasio legis*, a contextualização histórica e o que motivou a elaboração daquela lei (elemento histórico).³⁹

³⁷ Importa referir que este imposto foi substituído em 2004 pelo Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT).

³⁸ Paulo Marques, 2014, p. 151.

³⁹ José González, 2011, p. 30.

Atendendo a estes elementos, fará sentido que a expressão valor de aquisição tenha um alcance mais amplo que a definição dada no art. 46.º n.º 1 CIRS. Mais se refere que, o argumento utilizado pela Jurisprudência quando diz que tal interpretação não terá na lei o mínimo de correspondência por referência ao artigo do CIRS, é incompreensível, na medida em que, a interpretação que deverá ser feita, incide não sobre o art. do CIRS, mas sobre o art. 89.º-A n.º 4, ou seja, teremos que atender ao fim dado à norma e ao contexto histórico que terá despoletado a sua consagração, sendo que o sentido final da norma, atribuído por recurso à interpretação (neste caso extensiva), deverá compreender alguma alusão à letra da lei, ainda que imperfeitamente expressa, o que se verifica.

Assim, *“o que está em causa no instituto das “manifestações de fortuna” é a potencial evasão fiscal, rastreável pela incongruência entre determinado gasto e rendimento fiscalmente declarado no ano em que a despesa é efetuada”*⁴⁰, e se transferirmos este intuito para o nível prático, percebemos que quando o contribuinte pretende adquirir um bem, faz um juízo de prognose em relação ao gasto que irá ter com essa aquisição, gasto esse visto de uma perspetiva ampla e unitária, ou seja, quando o contribuinte antevê o preço do bem, não procede à separação daquele que será o preço do bem dos encargos e despesas inerentes a essa compra, pelo que se defende que o mais assertivo será *“considerar que tais despesas adicionais “são reveladoras de capacidade económica, sendo por isso, dificilmente dissociáveis do preço”*⁴¹.

Sufragamos ainda, a inovadora doutrina de JOÃO RIBEIRO que sugere, para além dos encargos e outros custos, a consideração *“no ano fiscal a que se reporta o mecanismo das manifestações de fortuna, (d)o montante pago, durante esse ano, em prestações ao banco pelo crédito concedido”*⁴², caso este tenha recorrido a crédito bancário, sendo estas também, uma forma de demonstração de capacidade económica.

Elemento temporal. Âmbito de valoração

Esta questão também gerou alguma controvérsia; a AT entendia que o elemento temporal (no ano em causa e nos três anos seguintes) que consta do 89.º-A n.º 4 lhe

⁴⁰ Glória Teixeira, 2017, p. 239.

⁴¹ Domingos Fanha, 2011, p. 226.

⁴² João Ribeiro, 2010, p. 374.

concedia legitimidade de exigir ao sujeito passivo um rendimento declarado proporcional ao rendimento padrão no ano de aquisição do bem e nos três anos seguintes; contrariamente, a Jurisprudência contém o entendimento de que o rendimento padrão só poderá ser utilizado no ano em causa e nos três anos posteriores se decorrer de novas manifestações de fortuna, ou seja, refere que *“a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem (...) só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três seguintes”*⁴³, parecer que se acolhe, já que, como muito bem diz RUI MORAIS, *“o facto de podermos ser conduzidos a situações em que a tributação aconteceria com base em matéria coletável (soma do rendimento padrão a ser considerado em quatro anos) superior ao preço de aquisição do bem, leva-nos a recusar a interpretação segundo a qual a mesma manifestação de fortuna originaria tributação em vários anos, pois tal resultaria num imposto verdadeiramente confiscatório.”*⁴⁴

89.º-A vs. 87.º n.º 1 al. f). Aplicação aparentemente concomitante

Já no que concerne ao art. 87.º n.º 1 al. f), este terá sido aditado com o intuito de alcançar, à semelhança do que se faz através do art. 89.º-A, bens móveis e imóveis que não são abrangidos pela tipificação de bens constante na tabela anexa do artigo das manifestações de fortuna, tais como, imóveis de valor inferior a 250.000€, joias, peças de arte de valor significativo, etc. Pese embora algumas semelhanças, o artigo 87.º n.º 1 al. f), não faz uma discriminação dos bens, apenas exige que sejam de valor superior a 100.000€, e não recorre à técnica do rendimento padrão; mas impõe que o contribuinte esteja em falta com a declaração, ou que exista uma divergência não justificada com o rendimento declarado, ainda que não defina que divergência deverá existir.⁴⁵

⁴³ Ac. STA de 23/04/2014, proc. n.º 0400/14 e Ac. STA de 21/01/2015, proc. n.º 01562/14.

⁴⁴ Rui Morais, 2016, p. 21.

⁴⁵ *“Na sua redacção inicial previa que os (demais) acréscimos de património ou despesas não justificadas apenas assumiriam relevância existindo uma divergência não justificada de pelo menos, um terço relativamente aos rendimentos declarados. Actualmente, a lei não fixa qualquer valor mínimo para a divergência ser relevante, mas exige que o acréscimo de património ou despesa seja superior a 100.000 Euros.”* (Rui Morais, 2011, p. 361); assim, recusamos *“nós, liminarmente, que possa estar em causa a concessão de um poder discricionário à Administração para a fixar (...), pois que tal seria manifestamente incompatível com o princípio da tipicidade a que estão sujeitas as normas definidoras da incidência de um imposto, pensamos que, fazendo uma interpretação sistemática, a divergência terá de ser a fixada no n.º 1 do art. 89.º-A da LGT relativamente às manifestações de fortuna”* (Rui Morais, 2016, p. 22).

Pois bem, nos dias de hoje não parece restar muitas dúvidas quanto às situações em que os pressupostos das duas normas se encontram simultaneamente verificados, uma vez que o n.º 2 do art. 87.º, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, veio ultrapassar esta questão, consagrando que nestes casos, a avaliação indireta deverá ser efetuada nos termos do art. 89.º-A n.º 3 e 5.

O que nos inquieta são as injustiças que esta norma poderá originar nos casos em que o sujeito passivo adquira um imóvel com valor de aquisição inferior a 250.000€, mas superior a 100.000€, pois que, nestas situações, “o rendimento presumido corresponderá ao seu valor total, devendo ser exigido o pagamento do imposto correspondente à diferença entre tal montante e o do rendimento que havia sido declarado”⁴⁶; “vejamos um exemplo concreto: um contribuinte adquiriu um imóvel no valor de 250.000,00€. O seu rendimento padrão será de 20% por cair na alçada do artigo 89.º-A da LGT, no valor de 50.000,00€. Em paralelo, um segundo contribuinte adquiriu um imóvel pelo valor de 200.000,00€. Não sendo possível aplicar a regra do artigo 89.º-A, e admitindo a aplicação “subsidiária” da regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, teríamos neste caso uma imputação de 200.000,00€ para efeitos de tributação”⁴⁷.

De facto, este autor considera que “a regra em causa (alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT) é inconstitucional quando interpretada no sentido de que pode ser aplicada a bens imóveis de valor inferior ao fixado no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.”⁴⁸. Na nossa opinião, talvez bastasse, à semelhança do que defende RUI MORAIS quando se refere à desproporção de um terço do rendimento declarado, que se calculasse o rendimento, nesta situação em concreto, através da técnica do rendimento padrão com a taxa de 20% que consta da tabela do 89.º-A, de forma a não sancionar a aquisição de bens de menor valor em comparação aos de maior valor.

Justificação da proveniência do dinheiro. Justificação Parcial

Como já havíamos referido supra, neste instituto, existe uma presunção legal de rendimento – uma verdadeira prova indireta –, cuja utilização se legitima pela

⁴⁶ Rui Morais, 2011, p. 361.

⁴⁷ Pedro Falcão, 2016, p. 62 e 63.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 65.

probabilidade empírica de que, associada à aquisição de um determinado bem considerado ostensivo, deverá constar da contabilidade do sujeito passivo um rendimento proporcional a esta, presumindo a lei, caso não se verifique essa proporção, que a declaração entregue por este não contém elementos fiáveis e qual o rendimento auferido pelo contribuinte.

Muito embora, seja a AT que desconfia e põe em causa a veracidade das declarações apresentadas pelo contribuinte, esta apenas incorre no ónus de demonstrar que se encontram verificados os pressupostos de aplicação da avaliação indireta.⁴⁹ Se o contrário fosse exigido, podíamos estar a sobrecarregar a AT com uma prova impossível, e por isso, *“o ónus desta prova diabólica (da prova do facto negativo de que não foi declarado todo o rendimento) é facilitado pelo estabelecimento de presunções legais”*⁵⁰.

Assim sendo, o art. 89.º-A n.º 3 LGT, refere que o principal ónus⁵¹ fica entregue ao sujeito passivo, uma vez que este terá que comprovar a veracidade das suas declarações e demonstrar que foi outra a fonte das manifestações de fortuna.

Esta formulação legal causou algum desentendimento, pese embora, a maioria da Jurisprudência esteja hoje em consonância⁵², pois referem que *“a existência de uma presunção legal obriga à prova, pelo sujeito passivo, da afectação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna. Ou seja, o sujeito passivo, para ter êxito na sua pretensão, tem de provar o “trato sucessivo” dos recursos utilizados, desde a sua origem até à sua utilização na aquisição dos bens em causa.”*⁵³.

⁴⁹ *“Na tributação das manifestações de fortuna, o ónus probatório da Administração Tributária é mitigado, dado que não tem de demonstrar que os elementos declarados não correspondem à realidade, basta-lhe, portanto, demonstrar o facto que segundo a lei constitui uma manifestação de fortuna.”* (Domingos Fanha, 2011, p. 241).

⁵⁰ Rui Morais, 2011, p. 358.

⁵¹ Um ónus que não lhe será nada fácil, visto que, terá que provar que não obteve aquele rendimento (*“não basta uma contraprova, mas sim a prova de um facto negativo (inexistência do facto)”*) (Domingos Fanha, 2011, p. 242); *“o ónus imposto ao sujeito passivo situar-se-á num nível de exigência de prova que pode até ser mais exigente mas que não deixa de ser realizável, não lhe coarctando a possibilidade de provar a afectação de certos rendimentos a uma determinada manifestação de fortuna por outras vias, para além da directa.”* (Susana Duarte, 2013, p. 73).

⁵² *“Não basta que o contribuinte demonstre que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos rendimentos declarados, mas também quais os concretos meios financeiros que afetou à realização da manifestação de fortuna, exigindo-se que o contribuinte faça prova da relação causal de afectação de certo rendimento à mesma”* (Ac. STA de 08/05/2013, proc. n.º 0567/13); vide ainda Ac. STA de 15/02/2012, proc. n.º 050/12 e Ac. STA de 12/04/2012, proc. n.º 0298/12.

⁵³ Rui Morais, 2016, p. 19.

No entanto, alguma Doutrina, nomeadamente SUSANA DUARTE, incompatibiliza-se com este entendimento e defende que esta interpretação dada pelos tribunais, não tem na lei o mínimo de correspondência, o que de certa forma se percebe.

Como já vimos, o elemento literal é simultaneamente o ponto de partida da interpretação mas também o seu limite – privilegia o significado técnico-jurídico e afasta o que não tiver o mínimo de correspondência com a sua letra –, e esta autora, argumenta dizendo que não existe esta correspondência, uma vez que, tomando em linha de conta a expressão “*é outra a fonte da manifestação de fortuna*”, e que o legislador tem que se preocupar em escolher termos suscetíveis de serem compreendido de forma clara pelo cidadão comum, não parece resultar da letra da lei a intenção de exigir essa cadeia causal⁵⁴, e acrescenta que, “*em sentido material, o princípio da segurança jurídica impõe que a lei defina os elementos essenciais do tributo, de forma a assegurar os requisitos de determinabilidade, previsibilidade, estabilidade e clareza, desde logo porquanto, para cumprimento e execução do princípio da tributação pelo rendimento real, qualquer contribuinte, com formação média, deve ser capaz de compreender o teor da norma*”, logo, “*a leitura que, com maior probabilidade, seria feita por um cidadão médio apontaria no sentido da necessidade de demonstrar apenas que dispunha de meios financeiros suficientes para, naquele ano, evidenciar aquela manifestação de fortuna e não de estabelecer o nexo entre o concreto rendimento utilizado e o sinal exterior de riqueza*”⁵⁵, posição que concretiza criticando a dificuldade extrema de produção de prova exigida ao sujeito passivo quando, por exemplo, este houver amealhado dinheiro durante 40 anos, para adquirir o bem; será aqui, difícilimo, diria mesmo impossível, demonstrar quanto poupou em cada ano, acabando por impor-se uma verdadeira prova diabólica, que por assim o ser, foi – este ónus – retirado à AT por via de presunções. Pois bem, se assim não é exigido à AT proceder a uma comprovação desta prova diabólica, por uma questão de igualdade, deveria ser imposta ao contribuinte a menor exigência probatória possível, de forma a evitar tornar a prova ainda mais diabólica do que já o é.⁵⁶

⁵⁴ Susana Duarte, 2013, p. 74 e 75.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 76 e 75.

⁵⁶ Não obstante, a Jurisprudência já se manifestou relativamente a um caso semelhante, proclamando que “*encontrando-se provado que os fundos afetos à manifestação de fortuna resultaram da mobilização de aplicações financeiras efetuadas em 2007, não pode ser exigida a prova da origem de tais fundos. Com efeito, tal exigência só se verificaria se os mesmos tivessem sido adquiridos no ano da manifestação de fortuna (no ano em causa), (...) sob pena de se cair numa exigência probatória complexa e difícil*” (Ac. STA de 08/05/2013, proc. n.º 0567/13).

Também a justificação parcial trouxe alguns dissentimentos, surgindo assim, muitas divergências jurisprudenciais. Primeiramente, o TC no seu acórdão n.º 251/07 tomou como irrelevante toda a justificação que não fosse cabal; uma outra interpretação defendia que dever-se-ia subtrair ao rendimento padrão apurado o valor justificado; já o TCAS no seu acórdão de 04/03/2008, proc. n.º 02259/08 defendia que, depois de subtraída a justificação parcial, dever-se-ia averiguar se ainda era legítimo lançar mão do mecanismo das manifestações de fortuna, entendimento que não sufragou o STA (Ac. de 27/05/2009, proc. n.º 0403/09); por último, veio o STA, em acórdão de 19/05/2010, proc. n.º 0734/09, tomar posição contrária ao estabelecido anteriormente, dando, assim, relevância à justificação parcial.⁵⁷

Assim, ficou estabelecido que *“embora a justificação parcial não afaste a avaliação indirecta, esta não pode deixar de ser tomada em conta na quantificação do rendimento a tributar em sede de IRS, havendo excesso na quantificação apurada se tal dedução não for efetuada, aplicando-se-lhe sem mais o “rendimento padrão””*⁵⁸; *“mal se compreenderia, parece-nos, ao menos em face dos princípios de igualdade e da capacidade contributiva, que fossem tributados em IRS pelo “mesmo padrão”, os que nada justificaram, os que justificaram uma pequena parte, os que justificaram a maior parte e os que justificaram quase tudo, antes parece impor-se, mesmo no domínio da tributação por métodos indirectos adequar o “padrão” à medida da justificação (subtraindo o valor justificado ao da manifestação de fortuna e aplicando depois a percentagem do padrão)”*⁵⁹, caso contrário, estaríamos perante uma forma de imposto com carácter punitivo, e como esta autora muito bem expressa *“os impostos não servem para punir”*⁶⁰.

Pelo exposto, *“parece dever entender-se que as normas previstas no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT são, nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objetiva de IRS (...), integrando a disposição em causa normas de incidência objetiva de IRS, encontra-se a*

⁵⁷ Informação retirada de Domingos Fanha, 2011, p. 228 a 230.

⁵⁸ Isabel Marques da Silva, 2011, p. 177.

⁵⁹ *Idem*.

⁶⁰ *Idem*; *“Ora, o imposto define-se: prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.”* (Teixeira Ribeiro, 1997, p. 258); neste sentido, também Casalta Nabais, 2010, p. 363 *“Acredita-se que a solução a que conduziria o não relevo da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.”*

*mesma sujeita às regras e princípios correspondentes, sendo-lhe, por conseguinte, aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, a qual tem concretização no plano da lei ordinária ao dispor o art. 73.º da LGT que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.*⁶¹, pelo que deve ser valorada a justificação parcial, seja ela baseada num crédito bancário, doação de pais a filhos, mobilização de poupanças ou até em retomas de veículos, como já referiu o STA no acórdão de 07/01/2007, proc. n.º 01225/06.

Limitação da prova (documental e testemunhal). Inconstitucionalidade

A norma que regula o recurso interposto pelo contribuinte, como já vimos, é o art. 146.º-B do CPPT, onde refere que este terá que apresentar elementos de prova de natureza exclusivamente documental. Foi levantada a inconstitucionalidade desta norma, e a consequente limitação, que veio a ser confirmada pelo TC no acórdão n.º 646/2006, uma vez que, segundo a perspetiva deste tribunal, esta limitação de produção de prova viola o art. 20.º n.º 1, em conjugação com o art. 18.º n.º 1 da CRP, “*na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível*”⁶².

⁶¹ Casalta Nabais, 2010, p. 363 e 368.

⁶² Isabel Marques da Silva, 201, p. 174.

INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. A NOTÍCIA DO CRIME E O PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO

Investigação Criminal. Conceção e alguns dos Princípios orientadores

A Investigação Criminal é regulada pela Lei n.º 49/2008, de 27/8⁶³ a qual, no seu art. 1.º, refere que se entende por esta o conjunto de diligências de recolha de provas, que no âmbito de um processo penal, auxiliarão a averiguação da existência ou não de um crime e a descoberta, em caso afirmativo, dos seus agentes, a fim de os poder responsabilizar criminalmente, revela, portanto, um triplo objetivo: debruça-se sobre o ilícito criminal, a sua autoria e, ainda, sobre a obtenção de prova bastante que consiga suportar a realização da justiça criminal relativamente ao agente do crime, ou seja, que seja capaz de fundamentar a sentença que advirá de todo o processo penal.⁶⁴ Materialmente, este conceito concretiza-se num estudo especializado com incidência no crime e respetivo agente, cuja finalidade é a descoberta da verdade material; distingue-se da criminologia, dado que esta centra-se no estudo dos crimes em geral e do criminoso em sentido abstrato, enquanto que aquela se baseia na compreensão de um determinado crime, ou seja, casos concretos.

A direção da investigação criminal fica a cargo da autoridade judiciária⁶⁵ que varia consoante a fase processual, e esta é assistida pelos órgãos de polícia criminal que atuam sob a sua dependência funcional.^{66/67} Muito embora, a investigação criminal se inicie, via de regra, através da notícia do crime e correspondente abertura de inquérito (tema que falaremos mais adiante), esta e este não são sinónimos, uma vez que a investigação poderá

⁶³ Atualmente com as alterações da Lei n.º 57/2015, de 23/6.

⁶⁴ “A doutrina passou a identificar a investigação criminal com a actividade processual de descoberta da verdade no processo penal e mais restritamente com os actos de inquérito e de instrução.” (Germano Marques da Silva, 2015, p. 19).

⁶⁵ O art. 1.º al. b) enuncia como fazendo parte deste conceito, o Juiz, o Juiz de instrução e o Ministério Público.

⁶⁶ Art. 2.º n.º 1, 2, e 4 da LOIC.

⁶⁷ “As polícias tendem a operar em função do esclarecimento do caso e as autoridades judiciárias a operar em função do julgamento.” (Jorge Marques, 2007, p. 92).

fazer-se não só num momento posterior, em sede, por exemplo, de instrução, e julgamento⁶⁸, como mesmo, numa fase prévia ao inquérito.

Sem querer analisar, para já, o desenvolvimento do Processo Penal, em concreto, as especialidades do Processo Penal Tributário face a este, importa abordar alguns princípios caracterizadores deste processo que se mantêm inalterados em sede de Processo Penal Tributário.

a) Princípio da oficialidade

Este princípio processual refere que a realização da justiça (no seu sentido mais restrito, abrangendo a iniciativa de investigação e a promoção do processo) é, grosso modo, da competência de entidades públicas, designadamente, da competência do Ministério Público, como consta do artigo 48.º do CPP e 219.º n.º 1 CRP, ou seja, o Ministério Público após a aquisição da notícia do crime (241.º do CPP), promove oficiosamente o processo de investigação criminal, realizando assim, a sua função de exercício da ação penal, que fará com plena imparcialidade, objetividade e de acordo com o princípio da legalidade.

Naturalmente, este princípio compreende algumas exceções que vão depender da natureza dos crimes, uma vez que este pleno poder só se verifica quanto a crimes de natureza pública e já não quanto a crimes semipúblicos, que consubstanciam limitações a este princípio, e quanto a crimes particulares, que constituem uma verdadeira exceção ao princípio. Nos primeiros, é necessária a apresentação de queixa por parte dos titulares deste direito (art. 113.º do CP) para que o Ministério Público possa promover o processo e começar a investigação criminal e, posteriormente, arquivar ou deduzir acusação⁶⁹; nos segundos, como se trata de crimes sujeitos a acusação particular, é necessário que os respetivos titulares do direito apresentem queixa (art. 113.º por remissão do art. 117.º do CP), se constituam assistentes e que procedam à acusação particular, sendo que aqui, o papel do Ministério Público é quase como que acessório⁷⁰. Isto sucede porque há casos em que o próprio ofendido é a pessoa mais qualificada para decidir se daquele crime

⁶⁸ Possibilidade que se encontra consagrada no art. 340.º, n.º 1 do CPP.

⁶⁹ Vide art. 48.º, 49.º e 276.º n.º 1 CPP.

⁷⁰ Vide art. 50.º, 246.º n.º 4, 68.º n.º 1 al. b), n.º 2, e 285.º n.º 1 do CPP.

prossegue para uma ação penal, uma vez se tratar de bens jurídicos mais pessoais e privados dos quais este poderá dispor parcial ou absolutamente.

b) Princípio da legalidade

Este princípio da legalidade (que não se confunde com o princípio da legalidade da prova) decorre do artigo 219.º n.º 1 da CRP e impõe uma obrigação ao Ministério Público. Diz-nos que este tem o dever de promover o processo penal e conseqüentemente começar a investigar determinado crime sempre que adquira por qualquer meio a notícia do mesmo, e ainda, obriga-o a deduzir acusação sempre que recolha indícios suficientes do cometimento desse crime e de qual tenha sido o seu agente. Contraposto a este, encontramos o princípio da oportunidade que é excluído do processo penal, no que concerne ao início do processo e à submissão deste a julgamento, o que evita juízos de parcialidade e arbitrariedade. Para além da consagração na Constituição da República Portuguesa, encontramos afloramentos deste princípio nos artigos 262.º n.º 2 e 283.º n.º 1 do CPP.

c) Princípio da legalidade da prova

Uma vez que a investigação criminal não se basta com o conhecimento da verdade material, mas sim com a comprovação dessa verdade em julgamento, de modo a não restar qualquer dúvida razoável, o núcleo duro desta é a recolha de prova. Para o efeito, o artigo 125.º do CP consagra a legalidade de qualquer meio de prova que não seja proibido por lei⁷¹, como é o caso das que forem obtidas mediante tortura ou coação cuja consequência será a sua nulidade (art. 32.º n.º 8 CRP). Desta forma, para que possam ser consideradas em processo penal provas atípicas é necessário, ainda que com esta permissão abrangente do artigo 125.º, que se verifiquem os pressupostos da necessidade, adequação e proporcionalidade, assim como o respeito pela dignidade humana⁷², pois só assim poderá

⁷¹ “As normas processuais penais são o roteiro que orienta o investigador criminal, mas são igualmente os limites da sua actividade, constituindo não só um sistema de ordenação procedimental, de protecção e de liberdade, mas também normas operativas das autoridades de repressão criminal” (Jorge Marques, 2007, p. 93).

⁷² “À idoneidade, e necessidade, do meio junta-se o requisito do respeito pela dignidade da pessoa humana, ou seja, a consideração fundamental em que assentam as liberdades, direitos e garantias dos cidadãos e pilar essencial do sistema processual penal. Considerada como relevante, e admissível, a mesma prova

esta ser equiparada à prova típica, com a mesma eficácia probatória. Assim, este princípio orientador protege o cidadão e impede que a verdade material seja alcançada a qualquer custo.⁷³

d) Princípio da investigação

Diferentemente do que acontece no Processo Civil, vigora no Processo Penal o princípio da investigação ou verdade material, que não se confunde com a verdade absoluta, contraposto ao princípio do dispositivo ou verdade formal, isto é, enquanto que o primeiro é um processo de partes em que são as próprias que têm o ónus de carrear para o processo os factos e correspondentes provas (“princípio da autorresponsabilização probatória”)⁷⁴, o segundo, como tem como finalidade última a descoberta da verdade material, estabelece não haver um verdadeiro ónus de prova, antes sim, um “ónus de investigação”. Pese embora este princípio decorra primordialmente do artigo 340.º n.º 1 do CPP inserido sistematicamente no Livro VII relativo ao Julgamento, também encontramos afloramentos deste ao longo de todo o CPP, como por exemplo, nos artigos 154.º n.º 1, 164.º n.º 2, 288.º n.º 4, 323.º al. a), 348.º n.º 5, 354.º, etc.

Desta forma, caberá não só ao Juiz de julgamento ou de instrução – que se encontram limitados pela acusação (princípio da vinculação temática) –, mas também ao Ministério Público, visto ser esta a entidade competente para dirigir a investigação criminal em fase de inquérito, um verdadeiro poder/dever de investigar e ordenar/praticar todas as diligências probatórias que se afigurem necessárias à descoberta da verdade material e à consequente boa decisão da causa, o que deverão fazer sempre respeitando o princípio da legalidade da prova.⁷⁵

atípica fica sujeita ao exercício do contraditório que consubstancia uma garantia da defesa e uma forma de construção da verdade judicial.” (Vários Autores, 2016, p. 390 – comentário ao art. 125º por Santos Cabral).

⁷³ Parece-nos de relevo ressaltar aqui que a prova adquirida em sede de inspeção tributária poderá ser admitida e transferida para o processo penal, desde que seja uma prova processualmente válida, isto é, desde que tenha sido adquirida de acordo com a lei processual penal.

⁷⁴ Maria Antunes, 2016, p. 164.

⁷⁵ “Este princípio significa, mesmo no quadro de um processo penal orientado pelo princípio do acusatório (artigo 32.º, n.º 5 da CRP), que o tribunal de julgamento tem o poder-dever de investigar por si o facto, isto é, de fazer a sua própria “instrução” sobre o facto, em audiência, atendendo a todos os meios de prova não irrelevantes para a descoberta da verdade, sem estar em absoluto vinculado pelos requerimentos e declarações das partes, com o fim de determinar a verdade material”. (Ac. TC nº 137/2002).

Processo Penal Tributário. Especialidades do RGIT

O Processo Penal Tributário, pese embora, tramite, grosso modo, de forma idêntica ao Processo Penal Comum – não fosse o direito processual penal o direito subsidiário a aplicar⁷⁶ –, tem algumas especialidades que o legislador achou por bem consagrar no Regime Geral das Infrações Tributárias, mais precisamente, dezasseis normas que contêm especialidades processuais sobre as quais nos iremos debruçar.

Como estabelece o artigo 89.º-A n.º 10 da LGT, assim que a determinação da matéria coletável feita em sede de avaliação indireta se consolide e se torne definitiva, o diretor das finanças deverá comunicar essa mesma decisão de avaliação ao Ministério Público.⁷⁷ Ora, estamos perante uma consagração taxativa que se afigura desnecessária, no sentido em que este dever está já devidamente regulado pelo artigo 35.º do RGIT, conjugado com os artigos 41.º e 40.º n.º 3. Estabelecem estes artigos que a aquisição da notícia do crime⁷⁸, antecederá necessariamente o inquérito, e poderá adquirir-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária que tenham competência delegada para a prática dos atos de inquérito, ou ainda, através dos órgãos de polícia criminal ou agentes tributários e mediante denúncia (art. 35.º n.º 1 RGIT), sendo que nestas últimas possibilidades, a notícia do crime deverá ser sempre transmitida ao órgão da administração tributária com competência delegada para atos de inquérito (art. 35.º n.º 2).⁷⁹ Como tal, adquirida a notícia do crime, este órgão (art. 41.º n.º 1 al. b)) deverá instaurar o inquérito e comunicá-lo imediatamente ao Ministério Público⁸⁰, visto que é este o *dominus* desta fase processual e pode avocá-lo a todo o tempo (art. 40.º n.º 1 e 3 RGIT e 263.º n.º 1 do CPP).

⁷⁶ Art. 3.º al. a) do RGIT.

⁷⁷ É de notar que a existência de factos indiciários que fundamentam o recurso à avaliação por métodos indiretos não significa que estejam já reunidos os indícios suficientes necessários para a dedução de acusação por crime de fraude fiscal.

⁷⁸ A notícia do crime deverá conter, sempre que possível, todos os elementos que constam do artigo 243.º do CPP.

⁷⁹ Ressalva-se que “*adquirida a notícia de um crime tributário procede-se necessariamente à instauração do processo de inquérito (artigo 262.º, n.º 2, do CPP), uma vez que impera no processo penal o princípio da legalidade e não da oportunidade*” (Paulo Marques, 2014, p. 311); e ainda, assim que os “*órgãos da administração tributária adquiram conhecimento de factos indiciadores da prática de crime tributário devem instaurar o procedimento penal, tendo competência delegada, ou devem proceder à denúncia aos órgãos competentes.*” (Germano Marques da Silva, 2011, p. 159).

⁸⁰ Vide 248.º n.º 1 CPP.

Já relativamente à duração do inquérito em processo penal tributário, consagra-se também, no artigo 42.º do RGIT, algumas especialidades relativamente ao artigo 276.º do CPP. Aqui, a duração máxima do inquérito será de oito meses a contar da data de aquisição da notícia do crime, prazo, que na opinião de GERMANO MARQUES DA SILVA tratar-se-á de um prazo de delegação perentório⁸¹, ou seja, não terá lugar ao prolongamento do artigo 276.º n.º 2⁸²; no entanto, poderá haver lugar à sua suspensão no caso de ter sido intentado um procedimento ou processo tributário no qual se discuta situação tributária de que dependa a qualificação criminal, o que quer isto significar que o inquérito não poderá ser encerrado na pendência destes (art. 42.º n.º 2 e 4 RGIT)^{83/84}.

Quando finalizadas as investigações, o órgão da administração tributária que fora competente até então deverá emitir parecer fundamentado que remeterá, juntamente com o auto de inquérito, ao Ministério Público (art. 42.º n.º 3 RGIT). De seguida, este pratica todos os atos que achar de utilidade para a realização das finalidades do inquérito ou decide-se por uma das possibilidades dos artigos 277.º, 281.º e 283.º, ou seja, posto isto, o Ministério Público terá que decidir se arquiva o inquérito, se procede à suspensão provisória do processo, ou se deduz acusação⁸⁵, ou poderá ainda, como prevê o artigo 44.º do RGIT, arquivar os autos caso se trata de crime que admita dispensa de pena. Tomando a decisão de arquivar o inquérito, o Ministério Público terá, no entanto, de comunicar essa

⁸¹ Germano Marques da Silva, 2018, p. 158.

⁸² Paulo Marques, 2007, p. 181.

⁸³ “Não é sinónimo de liquidação tributária (...) o que se impõe é o apuramento da situação factual tributária imprescindível ao enquadramento típico dos factos imputáveis ao arguido.” (Germano Marques da Silva, 2018, p. 160).

⁸⁴ O mesmo acontecerá ao Processo Penal Tributário; estabelece o art. 47.º do RGIT que se estiver a decorrer processo de impugnação judicial ou tiver havido oposição à execução, em que seja igualmente discutida situação tributária da qual dependa a qualificação criminal, o processo penal ficará suspenso até trânsito em julgado dessas decisões. Segundo o Ac. TRL de 10/04/2014, proc. 438/12.01DLSB-B-L1-9, “a possibilidade de suspensão do processo penal fiscal nos termos do art. 47.º, n.º 1 do RGIT está delimitado por requisitos taxativos e cumulativos. Para que tal suspensão ocorra, é necessário que esteja pendente processo de impugnação judicial ou oposição à execução e que para além disso, nestes se debata uma verdadeira questão prejudicial, ou seja, que tem que ser ali discutida a situação tributária do arguido”, o que se verifica numa verdadeira exceção ao princípio da suficiência do processo penal consagrado no artigo 7º n.º 1 e 2 do CPP. O Tribunal Constitucional pronunciou-se mesmo sobre esta questão e no Ac. TC n.º 321/2006 “considerou não ser desconforme à Constituição a referida norma do RGIT, antes plenamente justificado que no processo penal tributário, quando surjam questões prejudiciais de natureza administrativa e fiscal, não valha o princípio da suficiência consagrado no art. 7.º do CP.” (Isabel Marques da Silva, 2007, p. 91 e 92).

⁸⁵ “Enquanto exponente do princípio da presunção de inocência do arguido, apenas deve ser proferida acusação em caso de verificação de “indícios suficientes”, ou seja, em caso de não existir probabilidade da prática do ilícito criminal fiscal, o Ministério Público deve proferir obrigatoriamente a decisão de arquivamento (...), tendo esta decisão um mero alcance processual e não consubstancia então um juízo de mérito.” (Paulo Marques, 2014, p. 323).

mesma decisão à Administração Tributária, para que esta possa, se for caso disso, seguir com o procedimento contraordenacional (art. 45.º RGIT).

Dando-se o termo do inquérito o Processo Penal Tributário segue os trâmites normais do Processo Penal, com a pequena exceção de que a Administração Tributária ou a Segurança Social têm a faculdade de assistir tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, e de serem informadas de todas as decisões finais (art. 50.º RGIT), o que se consubstancia não num direito potestativo, mas apenas num dever de colaboração.⁸⁶

⁸⁶ Simas Santos, 2008, p. 410.

A PROBLEMÁTICA DA PROVA INDIRETA. RELEVÂNCIA EM PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO

Reportamo-nos agora à problemática da prova indireta, a fim de perceber qual a sua relevância no Processo Penal e, concretamente, em que medida a determinação indireta da matéria coletável despoletada pela aquisição de uma manifestação de fortuna pode ser tida em conta na perseguição criminal da alegada fraude fiscal.

A prova⁸⁷ é a figura central de todo o Processo Penal; é com base nela que o tribunal poderá demonstrar quais os factos relevantes que poderão comprovar a existência e autoria de um crime, e determinar a medida concreta da pena ou medida de segurança, no fundo, a prova é um meio demonstrador da realidade que o juiz não pôde presenciar, mas cujo conhecimento se impõe para que consiga lavrar sentença.

Existem provas perfeitas e imperfeitas; provas pessoais e reais; e, ainda, provas diretas e indiretas. As provas perfeitas são aquelas que dão lugar à certeza jurídica, sem terem que se auxiliar em quaisquer outras, de que o facto-típico foi cometido e qual o seu autor, enquanto que as provas imperfeitas dependem da articulação dessa com outras que a tornarão completa, ou melhor, suscetível de inferir essa certeza jurídica. As provas pessoais manifestam-se através das pessoas, enquanto que as provas reais têm, quanto muito, a pessoa como objeto, pese embora, esta última possa não incidir apenas sobre as pessoas. Já quanto às provas diretas e indiretas, se estivermos perante uma prova que recaia “*imediatamente sobre os factos probandos*”⁸⁸, trata-se de uma prova direta, se pelo contrário, a prova já não recai sobre essa temática, mas sim sobre outros que poderão, através de um raciocínio lógico-dedutivo, terminar no conhecimento de um outro facto até então desconhecido, mas relacionado com aqueles, estamos perante uma prova indireta⁸⁹.

⁸⁷ “Prova pode entender-se num sentido lato, enquanto “meio pelo qual a inteligência chega à descoberta da verdade”, ou num sentido jurídico mais restrito, como “demonstração da verdade dos factos alegados em juízo.” (Maria Calheiros, 2008, p. 80).

⁸⁸ Francisco de Jesus, 2016, p. 87 citando CAVALEIRO DE FERREIRA.

⁸⁹ “Os factos indiciantes não têm de coincidir necessariamente com os que conformam o facto sujeito a julgamento (...), mas podem tratar-se de factos que estão em conexão ou relação directa com aqueles, situando-se na sua periferia sendo indicativos da realidade do facto que se pretende provar.” (José Cabral, 2012, p. 30); “toda e qualquer prova é sempre, nalguma medida, prova indiciária. O que distingue a prova

É, portanto, esta última que nos interessa analisar.

Admissibilidade e Necessidade da Prova Indireta. Os seus Pressupostos

A prova indireta, também conhecida por prova indiciária⁹⁰, por presunções, circunstancial ou crítica, não encontra previsão legal, pelo menos de forma expressa, no nosso ordenamento jurídico, razão pela qual é tão discutida.

Imprescindível para o debate, é referir que vivemos, não só hoje em dia, mas desde algum tempo, numa era de globalização, onde quanto mais se evolui, mais rápido se evolui, e muitas vezes, vemos o direito, e sobretudo o Processo Penal com dificuldades em acompanhar essa evolução, e em perseguir com sucesso os crimes que por causa dela mais facilmente se ocultam, agravando de forma abrupta o sentimento de impunidade que já se faz sentir.

Destarte, salienta-se o facto de haver uma maior necessidade de alargar os ângulos de visão da prova e de arranjar alternativas fiáveis à prova direta para que a impunidade não passe a ser vista como uma mera passividade não só do julgador, mas também da justiça, pelo que se impõe a possibilidade de utilização de provas indiretas que, verificados que estejam os seus pressupostos, possam sustentar uma sentença condenatória ou absolutória, isto sobretudo no que diz respeito à criminalidade moderna (mais económica), em que as mais pequenas migalhas poderão formar o fio condutor da incriminação penal.⁹¹

Pese embora não tenha sido alvo de uma profunda previsão legal, apercebemo-nos de algumas ramificações sobre a prova indireta na nossa legislação, desde logo, o

dita direta da prova dita indireta é o número de passos inferenciais requeridos para estabelecer o factum probandum.” (Margarida Rego, 2013, p. 134).

⁹⁰ Esta prova não se confunde com a prova indiciária que se encontra necessariamente adstrita à fase do inquérito e à exigência de indícios suficientes, nem com a prova *prima facie*, atendendo ao facto de esta não criar na esfera do juiz uma plena convicção, “*mas apenas um grau de probabilidade bastante para forçar a outra parte à contraprova.*” (Patrícia Pereira, 2017, p. 43).

⁹¹ “*Entre nós tem que se encetar um movimento de ultrapassagem dos rígidos cânones de apreciação da prova, que leve descomplexadamente à assunção dos critérios da “prova indirecta (...) como factores válidos de superação do “princípio da presunção de inocência”.*” (Paulo Marques, 2007, p. 160).

Código Civil prevê no artigo 349.º e seguintes as presunções e define-as como “*ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*”, estas, por sua vez, dividem-se em presunções legais (art. 350.º) e presunções judiciais (art. 351.º), que variam consoante a ilação seja tirada pela lei ou pelo raciocínio do julgador.

Já relativamente ao Processo Penal, temos, em primeiro lugar, a consagração do artigo 125.º que expressamente refere uma liberdade de prova, ainda que não absoluta, quer isto dizer, que os meios de prova suscetíveis de ser utilizados em Processo Penal não são taxativos e, portanto, qualquer prova será admissível, desde que não seja proibida por lei, e em segundo lugar, a consagração do artigo 127.º que é outra porta aberta à admissibilidade da prova indireta, concretamente quando se refere ao uso das regras da experiência e liberdade de convicção do juiz.⁹² De ressaltar que a própria Constituição da República Portuguesa parece nada opor quanto à admissibilidade deste tipo de prova.⁹³

§ Conceito e Pressupostos

As linhas orientadoras da prova indireta derivam quase exclusivamente da jurisprudência, uma vez que só agora começa a surgir alguma doutrina a seu respeito, e como tal, tem se entendido que a prova indireta é constituída por um ou mais indícios e por uma espécie de presunção⁹⁴, ou seja, é necessário que exista um facto que será necessariamente distinto do facto a provar, mas que, ainda assim, tenha relevância direta para este – que sejam vestígios demonstradores da sua ocorrência – que será conjugado e racionalizado segundo as regras da experiência, e dessa racionalização extrair-se-á a conclusão de um facto distinto (facto-resultado).⁹⁵

⁹² “A prova indiciária, ou o funcionamento da lógica e das presunções, bem como das máximas a experiência, é transversal a toda a teoria da prova” (José Cabral, 2012, p. 14).

⁹³ “Mas a inexistência de obstáculos à admissibilidade da prova indirecta ou circunstancial mesmo para prova da factualidade típica em julgamento, não dispensa especiais cautelas em sede de valoração da prova, pois é pacífico o entendimento segundo o qual o princípio da livre convicção do juiz na apreciação das provas não representa a substituição genérica do sistema de provas legais pelo arbítrio. Daí que, particularmente no que respeita à prova indirecta, a insegurança dos indícios tenha de ser afastada por racionais cautelas na sua utilização.” (Ac. STJ de 23/09/2010, proc. n.º 65/09.0JACBR.C1.S1).

⁹⁴ “Por presunção deverá entender-se o juízo que se forma sobre os indícios ou começos de provas; suspeita, conjectura, o que se supõe verdadeiro até a prova do contrário um juízo antecipado e provisório que se considera válido até prova em contrário.” (Paulo Marques, 2014, p. 84).

⁹⁵ José Cabral, 2012, p. 13.

Por se tratar de um tipo de prova, digamos, “abstrata”, impõe-se que os pressupostos para a sua aplicação estejam bem delimitados – o que permanece por acontecer – e que a sua utilização seja cautelosa. Todas as exigências materiais e formais da prova indireta que têm sido expostas pela nossa Jurisprudência são consequência do papel influente que a Jurisprudência Espanhola e Italiana⁹⁶ têm desempenhado no que diz respeito a esta temática. Assim, as exigências formais são: que os factos que estiverem na base da inferência sejam discriminados na sentença, e que na mesma, se encontre explicado o raciocínio lógico-dedutivo⁹⁷ pelo qual se inferiu aquele resultado e não um outro; materialmente exige-se que os indícios sejam certos, graves e precisos, que estejam sustentados por prova direta, que sejam de carácter inequivocamente acusatórios, plurais e interrelacionados entre si (muito embora se admita um único indício desde que possua uma força probatória mais acentuada), que sejam contemporâneos do facto a provar, e que não haja conraindícios que enfraqueçam a inferência inerente a esse indício. Passemos a explicitá-los agora.

Começando pelos requisitos dos indícios e não do raciocínio inferencial, tem-nos dito a Jurisprudência⁹⁸, que os indícios, necessariamente independentes do facto a provar e que constituem a base da prova indireta, têm que ser graves, precisos e concordantes: **grave** será aquele indício que não cede perante objeções e que tem um grau de persuasão elevado, aquele que conjugado com uma regra da experiência possibilita a verificação de uma regra com grande grau de probabilidade; **preciso** será o indício que esteja amplamente provado e que não oscile consoante as interpretações, que não dê aso para que haja interpretações diversas. De salientar que se discute, nesta característica em concreto, se o indício deve ou não estar sustentado por uma prova direta ainda que

⁹⁶ Veja-se, por exemplo, o Ac. TRE de 10/12/2009, proc. 43/07.3GEELV.E1, que faz expressas referências à jurisprudência Espanhola e Italiana, e ainda, os Acórdãos do Supremo Tribunal de Espanha n.º 190/2006, de 1 de março; n.º 392/2006, de 6 de abril e n.º 577/2006, de 22 de maio, referidos por Euclides Simões, 2007, p. 207 a 215.

⁹⁷ Ressalva-se que, na nossa opinião, o método de racionalização da prova indireta deveria ser não só dedutivo, mas também indutivo; método de raciocínio dedutivo por ser um processo que “*consiste na formulação de uma inferência que parte do universal para o particular, tirando uma conclusão a partir da análise de duas ou mais premissas*”; e o método indutivo porque “*parte do particular para o geral, formulando conclusões universais a partir da análise de premissas particulares*”, ou seja, deveria esta racionalização constituir uma espécie de circuito de raciocínios inferenciais que tivessem por base o “salto” entre um e outro método (José Braz, 2010, p. 31 e 32).

⁹⁸ Ac. STJ de 07/04/2011, proc. 936/08.0JAPRT.S1.

imperfeita. Tendo em conta que o Processo Penal é um processo que originará efeitos estigmatizantes em claro prejuízo do arguido, sobretudo se culminar numa condenação, dever-se-á, neste âmbito, procurar-se por praticar aquela que puder ser a maior exigência probatória possível⁹⁹, sendo que, mais uma vez na nossa ótica, os indícios que sustentam a prova indireta, dever-se-ão, para serem considerados precisos, firmar em prova direta, ou seja, é necessário que os factos-base da prova indireta estejam provados por prova direta. Há também quem defenda que a prova indireta, mesmo não estando sustentada por prova direta, pode ainda contraditar e sobrepor-se a outras provas diretas¹⁰⁰, posição que só acolhemos parcialmente, dado que, é nosso entendimento que a prova indireta só se poderá priorizar se esta se encontrar na situação que referimos imediatamente supra, e apenas se estiverem em causa meios de prova subjetivos, como é o caso da prova testemunhal. Não quer isto dizer que consideramos que a prova indireta é uma prova menor ou inferior, mas antes que se trata de um meio de prova mais frágil, sujeita a verificação e que depende da prova direta para definir/aumentar a sua credibilidade, e na nossa perspetiva, ainda depende dela para poder ser utilizada; **concordantes** aqueles indícios que se conjugam entre si, e que “apontam na mesma direção”, quer isto dizer, aqueles que unanimemente contribuem para a produção de um resultado coerente e não conclusões diversas. Aqui, é permanente a discussão sobre se deve exigir-se a existência de vários indícios ou se um mero indício é ou não suficiente para servir de facto-base para a prova indireta que se produzirá. Há quem entenda, nomeadamente JOSÉ SANTOS CABRAL, que “*é a compreensão global dos indícios existentes, estabelecendo correlações e lógica intrínsecas que permite e avalia a passagem da multiplicidade de probabilidades, mais ou menos adquiridas, para um estado de certeza sobre o facto probando*”¹⁰¹, no entanto, cremos ser desnecessária tal exigência matemática, bastando só que se exija este requisito quando o indício não se fundamente em leis naturais que não admitam exceção, vindo a multiplicidade dos indícios, nos casos em que tal não se verifica, aumentar o grau de probabilidade da certeza da inferência.

⁹⁹ “O julgador não se pode basear exclusivamente nas regras da experiência para dar como provados os factos sujeitos à sua apreciação”, deverá, sobretudo, exigir “uma prova mais segura em relação a factos que imponham prejuízos do que em relação àqueles que somente implicam a perda de vantagens.” (Paulo Mendes, 2009-2010, p. 1006 e Margarida Rego, 2013, p. 138).

¹⁰⁰ “A prova circunstancial deve ser admitida quando ela permita a corroboração, enfraquecimento ou infirmação de prova directa, podendo também ser admitida no caso de inexistência de qualquer prova directa, desde que conjugada com outra prova circunstancial” (Paulo Pinto de Albuquerque, 2011, p. 330).

¹⁰¹ Santos Cabral, 2012, p. 27.

Ademais, é ainda imprescindível que os indícios sejam de caráter inequivocamente incriminatórios, contemporâneos do facto a provar, independentes, mas relacionados entre si, e que haja ausência de contraindícios que possam pôr em causa a verificação do facto-resultado: **inequivocamente incriminatórios** porque, caso contrário, estaríamos perante um contraindício que poderia colocar em cheque toda a inferência lógica que se construísse sobre esse pilar; **contemporâneo** no sentido de que devem ser indícios que, embora necessariamente diferentes e independentes do facto a provar, têm que deter um nexo temporal e material com este e com o facto-resultado; **independentes mas interrelacionados**, quer isto dizer que, no caso de os indícios serem múltiplos, estes não devem, sob pena de afetar a fiabilidade do resultado, constituir partes sucessivas de um mesmo facto, mas sim factos distintos; já no que concerne aos **contraindícios**, estes representam-se por indícios negativos do facto a provar, cuja relevância dependerá de serem capazes de criar, na esfera do julgador, uma dúvida razoável no que diz respeito à responsabilização criminal do arguido, ou seja, são indícios que criam uma situação de desarmonia e que enfraquecerão total ou parcialmente a certeza e precisão do facto-base de natureza incriminatória, bastando, como dissemos, que crie uma dúvida razoável em relação à incriminação, ao contrário da posição defendida por CLÁUDIA PINA quando afirma que o contraindício *“terá que possuir um grau de plausibilidade pelo menos igual à versão exposta pelo Ministério Público para que verdadeiramente estejamos perante uma explicação alternativa ou contra-indícios com relevância sobre a prova indirecta.”*^{102/103}

Como já foi referido, a prova indireta tem lugar quando através de um facto conhecido (facto-base) e de uma inferência lógica baseada nas regras da experiência, conseguimos conhecer um facto que era desconhecido, pelo que nos caberá agora explicar os pressupostos inerentes a esse processo de raciocínio.

A consagração da livre apreciação da entidade competente segundo as regras da experiência¹⁰⁴ veio substituir o antigo sistema das provas legais que pré-estabelecia o valor probatório das provas, o que retirava qualquer margem de livre apreciação ao julgador. Hoje em dia, pelo contrário, desvincula-se o julgador a esses critérios legais que

¹⁰² Cláudia Pina, 2016, p. 76.

¹⁰³ Para maior desenvolvimento destes pressupostos, veja-se Patrícia Pereira, 2017, p. 128 a 150.

¹⁰⁴ Consagrado no art. 127.º CP.

predeterminavam o valor das provas e atribui-se abertura à livre convicção e concede-se autonomia ao observador de decidir livremente, não de forma arbitrária, mas segundo as regras da experiência, princípio que se reconhece ter especial relevância no que diz respeito à prova indireta, onde haverá que ter alguma cautela porque, como muito bem afirma GERMANO MARQUES DA SILVA, “*a liberdade que aqui importa é a liberdade para a objectividade, aquela que se concede e que se assume em ordem a fazer triunfar a verdade objectiva*”¹⁰⁵, o que significa que, independentemente da convicção do julgador, a verdade jurídica terá que ser uma verdade processualmente válida e que deverá constar da sentença devidamente provada, caso contrário, deverá impor-se a absolvição do arguido.

A estruturação da convicção do julgador inerente à prova indireta baseia-se nada mais que num silogismo, um argumento formado por três proposições; duas premissas que constituem o ponto de partida da argumentação e a conclusão, quer isto dizer que, esta conclusão/facto desconhecido irá ser deduzida da premissa maior, que serão as regras da experiência, por intermédio do indício, que integra a premissa menor. Sendo assim, os requisitos essenciais desta inferência que fará parte do poder decisório do juiz e que lhe permite passar de um estado de ignorância para um estado de certeza jurídica são: o **respeito pelas regras da experiência** e a **fiabilidade e clareza do raciocínio**.

Como tal, as regras da experiência “*«são definições ou juízos técnicos de conteúdo geral, desligados dos factos concretos que se julgam no processo, procedentes da experiência, mas independentes dos casos particulares de cuja observação foram inferidas e que, para além destes casos, pretendem ter validade para outros casos novos»*.”¹⁰⁶; estas dividem-se em dois grupos, as regras da lógica formal e as regras da lógica informal, as primeiras derivam de estudos científicos, da lógica científica e adquirem uma credibilidade maior que as segundas, as últimas, da experiência comum, do que normalmente costuma acontecer, por existir uma tendência para a repetição dos fenómenos, ao que lhe chamam princípio da normalidade.¹⁰⁷ De ressaltar que as regras da experiência utilizadas não poderão desencadear inferências contraditórias e que não têm carácter imperativo, sendo que o julgador é livre de decidir contra as mesmas.

¹⁰⁵ Germano Marques da Silva, 1993, p. 111.

¹⁰⁶ Alberto Ruço, 2017, p. 230, citando FRIEDRICH STEIN.

¹⁰⁷ Ac. STJ de 27/05/2010, proc. n.º 58/08.4JAGR.D.C1.S1.

Já quanto ao segundo pressuposto, é necessário que o raciocínio produzido seja claro e fiável, o que só se permitirá compreender através de uma fundamentação objetiva, racional e motivável.¹⁰⁸ Este dever de fundamentação é, a nosso ver, uma das garantias processuais dos sujeitos processuais, encontra-se consagrada nos artigos 205.º CRP, 97.º, n.º 5 CPP e a sua inexistência resulta na nulidade da sentença, sanção que consta do artigo 374.º, n.º 2 e 379.º, n.º 1 al. a) CPP.

Esta, não se deverá cingir a uma remissão para os meios de prova relevantes, mas conter também uma explicação tanto quanto possível desenvolvida do raciocínio lógico que fez o tribunal optar pela condenação ou absolvição. Como tal, dever-se-á elencar, desde logo, os factos provados e não provados, incluindo aqui os indícios que servem de fundamento para a descoberta do facto que era desconhecido, e, de seguida, explicar todo o juízo elaborado entre o facto base e o facto resultado – estes dois elementos deverão estar conectados entre si e com as regras da experiência utilizadas, tem que haver um nexo de continuidade, pois que se houver um salto descontínuo/forçado, poder-se-á inquinar toda a inferência que daí se extraiu, a qual não pode ser arbitrária ou infundada, passando, assim, do domínio das probabilidades para as meras possibilidades.¹⁰⁹ Todo este processo terá que ser reavaliado mais que uma vez de forma a apurar com a maior probabilidade possível a sua verificação e precisão.

Este será talvez o momento mais importante da prova indireta e até da própria sentença, pois só aqui se poderá perceber e controlar verdadeiramente a livre apreciação do juiz¹¹⁰, pese embora, seja onde, na nossa opinião, o tribunal mais peque, dado que, podemos verificar que o tribunal muitas vezes parece defender a lei da preguiça e do inexplicável, refugiando-se, vezes demais, no princípio da imediação.¹¹¹ Choca-nos quando vemos decisões mascaradas com erudição jurídica quando no fundo são ocas no que diz respeito aos factos e provas produzidas, e sobretudo quando vemos decisões que

¹⁰⁸ A fundamentação visa três funções: controlo da lógica decisiva, permitir às partes recorrer e que o tribunal superior consiga avaliar a decisão em sede de recurso e, garantir ainda a transparência da justiça, de modo a que a comunidade perceba o que motivou aquela sentença.

¹⁰⁹ “*Como refere Duran a essência da prova indiciária reside na conexão entre o indício base e o facto presumido, fundamentada no princípio da normalidade conectado a uma máxima da experiência é a essência de toda a presunção.*” (José Cabral, 2012, p. 32).

¹¹⁰ “*A livre apreciação da prova não pode ser entendida como uma actividade puramente subjetiva, emocional e, portanto, não fundamentada juridicamente.*” (Ac. TC n.º 320/97, e no mesmo sentido o Ac. TC n.º 401/02)

¹¹¹ “*Não impondo a lei a menção das inferências indutivas levadas a cabo pelo tribunal ou dos critérios de valoração das provas e contraprovas (...) não pode nem deve ser entendido como exigindo que o julgador exponha pormenorizada e completamente todo o raciocínio lógico que se acha na base da sua convicção*” (Ac. STJ de 23/11/2006, proc. n.º 06P4096).

referem que “*não padece do vício da nulidade a decisão que contém uma fundamentação deficiente, medíocre ou mesmo errada, mas somente aquela que omite, em absoluto, os fundamentos de facto e de direito que a justificam*”¹¹², quando é claro que existindo uma sentença cuja fundamentação seja “*frouxa ou incompleta (...), franqueada está a porta para decisões penais totalmente subjetivas (...), injustas, ou pelo menos insusceptíveis de compreensão e adesão*”¹¹³.

Neste sentido, há que ter alguma cautela na aplicação da prova indireta, que necessariamente, tendo em conta a margem de erro a ela inerente¹¹⁴, exige uma fundamentação acrescida e detalhada, uma vez que nem todas as “leis da vida” podem ser utilizadas como regras da experiência em Processo Penal, exemplo disso é o adágio “quem cala consente”, quando sabemos que o arguido tem processualmente um direito ao silêncio que não o poderá prejudicar, numa espécie de máxima “quem cala não manifesta qualquer posição jurídica”.

Poderá a avaliação indireta da matéria coletável constituir prova indireta relevante?

Faremos agora uma breve abordagem conclusiva quanto à relevância processual que a ilação retirada pela Administração Tributária¹¹⁵, a qual se denomina por rendimento padrão presumido em sede de avaliação indireta, poderá deter enquanto prova indireta para apurar a responsabilidade criminal do sujeito passivo.

Tendo em consideração todos os pressupostos suprarreferidos e o próprio tipo legal de fraude fiscal que faz expressa referência às “*vantagens patrimoniais*” que deverá

¹¹² Ac. STJ de 26/03/2014, proc. n.º 15/10.0JAGR.D.E2.S1.

¹¹³ Paulo da Matta, 2004, p. 255.

¹¹⁴ De ressaltar que esta margem de erro é salientada e admitida por quase toda a doutrina que refere a prova indireta como prova admissível: “*A realidade do quotidiano desmente muitas vezes os padrões da normalidade, que não constituem regras absolutas; são apenas reações, eventos ou comportamentos normais ou previsíveis, mas que contra razoáveis expectativas, podem não se verificar*” (Ana Brito, 2013, p. 6); “*a maior exigência de fundamentação que este tipo de prova exige e a maior probabilidade de erro que, por natureza, acarreta*” (Euclides Simões, 2007, p. 205); “*mas a ação humana comporta sempre um momento de irregularidade quanto à diversidade dos motivos que podem desencadear-la e quanto ao exercício da vontade de agir individual*” (Alberto Ruço, 2015, p. 233); veja-se ainda Paulo Mendes, 2009-2010, p. 1004 e 1011; Ana Brito, 2013, p. 6; Patrícia Pereira, 2017, p. 140; Hugo Tavares, 2004, p. 311; Margarida Rego, 2013, p. 122, 124 e 125).

¹¹⁵ Susana Duarte, 2013, p. 70.

ser concretamente apurada (artigo 103.º, n.º 1 RGIT) e ao facto de todos os crimes fiscais terem que ser dolosos, parece-nos, à primeira vista e bem, que não se poderá utilizar este rendimento padrão para sustentar a imputação criminal do facto típico ao sujeito passivo.

Não nos podemos esquecer que um dos pressupostos da prova indireta é que o indício seja preciso e amplamente provado o que não acontece neste caso concreto, uma vez que o rendimento padrão não deixa de ser um facto presumido, que embora o seja de forma legal, diminuindo-se assim a possibilidade de arbitrariedade, não deixa de ser um facto incerto¹¹⁶. Aliás, há já uma decisão do Tribunal Constitucional neste sentido, refere que *“a responsabilidade penal não pode ser aferida com base na determinação do lucro tributável em falta por recurso a métodos indiciários (...), porque em matéria penal vigora um princípio ou presunção de sentido contrário decorrente, antes de mais, do artigo 32.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa”*¹¹⁷, e clarifica qualquer dúvida quando afirma que estes métodos indiretos apenas serão relevantes meramente para efeitos tributários e não penais.

Não se percebe, quanto a esta questão, que se encontrem afirmações proferidas pelos nossos juízes, no sentido de que *“a validade geral do princípio in dubio pro reo não impede a verificação de presunções. Estas presunções fundamentam a culpabilidade do arguido, e por isso, impõem ao arguido o encargo da prova sobre os factos”*, afirmação que agride gravemente o Direito, sobretudo o direito processual penal, uma vez que é um princípio basilar deste ramo que o arguido não tem qualquer tipo de ónus de prova.^{118/119}

Queremos com isto dizer que, o princípio do *in dubio pro reo*, não impossibilita que existam presunções judiciais¹²⁰ em processo penal, antes sim não permite a utilização

¹¹⁶ *“Não é admissível que um valor meramente presumido possa por si só constituir prova de um elemento do crime porque não oferece certeza exigível relativamente aos valores em causa e que são elementos constitutivos do crime.”*, *“de outro modo seria fundar a prova de um elemento do crime num facto meramente presumido e não num facto certo, seria uma prova por presunção fundada noutra presunção”* (Germano Marques da Silva, 2011, p. 161 e 162).

¹¹⁷ Ac. TC n.º 180/07.

¹¹⁸ *“O arguido pode comportar-se como mero espectador que observa como terceiros lidam com o seu caso, não sendo responsável por essa atitude passiva (...), nem podendo ser por ela penalizada.”* (Paulo Marques, 2014, p. 315, citando TERESA BELEZA).

¹¹⁹ *“Sucede frequentemente que a dúvida inicial permanece dúvida a final (...). Em tal situação, o princípio político-jurídico da presunção de inocência imporá a absolvição do acusado já que a condenação significaria a consagração de ónus de prova a seu cargo baseado na prévia presunção de culpabilidade.”* (Jorge Miranda e Rui Medeiros, 2010, p. 356).

¹²⁰ *“A jurisprudência firmada desde 1985, o direito à presunção de inocência não se opõe a que a convicção judicial possa formar-se sobre a base de prova indiciária.”* (Euclides Simões, 2007, p. 214)

de presunções legais¹²¹ contraditórias a este princípio como base estruturadora da fundamentação e consolidação da responsabilidade e condenação penal. Assim sendo, a prova indireta que aqui referimos, ao ser admissível, não passaria de uma prova indiciária cuja presunção judicial (raciocínio lógico baseado nas regras da experiência) se sustenta numa presunção legal, ou seja, num facto duvidoso, correndo o risco de condenar uma pessoa com base numa inferência que não tem um fio de continuidade e que é nada mais que um salto demasiado longo que nenhuma regra da experiência poderá sustentar ou explicar.

Desta feita, admitimos a essencialidade e o facto de ser possível o uso de provas indiretas em processo penal, e até mesmo em processo penal tributário, no entanto, este tipo de prova em concreto (rendimento presumido) não deverá ser permitido, e mesmo aquelas que o são, deverão ser usadas com extrema cautela e sempre no respeito das garantias dos sujeitos processuais, cabendo aos tribunais reunir todos os esforços para combater a aniquilação que estas têm vindo a sofrer hodiernamente.

¹²¹ Patrícia Pereira, 2017, p. 47.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É impossível negar a ideia de que os contribuintes não falham quanto a registrar as suas despesas, mas que, quando diz respeito a rendimentos já não são tão diligentes. Este problema não pode ser levado de ânimo leve, sobretudo quando sabemos que muitas dessas faltas de diligência são provocadas intencionalmente, de forma a ocultar ilicitamente rendimentos. Fora exatamente por termos consciência desta intencionalidade criminosa e do quanto ela é apelativa por ser de difícil exposição, que recentemente se decidiu elaborar mecanismos que pudessem, de alguma forma, fazer frente a estes atos criminosos.

Veja-se que, muito embora, a consagração da possibilidade de avaliar indiretamente a matéria coletável tenha sido um instrumento necessário e adequado, ainda não é um mecanismo que dê os frutos esperados, umas vezes por haver ainda algum desentendimento entre a doutrina e jurisprudência, o que dificulta a aplicação do mesmo, outras porque o contribuinte e a sua “trafulhice” não são detetados e nem sequer chegam a esta avaliação.

Acrescido a estes, temos ainda o problema da perseguição criminal destas condutas que também não se mostram frutíferas. Este tipo de crimes são graves, não apenas porque acabam por afetar, ainda que não diretamente, toda a comunidade, mas sobretudo, porque, como referimos, são de difícil deteção. Mesmo quando as autoridades conseguem detetar algum destes casos, a sua responsabilização torna-se um pesadelo processual, na medida em que quem comete o crime fará de tudo para não deixar provas, pelo que resta às autoridades agarrarem-se às pequenas migalhas que o criminoso desleixadamente terá deixado escapar. Ora, é aqui que a prova indireta ganha importância.

A prova indireta é hoje a prova provavelmente mais utilizada em processo penal, e é essencial em todo o tipo de crimes, mas principalmente nos crimes da era moderna, pois que estes deixam poucos rastros, em que a difícil recolha de prova direta está constantemente presente.

Ainda que necessária, é uma prova que deverá ser utilizada com extrema cautela. Baseia-se em indícios e regras da experiência do juiz, o que é sinónimo de dizer que poderá ser um tanto ao quanto subjetiva. Não querendo de todo desfazer a imparcialidade e objetividade dos juízes, observamos cada vez mais a presença de juízes muito bem

preparados no que diz respeito ao direito, mas que ficam aquém no que respeita à vida social e à realidade em si, pelo que muitas vezes, as máximas da experiência utilizadas por estes não são mais do que máximas da inexperiência. Não nos podemos esquecer que os juízes são pessoas e que estando a falha na base da condição humana, os juízos que fazem serão sempre valorações subjetivas reflexo das suas vivências e influenciadas por estereótipos sociais. Deste modo, e tendo em conta que a prova indireta se baseia em generalizações que se tentam aplicar ao caso concreto, devem os nossos juízes estar atentos às armadilhas que o espírito humano inconscientemente prepara, pois que se permitirmos a condenação de uma pessoa com base em generalizações abrimos uma porta perigosa para a condenação baseada no preconceito, pelo que só se deverá condenar alguém quando se detém a certeza jurídica do cometimento do crime e de que é aquele o seu autor, algo que a avaliação indireta da matéria tributável não nos pode dar.

Muito embora se concorde com a admissibilidade da prova indireta em geral, esta prova indireta em concreto não poderá ser utilizada em processo penal, pois vejamos: esta prova é indiciadora do cometimento do crime e da correspondente vantagem patrimonial, no entanto, não podemos deixar que a prova indireta se baseie nesse indício porque este não é preciso. Uma vez que se trata nada mais que de rendimento presumido, estaríamos portanto, a basear uma presunção noutra presunção o que corta, claramente, a continuidade necessária do raciocínio; ademais, no processo penal não pode haver qualquer presunção de culpa do arguido pois que, como o acórdão do Tribunal Constitucional refere, tal presunção entraria em colisão com o princípio basilar do Processo Penal “*in dubio pro reo*” – quanto muito estaríamos perante uma presunção de ilicitude, mas nunca de culpa –, e como todos os crimes fiscais exigem uma conduta dolosa, desta avaliação indireta, não podemos extrair qualquer responsabilização do contribuinte/arguido. Esta terá que ser apurada em julgamento por recurso a outras provas.

Posto isto, podemos concluir que a evasão fiscal é um problema que nos preocupa tanto a nível económico como a nível criminal, daí que se busque o uso de novos tipos de prova. No entanto, não devemos nós deixar baixar o parâmetro de exigência probatória com fundamento na dificuldade de investigação e de recolha de prova, qualquer condenação deverá ser sustentada em provas objetivas, e numa sentença devidamente fundamentada.

Para finalizar, deixamos nota de que deveria ser preocupação do legislador tipificar este meio de prova que se tem vindo a desenvolver – embora se perceba a dificuldade que será tipificá-la –, os seus pressupostos e âmbito de aplicação, pois que, por ser tão incerta, se trata de uma prova que pode colocar em risco direitos liberdades e garantias dos sujeitos processuais.

BIBLIOGRAFIA

CAPÍTULO PRIMEIRO E SEGUNDO

DOMINGOS ESTEVÃO MESQUITA ALBARDEIRO FANHA – “Tributação das manifestações de fortuna”, in *Revista Julgar*, n.º 14, 2011

ISABEL MARQUES DA SILVA – “Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna): o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.J. Saldanha Sanches*, Vol. V, Coimbra Editora, 2011

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO – “Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de rendimento – Comentário ao Acórdão do STA de 19 de maio – Processo n.º 0734/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º 3, outubro, 2010

JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ – “Código Civil Anotado – Volume I – Parte Geral (artigos 1.º a 396.º), Quid Juris Sociedade Editora, 2011, comentário ao artigo 9.º

JOSÉ CASALTA NABAIS – “A avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal”, in *Separata de: Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, Vol. II, 2009

– “Avaliação indirecta da matéria tributária e a justificação parcial das manifestações de fortuna”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 139, n.º 3963, julho/agosto, 2010

– “Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva”, in *Revista Fisco*, n.º 84/85, 1998

– “Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal”, Almedina, 2005

JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO – “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade – in Revista de Direito e Gestão*, n.º 5, janeiro, 2001

JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO – “Lições de Finanças Públicas”, Coimbra Editora, 1997

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES – “Um direito do contribuinte à tributação indirecta?”, in *Fiscalidade – in Revista de Direito e Gestão*, julho, 2000

GLÓRIA TEIXEIRA – “Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário: LGT e RAT”, Editora Lexit, 2017, comentários aos artigos 87.º (por João Sérgio Ribeiro), 89.º-A (por Pedro Marinho Falcão)

LUÍS FIGUEIRA, CARLA JOBLING – “Lei Geral Tributária: Anotada”, Coimbra Editora, 2013

PAULO MARQUES – “Todo o negócio quer dinheiro: a tributação das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 139, julho/setembro, 2014

PEDRO MARINHO FALCÃO – “O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna”, Almedina, 2016

RUI DUARTE MORAIS – “Manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. Páginas esquecidas do Projeto da Comissão de Reforma do IRS”, in *Cadernos de Justiça* n.º 14, 2016

– “Avaliação indirecta, arbitragem e controlo judicial”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.J. Saldanha Sanches*, Vol. V, Coimbra Editora, 2011

SUSANA AZEVEDO DUARTE – “O ónus da prova do sujeito passivo que evidencia manifestações de fortuna, à luz do artigo 89.º-A da LGT”, in *AB Instancia*, Ano 1, n.º 1, 201

CAPÍTULO TERCEIRO

ANTÓNIO FERREIRA CALADO – “Legalidade e oportunidade na investigação criminal”, Coimbra Editora, 2009

ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA – “A Polícia como garante da ordem e segurança públicas”, *in* Revista do Ministério Público, n.º 90, abril-junho, 2002

DANIELA ARINTO – “Investigação Criminal Fiscal – os Inspectores Tributários enquanto Órgãos de Polícia Criminal”, Tese de Mestrado, Universidade Autónoma de Lisboa, 2015

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA – “Direito Fiscal e Processo Tributário”, Coimbra Editora, 2013

FRANCISCO MARCOLINO DE JESUS – “Os Meios de Obtenção da Prova em Processo Penal”, 2.ª edição, Almedina, 2016

GERMANO MARQUES DA SILVA – “Direito Processual Penal Português – Do Procedimento (Marcha do Processo)”, Vol. III, Universidade Católica Editora, 2015

– “Direito Penal Tributário”, 2ª edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018

– “Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito Penal Tributário”, *in* Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011

ISABEL MARQUES DA SILVA – “Regime Geral das Infrações Tributárias”, Almedina, 2007

JORGE MARQUES – “Métodos de investigação da criminalidade económico-financeira”, *in* Revista do Ministério Público, Ano 28, n.º 110 (abril-junho), 2007

JOSÉ BRAZ – “Investigação Criminal: A organização, o método, a prova – os desafios da nova criminalidade”, 3ª edição, Almedina, 2010

JOSÉ MANUEL DAMIÃO DA CUNHA – “O Ministério Público e os Órgãos de Polícia Criminal no novo Código de Processo Penal”, Porto: Universidade Católica, 1993

– “Modelos de Polícia e Investigação Criminal”, 1ª edição, Vila Nova de Gaia: Gaialivro, 2006

MANUEL MONTEIRO GUEDES VALENTE – “Teoria Geral do Direito Policial”, 5ª edição, Almedina, 2017

MANUEL SIMAS SANTOS E JORGE LOPES DE SOUSA – “Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado”, 2008, 3ª edição, Áreas Editora (comentário aos artigos 35.º a 50.º)

MARIA JOÃO ANTUNES – “Direito Processual Penal”, Almedina, 2016

PAULO MARQUES – “O Procedimento de inspeção tributária”, 1ª edição, Coimbra Editora, 2014

– “Infrações Tributárias – Investigação Criminal”, *in* Ministério das Finanças e da Administração Pública, Vol. I, Lisboa, 2007

SÉRVULO CORREIA – “Polícia”, *in* José Pedro Fernandes, “Dicionário Jurídico da Administração Pública, Vol. VI, Lisboa, 1994

VÁRIOS AUTORES - “Código de Processo Penal Comentado”, 2.ª edição revista, Almedina, 2016 (comentário ao artigo 125º)

CAPÍTULO QUARTO

ALBERTO AUGUSTO VICENTE RUÇO – “Prova e formação da convicção do juiz”, 2ª edição, Almedina, 2017

ANA MARIA BARATA DE BRITO – “Livre apreciação da prova e prova indirecta”, *in* Revista CEJ, 2013 (disponível em pesquisa on-line)

CLÁUDIA PINA – “Presunção de inocência e prova indiciária na tramitação processual das fases de inquérito e instrução”, *in* Revista CEJ, n.º 2, 2016

EUCLIDES DÂMASO SIMÕES – “Prova Indiciária (Contributos para o seu estudo e desenvolvimento em dez sumários e um apelo premente), *in* Revista Julgar, n.º 2, 2007

- “Prova – só o sabor da realidade satisfaz (breve manifesto contra a cozinha de fusão), *in* Revista CEJ, 2º semestre, n.º 10, 2008

FRANCISCO MARCOLINO DE JESUS – “Os meios de Obtenção da Prova em Processo Penal”, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Almedina, 2016

GERMANO MARQUES DA SILVA – “Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito Penal Tributário”, *in* Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011

- “Direito Penal Tributário”, Universidade Católica Editora, 2018

- “Direito Processual Penal Português – Do Procedimento (Marcha do Processo), Vol. III, Universidade Católica Portuguesa, 2015

- “Curso de Processo Penal”, Vol. II; Editora Verbo, 1993

- HUGO ALEXANDRE DE MATOS TAVARES** – “A prova técnico-científica: as novas fronteiras da livre apreciação?”, *in* Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Germano Marques da Silva, Almedina, 2004
- ISABEL MARQUES DA SILVA** – “Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna): o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo”, *in* Estudos em Memória do Prof. Doutor J.J. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011
- JOAQUIM CORREIA GOMES** – “A motivação judicial em processo penal e as suas garantias constitucionais”, *in* Revista Julgar, n.º 6, 2008
- JORGE MARQUES** – “Métodos de investigação da criminalidade económico-financeira”, *in* Revista do Ministério Público, Ano 28, n.º 110 (abril-junho), 2007
- JORGE MIRANDA E RUI MEDEIROS** – “Constituição Portuguesa Anotada”, 2ª edição, Coimbra Editora, 2010 (comentário ao artigo 32.º)
- JOSÉ BRAZ** – “Investigação Criminal: A organização, o método, a prova – os desafios da nova criminalidade”, 3ª edição, Almedina, 2010
- JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA** – “Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, Coimbra Editora, 2007 (comentário ao artigo 32.º)
- JOSÉ MANUEL DAMIÃO DA CUNHA** – “Medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira (a lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro de 2002), Universidade Católica Editora, 2017
- JOSÉ SANTOS CABRAL** – “Prova Indiciária e as novas formas de criminalidade”, *in* Revista Julgar, n.º 17, 2012
- LUÍS FILIPE PIRES DE SOUSA** – “Prova por presunção no Direito Civil”, 3ª edição, Almedina, 2017

MANUEL SIMAS SANTOS E JORGE LOPES DE SOUSA – “Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado”, 2008, 3ª edição, Áreas Editora (comentário aos artigos 35.º a 50.º)

MARGARIDA LIMA REGO – “Decisões em ambiente de incerteza: probabilidade e convicção na formação das decisões judiciais”, *in* Revista Julgar, n.º 21, 2013

MARIA CLARA CALHEIROS – “Prova e verdade no processo judicial. Aspectos epistemológicos e metodológicos”, *in* Revista do Ministério Público, n.º 114, Ano 29, 2008

MARQUES FERREIRA – “Meios de Prova”, *in* Centro de Estudos Judiciários, Jornadas de Direito Processual Penal – O novo Código de Processo Penal, Almedina, 1995

PATRÍCIA SILVA PEREIRA – “Prova Indiciária no âmbito do Processo Penal – Admissibilidade e Valoração”, Almedina, 2017

PAULO DE SOUSA MENDES – “A prova penal e as regras da experiência”, *in* Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Figueiredo Dias, V. I, Coimbra Editora, 2009-2010

PAULO MARQUES – “O Procedimento de Inspeção Tributária”, 1ª edição, Coimbra Editora, 2014

- “Infrações Tributárias – Investigação Criminal”, *in* Ministério das Finanças e da Administração Pública, Vol. I, Lisboa, 2007

PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE – “Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, 4ª edição, Universidade Católica Editora, 2011 (comentários aos artigos 124.º, 125.º e 127.º)

PAULO SARAGOÇA DA MATTA – “A livre apreciação da prova e o dever de fundamentação da sentença”, *in* Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais, Almedina, 2004

SÉRGIO POÇAS – “Da sentença penal – fundamentação de facto”, *in* Revista Julgar, n.º 3, 2007

SUSANA AZEVEDO DUARTE – “O ónus da prova do sujeito passivo que evidencia manifestações de fortuna, à luz do artigo 89.º-A da LGT”, *in* AB Instancia, Ano 1, n.º 1, 201

VÁRIOS AUTORES - “Código de Processo Penal Comentado”, 2.ª edição revista, Almedina, 2016 (comentário aos artigos 125º, 126º e 127º)

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

Supremo Tribunal Administrativo (disponíveis em www.dgsi.pt)

- 07/01/2007, processo n.º 01225/06, relator António Calhau
- 21/01/2015, processo n.º 01562/14, relator Aragão Seia
- 15/02/2012, processo n.º 050/12, relator Ascensão Lopes
- 12/04/2012, processo n.º 0298/12, relator Ascensão Lopes
- 23/04/2014, processo n.º 0400/14, relator Isabel Marques da Silva
- 08/05/2013, processo n.º 0567/13, relator Fernanda Maçãs
- 19/05/2010, processo n.º 0734/09, relator Isabel Marques da Silva
- 27/05/2009, processo n.º 0403/09, relator Jorge de Sousa
- 28/06/2006, processo n.º 0468/06, relator Baeta de Queiroz
- 7/12/2004, processo n.º 01248/04, relator Vítor Meira

Supremo Tribunal de Justiça (disponíveis em www.dgsi.pt)

- 26/03/2014, processo n.º 15/10.0JAGR.D.E2.C1, relator Santos Cabral
- 07/04/2011, processo n.º 936/08.0JAPRT.S1, relator Santos Cabral
- 27/05/2010, processo n.º 58/08.4JAGR.D.C1.S1, relator Santos Cabral
- 23/09/2010, processo n.º 65/09.0JACBR.C1.S1, relator Fernando Fróis
- 23/11/2006, processo n.º 06P4096, relator Santos Carvalho

Tribunal Constitucional (disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt)

- acórdão n.º 137/2002, relator Sousa e Brito
- acórdão n.º 180/2007, relator Mário Torres
- acórdão n.º 251/2007, relator Maria dos Prazeres Pizarro Beleza
- acórdão n.º 320/1997, relator Maria Fernanda Palma
- acórdão n.º 321/2006, relator Maria Helena Brito
- acórdão n.º 401/2002, relator Tavares da Costa
- acórdão n.º 646/2006, relator Bravo Serra

Tribunal Central Administrativo Sul (disponíveis em www.dgsi.pt)

- 04/03/2008, processo n.º 02259/08, relator José Correia

Tribunal da Relação de Évora (disponíveis em www.dgsi.pt)

- 10/12/2009, processo 43/07.3GEELV.E1, relator Edgar Valente

Tribunal da Relação de Lisboa (disponíveis em www.dgsi.pt)

- 10/04/2014, processo 438/12.01DLSB-B-L1-9, relator Ana Filipa Lourenço