**ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE FACTOS ILÍCITOS, A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UE**

A tributação de actos ilícitos, se bem que tendo consagração legal, reveste-se de dificuldades interpretativas e de aplicação de diversa ordem: em primeiro lugar, a posição de princípio por parte do Estado: “*Prima facie, exigir el pago de un tributo por la comisión de um acto ilícito constituiría una contradicción ilógica en el actuar estatal, puesto que de pronto el Estado estaría efectuando em su provecho, conductas que reprime y censura si son ejectuadas por los ciudadanos sometidos a la ley penal*”[[1]](#footnote-1); em segundo lugar, o respectivo cumprimento: “*O sujeito passivo agente ou interessado nos factos tributários constitutivos, eventualmente de natureza ilícita, tem a obrigação fiscal acessória de incluir todos os factos e rendimentos na sua declaração anual, o que, por princípio não cumpre, dada a ilicitude dos mesmos e eventualmente da actividade que desenvolve normalmente*.”[[2]](#footnote-2).

Face à actual e acesa discussão sobre a questão da tributação de actos ilícitos, de que é exemplo recente decisão judicial[[3]](#footnote-3) - em que se pugna pela posição de que os princípios estruturantes do sistema fiscal consagrados na CRP, em particular o da capacidade contributiva, o da legalidade e da igualdade, bem como o da tipicidade que radica no princípio da certeza e segurança jurídica, impedem que quaisquer ganhos provenientes da prática de um crime deem azo à constituição de relações jurídicas tributárias e não podem ser tidos em conta para a quantificação da base tributável – o presente trabalho teve como base uma pesquisa de jurisprudência do TJUE sobre a questão em apreço, com um resumo das decisões daquele Tribunal.

**1 - CASO *STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN CONTRA COFFEESHOP «SIBERIË»*, ACÓRDÃO DE 29.06.1999, PROCESSO N.º C-158/1998.**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=VAT%2Bnarcotic%2Bdrugs&docid=44279&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1290914>

Resumo:

Versa sobre tributação de rendimentos advenientes de um espaço (mesa) colocada num estabelecimento, à disposição para a venda de estupefacientes.

- A empresa Siberië explorava um estabelecimento no qual eram vendidas e consumidas drogas leves. Durante o período coberto pelo aviso de liquidação adicional, colocou uma mesa no seu estabelecimento à disposição de um terceiro (a seguir «fornecedor autorizado»), que vendia produtos à base de cannabis a qualquer consumidor, mediante uma contrapartida pecuniária, figurando nas contas da Siberie com a denominação « tafelhuur » (aluguer da mesa).

- A Siberië não pagou o imposto sobre o valor acrescentado («IVA») sobre esse negócio num determinado período fiscal.

- o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas. Donde resulta que a qualificação de um comportamento como ilícito não determina, por si só, uma excepção à tributação do IVA, mas esta excepção só opera em situações específicas nas quais, em razão das características particulares de certas mercadorias ou de certas prestações, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito.

- Ora, no caso em apreço, não se trata de semelhante situação específica. Com efeito, a locação de um local destinado a acolher as actividades comerciais constitui, em princípio, uma actividade económica e inscreve-se, portanto, no âmbito de aplicação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

- O facto de as actividades exercidas no local arrendado serem penalmente puníveis, o que pode tornar a locação ilícita, em nada altera o carácter económico da referida locação e não impede que exista uma concorrência nesse sector, inclusive entre actividades lícitas e ilícitas. Assim, em caso da sua não tributação, ficaria comprometido o princípio da neutralidade fiscal do IVA, pelo que tal actividade – *a locação do espaço* – deve ser alvo de tributação.

**2 – *CASO TULLIHALLITUS E KAUPO SALUMETS E OUTROS*, ACÓRDÃO DE 29.06.2000, PROCESSO C-455/98.**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=VAT%2Bnarcotic%2Bdrugs&docid=45406&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1296315>

Resumo:

Versa sobre a tributação de álcool etílico proveniente de contrabando.

- O álcool etílico não tem uma natureza intrinsecamente ilícita, embora a sua importação estivesse sujeita a autorização na Finlândia. Com efeito, pode ser vendido em condições ilícitas por um preço inferior ao das bebidas alcoólicas lícitas para consumo. Nestas circunstâncias, o álcool importado por contrabando estaria totalmente em concorrência com os produtos alcoólicos de venda legal, pelo que daria origem a uma dívida aduaneira e fiscal.

- um produto intrinsecamente lícito como o álcool etílico não pode ser equiparado a um estupefaciente por razões ligadas à sua proveniência, à sua qualidade ou à sua pureza.

- Do mesmo modo, é irrelevante a circunstância de o álcool etílico em estado puro estar sujeito no Estado-Membro em causa a um regime especial de autorização no que respeita quer à produção e comercialização quer à importação e exportação do produto.

- Por outro lado, a concorrência entre o álcool importado por contrabando e aquele que é objecto de operações realizadas dentro de um circuito legal não está excluída, na medida em que existe um mercado lícito de álcool que é precisamente penetrado pelos produtos de contrabando.

- Daí resulta que o álcool etílico não pode ser considerado um produto excluído do circuito económico. Está, pois, sujeito aos impostos e direitos aduaneiros normalmente devidos nos termos da regulamentação comunitária.

**3 – *CASO SENTA EINBERGER CONTRA HAUPTZOLLHAMT FREIBURG*, ACÓRDÃO DE 28.02.1984, PROCESSO 240/81**

Links:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:61981CJ0240>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61981CJ0240&from=PT>

Resumo:

Versa sobre a importação ilegal de estupefacientes (morfina), que foram depois exportada para país terceiro.

- Os estupefacientes, tais como morfina, heroína e cocaína, têm particulares características, atendendo ao seu carácter nocivo para a saúde pública, pelo que é proibida a sua importação e comercialização nos Estados-membros, excepto no âmbito do fabrico, comercialização e utilização controlados pelas autoridades médico-sanitárias e limitados à utilização farmacêutica, médica e científica.

- Não há lugar a qualquer tributação sobre a importação de estupefacientes que não integram o circuito económico controlado pelas autoridades competentes, com vista à sua utilização medicinal ou científica.

**4 – *CASO W.J.R. MOL CONTRA INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN*, ACÓRDÃO DE 05.07.199, PROCESSO N.º 269/86**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=VAT%2Bnarcotic%2Bdrugs&docid=94885&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1332006>

Resumo:

Versa sobre a incidência do IVA sobre a transacção ilegal de estupefacientes efectuada no território de um Estado-membro.

- Não há lugar a qualquer tributação sobre a importação de estupefacientes que não integram o circuito económico controlado pelas autoridades competentes, com vista à sua utilização medicinal ou científica.

- Este princípio da não sujeição vale igualmente para a transacção ilegal de anfetaminas, na medida em que esses produtos não façam parte do circuito económico controlado pelas autoridades competentes.

**5 – *CASO HAPPY FAMILY RUTENBURGERSTRAAT CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTUNG*, ACÓRDÃO DE 05.07.1988, PROCESSO N.º 289/86**

Link:

<https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:53d84540-c6b3-4d51-ba71-632a5d7070e8.0009.03/DOC_1&format=PDF>

Resumo:

Não há lugar a qualquer tributação sobre a importação de estupefacientes que não integram o circuito económico controlado pelas autoridades competentes, com vista à sua utilização medicinal ou científica.

- O princípio da não sujeição aplica-se igualmente à transacção ilegal de estupefacientes à base de cânhamo, mesmo quando as autoridades de um Estado-membro, no âmbito de uma política de *repressão selectiva* (*sic*), não desencadeiam por sistema procedimento penal em relação ao pequeno comércio retalhista destes estupefacientes.

**6 – *CASO MAX WITZEMANN CONTRA HAUPTZOLLAMT MÜNCHEN-MITTE*, ACÓRDÃO DE 06.12.1990, PROCESSO C-343/89**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=VAT%2Bnarcotic%2Bdrugs&docid=96941&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1333783>

Resumo:

O acórdão versa sobre a obrigação de pagamento, por um lado, de direitos aduaneiros e, por outro, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na importação, para o território da República Federal da Alemanha, de papel-moeda falso (dólares*, in casu*). - O fabrico, a detenção, a importação, a comercialização e a circulação de moeda falsa (quer se trate de moeda nacional ou estrangeira), são proibidos em todos os Estados-membros. Em consequência, a moeda falsa está sujeita, em todos os Estados-membros, a uma proibição de importação e de circulação absolutas.

- Assim, não se constitui qualquer *dívida aduaneira* nem pode haver cobrança de IVA pela importação de moeda falsa no território aduaneiro da Comunidade.

**7 – *CASO KARHEINZ FISCHER CONTRA FINANZAMT DONAUESCHINGEN*, ACÓRDÃO DE 11.01.1998, PROCESSO 283/95**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=VAT%2Bnarcotic%2Bdrugs&docid=100626&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1336014>

Resumo:

A exploração ilícita de um jogo de fortuna e azar (*in casu*, a roleta) não deve ser sujeita a tributação em sede de IVA, atendendo à 6ª directiva sobre o sistema comum de IVA, quando tal actividade, se fosse exercida licitamente (i. é, em estabelecimento autorizado) beneficiaria de isenção.

**7 - *CASO HORVATH CONTRA HAUPTZOLLAMT HAMBURG—JONAS*, PROCESSO N.º 50/80, ACÓRDÃO DE 05.02.1981**

Link:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61980CJ0050&from=EN>

Resumo:

Um Estado-membro não é competente para aplicar tributos alfandegários a estupefacientes (heroína, *in casu*) introduzidos ilegalmente e alvo de destruição*, após efectiva apreensão*, sem embargo da legitimidade de o Estado-membro perseguir e punir as infracções penais, com todas as consequências daí advenientes, incluindo as de ordem pecuniária.

**8 – *CASO WOLF CONTRA HAUPTZOLLAMT DÜSSELDORF*, PROCESSO N.º 221/81, ACÓRDÃO DE 26.10.1982**

Link:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61981CJ0221&from=EN>

Resumo:

Um Estado-membro não é competente para aplicar tributos alfandegários a estupefacientes (heroína e cocaína, *in casu*) introduzidos ilegalmente e que não puderam ser destruídos, *por não se ter logrado efectuar qualquer apreensão*, sem embargo da legitimidade de o Estado Membro perseguir e punir as infracções penais, com todas as consequências daí advenientes, incluindo as de ordem pecuniária.

**9 – *CASO JOHN CHARLES GOODWIN AND EDWARD THOMAS UNSTEAD*, PROCESSO C-3/97, ACÓRDÃO DE 28.05.1998**

Link:

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db4745c2b3314f4275a65396dbb0e62411.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKbx10?text=&docid=101344&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1740528>

Resumo:

As transacções que envolvam produtos contrafeitos (*in casu*, perfumes) infringem direitos de propriedade intelectual; no entanto, *a proibição de natureza penal* de comercialização de tais artigos não está relacionada com a natureza ou as características intrínsecas de tais produtos, mas antes com a violação de direito de terceiros, pelo que tal proibição não é absoluta.

Desse modo, os perfumes contrafeitos não se podem considerar excluídos do comércio jurídico, uma vez que pode haver concorrência entre produtos genuínos e contrafeitos[[4]](#footnote-4).

Pelo exposto, a comercialização de perfumes contrafeitos está sujeita à tributação em sede de IVA.

**10 – *CASO WILFRIED LANGE CONTRA FINANZAMT FUERSTENFELDBRUCK*, PROCESSO C-111/92, ACÓRDÃO DE 02.08.1993**

Link:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0111>

Resumo:

Versa sobre a questão de saber se pode ser aplicável a isenção de IVA, nos termos legais, a exportações de determinadas mercadorias para países terceiros, quando tais exportações estão vedadas em razão de embargos, sendo ainda tais exportações punidas penalmente.

- O TJUE considerou que o artigo 15. , n. 1, da Sexta Directiva 77/388, relativo à isenção do IVA das entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor para fora do país, não estabelece, quanto às isenções, qualquer distinção entre exportações lícitas e exportações ilícitas, pelo que quando estas últimas têm por objecto mercadorias que relevam do âmbito de aplicação da directiva, devem ser tratadas do mesmo modo que as exportações lícitas das mesmas mercadorias.

- Assim, a referida disposição deve ser interpretada no sentido de que a isenção das operações de exportação que prevê *não pode ser recusada* devido ao facto de essas operações serem efectuadas em violação de disposições nacionais que subordinam a uma autorização prévia as exportações com destino a Estados para os quais, em virtude de disposições nacionais em matéria de embargo, uma autorização não poderia ser concedida em nenhum dos Estados-membros da Comunidade.

- Tratando-se de mercadorias em relação às quais não estão proibidas todas as operações em razão da sua própria natureza ou das suas características particulares, estando apenas proibida a sua exportação para destinos precisos devido à sua eventual utilização para fins estratégicos, não há fundamento para a recusa da aplicação de isenções fiscais.

- O TJUE considerou prevalecer o princípio da neutralidade fiscal, pelo que a isenção aduaneira das operações de exportação que prevê *não pode ser recusada* pela Autoridade Tributária,ainda que tais operações sejam efectuadas em violação de disposições nacionais que subordinam a uma autorização prévia as exportações com destino a Estados para os quais, em virtude de disposições nacionais em matéria de embargo, uma autorização (para efeitos de exportação para o país terceiro alvo de embargo) não poderia ser concedida em nenhum dos Estados-Membros, sem prejuízo da competência dos Estados-membros para reprimir as infracções à sua legislação em matéria de autorização de exportação para certos países terceiros através de sanções adequadas, mesmo que estas impliquem consequências pecuniárias.

**EM JEITO DE CONCLUSÃO:**

O TJUE tem consistentemente considerado não se constituir qualquer tributo aduaneiro ou fiscal pela transacção ilícita de estupefacientes a título oneroso no interior do território de um Estado-Membro quando esses produtos não fazem parte do circuito económico controlado pelas autoridades competentes para serem utilizados em fins medicinais e científicos. Esta jurisprudência foi alargada aos casos de importação de moeda falsa.

Com efeito, os estupefacientes e a moeda falsa, por força da sua própria natureza e das suas características intrínsecas, não são susceptíveis, sequer em abstracto, de ser introduzidos no comércio jurídico nem integrados no circuito económico[[5]](#footnote-5), pelo que os factos ilícitos que tenham por objecto tais produtos são insusceptíveis de serem tributados. Neste aspecto, a jurisprudência do TJUE parece pôr a tónica na susceptibilidade de violação do princípio da concorrência, enquanto critério da (im)possibilidade de tributação de factos ilícitos.

Sem embargo, resulta de jurisprudência assente (pelo TJUE) que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as ilícitas. Assim, a qualificação de um facto como sendo ilícito não implica, só por si, uma excepção à tributação. Todavia, esta excepção de tributação só opera em situações específicas em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias*, rectius*, coisas ou prestações, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e uma actividade ilícita.

Ou seja, e aqui socorrendo-nos do direito civil, só as transacções sobre *objectos* (isto é, *coisas* ou *prestações*) absolutamente fora do comércio jurídico (cfr. art.s 202.º, 271.º, 281.º e 282.º, todos do Código Civil) é que não podem ser alvo de tributação. Estão absolutamente fora do comércio jurídico os objectos negociais cuja disposição ou prestação seja ilícita (e não *nula*), e daí juridicamente impossível[[6]](#footnote-6), dada a insusceptibilidade de serem alvo de quaisquer direitos subjectivos[[7]](#footnote-7). Todas as demais transacções susceptíveis de pôr em causa o princípio da livre concorrência, isto é, o bom funcionamento da economia do mercado interno, ainda que ilícitas, podem, em princípio, ser alvo de tributação, uma vez que se traduzem num acréscimo patrimonial na esfera jurídica do contribuinte.

Dessa forma, está assegurado o principio da unidade jurídica, quer no âmbito das ordens jurídicas nacionais, quer na relação entre estas e o direito comunitário, uma vez que a tributação a que haja lugar quanto a um rendimento ou acto ilícito não contende com o sancionamento pela prática de crime de natureza tributária, aduaneira ou até patrimonial.

Como ficou patente, o princípio da neutralidade fiscal obsta a uma diferenciação *generalizada* entre as transacções lícitas e ilícitas, e isto porque o direito tributário *strictu sensu* não almeja qualquer fim sancionatório, como sucede nos ilícitos penais, civis e administrativos /contra-ordenacionais.

Na senda do acórdão *Staatssecretaris van Financiën contra Coffeeshop «Siberië»*, *supra* referido, deve admitir-se a tributação, por exemplo, de rendas cobradas sobre imóveis ou partes de imóveis destinados à prática de crimes de lenocínio, uma vez que o arrendamento, *per se*, não é um negócio jurídico ilícito. Nesta mesma ordem de ideias, os proventos resultantes da publicação, nos jornais, de anúncios de prostituição deve ser tributada, e isto independentemente se apurar se essa actividade publicitária integra, ou não, o crime de lenocínio[[8]](#footnote-8). Na mesma linha de raciocínio daquele acórdão, também não está precludida a tributação sobre transacções comerciais efectuadas pelo agente do crime de receptação, em particular sempre que dessa actividade fizer *modo de vida*, nos termos do art. 231.º, n.º 4, do Código Penal, e ainda do art. 100.º, n.º 2, do RGIT.

Também atendendo ao decidido no acórdão *John Charles Goodwin and Edward Thomas Unstead, supra* aludido, devem tributar-se quaisquer transações comerciais efectuadas sobre produtos contrafeitos.

Na ordem jurídica portuguesa, o princípio da neutralidade fiscal na abordagem às operações dos operadores económicos, ainda que tais operações sejam ilícitas[[9]](#footnote-9), tem assento nas seguintes normas:

- art. 10.º da Lei Geral Tributária, sob a epigrafe “tributação de **rendimentos** ou **actos *ilícitos***”: *O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis*;

- art. 1.º do Código do IRC: *O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código*;

- art. 1.º do Código do IRS: *O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos (…)*.

- art. 1.º do Código do IVA.

Por outro lado, estes artigos ora referidos impedem que o sujeito passivo, depois de ter pago o respectivo tributo sobre acto ilícito, venha posteriormente pedir a sua devolução à Administração Tributária com fundamento nessa mesma ilicitude. Tal sucederá, por exemplo, quando foi liquidado imposto sobre o negócio simulado (nos termos dos art. 240.º e 241.º do Código Civil) e, caso este venha ser anulado, o sujeito fiscal passivo não poderá pedir a devolução do tributo já pago, com base na ilicitude do mesmo; a não ser assim, permitir-se-ia ao contribuinte um *abuso de direito*. Neste sentido, o art. 39.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária determina que “*Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado*.”.

Pese embora a opção do legislador português em tributar os rendimentos ou actos auferidos em virtude da prática de factos ilícitos, esta posição é alvo de controvérsia.

Por um lado, poderia entender-se que, atenta a unidade da ordem jurídica, não é de admitir a tributação de factos ilícitos, já que tal implica que o Estado, em sede tributária, possa reter e fazer seu o produto de actos ou factos por ele simultaneamente proibidos em sede legislativa (penal, cível, administrativa ou contra-ordenacional). A tributação de actos ilícitos equivale à atribuição de relevância jurídica a comportamentos ilícitos, o que comportaria uma contradição, na medida em que implicaria a sua admissão jurídica em sede tributária, como que os tornando lícitos.

Todavia, e na senda da jurisprudência do TJUE, o que o legislador nacional terá pretendido, com o art. 10.º da LGT, foi suprir as distorções de mercado e a salvaguarda do princípio da livre concorrência, que a não tributação de rendimentos ilícitos causaria, e bem como garantir o princípio da igualdade, equidade, justiça social e neutralidade, entre quem aufere rendimentos de forma lícita, que são tributados, e quem os aufere de forma ilícita que, na ausência de tal previsão, não seria sujeito a quaisquer tributos, apesar de o facto ilícito poder traduzir-se na aquisição de capacidade contributiva.

O princípio da igualdade tributária tem aliás assento constitucional – art. 13.º, n.º 4, *in fine*, da Constituição da República Portuguesa, “(…) *não se permitindo que os agentes que se dediquem a actos ilícitos ainda beneficiem de não tributação, sob pena de os sacrifícios patrimoniais em favor do Estado e outras entidades públicas apenas incidirem sobre o mais cumpridores da legalidade*”[[10]](#footnote-10).

O legislador português terá, assim, pretendido evitar conferir qualquer benefício ao infractor pela prática de facto ilícito[[11]](#footnote-11). A infracção não deve representar para o prevaricador uma vantagem maior do que aquela que resultaria do regular cumprimento das normas, e foi isto que o legislador pretendeu acautelar[[12]](#footnote-12). Assim, o art. 38.º da Lei Geral Tributária estabelece que:

“1 - *A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.*

*2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.*”.

Apesar da discussão em torno do tema, fica claro serem os rendimentos e actos ilícitos, na ordem jurídica portuguesa, passíveis de tributação, aliás, em consonância com a jurisprudência do TJUE. Como ficou expresso, este Tribunal tem vindo a distinguir entre ilicitude relativa e ilicitude absoluta, entendendo que em situações de ilicitude absoluta (quando se verifica uma total proibição de transacção de determinados bens, como seja a importação de moeda falsa, tráfico de estupefacientes, que pela sua própria natureza estão absolutamente excluídos do comércio) fica afastada a possibilidade de tributação. Neste caso, inexistem assimetrias ou desigualdades que importem corrigir, já que nenhum agente ou operador económico pode praticar tais actos e, por isso, não se verifica, sequer em abstracto, uma situação concorrencial, com outras actividades lícitas, que possam distorcer o mercado. Destarte, tem defendido o TJUE que só será de admitir a tributação rendimentos provenientes de actos relativamente ilícitos, pois apenas essas situações, em relação às quais não existe um absoluto impedimento legal, comportam uma situação de assimetria e desigualdade relativamente aos agentes ou operadores económicos concorrentes.

Quanto à questão da articulação entre a tributação proveniente de rendimentos ou actos ilícitos (desde que, de acordo com a jurisprudência do TJUE, impliquem uma distorção do princípio da livre concorrência) e o regime penal relativo à perda de instrumentos, produtos e vantagens (arts.109º a 112º - A do Cód. Penal) ou no regime de perda de bens a favor do Estado (art.s 7.º e ss. da Lei 5/2002 de 11.01), uma solução a considerar será a de, em primeiro lugar, se proceder ao cálculo do montante a entregar ao Estado sobre o rendimento ou acto ilícito, com o respectivo enquadramento (IRS, IRC, IVA, impostos especiais sobre o consumo, impostos sobre veículos ou outros impostos ou taxas aduaneiros).

Nesta perspectiva – e considerando estritamente a jurisprudência do TJUE – , seria realizado, em primeiro lugar, o acto tributário, somente presidido por normas de carácter tributário a aplicar à matéria colectável do sujeito passivo (cfr. art. 81.º da Lei Geral Tributária), ainda que seja arguido, atendendo ao princípio da neutralidade[[13]](#footnote-13) que preside ao direito tributário *strictu sensu[[14]](#footnote-14)*. É certo que a reclamação do tributo poderá ser feita tanto em sede do processo tributário, como no âmbito do processo penal, através de um pedido de indemnização civil formulado pelo Ministério Público em representação do Estado quanto aos impostos, taxas ou outros tributos devidos, pelo prejuízo causado à Fazenda Nacional[[15]](#footnote-15).

Nessa causa de pedir, em sede de PIC, “*deve, implicitamente, ser substanciada, com os seguintes elementos de facto (i) existência na esfera patrimonial do sujeito passivo de rendimentos, de trabalho dependente ou liberal, ou de actividade comercial ou industrial que consubstanciam a existência de uma base (de incidência) passível de tributação e que devem ser explicitados; (ii) que esses rendimentos foram lançados na conta do Estado (entidade tributária); (iii) que sobre a base de tributação (rendimentos colectados) o Estado efectuou/operou uma taxa/percentagem – correspondente ao que legalmente está estipulado para aquela actividade e índice de tributação – de que resultou um quantitativo a que corresponde o imposto de que o sujeito passivo se tornou devedor ao Estado (credor); (iv) que legalmente notificado para proceder ao pagamento, o devedor (sujeito passivo) não procedeu ao pagamento da quantia liquidada*.

*(…)*

*A base do procedimento radica e nutre-se de uma relação obrigacional de natureza pública, e não de uma qualquer outra acção ou actividade que o sujeito tenha empreendido e levado a efeito*”[[16]](#footnote-16).

A par do cálculo dos tributos fiscais (colecta) que sejam devidos sobre a totalidade do *rendimento ou acto ilícito*, deve fazer-se aplicar, *também sobre a totalidade do rendimento ou acto ilícito*, as normas sancionatórias do Direito Penal, nos termos dos arts.109º a 112º - A do Cód. Penal, ou no contexto do regime de perda de bens a favor do Estado (art.s 7.º e ss. da Lei 5/2002 de 11.01). Ao contrário das normas estritamente tributárias[[17]](#footnote-17), estas normas penais, de carácter sancionatório, visam repor a situação que existiria se não tivessem sido praticados factos ilícitos penalmente tipificados.

Deve pois distinguir-se entre a dívida tributária reclamada em sede de PIC, que incide sobre o rendimento ou acto ilícito e ao que podem acrescer juros e demais encargos legais, e tudo aquilo que seja instrumento, vantagem ou produto do crime. Estes valores (dívida tributária, por um lado, e vantagem ou produto do crime, por outro) que venham a ser concretamente apurados não têm, aliás, que coincidir[[18]](#footnote-18).

Conclui-se assim poderem ser devidos tributos sobre *a matéria colectável* adveniente de rendimento ou acto ilícito, e que este rendimento ou acto ilícito, desde que esteja em relação com o *facto ilícito* e se possa classificar como instrumento, produto ou vantagem da prática de crime, deve ser declarado perdido a favor do Estado, nos termos das *supra* mencionadas normas. Pode, pois, um determinado *valor com expressão económica* constituir simultaneamente rendimento tributável / acto ilícito *e* vantagem patrimonial ou produto do crime, pelo que poderão aplicar-se, concomitantemente, normas fiscais e penais sobre aquele mesmo valor unitariamente considerado, uma vez que tais normas têm diversos fundamentos e prosseguem fins diferentes.

1. César J. Galarza, *Tributación y actos ilícitos, ¿ existem trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos?*, Dereito, vol 15, n.º 2, 83 – 97, 2006, Santiago de Compostela, p. 85. [↑](#footnote-ref-1)
2. Lúcio Augusto Pimentel Lourenço, *A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal*, Jurismat, n.º 3, 2013, p. 306. [↑](#footnote-ref-2)
3. Tal decisão proferida no âmbito do processo denominado como “*Operação Marquês,* declarou a inconstitucionalidade dos art.s 1.º do CIRS e do art. 10.º da Lei Geral Tributária, quando interpretada no sentido segundo o qual as quantias provenientes da prática de um crime possam ser incluídas nas regras de incidência objectiva do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é inconstitucional por violação do princípio da legalidade e da tipicidade tributária previsto no artigo 103º da CRP. [↑](#footnote-ref-3)
4. A este propósito, refira-se o art. Artigo 329.º do Código da Propriedade Industrial, sob a epígrafe “*Destinos dos objetos apreendidos:*

   *1 - São declarados perdidos a favor do Estado os objetos em que se manifeste um crime previsto no presente Código, bem como os materiais ou instrumentos que tenham sido predominantemente utilizados para a prática desse crime,* ***exceto se o titular do direito ofendido der o seu consentimento expresso para que tais objetos voltem a ser introduzidos nos circuitos comerciais*** *ou para que lhes seja dada outra finalidade*”. [↑](#footnote-ref-4)
5. “(…) *legalmente impossível é, em bom rigor, só aquilo cuja realização da lei de todo impossibilita*”. Manuel Domingues de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, II, Almedina, Coimbra, 1992, p. 329. [↑](#footnote-ref-5)
6. João de Castro Mendes, *Teoria Geral do Direito Civil*, II, AAFDL, 1995, p. 402. [↑](#footnote-ref-6)
7. Cfr. Carlos Alberto Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, 1992, p. 330 [↑](#footnote-ref-7)
8. A este propósito:

   <https://expresso.pt/sociedade/2016-08-18-Contra-os-anuncios-de-prostituicao-nos-jornais>

   <https://www.dn.pt/sociedade/e-ou-nao-licito-publicar-anuncios-de-prostituicao-5343759.html> [↑](#footnote-ref-8)
9. dispõe o art. 36.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que “*A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*”. [↑](#footnote-ref-9)
10. Paulo Marques, *A tribução de rendimentos ou actos ilícitos: A necessidade não conhece a lei*, Revista do Ministério Público, n.º 144, Outubro : Dezembro 2015, p. 172. [↑](#footnote-ref-10)
11. Recorde-se, a este propósito, o teor do art. 18.º n.º2, do Regime Geral das Contra-ordenações, onde está patente a opção legislativa pela recusa de atribuir qualquer benefício ao infractor: “*Se o agente retirou da infracção um benefício económico calculável superior ao limite máximo da coima, e não existirem outros meios de o eliminar, pode este elevar-se até ao montante do benefício, não devendo todavia a elevação exceder um terço do limite máximo legalmente estabelecido.”.* [↑](#footnote-ref-11)
12. E sem prejuízo de as despesas ilícitas não poderem ser fiscalmente deduzidas – neste sentido, Paulo Marques, *A tribução de rendimentos ou actos ilícitos: A necessidade não conhece a lei*, Revista do Ministério Público, n.º 144, Outubro : Dezembro 2015, p.173. [↑](#footnote-ref-12)
13. É a “*tributação incolor*”, na certeira expressão de Paulo Marques, *A tribução de rendimentos ou actos ilícitos: A necessidade não conhece a lei*, Revista do Ministério Público, n.º 144, Outubro : Dezembro 2015, p. 170. [↑](#footnote-ref-13)
14. Isto é, todas as normas tributárias que não integram o denominado Direito Penal Tributário; este ramo do Direito“ *não tem em vista conseguir o cumprimento da obrigação de imposto que dele deriva e, muito menos, «quantificá-lo», para efeitos de declaração”*  - cfr. Cfr. acórdão do STJ, de 11.01.2018, processo n.º 111/02.8TAALQ.L1.S1, consultado em:

    <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bb63bdc9ff483ef68025830500382248> [↑](#footnote-ref-14)
15. E sem prejuízo do estabelecido na Directiva 2/2013 da PGR: “*Cabe ao Ministério Público, em representação da Autoridade Tributária e Aduaneira, deduzir pedido de indemnização civil conexo com o processo penal, por crimes de natureza fiscal, sem exceção, e desde que aquela solicite tal intervenção [artigo 1.º, alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 5.º do Estatuto do Ministério Público, artigo 71.º e n.º 3 do artigo 76.º do Código de Processo Penal*”. [↑](#footnote-ref-15)
16. Cfr. acórdão do STJ, de 11.01.2018, processo n.º 111/02.8TAALQ.L1.S1, consultado em:

    <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bb63bdc9ff483ef68025830500382248> [↑](#footnote-ref-16)
17. Pois “*o imposto é desprovido de carácter sancionatório*”, Paulo Marques, *A tributação de rendimentos ou actos ilícitos: a necessidade não conhece a lei*, Revista do Ministério Público, n.º 144, Outubro: Dezembro 2015, p. 171. [↑](#footnote-ref-17)
18. Cfr. acórdão mencionado na nota de rodapé n.º 16. [↑](#footnote-ref-18)