

**GASPAR NONGAVA QUINTINO**

**A FRAUDE FISCAL**

**LUANDA – 2018**

# A fraude fiscal

---

## RESUMO

Dentre as sucessivas alterações de que tem sido alvo o crime de abuso de confiança (fiscal), destacamos, particularmente: a renúncia ao conceito de “apropriação” como elemento típico do crime, a exigência da notificação concedendo prazo para pagamento das prestações tributárias não entregues, que coloca a questão de saber se tal exigência constitui um elemento do tipo do ilícito ou uma condição objetiva de punibilidade, e o problema de aferir se a consideração do limite mínimo dos valores em falta para que se considere verificado o crime de abuso de confiança (fiscal) é “analogicamente” aplicada ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

**Palavras-chave:** Planeamento estratégico. Inovação. Crimes fiscais. Crime de abuso de confiança fiscal. Jurisprudência penal fiscal.

# A fraude fiscal

---

## ABSTRACT

Among the successive changes concerning the crime of tax embezzlement, we specifically highlight the renunciation of the concept of “appropriation” as a typical characteristic of this crime; the demand for notice, setting deadlines for paying unpaid tax contributions, which raises the question of whether such a requirement constitutes an illicit act or an objective penalty condition; and the problem of assessing whether the consideration of the minimum limit in missing contributions as confirmation of tax embezzlement is similarly applied to social security fraud.

**Keywords:** Strategic planning. Innovation. Tax offences. Crime of tax embezzlement. Jurisprudence in tax crime.

# A fraude fiscal

---

1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1. Contextualização .....	6
1.2. O Estado de Direito e o Princípio da Legalidade Fiscal.....	8
2. Os elementos estruturais do direito penal. ....	9
2.1. A relação entre o direito penal e o direito fiscal - o direito penal fiscal.....	11
3. A problemática da fraude fiscal.....	13
3.1. O problema da lei Tributaria na actualidade.....	14
3.2. O dever fundamental de pagar impostos e o direito à eficácia fiscal. ....	16
3.3. A defesa do contribuinte cumpridor e a igualdade fiscal.....	17
3.4. Proibição da retroactividade .....	19
4. CONCLUSÃO .....	21
5. BIBLIOGRAFIA.....	23

# A fraude fiscal

---

## INTRODUÇÃO

O propósito do presente artigo é de realizar uma sucinta abordagem sobre o princípio da legalidade fiscal, os conceitos de lei do estado de direito e o conceito democrático de lei, a necessidade da criação de um Tribunal Tributário no país, o processo da reforma tributária e os seus contornos na sociedade hodierna.

Fez-se a inserção do tema a evasão fiscal por se tornar um dos principais factores responsáveis pela perda de receitas fiscais nos mais variados tipos de impostos. Considerando que em muitos casos, a actual situação económica e social, não se deve essencialmente ao abrandamento da actividade económica mas sim ao forte movimento de ilicitude fiscal, consubstanciando com a impunidade que hoje se assiste na sociedade.

Desta forma, torna-se imprescindível encontrar alternativas para minimizar os seus feitos nas receitas públicas, para tal, é necessário que se eduque o cidadão sobre a responsabilidade de pagar impostos e que o judiciário tome de facto o seu lugar e exerça o seu poder, nos termos da Constituição e da Lei. Os objectivos que aqui se plasma é o de abordar as várias formas em que esta fraude pode consubstanciar-se.

Por conseguinte, podemos ter uma constituição a certos níveis credível, que consagra a separação de poderes, direitos, liberdades e garantias, podemos ter boas leis, decretos-lei e outros regulamentos, mas sem a aplicação das mesmas pelos agentes da Policia Nacional, Magistrados do Ministério Público e do Judicial, bem como o cumprimento das mesmas pela sociedade no geral, para nada serve.

## 1.1. Contextualização

Embora o insigne doutrinador Italiano Victor Uckmar<sup>1</sup> atente para a existência de diversos factos tendentes a crer que o Princípio da Legalidade remonta a épocas anteriores, o certo é que o início da utilização da legalidade como regra jurídica escrita e, também, na acepção clássica “de que o sujeito do ónus tributário deve prestar, por meio de seus representantes, prévio consentimento à exacção”<sup>2</sup>o que ocorreu com a Magna Carta, no reinado de João Sem Terra<sup>3</sup>.

Reza a história que, em razão da grande onerosidade trazida pelos tributos, os barões, municiados de armas, rebelaram-se contra o rei João Sem Terra, na busca da diminuição dos poderes deste último, mormente no tocante à maneira exorbitante como impunha tributos.

De acordo com o artigo 12.º desta Magna Carta, era terminantemente necessária a autorização do Conselho dos Comuns para a exigência de tributos ou qualquer auxílio pecuniário. “Mais tarde, o referido Conselho passou também a ter o direito de conhecer a aplicação dos recursos cujo percebimento autorizava, tendo, em seguida, sido transformado em autêntico órgão de representação popular, como a Câmara dos Comuns.”<sup>4</sup>

Contudo, somente com as Constituições Americana, aos 21 de Junho de 1788 e Francesa, 3 de Setembro de 1791, a Legalidade elevou-se à categoria de princípio basilar do Direito Constitucional. Aliás, a Constituição Federal dos Estados Unidos, no artigo I, secção 8.ª, conferiu expressamente ao “Congresso, órgão de representação popular, a competência exclusiva para fixar e cobrar exacções, impostos e tributos, como também estabelece a carta magna Boliviana”<sup>5</sup>

Outro momento de consagração do Princípio da Legalidade foi com a Declaração de Direitos, do ano de 1789, que, também exigia a instituição de impostos por meio de órgãos de representação popular.

---

<sup>1</sup>UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21-24.

<sup>2</sup>SPAGNOL, Wether Botelho. Curso de direito tributário. Belo Horizonte: DelRey, 2004, p. 109

<sup>3</sup> João, apelidado por “Sem Terra” por ser o filho mais novo, não recebera terras em herança, ao contrário de seus irmãos mais velhos. Foi o Rei da Inglaterra de 24 de Dezembro de 1199 até a sua morte, 19 de Outubro de 1216.

<sup>4</sup>ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e de direito tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 270.

<sup>5</sup>“Art. 26. Ningunimpuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución.” (OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e da capacidade contributiva. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p. 29

# A fraude fiscal

---

Cabe, ainda, lembrar que, actualmente, em razão da complexidade burocrática do Estado Moderno, o Princípio da Legalidade não pode mais ser encarado somente em sua clássica concepção, ou seja, da necessidade de aprovação popular. Tal princípio, hoje, deve ser visto como garantidor de estabilidade, segurança e transparência nas relações entre contribuinte e Estado.

Por fim, importa mencionar também, que o Princípio da Legalidade vem estampado em praticamente todas as Cartas Políticas existentes, v.g., China<sup>6</sup>, Dinamarca<sup>7</sup>, Luxemburgo<sup>8</sup>, Paraguai<sup>9</sup> etc.

Expressão do princípio do Estado de Direito democrático, assente na ideia de auto-imposição, auto-tributação e de auto-consentimento dos impostos.

A reserva de lei formal tem de existir uma intervenção de lei parlamentar, seja fixando a própria disciplina dos impostos ou autorizando o Governo, as assembleias legislativas regionais ou as autarquias locais a estabelecer essa disciplina.

Segundo Alberto Xavier apud CASALTA Nabais a reserva de lei material, o princípio da tipicidade, a lei deve conter a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes).

- A Incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial)
- A Incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivo, incluindo contribuintes, responsáveis, substitutos, etc.)
- A Taxa
- Os Benefícios fiscais

A reserva da competência em matéria fiscal não pode ser restritivamente interpretada é por ela abrangida normas que beneficiam os contribuintes (estas não podem ser daquela excluídas com fundamento no princípio democrático).

---

<sup>6</sup>Art. 56. É dever dos cidadãos da República Popular da China pagar os impostos de conformidade com a lei.” (UCKMAR, 1999, p. 35)

<sup>7</sup>Art. 46. Nenhum imposto por ser instituído, modificado e suprimido a não ser por lei [...]” (UCKMAR, 1999, p. 36)

<sup>8</sup>Art. 99. Nenhum imposto a favor do Estado pode ser introduzido a não ser por uma lei.” (UCKMAR, 1999, p. 37)

<sup>9</sup>Art. 44. Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley.” (OLIVEIRA JÚNIOR, 2000, p. 29)

# A fraude fiscal

---

A reserva de lei não abrange qualquer outra matéria fiscal: liquidação e cobrança não estão sujeitas ao princípio da legalidade<sup>10</sup> fiscal, mas sim ao princípio geral da legalidade da Administração Pública.

Pode, no entanto, integrar outra reserva de lei; a reserva relativa aos limites dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, se afectar a esfera jus fundamental dos contribuintes e outros sujeitos fiscais.<sup>11</sup>

## 1.2. O Estado de Direito e o Princípio da Legalidade Fiscal.

Os artigos 101.<sup>012</sup> e 102.<sup>013</sup> da CRA, ilustram imperativo legal do princípio da legalidade fiscal, ao consagrar que os impostos só podem ser criados por lei<sup>14</sup>.

Não se trata aqui de discutir o alcance do sentido de legalidade. Mostra-se uníssono na doutrina e jurisprudências contemporâneas que o princípio em tela não abrange somente leis, mas atinge também os princípios constitucionais, o que, na prática, confere um maior grau de subjectividade aos órgãos de controlo das actuações administrativas (em que pese a existência de técnicas de hermenêutica constitucional e a crescente conscientização da força normativa dos princípios). Fala-se, hoje, inclusive, em vinculação da Administração Pública à juridicidade, e não mais à legalidade. Todavia, é importante debruçar sobre a tentativa de desmistificação de uma ideia arraigada na população, que prega a existência de uma pretensa superioridade da lei em sentido estrito sobre a norma emanada do poder executivo, como se a norma de natureza legislativa fosse, certamente, mais democrática do que a norma decorrente do poder regulamentar. Odete Medauar, citando Norberto Bobbio, relembra que a democracia pode ser caracterizada por um conjunto de regras que estabelecem quem está autorizado a tomar as decisões coletivas e com quais procedimentos. Ao contrário do que muitos juristas sustentam,

---

<sup>10</sup>Conforme ensina Alberto Xavier, o Princípio da Legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito. (Ver: XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 5-11)

<sup>11</sup>CASALTA Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, Almedina, pp. 135 - 146

<sup>12</sup>O sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional.

<sup>13</sup>Os impostos só podem ser criados por lei, que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

<sup>14</sup> Lei no sentido formal é termo usado quando nos referimos às Leis Complementares, Leis Ordinárias ou Leis Delegadas, isto é, actos normativos produzidos exclusivamente pela Assembleia Nacional.

As Leis (em sentido formal) são o fruto do Poder Legislativo por excelência. Não há hierarquia entre elas, sendo que as Complementares apenas gozam de "dignidade" diferenciada, uma vez que exigem um quórum especial para votação na Assembleia Nacional.

A Lei é o mais alto nível de produção Legislativa, abaixo apenas da Emenda à Constituição - o que, em si, não é produção de Lei, mas de alteração ao texto da Constituição; ou seja, abaixo apenas da Constituição propriamente dita.

Lei no sentido material, por sua vez, são outros actos de carácter normativo, cuja matéria - por isso o material - deveria ser tipicamente tratada em Lei (de sentido formal). Exemplo disso são as Medidas Provisórias, que inclusive, para efeitos jurídicos, têm força de Lei enquanto duram (a diferença da MP para a Lei, dentre outras, é que esta não tem "prazo de validade"). Outro exemplo: Decreto-Lei (não existem mais, mas alguns ainda têm vigência), como o Código Penal. In; <https://br.answers.yahoo.com/question/index?qid=20090927165730AAPPEFg>



# A fraude fiscal

---

não nos parece ser indiscutível que a representatividade das casas legislativas seja, “prima facie”, maior do que a representatividade dos órgãos e entidades administrativas.<sup>15</sup>

Os mesmos vícios que podem atingir o poder executivo, maculando a representatividade de seus actos normativos, e que constantemente são invocados pelos defensores do sentido formal do princípio da legalidade, também são frequentemente encontrados na produção de leis formais pelo Poder Legislativo. Também é importante dizer que as casas legislativas não se imunizam de tais irregularidades pelo facto de possuírem, em tese, um maior número de representantes na produção das leis do que possuem o poder executivo. Ademais, é preciso que se diga que os actos normativos emanados do poder executivo também podem ser formulados por um número maior de representantes. Nesta esteira, qual seria a superioridade da lei em sentido estrito, face aos actos normativos emanados do Poder Executivo? É preciso, aqui, que entendamos a exigência de lei prevista na Carta Magna<sup>16</sup> como um mandamento relativo, que alcance também actos normativos não legislativos produzidos por representantes eleitos democraticamente, e que por muitas vezes têm melhores condições de tratar e regular aquela matéria.

## 2. Os elementos estruturais do direito penal.

A lei tipifica como crimes, determinadas infrações tributárias, consideradas particularmente graves, puníveis com pena de prisão ou multa art.º 176.º e segts do CGT. Outrossim, a lei tipifica também como transgressões tributárias diversas outras infrações, puníveis com multa não substituível por pena de prisão art.º 201.º e segts do CGT, em qualquer caso, o regime sancionatório em matéria fiscal não pode deixar de obedecer aos princípios fundamentais que enquadram o direito penal art.º 65.º da CRA.

Correia, E. (2010, p.1) começa por definir o direito penal como o “conjunto de normas jurídicas que fixam os pressupostos de aplicação de determinadas reacções legais: as reacções criminais, que englobam as penas e ainda medidas de outro tipo, entre as quais avultam hoje as chamadas medidas de segurança”.

---

<sup>15</sup> Este facto é bastante ilustrativo em debates no emicículo, visto que mesmo depois do alcance da paz em 2002, mesmo com a inauguração de uma estrutura moderna da Assembleia Nacional, não existe vontade de se transmitir os debates, para que o povo que o elegeu possa apreciar os conteúdos em debate, facto que depois da conquista de um país democrático em 1992, se fazia. O pior, é a submissão aos jornalistas numa sala pequena sem acesso ao emicículo, tendo apenas algumas telas que vão transmitindo algumas imagens e estes retransmitem para o país no geral. Este comportamento e outros, observados por investidores estrangeiros, inibe o investimento no país, não havendo investimento a produção baixa e sem produção não há impostos, sem impostos, não há receitas do Estado, porque é a Assembleia Nacional que deveria dar os primeiros passos de transparência ao cidadão e não só.

<sup>16</sup>A constituição da República de Angola.

## A fraude fiscal

---

Com efeito, o direito penal possui como principal função a protecção do bem jurídico e a reintegração do agente na sociedade. Ora, tendo presente o princípio fundamental da legalidade, como descreve Dias, J. (2012 p. 177) “um rigoroso princípio fundamental da legalidade, cujo conteúdo essencial se traduz em que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei prévia, escrita, estrita e certa”, isto é, apenas à lei e só à lei compete estabelecer os limites entre a actividade criminosa e a actividade lícita, devendo acrescentar-se que a pena não pode ultrapassar em caso algum a medida da culpa. Por conseguinte, é importante recorrer a Costa, J. (2010) quando refere que o direito penal está estruturado com base em duas realidades fundamentais e indissociáveis: crime e a pena.<sup>17</sup>

Neste contexto, a esfera jurídica do direito penal alargou-se, ou seja, ao nível da relação entre crime e pena, surge uma outra, respeitante à perigosidade criminal com as medidas de segurança. Para compreendermos esta segunda relação devemos salientar a definição de perigosidade criminal. Para Ferreira, M. (2010, p. 15) ao afirmar, “perigosidade criminal é a probabilidade de futura delinquência”. Neste sentido, para Dias, J. (2011, p.414), “medida de segurança é assim toda a reacção criminal, detentiva ou não detentiva, que se liga à prática, pelo agente, de um facto ilícito-típico, tem como pressuposto e princípio de medida a sua perigosidade, e visa, ao menos primordialmente, finalidades de defesa social ligadas à prevenção especial, seja sob a forma de pura segurança ou da (re) socialização.

A finalidade da sanção penal (pena e medida de segurança), como consequência da prática de um facto objectivamente ilícito, fica assim mais completa ao abranger duas vertentes essenciais, quais sejam a prevenção geral (positiva, no sentido de proteger o bem jurídico) e a prevenção especial (no sentido de reintegrar o agente na sociedade). Desta forma, são estes os valores fundamentais que o legislador pretende ver alcançados no sistema penal Angolano.

---

<sup>17</sup> Quanto à natureza jurídica do direito penal tributário, no ensinamento dos autores, Alécio Adão Lovatto e Susana Aires de Sousa, existem quatro correntes teóricas, quais sejam: a teoria administrativa, a tributária, a dualista e, por fim, a teoria penalista. A teoria administrativa entende que o ilícito fiscal preenche todas as características próprias do ilícito administrativo, desta maneira o direito penal tributário cuidaria, fundamentalmente, de infrações administrativas. As condutas, reguladas pelo direito penal tributário, seriam ofensivas meramente a normas instrumentais, não havendo subversão ao ordenamento nem ofensa de bens jurídicos fundamentais, por isso a sua natureza administrativa. As infrações fiscais, ao atingirem bens coletivos do Estado, não teriam nada de semelhante com as infrações penais comuns, que atingem bens individuais, estas seriam imorais, enquanto aquelas, apenas infrações de ordem. Deste modo, as consequências jurídicas dos ilícitos tributários, pela óptica da teoria administrativa, deveriam ser apenas sanções pecuniárias e jamais, penas privativas de liberdade. Segundo a teoria tributarista, o direito tributário possuiria uma unidade e especificidade que impediriam a sua desintegração em ramos autônomos. O direito penal tributário, por ser um ramo do direito tributário, seria parte integrante desta unidade, e a tipificação dos delitos fiscais, com a consequente cominação de penas, seria mera derivação do poder tributário do Estado. Sob a visão desta teoria, o direito penal tributário seria, por natureza, um direito tributário penal, e não ao contrário, na medida em que tem raízes tributárias e não, penais. (LOVATTO, 2000, p. 26-29; AIRES DE SOUZA, 2006, p. 241-255)

## 2.1. A relação entre o direito penal e o direito fiscal - o direito penal fiscal.

De acordo com Nabais, J. (2003), entre o direito penal e o direito fiscal existe uma relação clara e importante, pois que, o primeiro formou e desenvolveu-se com base no valor da liberdade, e o segundo, com base no valor da propriedade.

Por conseguinte, tendo em consideração que os valores referidos são igualmente direitos fundamentais reconhecidamente assentes em qualquer Estado de direito, é legítimo afirmar que estamos perante dois ramos do direito “gémeos”. No direito fiscal, à semelhança do que sucede no direito penal, as suas normas têm como objectivo qualificar certas condutas, expressas em acções ou omissões, como as infracções e, bem assim, a de estabelecer as respectivas sanções.<sup>18</sup>

Em Portugal, verificou-se nos últimos anos à modernização da máquina fiscal e serviços da segurança social que, com recurso a meios informáticos, procuram diminuir os níveis de fuga ilegal à tributação, aumentando assim de forma significativa, o risco de o contribuinte faltoso ser alvo de sanção. O resultado tem sido um relativo aumento das receitas fiscais e da segurança social que, demonstrando que em algumas áreas, o efeito de prevenção geral pode depender mais da eficiência administrativa em relação a aplicação das leis penais.

Ainda assim, em simultâneo devido a ausência do sentimento de cidadania correspondente ao “dever fundamental de pagar impostos” extraído do artigo 88.º da CRA<sup>19</sup>, e que uma parte significativa dos contribuintes ainda considera como um dever menor, nada fundamental, a que se alia, a ideia de falta de equidade na cobrança das receitas públicas por parte dos governantes, o que torna extremamente necessária a intervenção da lei penal como instrumento de cobrança coercitiva de dívidas fiscais, por forma à obter receitas indispensáveis

---

<sup>18</sup> A teoria dualista propõe uma ponderação entre a teoria administrativa e a penal, ao entender que os delitos fiscais são ora de natureza criminal, ora de natureza administrativa. A leitura, tecida por esta teoria, é a de que existem infracções fiscais que violam interesses essenciais da vida em sociedade e, por possuírem relevância ética, se afastam das infracções administrativas comuns. De outro lado, existem infracções que carecem de dignidade penal e devem se situar no âmbito da ilicitude administrativa. Por fim, temos a corrente teórica que percebe o direito penal tributário como direito dotado de natureza eminentemente penal. Para esta corrente, o direito penal tributário nada mais é do que um direito penal especial. A legislação penal especial tipifica as condutas que ofendem a ordem tributária e, com isto, configuram o direito penal tributário. No entanto, como ocorre com qualquer outra lei penal especial, estas normas se submetem totalmente às garantias e aos princípios previstos no Código Penal. Nesse diapasão, o direito penal tributário seria um ramo do direito penal estanque do direito tributário, já que não sanciona com penas as tipificações do Código Tributário, mas, apenas aquelas previstas em normas penais especiais. Vale dizer que a legislação pátria adota a corrente penalista, de modo que os delitos fiscais, no Brasil, se subsumem as normas e os princípios do direito penal e processual penal. (LOVATTO, 2000, p. 241-259).

<sup>19</sup> De acordo com o artigo em referência, podemos avaliar que o sistema fiscal possui duas finalidades, a primeira é a finalidade financeira, por visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e a segunda finalidade de carácter extra tributário, já que visa também uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

## A fraude fiscal

---

para fazer face aos diversos encargos financeiros que actualmente o Estado social suporta, nomeadamente os que dizem respeito a saúde, educação, investimentos, pensões e prestação sociais.<sup>20</sup>

No seu artigo na revista *Expansão*, o Professor Carlos Rosado de Carvalho, afirma haver a necessidade de uma intervenção penal no âmbito do direito penal tributário<sup>21</sup>. Os contribuintes sejam elas pessoas singulares, sejam colectivas, procuram aumentar o seu rendimento, pelo que muitas vezes se furtam ao pagamento dos impostos devidos, de forma consciente e intencional, ou seja, dolosamente, com a intenção de evitar o cumprimento de obrigações tributárias que sobre eles impedem, muitas vezes fruto da elevada carga fiscal existente.

Simultaneamente, a complexidade da lei fiscal não permite que o contribuinte cumpra com rigor as obrigações fiscais, umas vezes porque não as entende ou, muitas das vezes, potencia a evasão, dado que a máquina fiscal não se encontra preparada para fiscalizar todos os contribuintes.

O articulista continuou dizendo que com a prática de actos que visam a evasão e fraude fiscal, que legalmente são qualificados como factos típicos e ilícitos, os contribuintes violam, deliberadamente, os princípios fundamentais da igualdade e legalidade fiscal, da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da solidariedade social e da solidariedade fiscal.

Assim sendo, no âmbito da reforma tributária em curso no País, é imperioso que se dê uma atenção especial à problemática dos crimes fiscais, a fim de responsabilizar os contribuintes que queiram permanecer à margem da lei, ao arrepio de todo este movimento reformista que, antes de tudo, pretende dar a conhecer as obrigações dos cidadãos em matéria fiscal e, ao mesmo tempo, criar a cultura do cumprimento voluntário das nossas obrigações fiscais, que em última instância beneficiará a todos.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Existe uma percepção social sobre a evasão fiscal em Angola, de actividade socialmente tolerada e por vezes legitimada por uma espécie de consideração popular pela inteligência e capacidade de evitar a tributação estadual, a evasão fiscal passou a ser vista na sua real danosidade sócio-económica e enquanto fonte de injustiça e desigualdade, através da qual apenas alguns cidadãos acabam por pagar para todos e na qual se revela a duplicidade do infractor que, sem contribuir para os serviços públicos financiados pelas prestações tributárias, beneficia de forma moralmente censurável da sua existência e utilização (estradas, escolas, assistência hospitalar, policiamento, sistema judicial, etc.).

<sup>21</sup> O comportamento humano para que possa qualificar-se como criminoso é necessário submetê-lo a uma tríplice ordem de valoração: o facto tem de ser típico, tem de ser ilícito e tem de ser culpável. Neste sentido, almeja-se por construção dogmática, mediante apreciação lógica, averiguar se há crime (ou crimes) nos factos do que se denominou de fraudes de relato financeiro, no tocante a falsidade e ocultação de informações societárias e contabilísticas. 20171130-Artigo-JULGAR-Fraudes-de-relato-financeiro-António-L-Martinez.

<sup>22</sup> Na verdade, no âmbito do direito comparado exposto, face a evolução organizativa e tecnológica de Portugal, houve uma redução de fuga ao fisco ao longo dos últimos anos, já em Angola, o trabalho é muito mais árduo, apesar da reforma tributária em curso, nota-se um elevado grau de impunidade em algumas pessoas colectivas, especialmente aquelas ligadas à indivíduos detentores de cargos políticos. Outrossim, um dos maiores problemas que enferma e dificulta a arrecadação de receitas fiscais é a falta de fiscalização e o aumento exponencial de vendedores ambulantes nas ruas, a falta de legalização de algumas micro, pequenas e medias empresas, sendo que em muitos casos por questões burocráticas.

### 3. A problemática da fraude fiscal

A fraude fiscal surge como um problema de resolução prioritária para a Administração Geral Tributária e o Judiciário. Inevitavelmente a fraude causa distorções na actividade desenvolvida pelos diversos operadores económicos limitando a qualidade da prestação de serviço, dimensão social do Estado e determina o aumento da carga fiscal suportada pelos contribuintes cumpridores.

Em termos práticos, os comportamentos fiscalmente evasivos e fraudulentos alimentam as chamadas economias paralelas dificultando, desta forma, a construção de um Estado Social de Direito e, implicitamente provoca um aumento do défice e da dívida.<sup>23</sup>

Os artigos 172.º e 173.º da lei 21/14 do (CGT), Código Geral Tributário, dispõe as penalizações da fraude fiscal<sup>24</sup> quando convertidas em pena de prisão por não cumprimento das obrigações fiscais tendo em conta o seguinte:

- Quem, visando a não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária, falsifique, vicie documentos ou incorra em simulação de acto ou negócio jurídico e tiver obtido, em virtude da falsificação, viciação ou simulação, uma vantagem patrimonial ilegítima é punível com pena de prisão de 6 (seis) meses até 3 (três) anos ou pena de multa 360 (trezentos e sessenta) dias.
- A fraude fiscal<sup>25</sup> pode ter lugar por:

---

Aliais, os agentes económicos podem ter as suas falhas desde da não declaração das suas receitas, mais a maior culpabilidade deve ser tributada aos órgãos do Estado por falhas graves de organização, o elevado nível de corrupção por parte dos agentes de fiscalização, a impunidade, infracções fiscais que acabam numa conversa em mesa de café, a falta de profissionais formados em matérias fiscais e aduaneiras, desde agentes policiais e magistrados do ministério público, para que os factos sejam trazidos ao judicial.

<sup>23</sup> SEQUEIRA Adilson; planeamento e Gestão Fiscal, Sistema Tributário, 2.ª Edição, pg. 69

<sup>24</sup> A tributação acompanhou a história da humanidade e conquistou, na organização estadual dos dias de hoje, um lugar poderoso e inevitável, o imposto constitui o principal meio de financiamento das despesas públicas, cada vez maiores pelas necessidades de um estado social. Na relação entre o direito fiscal e o direito penal, dois ramos do direito público é o facto de se poder criar tipos de ilícitos criminais em sede do direito fiscal. Deste modo, as infracções e crimes tributários são especiais relativamente aos comuns. In <http://expansão.co.ao/artigo/20774/a-reforma-tributária-e-a-problemática-dos-crimes-fiscais>, por Carlos Rosado de Carvalho.

<sup>25</sup> O dicionário legal mais utilizado nos Estados Unidos, Black's Law Dictionary, define a fraude como: "... all multifarious means which human ingenuity can devise, and which are resorted to by one individual to get an advantage over another by false suggestions or suppression of the truth". Segundo o FRAUD EXAMINERS MANUAL da ACFE, a falsa representação material de factos, «misrepresentation of material facts», é a fraude mais usual. A deturpação ou manipulação na representação de factos, constitui-se numa ofensa, na medida em que deliberadamente realiza-se uma afirmação falsa, procurando induzir determinada vítima a comportamentos, da qual visa apropriar-se de parte do seu património. As fraudes podem assumir diferentes formas, o que torna sua conceituação um labor complexo. Para que se possa estabelecer um processo civil ou penal em torno de fraude de modo geral exige-se:

• O réu tenha feito uma afirmação falsa (ou incompleta). • A afirmação falsa (ou incompleta) é material, isto é suficientemente relevante para influenciar a realização de uma decisão. • O réu sabia que a afirmação era falsa, ou não acreditava na sua veracidade. • A vítima se baseou na representação falsa, que presumiu verdadeira. • A vítima sofreu danos materiais como resultado. Nos casos civis é necessário que se prove que a "vítima" se baseou nas afirmações falsas e efetivamente sofreu uma perda patrimonial, porém esses elementos de prova não são necessários num processo criminal, dependendo do crime em que os factos serão subsumidos.

Geralmente, a materialidade pode ser presumida não precisando ser provada, dependendo no crime em que está se denunciando. Deste modo uma falsa representação/afirmação de "factos pré-existentes" pode dar origem a atribuição de uma responsabilidade jurídica de reparação. As fraudes de relato financeiro resultam em acto intencional (doloso), visando distorcer ou omitir factos contabilísticos, critérios valorimétricos ou

# A fraude fiscal

---

Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração tributária especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

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

Celebração de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto a natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

- Os factos previstos nos números anteriores, não são puníveis criminalmente se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a kz 1.500.000.00.
- Os valores a considerar, para efeitos do disposto nos números anteriores, são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

## 3.1. O problema da lei Tributaria na actualidade.

A Lei N.º 22/14, de 5 de Dezembro, aprovou o actual código do processo tributário, portanto, esta norma não especifica o tribunal competente para dirimir conflitos do âmbito tributário.

A delimitação da noção de tributo e do âmbito de incidência do Direito Tributário, feita nos moldes supra descritos, assume especial importância a vários níveis, designadamente em sede de delimitação do âmbito da jurisdição dos Tribunais.

Em primeiro lugar, surge um problema terminológico de fundo: dever-se-á falar em “Tribunais fiscais” ou em “Tribunais tributários”? A resposta a esta questão não poderá deixar de passar

---

divulgações no relato financeiro de forma a enganar/ludibriar os seus usuários, tendo em vista sempre a obtenção de um benefício para si. Como exemplo de anomalias contabilísticas recorrentes usadas para “maquiar” as demonstrações financeiras, destaquem-se: i) inventários com valores diferentes da realidade; ii) passivos fictícios e/ou dívidas inexistentes, mantidas para tentar encobrir entrada de recurso não regularmente registrada; iii) falsas integralizações de capital; e iv) despesas lançadas na contabilidade em que não houve efetivamente a prestação de um serviço ou aquisição de uma mercadoria/serviços, entre outras. Almejando condicionar percepções de riscos dos usuários das informações contabilísticas, as fraudes de relato financeiros, podem implicar em alterar as demonstrações contabilísticas, sem qualquer suporte na realidade fáctica. Nesse sentido destacam-se alguns procedimentos artificiais e deliberados, tais como: i) alteração de saldos de exercícios anteriores; ii) classificação indevida da dívida de curto para longo prazo; iii) omissão de informações relevantes em notas explicativas; iv) não reconhecimento contábil de contingências fiscais, trabalhistas e/ou ambientais; v) manutenção de activos fictícios e vii) simulação de capital social para obter mais crédito.

As fraudes de relato financeiro, de modo geral, são praticadas pelos mais altos gestores de uma sociedade comercial, com conhecimento dos responsáveis técnicos, tendo em vista sua capacidade de influenciar na manipulação dos registos contabilísticos e eliminação de controles, produzindo informações falsas.

Estamos assim diante de um crime de colarinho branco (white collar crimes), ou crime cometidos por pessoa com prestígio e projeção econômica, ocupando funções de comando em grandes corporações privadas e do setor público. Inobstante, o aparente refinamento dos autores, esses crimes no geral são escandalosos pelas cifras monumentais envolvidas. Evidenciando as oportunidades que a «nova economia» propiciou para o crescimento da criminalidade econômico-financeira, fundamentado num sistema de auto regulação, e disciplina de mercado, mas muito restrito no controle dos agentes e na confrontação dos gravíssimos problemas de agências criadas, na separação entre o principal (acionista) e o agente (executivo), produto da grave de assimetria informacional. 20171130-Artigo-JULGAR-Fraudes-de-relato-financeiro-António-L-Martinez.

## A fraude fiscal

---

pela resolução de uma outra que se afigura prévia e prejudicial que é a de saber sobre que litígios incidem o seu âmbito de actuação, podendo-se, em abstracto, perspectivar uma de duas soluções possíveis:

- Ou se entende, por um lado, que os Tribunais em questão apenas são competentes para dirimir conflitos de pretensões que digam respeito a relações jurídicas de impostos e, em tal caso, falaremos em “Tribunais Fiscais” Consequentemente, os conflitos de pretensões que digam respeito a relações jurídicas de taxas ou outros tributos seriam dirimidos por outros Tribunais, como o “Tribunal Administrativo”.
- Ou se entende, por um lado que os Tribunais em questão apenas são competentes para dirimir conflitos de pretensões que digam respeito a todas as relações jurídicas tributárias e então a denominação “Tribunais Tributários” será, rigorosamente, a mais apropriada.

O Direito tributário adjectivo tem por referência a aplicação das normas tributárias aos casos em concreto, e que tal aplicação terá como principais actores a Administração tributaria, os Tribunais tributários e os sujeitos privados.

- A prática de actos de inspecção tributária, a liquidação de certos impostos, o reconhecimento de um pedido de isenção, o indeferimento de uma reclamação graciosa, a instauração de um processo de execução fiscal contra um contribuinte devedor ou a autorização para o pagamento de uma dívida tributária em prestações, são exemplos de actos praticados por órgãos da Administração tributária.
- O conhecimento de uma impugnação judicial intentada pelo contribuinte, a autorização, mediante certos pressupostos, para a Administração ter acesso aos dados bancários de um determinado sujeito passivo ou a resolução de uma oposição à execução fiscal, são exemplos de actos praticados pelo Tribunal tributário (máxime, o Juiz).<sup>26</sup>
- A entrega de declarações de rendimentos a Administração Geral Tributaria, a prestação de informações, cobrança de um imposto por retenção na fonte por parte de uma entidade patronal ou de um banco, constituem exemplos de actos praticados por sujeitos privados.

---

<sup>26</sup>Lições de procedimento e processo tributário, Joaquim Freitas Da Rocha 5.ª Edição, pag. 13



## 3.2. O dever fundamental de pagar impostos e o direito à eficácia fiscal.

O sistema fiscal, visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, (artigo 88.º da CRA).<sup>27</sup> Este dever fundamental que na concepção actual, não pode ser concebido como um mandato constitucional que apenas vincula os contribuintes a concorrerem para a despesa pública, mediante o pagamento dos tributos, mas que se estende aos próprios poderes públicos, chamados a desempenhar um papel activo na sua conformação.

A violação deste dever essencial para a realização dos fins do Estado possa ser assegurado através da cominação de sanções penais, sendo que Canotilho, J. e Moreira, V. (2007, 1088) afirmam “o crescimento da despesa pública ao longo do tempo e o conseqüente aumento da carga fiscal só vieram sublinhar o relevo constitucional do sistema fiscal”.<sup>28</sup>

Na observação lúcida de Vítor Faveiro “se as necessidades colectivas são de satisfação passiva, é naturalmente, indispensável que o Estado ou a colectividade política ou administrativa organizada para o efeito, disponha de bens, de serviços ou de outros meios destinados à satisfação.”<sup>29</sup>

E como a parte individual das necessidades colectivas é satisfeita passivamente isto é sem que o indivíduo tenha de criar ou procurar esses meios, os bens ou serviços a eles destinados é indispensável, lógico e legítimo que cada indivíduo seja obrigado a participar nessa criação, manutenção e acção que o Estado ou o ente público correspondente têm a seu cargo.

Nessa obrigação se baseia a parte da função financeira do Estado que deva ser imputada ou atribuída ao imposto.

Do ponto de vista jurídico-constitucional, a doutrina tem salientado o risco de uma tributação galopante e excessiva que, longe de servir as finalidades constitucionais do Estado social, contribui para enriquecer as elites políticas, económicas e financeiras à custa do esforço do trabalho, podendo acentuar as desigualdades sociais, para além de representar um atentado ao princípio da dignidade da pessoa humana e os direitos gerais e especiais de autonomia individual que dela se deduzem.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferem, através de impostos e taxas, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei.

<sup>28</sup> CANOTILHO, J. e Moreira, V. CRP – Constituição da República Portuguesa – anotada artigos 1.º a 107.º volume I, 4.ª ed. Revista, Coimbra editora. Coimbra. 2007 (...)

<sup>29</sup> Crime de abuso de confiança Fiscal; MARQUES; Paulo 2ª ed. Pg. 25

<sup>30</sup> MACHADO, Jónatas E.M.; DA COSTA, Paulo Nogueira; MACAIA, Osvaldo Lemos; Direito Fiscal Angolano, 2ª Ed.2017. pg 78



# A fraude fiscal

---

O dever fundamental de pagar impostos traduz o preço da nossa cidadania, enquanto manifestação de um dever de todos com todos assente no princípio da capacidade contributiva<sup>31</sup> configurando de igual modo um direito dos cidadãos à eficácia fiscal dos poderes públicos perante todos os contribuintes e assegurando assim as receitas tributárias indispensável para a sustentação equilibrada dos custos financeiros públicos do Estado Social.<sup>32</sup>

Noel Gomes, defende “O dever fundamental de pagar impostos apresenta-se como uma interrogável obrigação constitucional decorrente do dever geral de solidariedade nos domínios económico, político e social.

O contribuinte cumpridor é titular de um direito à eficácia fiscal, daí o dever de agir que impede sobre o Estado Fiscal (princípio do inquisitório), com especial destaque para o princípio da legalidade, não da oportunidade que suborna o processo penal tributário, enquanto expoente do princípio constitucional da igualdade fiscal entre os contribuintes.

### **3.3. A defesa do contribuinte cumpridor e a igualdade fiscal**

Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei (artigo 23.º da CRA)<sup>33</sup> Na observação feliz de Sérgio Vasquez “Em primeiro plano, o princípio da igualdade tributaria exige a generalidade do imposto, exige que todos o sofram sem privilégio ou excepção, todos os cidadãos, todos os residentes ou todos os sujeitos de direito.”<sup>34</sup>

Em segundo plano o princípio da igualdade tributária exige a uniformização do imposto. O mesmo é dizer, exige que se trate o que é igual de modo igual, o que é diferente de modo diferente e na medida exacta da diferença.<sup>35</sup>

Os impostos assentam essencialmente na sua capacidade contributiva, revelada nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. Segundo Clotilde Palma “em

---

<sup>31</sup>O princípio da capacidade contributiva nasce associado à representação do imposto como dever de solidariedade, à exigência de intervenção do estado no domínio económico e social, à instituição do imposto progressivo sobre o rendimento; in notas de rodapé do manual Crime de abuso de confiança Fiscal; MARQUES; Paulo 2ª ed. Pg. 26

<sup>32</sup> QUINTINO, Gaspar Nongava, os crimes fiscais, 1.ª edição, pg 38

<sup>33</sup>Todos são iguais perante a constituição e a lei

<sup>34</sup>Crime de abuso de confiança Fiscal; MARQUES; Paulo 2ª ed. Pg. 27

<sup>35</sup>Sérgio Vasques, in Globalização e Igualdade Tributaria, Colóquio: Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 188, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributarias, Administração Geral Tributaria, Lisboa, 2000, p. 433.

## A fraude fiscal

---

conformidade com a vertente solidarista, entende-se que as despesas do estado social devem ser sustentadas por todos aqueles que demonstrem capacidade contributiva significativa.<sup>36</sup>

O conceito de capacidade contributiva para o saudoso jurista António Sousa Franco “pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações, e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes, com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes.<sup>37</sup>

Dos princípios básicos enunciados da legalidade e da igualdade, derivam todo um conjunto de outros princípios como o da tipicidade dos impostos que é entendido em duas vertentes. Por um lado os impostos são realidades definidas recortadas no sistema jurídico só sendo imposto aquilo que contém os elementos essenciais definidos na lei para o ser. Por outro lado, as formas de criar e de desenvolver e extinguir os impostos constam de norma legal que não admite desvio ou opção.

A tipicidade funciona assim como corolário da legalidade fiscal e como garantia do contribuinte que sabe por via da aplicação do princípio a cada momento aquilo que é, ou não, imposto.<sup>38</sup> Para Jónatas Machado (2017) o princípio da proporcionalidade impõe a proibição da aplicação de taxas excessivas, juntamente com a procura da taxa óptima, compatível com a manutenção do rendimento tributável. Pois, foi com este propósito que os fisiocratas falavam da procura de uma taxa racional de imposto, John Stuart Mill denunciava os impostos progressivos como uma forma de roubo legalizado.<sup>39</sup>

Apesar do princípio da proporcionalidade não proibir taxas progressivas, ele recomenda o equilíbrio entre o aumento marginal da taxa do imposto e o rendimento marginal, bem como entre as receitas fiscais e a prosperidade. Do ponto de vista jurídico-constitucional, a doutrina tem salientado o risco de uma tributação galopante e excessiva que, longe de servir as finalidades constitucionais do Estado social, contribui para enriquecer as elites políticas, económicas e financeiras à custa do esforço do trabalho, podendo acentuar as desigualdades

---

<sup>36</sup>CLOTILDE; Palma; in Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva, Ciência e Técnica Fiscal n.º 402, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, Abril-Junho 2001, p. 122.

<sup>37</sup>António de Sousa Franco, in Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 1992,p. 187.

<sup>38</sup> CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco; Lições de Fiscalidade, 2012,pg. 70.

<sup>39</sup> MACHADO, Jónatas E.M.; DA COSTA, Paulo Nogueira; MACAIA, Osvaldo Lemos; Direito Fiscal Angolano, 2ª Ed.2017.

sociais, para além de representar um atentado ao princípio da dignidade da pessoa humana e aos direitos gerais e especiais de autonomia individual que dela se deduzem.

Incumbe à Administração Tributária o poder-dever de assegurar o cumprimento das obrigações fiscais por todos os contribuintes, assegurando deste modo a igualdade tributária, exigindo direitos e deveres. Criar condições urgentes para a legalização da actividade da mulher zungueira, legalizar as actividades dos quinguilas, registar na sua base de dados todas as micro e pequenas empresas “mamadús” e janelas abertas, barracas, em obediência ao princípio da igualdade fiscal, da equidade e o cumprimento de um dever de cidadania, para melhor arrecadação de receitas fiscais para satisfação das necessidades financeiras do Estado e incentivo ao crescimento económico.

### **3.4. Proibição da retroactividade**

O n.º 2 do art.º 102.º da CRA, avalia uma dimensão concretizadora do princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança aos cidadãos, a proibição de normas fiscais que tenham natureza retroactiva, salvo as de carácter sancionatórias, quando sejam mais favoráveis aos contribuintes.

Para João Catarino (2012), considera que o princípio da irretroatividade da lei fiscal, pode ser compreendido através da regra de que a lei fiscal não se aplica, para o passado, mas tão-somente para o futuro. Considera que a lei nova não se aplica em princípio aos factos pretéritos e efeitos já decorridos de uma lei em vigor.<sup>40</sup>

O art.º 5.º do Código Geral Tributario prevê que as leis fiscais só dispõem para o futuro, e nos termos regulados pela lei geral. A questão que se coloca é a de saber o que deve ser entendido por irretroatividade e em que medida uma proibição absoluta da mesma é aconselhável.

Para J.L. Saldanha Sanches (2010), a evolução do ordenamento constitucional Português, tendo presente que, até 1997, a Constituição não se pronunciava sobre o tema<sup>41</sup>. O Tribunal Constitucional seguia no essencial a doutrina contida no parecer n.º 25/81 da Comissão Constitucional, onde se procuraram definir os limites para a modificação retroactiva da lei fiscal.

---

<sup>40</sup> CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco; Lições de Fiscalidade, 2012,pg. 70.

<sup>41</sup> O princípio da proibição da retroactividade foi introduzida na Quarta Revista Constitucional, operada pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro. O artigo 67.º desta lei alterou o n.º 3 do actual artigo 103.º da CRP, que dispõe que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

## A fraude fiscal

---

O ponto principal deste parecer, que não declarou inconstitucional uma lei fiscal retroactiva, foi ter afirmado em abstracto que o legislador não poderá nunca impor “a retroatividade em termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes, cuja defesa constitui um dos princípios do Estado de direito social”<sup>42</sup>

Jónatas Machado (2017),<sup>43</sup> referi que embora a proibição da retroactividade tenha no direito penal a sua máxima intensidade, tende-se a considerar que num Estado de direito a retroatividade das leis onerosas para o particular deve ser excepcional, necessária e modesta. No entanto, admite-se a aplicação retroativa das normas jurídicas, salvo em situações de proibição expressa, a menos que daí possa resultar a violação de princípios fundamentais da ordem constitucional.

O Estado tem um papel activo na promoção dos direitos fundamentais consagrados na Constituição. Dando conta desta realidade, o constitucionalista Jorge Reis Novais esclarece que “o Estado deixa de ser visto como agente neutro, separado da sociedade civil, que apenas respeita e garante a segurança das livres trocas individuais, para passar a ser visto como estado social, reflectindo nesse conceito o movimento dúplice de socialização do estado e de estadualização da sociedade que, bem analisado caracteriza a ideia de estado e de estadualização da sociedade que, a nosso ver qualifica o pensamento estado social.

O estado preocupado com as desigualdades de facto que distorciam e anulavam as condições do livre desenvolvimento das autonomias individuais, empenhado activamente na prossecução de uma liberdade e de uma igualdade.<sup>44</sup>

O enquadramento doutrinário dos diferentes pensadores da matéria fiscal, leva-nos a perceber que o principio da não retroatividade da lei fiscal, pode estar sujeita ao contribuinte fiscal, desde que este não conlida com direitos fundamentais constitucionalmente consagrados. Mas, para salvaguardar o direito social, como principal razão da cobrança dos impostos e sendo um princípio constitucional, não deveria ser aplicado ao sujeito passivo, ou que seja observado o n.º 4 do artigo 8.º da CGT, revelando que, se o facto for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor aplicando-se o “pro rata temporis”.

---

<sup>42</sup> SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da Gama, Manual de Direito Fiscal Angolano, 1ª ed. 2010, pag. 152.

<sup>43</sup> MACHADO, Jónatas E.M.; DA COSTA, Paulo Nogueira; MACAIA, Osvaldo Lemos; Direito Fiscal Angolano, 2ª Ed.2017.

<sup>44</sup> Crime de abuso de confiança Fiscal; MARQUES; Paulo 2ª ed. Pg. 32

## 4. CONCLUSÃO

Devido a crise económica e financeira com que todos nós estamos a ser confrontados, é cada vez mais frequente a existência de casos, em que face à pura e simples incapacidade patrimonial de uma empresa, resultar num concreto e efectivo problema de conflito de deveres entre o cumprimento referente à entrega da prestação tributária à Administração Geral Tributaria e a utilização da respectiva quantia para a realização de outros interesses legítimos, principalmente no que tange ao pagamento devido dos salários aos seus trabalhadores, ou até mesmo em obrigações estritamente necessárias à manutenção da sua actividade, como por exemplo a aquisição de matérias-primas ou equipamentos aos seus fornecedores.

Com efeito, temos como propósito essencial dar o nosso modesto contributo para o aprofundamento da discussão deste problema, discussão que, aliás, nos parece extremamente necessária, quando se verifica que o que verdadeiramente está em causa são direitos fundamentais consagrados na CRA, que, pela sua total ou parcial inobservância por parte dos contribuintes, se reflectirá nas condições essenciais da vida do homem na comunidade e, assim, da defesa da livre realização e desenvolvimento da personalidade de cada um, nomeadamente no acesso aos seus direitos básicos, como são a educação, saúde e a justiça.

Destarte, o País perdeu nos últimos anos a oportunidade de diversificar a economia como tal, quando nos anos 2010 à 2014, o preço do barril do petróleo rondava entre os 90 à 120 dólares por barril e a estimativa orçamental estava em média 80 à 90 dólares por barril, ali sim era possível com o remanescente fazer-se alguma coisa para se investir no sector produtivo e com ele gerar receitas fiscais visando deste modo a sustentabilidade do país. Para a insatisfação de muitos e aos cofres do estado em particular, as receitas provenientes do petróleo baixou, regista-se uma desaceleração da economia e com ela a redução da capacidade de investimento das empresas e a diminuição dos trabalhadores.

Nisto, com a redução de trabalhadores nas empresas, fragiliza-se as famílias, aumenta o desemprego, aumenta os índices de criminalidade, perde-se o poder de compra, o Estado perde a arrecadação de receitas através dos diferentes tipos de impostos, que não é mais se não a principal fonte de receitas para qualquer estado, as empresas fragilizam-se deixam de pagar impostos, perdem o volume de negócios, partindo do pressuposto que só se vende havendo compradores, aumentam os vícios na economia e perde-se o controlo da inflação.

## A fraude fiscal

---

Durante a pesquisa, notamos que existe pouca fluência de processos de matérias fiscais nos tribunais, mesmos sem falar de matérias de crimes fiscais, amigos advogados e magistrados, alegam que normalmente este tipo de matéria acabam numa “conversa na mesa de café” dando vazão a esquemas de corrupção e ao favoritismo de determinados agentes económicos, emagrecendo desta maneira o fundo de maneiio do Estado e empobrecendo os cidadãos que do pouco que ganham, contribuem para os cofres do Estado.

Não tardou, pois que no período da pesquisa ocorriam rumores do desmantelamento de uma rede de funcionários da Administração Geral Tributaria, acusados por crimes de natureza financeira e apesar de não aprofundar os ventos, estando o processo em segredo de justiça e porque gozam de um principio constitucional de presunção de inocência, a questão que não se quer calar é, será que vamos começar a ter casos de matérias fiscais nos tribunais com a nova administração? Alguém poderá perguntar, este é um crime de natureza fiscal? Ora vejamos, tratando-se de quem se trata, buscando a expressão “conversa de café” não estaríamos diante de um crime do tipo de burla por defraudação fiscal? Para estas perguntas, colocamos na mesa a necessidade de se criar um Código Tributário Penal, criar em médio prazo um Tribunal Tributário e uma câmara no Tribunal Supremo que se chamaria “Câmara Tributária”.

Onde, para a litigação destas matérias, os magistrados precisariam de uma formação de contabilidade geral, conhecimentos profundos sobre a fiscalidade e uma equipa de assessores formados também em matérias económicas como contabilidade e finanças.

É uma necessidade, a criação de um Tribunal Tributário e uma Câmara no Tribunal “ad quem”, que conheça apenas recursos de natureza tributária. Porque não é de direito, nem de justiça, existir vários litigios de forum fiscal, sem eles chegarem ao judicial, assistindo nestes termos a victoria da administração fiscal sobre a justiça fiscal.

## 5. BIBLIOGRAFIA

A Constituição da República de Angola.

Acórdão da Relação do Porto de 29-3-2000 (R.205/2000), colecção de jurisprudências, 2000.

Acórdão de 13 de Fevereiro de 2008 – processo. n.º 712072).

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 26-01-2011, proc. n.º 370/06.7TACBR.C1.

AIRES DE SOUSA, Susana; os crimes fiscais, análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador; Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

António Carlos dos Santos, Artigos, comentários de Jurisprudência, recensões, crónicas de actualidade, Primaveira, 2015.

<https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2016/10/revista-de-financ3a7as-i.pdf>.

Artigo-JULGAR-Fraudes-de-relato-financieiro-António-L-Martinez.

BAPTISTA, Gilberto Luther, Angola precisava de órgão para a recolha e avaliação de informação financeira, revista Expansão Especial Banca, de 07 de Julho de 2017.

CANOTILHO, J. e Moreira, V. (2007) CRP – Constituição da República Portuguesa – anotada artigos 1.º a 107.º volume I, 4.ª ed. Revista, Coimbra editora. Coimbra.

CASALTA Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, Almedina (...)

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco; Lições de Fiscalidade, 2012.

CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno; Infracções Tributárias; Anotações ao Regime Geral, 3.ª Edição, Coimbra 2012.

CLOTILDE, Palma; "...” in Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva, Ciência e Técnica Fiscal n.º 402, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, Abril-Junho 2001.

Código do Processo Tributário.

DA ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de procedimento e processo tributário, 5.ª Edição, Coimbra, 2014.

DA ROCHA, Manuel José Alves, Salários, Distribuição do Rendimento e Crescimento Equitativo, 1.ª ed. Luanda-2014.

DA SILVA, Vasco Pereira, O contencioso Administrativo no divã da psicanálise, Ensaio sobre as acções no Novo Processo Administrativo, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009,

DE SOUSA, Susana Aires, Os crimes fiscais, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

SANTOS, André Teixeira, O crime de fraude fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

## A fraude fiscal

---

DIAS, Augusto Silva, Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e políticos criminais», *Ciência e Técnica Fiscal* 349 (1999).

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, questões fundamentais a doutrina geral do crime*, Coimbra, 2ª Edição, Reimpressão, 2012.

DINA, Fernandes, *Contencioso Tributário, do Processo nos Tribunais Tributários (...)*.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal; Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*; Almedina, 2007.

FRANCO, António de Sousa; *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II, 4.ª Edição*, Almedina, Coimbra, 1992.

*Jurisprudencia Tribunal de Contas 2011-2013, volume II, Colectanea de Acordãos e Resoluções De Fiscalização Preventiva e Sucessiva, 1.ª Ed. Lex Data, Luanda, 2014.*

Lei N.º 3/10, *Lei da Proibição pública de 29 de Março*.

LOVATTO, Alécio Adão; *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2000.

MACHADO, Jónatas E.M.; DA COSTA, Paulo Nogueira; MACAIA, Osvaldo Lemos; *Direito Fiscal Angolano, 2ª Ed.2017*.

MARQUES, Paulo; *Crime de abuso de confiança Fiscal; 2ª edição, sd*

MARTINS, Elizabete Louro, *O ónus da prova no direito fiscal; (...)*.

NUNES, Rangel Elisa; *Crónicas de um criticismo acríptico, um olhar sobre várias realidades da sociedade angolana e do mundo, 1.ª ed. Março, 2016*.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.

PACA, Cremildo Félix, *Justiça Administrativa, Fiscal e Aduaneira, 1.ª Edição, Luanda, 2017*.

PORTUGAL, António Moura; *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004.

QUINTINO, Gaspar Nongava; *os crimes fiscais, 1.ª edição, Luanda, 2018*.

*Revista Faculdade de Direito, Universidade Agostinho Neto, N.º 14, casa das ideias, Luanda-2017*.

*Revista Faculdade de Direito, Universidade Agostinho Neto, N.º12, casa das ideias, Luanda-2012*.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.



## A fraude fiscal

---

SANCHES Saldanha, J.L.; DA GAMA, João Taborda, Manual de Direito Fiscal Angolano, 1.ª ed. Julho 2010.

SATULA, Benja; Branqueamento de Capitais, 1.ª ed. Lisboa, 2010.

SEQUEIRA ADILSON; planeamento e Gestão Fiscal, Sistema Tributário, 2.ª Edição (...).

SILVA, Vasco Pereira da, O contencioso Administrativo no divã da psicanálise, Ensaio sobre as acções no Novo Processo Administrativo, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

SPAGNOL, Wether Botelho. Curso de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VASQUES, Sérgio; in Globalização e Igualdade Tributaria, Colóquio: Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 188, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributarias, Administração Geral Tributaria, Lisboa, 2000.

XAVIER, Alberto, O Princípio da Legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito. (Ver: XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978).

# A fraude fiscal

---