A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico

Autor(es): Sousa, Susana Aires de

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/24712>

DOI: http://dx.doi.org/10.14195/0870-4260_53_2

Accessed : 26-Apr-2023 14:14:51

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

VOLUME LIII
2 0 1 0

COIMBRA

A INFRACÇÃO FISCAL (E A SUA NATUREZA) NO DIREITO PORTUGUÊS: BREVE PERCURSO HISTÓRICO*

«É sempre salutar, em relação a *tudo* e *todos* (quer os docentes e investigadores, quer os inicia(n)dos), a *reversão às fontes*, principalmente sobre os *loci communes*: “*Quem conta um conto acrescenta-lhe [ou subtrai-lhe; mais propriamente, muda-lhe] um ponto*”, inexoravelmente (mesmo que seja, apenas, sem *animus nocendi*, «por interpretação»...), e *só cada um pode falar por si.*»

Aníbal Almeida, *Cuidado Com as Curvas*, Coimbra, 2001

1. No direito português, a autonomia em face do direito comum das condutas violadoras de disposições fiscais é ques-

* Na elaboração deste estudo, teve-se como intuito principal homenagear o Senhor Doutor Aníbal Almeida, com quem iniciei o desempenho de funções universitárias em 2001, na qualidade de assistente da disciplina de Economia e Finanças Públicas. As considerações que aqui se desenvolvem são, em grande medida, fruto da investigação destinada à dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em 2004. Porém, a montante, não posso deixar de relembrar a influência, sempre estimulante e simultaneamente contida e cuidada, de Aníbal Almeida, no estudo destas matérias. Assim, por intermédio deste texto fica um testemunho de quem, não tendo sido sua aluna, muito aprendeu com o Professor, que de si próprio dizia (no seu jeito desconcertante) ser esse, mal ou bem, o único ofício que aprendeu.

tão assente há mais de século e meio. Reconhece-se na Lei 12, de 13/12/1844, publicada no *Diário do Governo*, n.º 295, um marco fundamental da afirmação do princípio da especialidade das sanções fiscais. Embora este diploma tenha por objectivo principal a criação de um imposto sobre a transmissão de propriedade, «por título de doação, nomeação, legado, sucessão testamentaria, ou legitima, universal, ou singular, ou por outro qualquer titulo gratuito», estabelece, nos artigos 18.º a 20.º, as sanções para os comportamentos que têm por finalidade prejudicar os interesses patrimoniais da Fazenda Nacional¹. O artigo 19.º refere-se expressamente à simulação em prejuízo da Fazenda Nacional, punida com pena de multa. «Criando tais multas, o legislador de 1844 teria tido a intenção de substituir por elas as penas previstas nas Ordenações (pena corporal e degredo), para a simulação quando fiscal. Mas, por isso mesmo, em tal caso, não deveriam cumular-se a punição da lei comum e as multas pre-

¹ «Art. 18.º Aquelle que, para defraudar a Fazenda Nacional, com dolo e má fé, sonegar bens em inventario judicial ou particular, perderá para a mesma Fazenda metade da parte que lhe couber nos bens que sonegar; e se nelles não tiver parte alguma, soffrerá uma multa igual á metade do valor dos bens sonegados.

Art. 19.º Todos os contractos simulados em fraude desta Lei, são nullos e de nenhum effeito.

§ único. A metade dos bens transmittidos por estes contractos ficará pertencendo á Fazenda Nacional; e cada um dos contrahentes soffrerá uma multa equivalente ao dobro do imposto respectivo á transmissão.

Art. 20.º Contra os que sonegarem bens, ou fizerem contractos simulados para defraudar a Fazenda Nacional, serão admittidas denuncias pela forma estabelecida no Artigo 355.º da Novissima Reforma Judiciaria, e quando fõrem a final julgadas procedentes e provadas, applicar-se-há para os denunciantes metade de todas as multas ou penas pecuniarias comminadas por esta Lei, pertencendo a outra metade á Fazenda Nacional.»

vistas na lei de 1844: a aplicação destas excluía aquela»². Posteriormente, foram vários os diplomas legais que passaram a prescrever penas não corporais, com particular relevo para as penas de multa e de confisco nos casos de simulação de contrato ou de valor, dirigida exclusivamente a prejudicar a Fazenda Nacional³.

2. Questão diferente é a que se refere à determinação da natureza administrativa ou criminal das sanções correspondentes à violação das obrigações fiscais. Se hoje a natureza dualista – criminal ou contra-ordenacional – da infracção fiscal se encontra plenamente assumida pelo legislador, nem sempre assim foi. Só a partir do século XIX se autonomizam, no ordenamento positivo, infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa, por um lado,

² Eduardo CORREIA, «Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.», in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 18.

³ Cf. Nuno de Sá GOMES, «Os crimes essencialmente fiscais como crimes especiais *sui generis* privilegiados», *CTF*, n.º 376, p. 31. O autor aponta como exemplos a lei de 30 de Junho de 1860, o Decreto de 12 de Outubro de 1860, a lei de 18 de Maio de 1880 e o Regulamento da Contribuição de Registo de 1899. Contudo, o artigo 112.º deste Regulamento previa que a pena aplicável à simulação de valor era imposta em acção civil intentada pelos agentes do Ministério Público e independentemente da acção criminal que porventura coubesse nos termos da lei penal comum, o que levava alguns autores a concluir que os simuladores ficariam sujeitos a duas penas: às penas fiscais (multa e confisco) e às penas comuns (prisão de um a dois anos e multa criminal), nos termos dos Códigos Penais de 1852 e 1886. Este era o entendimento de Assis TEIXEIRA em comentário a estas normas sancionatórias, cf. *Coleção de Legislação Fiscal*, tomo 2, p. 208. Opinião contrária seria sustentada por Beleza dos SANTOS, e, mais tarde, por Eduardo CORREIA, cf. «Os artigos 10.º...», *op. cit.* 17 e ss.

e de natureza criminal, por outro. Como refere Nuno de Sá GOMES a este propósito, estas últimas eram punidas «com penas de prisão e degredo aplicadas até pelos tribunais, segundo um processo penal, e as primeiras, com penas patrimoniais aplicadas pelas autoridades administrativas»⁴. Todavia a discussão acerca da natureza da infracção fiscal iria perdurar durante grande parte do século XX. Na verdade, as dúvidas sobre a qualidade ou grau de antijuridicidade da infracção fiscal permitem compreender a dificuldade que, até algumas décadas atrás, a doutrina sentia em determinar a natureza da sanção a aplicar ao ilícito fiscal, variando entre a sanção puramente administrativa, a sanção criminal e um modelo misto⁵.

3. Entre nós, foi no próprio Código Penal (CP) de 1886 que o legislador previu as infracções fiscais aduaneiras: o contrabando – artigo 279.º – e o descaminho – artigo 280.º. Todavia, o artigo 281.º remetia o tratamento dos crimes de contrabando e descaminho para legislação especial aduaneira⁶.

⁴ Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000, p. 83.

⁵ Para maiores desenvolvimentos sobre a discussão que envolve a natureza jurídica da infracção fiscal *vide* Susana Aires de SOUSA, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 242 e ss.

⁶ Não era esta a solução prevista no *Projecto de Código Penal Português* de 1861. A comissão presidida por António de Azevedo Mello e Carvalho, propunha na primeira Secção do primeiro Capítulo (“Contra a Fazenda Pública”), Título VII (“Contra os interesses materiais da sociedade”), os crimes de Descaminho e Contrabando. O artigo 454.º punia o descaminho com multa do duplo ao quádruplo da importância de imposto devida. O contrabando, previsto no artigo 455.º, era punido «com multa do duplo ao triplo do valor dos objectos importados ou exportados» e as mercadorias ou objectos apreendidos eram considerados

O Contencioso Aduaneiro seria posteriormente aprovado pelo Decreto n.º 2, de 27 de Setembro de 1894⁷. Nos termos do artigo 6.º deste diploma, o contrabando «commettido ou em começo de execução» era punido com pena de «perdimento da mercadoria, que for objecto de contrabando, e multa até réis 1:000\$000». Ao delito de descaminho cabia, segundo o artigo 8.º, uma multa correspondente ao quíntuplo dos direitos ou impostos, que deveriam pagar as mercadorias objecto do descaminho e, em algumas hipóteses mais graves previstas na lei, prisão até um ano⁸.

A disciplina jurídica das infracções aduaneiras sofreria importantes alterações, passadas algumas décadas, com a publicação do Decreto-Lei n.º 31 664, de 22 de Novembro de 1941, que aprovou um novo “Contencioso Aduaneiro”. Este diploma assumiu grande importância e logo no n.º 2 do Relatório preambular estabelece como objectivo a nítida separação entre responsabilidades fiscais de natureza criminal e civil: «procura-se determiná-las com clareza, de forma a resolver as dificuldades graves e numerosas de matéria tam complexa». Na perseguição daquele propósito, o legislador, no artigo 1.º, define infracção fiscal como «facto ilícito declarado punível por lei ou regulamento fiscal», acrescentando,

perdidos, sendo o seu «produto dividido em duas partes: uma para um estabelecimento de beneficência da comarca em que se verificar a tomada, e outra para os apprehensores», cf. *Código Penal Portuguez. Projecto da Comissão*, Tomo II, Lisboa: Imprensa Nacional, 1861, p. 163.

⁷ *Colecção Oficial de Legislação Portuguesa* (ano de 1894), Lisboa: Imprensa Nacional, 1895, p. 851.

⁸ Sobre a interpretação dogmática de algumas normas previstas neste diploma legislativo e sobre a aplicação da sanções aí estabelecidas às sociedades comerciais, veja-se J. Beza dos SANTOS, «Algumas questões sobre o crime de descaminho», *RLJ*, ano 69 (1936), p. 97-99; 113-116; 129-131.

no artigo 2.º, que «as infracções fiscais são os delitos e as transgressões fiscais». Os artigos 12.º a 19.º compreendem as normas que ilustram e caracterizam, em geral, a responsabilidade fiscal de natureza criminal. O regime revela, à altura, alguns aspectos gravosos, em harmonia com a disposição preambular que considera «a benevolência com que, em regra, são julgados pela consciência pública os delitos fiscais» como um «mal que precisa de ser combatido». Com efeito, o legislador decidiu pela aplicação, ao delito frustrado e à tentativa, da pena aplicada ao delito consumado (artigo 12.º); estabeleceu ainda que a mesma pena que cabe aos autores é aplicada aos cúmplices e aos encobridores (artigo 13.º) e previu a aplicação da pena de prisão quando se verificassem determinadas circunstâncias agravantes⁹. No capítulo que se refere às infracções fiscais em especial (Capítulo II, Título I, Livro I) estão previstos os delitos fiscais: o contrabando (artigo 35.º e ss.); o descaminho (artigo 41.º e ss.); a fraude às garantias fiscais (artigo 46.º e ss.) e a oposição a verificações ou a exames (artigo 49.º e ss.). A introdução dos dois últimos crimes representou uma inovação no nosso ordenamento jurídico. Neste diploma prevê-se também a punição da transgressão, entendida como «toda a acção ou omissão que, não constituindo delito, seja contrária às leis ou regulamentos fiscais» (artigo 50.º) O decreto-lei n.º 31 664 representou uma evolução, no que respeita ao tratamento legal das violações das normas tributárias, no sentido de uma pro-

⁹ Os artigos 15.º e 17.º tipificam estas circunstâncias: «a) ser a infracção cometida à mão armada; b) ser a infracção cometida com alteração, viciação ou falsificação dos bilhetes de despacho ou de quaisquer documentos aduaneiros ou outros apresentados às alfândegas; c) ser a infracção cometida com corrupção de qualquer empregado do Estado; d) ser a infracção cometida por associação organizada para a prática de infracções fiscais».

gressiva aproximação aos princípios de direito penal e à teoria geral da infracção criminal¹⁰.

Relativamente às infracções não aduaneiras refira-se dois importantes diplomas que estiveram na origem de uma acesa controvérsia jurisprudencial e doutrinária: o Decreto-Lei 27 153, de 31 de Outubro de 1936, e o Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937¹¹. O primeiro destes diplomas previa, no artigo 10.º, a punição dos administradores, directores, gerentes e membros do conselho fiscal pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita, incorrendo numa pena de multa de 5 a 100 contos, além de serem considerados, para efeitos criminais, como autores do crime de burla, punido com pena de prisão¹². A pena prevista por este decreto-lei seria mais tarde recebida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei 28 221. Este último diploma foi justificado pela necessidade de interpretar uma norma referente ao imposto de selo, aproveitando-se o ensejo de se tomarem outras providências que evitassem possíveis fugas de imposto¹³. Neste sentido, determina-se, no artigo 3.º, a obrigação para efeitos fiscais de todo o comerciante ou industrial arquivar os livros da sua escrituração e documentos comprovativos das operações registadas pelo espaço de cinco

¹⁰ Neste sentido, António Braz TEIXEIRA, *Direito Fiscal*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1982, p. 11.

¹¹ O Código de 1886 não previa expressamente qualquer norma referente às infracções fiscais não aduaneiras. Apenas o artigo 455.º punia com prisão de um a dois anos, e multa de 50\$000 a 300\$000 réis «Aqueles que fizerem algum contrato simulado, em prejuízo de uma terceira pessoa ou do *estado*» (it. nosso), cf. Edição oficial, Lisboa: Imprensa Nacional, 1886, p. 118-119.

¹² O Decreto-Lei n.º 27 153 foi publicado no *Diário do Governo*, n.º 256, p. 487-489.

¹³ Cf. o texto preambular do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, publicado no *Diário do Governo*, n.º 274, p. 522.

anos. A falta de cumprimento do disposto neste artigo era sancionada com a pena do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 27 153.

Estes diplomas, publicados no auge do Estado Novo, estabeleciam uma verdadeira incriminação das mencionadas infracções à lei fiscal. É a própria lei penal fiscal a recorrer às penas de direito comum para garantir os seus interesses, uma vez que a violação daquelas obrigações era, em alguns casos, sancionada pelo legislador com pena de prisão por referência à pena do crime comum de burla, a aplicar pelos tribunais comuns¹⁴ – o que, após a reforma fiscal de 1958-64, viria a dar origem a uma profunda controvérsia na doutrina e na jurisprudência.

4. Com a Reforma Fiscal de 1958/64 não se criou um diploma genérico sobre as infracções fiscais mas antes se incluiu um capítulo relativo a penalidades nos diversos códigos fiscais, adoptando-se como sanção principal a pena de multa não convertível em prisão, a aplicar pelos tribunais fiscais mediante um processo de transgressão. O consenso prevalecia apenas quanto à natureza de crime fiscal da conduta prevista no § 1.º do artigo 113.º do Código do Imposto e Transacções, relativa à viciação, violação ou inutilização dolosa dos aparelhos de medida colocados pela administração fiscal, na medida em que se remetia a punição da conduta para as normas penais.

Contudo, no que respeita à natureza jurídica daquelas transgressões fiscais, enquanto ilícitos criminais ou ilícitos administrativos¹⁵, inicia-se uma acesa discussão na doutrina e

¹⁴ Eduardo CORREIA mostra-se crítico quanto a solução de equiparar as fraudes fiscais previstas naqueles diplomas à burla, na medida em que ela contrariava toda a evolução do direito penal fiscal, precisamente no sentido da especialidade, «Os artigos 10.º...», *op. cit.*, p. 19.

¹⁵ Parte da doutrina considerava as transgressões fiscais como verdadeiros crimes fiscais e autores havia para quem as transgressões fiscais

na jurisprudência, com um problema adicional: entre as transgressões fiscais apareciam factos ilícitos que já tinham sido tipificados criminalmente quer no Decreto-Lei 27 153 quer no Decreto-Lei n.º 28 221; logo cabia questionar se as transgressões fiscais afastavam ou revogavam a aplicação daquelas normas criminais. «A este propósito se desenharam duas orientações opostas, uma defendida pelos tribunais comuns, *maxime*, pelo STJ, defendendo a manutenção quer dos crimes fiscais de falsificação previstos na citada legislação fiscal especial dos anos trinta e dos crimes comuns referidos, previstos no Código Penal, com o consequente concurso real de infracções, quer criminais, quer fiscais, de natureza transgressional, e outra orientação defendida pela doutrina penalista encabeçada por Eduardo Correia e pela doutrina fiscalista, encabeçada pelo presidente da referida Reforma Fiscal de 1958/64, José Joaquim Teixeira Ribeiro, a que aderiram praticamente todos os fiscalistas e a própria Administração Fiscal e os Tribunais Fiscais, incluindo o STA, no sentido de que esses crimes foram revogados pela Reforma»¹⁶.

No cerne desta discussão estava naturalmente a questão de saber qual a natureza jurídica reconhecida à categoria das transgressões fiscais. Alguns autores, reconhecendo que a reforma fiscal teve a intenção de rever o próprio sistema punitivo dos delitos fiscais, defendem a recusa, por parte do legislador, em recorrer a penas privativas de liberdade pela violação das normas tributárias. Assim, ao rever o sistema punitivo das infracções, quis o legislador «fazer tábua rasa do

eram eticamente indiferentes, tendo natureza administrativa, cf. Eliana GERSÃO, «Violações de Deveres Tributários Criminalmente Sancionados», *CTF*, n.º 173-174 (1973), p. 7 e Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 93.

¹⁶ Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 90.

sistema anterior e, portanto, afastar a possível aplicação de penas de prisão que para algumas delas admitia»¹⁷. Ou seja, com a lei especial transgressional revogaram-se as normas criminais fiscais anteriores à reforma e afastaram-se as normas criminais comuns quando somente se prejudicavam, através da conduta proibida, interesses da Fazenda Nacional. Esta solução era imposta pela observância do princípio do *ne bis in idem* e do princípio da especialidade (*lex special derogat lex generali*). A doutrina e a jurisprudência que acolhiam esta posição justificavam-na com a qualificação das transgressões fiscais como verdadeiros crimes fiscais¹⁸.

Compreensão diferente tinham, como já referimos, os tribunais comuns e o STJ¹⁹. Para esta jurisprudência «não faria sentido que a Reforma Fiscal de 1958/64 pretendesse revogar os crimes de falsificação fiscal de escrita, e afastar os crimes comuns de simulação, de falsificação de documentos, uso de documentos falsos e de abuso de confiança, punindo estes factos como simples transgressões fiscais sancionadas com meras multas não convertíveis em prisão, aplicadas solidariamente aos gestores das empresas, quando é certo que, nestas falsificações, simulações e abusos de confiança se ofendem interesses públicos da Fazenda Nacional, merecedores até de uma punição mais energética do que a prevista para as ofensas criminais correspondentes aos interesses privados,

¹⁷ Eduardo CORREIA, «Os artigos 10.º...», *op. cit.*, p. 31.

¹⁸ Neste sentido se inclinam Eduardo CORREIA, «Os artigos 10.º...», *op. cit.* p. 31.; Eliana GERSÃO, «Violações dos deveres tributários...», *op. cit.*, p. 58-59. António Braz TEIXEIRA, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 32.

¹⁹ Vejam-se os Acórdãos a que Eduardo CORREIA se refere criticamente no seu estudo «Os artigos 10.º...», *op. cit.*, p. 17, nota 1: Ac. de 6 de Janeiro de 1965, *in*: *BMJ*, n.º 143, p. 107 e ss.; Ac. de 23 de Novembro de 1966, *in*: *BMJ*, n.º 163, p. 203 e ss., Ac. 12 de Abril de 1967, *in*: *BMJ*, n.º 166, p. 290 e ss.

pelo que o único sentido possível da Reforma Fiscal seria o de acumular as penas criminais com as fiscais»²⁰.

Assim, a partir da década de 60, a doutrina e a jurisprudência preocupam-se, em sede de interpretação e aplicação das normas fiscais, com a questão de saber se as transgressões fiscais introduzidas pela reforma revogaram os crimes fiscais previstos pelo legislador até àquela altura e afastaram os crimes comuns, quando apenas fossem violados interesses da Fazenda Nacional. As dificuldades na determinação da natureza jurídica das transgressões fiscais eram justificadas, desde logo, pelo próprio regime legislativo. Por um lado, alguns aspectos do regime jurídico aproximavam as transgressões fiscais dos crimes fiscais, *v. g.*, a previsão de ilícitos fiscais dolosos, ao contrário das contravenções fiscais, punidas por mera negligência. Por outro lado, a infracção criminal era afastada ao prever-se, por exemplo, a possibilidade de se presumir o dolo ou a aplicação de penas solidárias entre os agentes da infracção²¹.

5. O Decreto-Lei 619/76, de 27 de Julho, ao sancionar com pena de prisão determinadas infracções tributárias, procurou resolver alguns daqueles problemas. O legislador quis, através deste diploma, combater com eficácia a evasão e fraude fiscal e considerou essencial a criminalização de infracções tributárias mais graves, punindo-as com pena de prisão, cuja moldura legal (que poderia ir até um ano) dependeria do valor do imposto em falta. No artigo 1.º, o legislador identificou as condutas que constituíam infracções tributárias: a) a viciação, falsificação, ocultação, destruição e

²⁰ Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 90.

²¹ De modo mais desenvolvido quanto às doutrinas em confronto, Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 93 e ss.

inutilização de escrita ou documentos com ela relacionados; *b*) a destruição ou ocultação dos arquivos de escrita e dos documentos com ela relacionados; *c*) a recusa de exibição da escrita ou de arquivo e dos documentos com ela relacionados; *d*) a não passagem de recibos quando legalmente obrigatória e a não conservação dos respectivos talões em boa ordem durante o prazo legal; *e*) a simulação de contrato ou de transacção; *f*) a não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de auto-liquidação ou retenção na fonte²². A vontade legislativa foi a de criar verdadeiros crimes fiscais ao lado de transgressões fiscais. Este diploma teve, no entanto, vida atribulada e encurtada quer pelas dificuldades de interpretação e aplicação dos seus preceitos normativos, quer pelas dúvidas sobre constitucionalidade orgânica que suscitou, uma vez que se tratava de um diploma emanado pelo Governo em matéria de exclusiva competência da Assembleia da República²³.

6. No início da década de 80, o direito português referente ao tratamento legal das violações dos comandos das normas tributárias encontrava-se algo disperso e confuso. As infracções fiscais não aduaneiras estavam contidas quer nos Códigos relativos aos diversos impostos, quer ainda no Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho. Tornava-se necessário actualizar e rever o «Contencioso Aduaneiro», previsto no Decreto-Lei n.º 31 664 que datava de 1941. É justamente

²² Sobre a interpretação, âmbito de aplicação e normas revogadas por estas alíneas veja-se Castro MARTINS / Macaísta MALHEIROS, «A pena de prisão no direito fiscal», *CTF*, n.º 220-222 e 226/228, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças (1977), p. 43-62 e p. 29-44, respectivamente.

²³ Esta questão é analisada em pormenor no estudo de Castro MARTINS / Macaísta MALHEIROS, «A pena de prisão...», *op. cit.*, 44 e ss.

esse o propósito do Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de Maio e do Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro.

O carácter obsoleto do Contencioso Aduaneiro e, sobretudo, a dificuldade da sua adaptação à estrutura dos tribunais judiciais, bem como a entrada em vigor da Constituição da República em 1976 e, em particular, do então n.º 3 do artigo 213.º, ao abrigo do qual se sustentava que aos tribunais aduaneiros estava vedado conhecer dos delitos aduaneiros²⁴, causaram alguns problemas a que o Decreto-Lei n.º 187/83 procurou dar resposta. Este diploma privilegiou ainda a aplicação do ilícito de mera ordenação social, não só ao prever no Capítulo II as contra-ordenações em matéria aduaneira, mas também ao consagrar a aplicação subsidiária do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.

Mau-grado o propósito clarificador deste diploma, o legislador viria a reconhecer-lhe «muitas contradições e incongruências, fundamentalmente derivadas de uma imperfeita apreensão de princípios e institutos aduaneiros»²⁵, o que justificaria, no seu entender a publicação do Decreto-Lei n.º 424/86. Entre os objectivos deste diploma contava-se uma maior conformação com princípios de direito fiscal aduaneiro, o que justificou, surpreendentemente, que tenham sido ripristinadas «muitas das soluções constantes do velho Contencioso Aduaneiro por se revelarem afinal válidas e actuais»²⁶.

7. Do exposto não é difícil concluir pela confusão legislativa que vigorava no tratamento das infracções tributárias

²⁴ A competência para o conhecimento dos delitos fiscais aduaneiros passaria para os tribunais judiciais, por força do Decreto-lei n.º 173-A/78, de 8 de Julho.

²⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro.

²⁶ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro.

no final da década de 80 do século passado. Tornava-se cada vez mais urgente uma profunda reforma legislativa, devidamente estruturada, que pudesse apaziguar as dúvidas e preocupações que envolviam o regime jurídico das infracções fiscais.

A Lei 89/89, de 11 de Setembro, autorizou o Governo a legislar em matéria de infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras. Desta autorização resultou o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, e o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

Um dos principais objectivos do Decreto-Lei n.º 20-A/90 foi reunir num só diploma as normas relativas aos crimes e contra-ordenações fiscais, estruturadas numa visão bipartida entre ilícito criminal e ilícito de mera ordenação social. Ficava definitivamente afastada a figura híbrida da transgressão que em muito contribuíra para dificultar e obscurecer a discussão em torno da natureza jurídica da infracção. Por outro lado, o ilícito criminal fiscal, num esforço de actualização e sistematização, aproximava-se a passos largos da estrutura e princípios que compõem o ilícito comum de direito penal. O legislador criminalizou a *Fraude Fiscal* (artigo 23.º), o *Abuso de Confiança Fiscal* (artigo 24.º), a *Frustração de Créditos* (artigo 25.º) e a *Violação do Segredo Fiscal* (artigo 27.º). Todavia, e ao arrepio do regime sancionatório comum, o legislador optou tão só pela previsão de penas de multa, «sem prejuízo da aplicação, em alternativa, de pena privativa de liberdade, em caso de não pagamento daquela»²⁷. Ao colocar em primeiro

²⁷ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

plano a pena de multa, o legislador não escapou à crítica doutrinária. Silva DIAS salienta como aspecto negativo do RJIFNA o «regime sancionatório adoptado que, colocando no primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos “delitos de cavalheiros”, dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem»²⁸. Esta situação viria, no entanto, a ser alterada pelo Decreto-Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro ao «prever a pena de prisão a título principal até cinco anos»; de qualquer modo, o juiz podia, em regra, aplicar a multa desde que ela se mostrasse «suficiente para satisfação do interesse de recuperação do delinquente e das exigências de prevenção e repressão do crime»²⁹.

O Decreto-Lei 140/95, de 14 de Junho, alarga o campo de aplicação do RJIFNA às infracções praticadas no âmbito dos regimes de segurança social pelos respectivos contribuintes, definindo e penalizando os crimes contra a segurança social. Com este propósito são aditados os artigos 27.-A (Artigo 27.º-A (*Fraude à Segurança Social*); 27.º-B (*Abuso de confiança em relação à Segurança Social*); 27.º -C (*Frustração de Créditos da Segurança Social*); 27.º-D (*Violação de Sigilo sobre a Situação Contributiva*)).

Contudo, o RJIFNA veio a padecer de um mal comum ao passado legislativo das infracções fiscais: a sua rápida desactualização. «Apesar de ser um diploma de 1989 posterior à adesão de Portugal às comunidades europeias, encontrava-se imbuído de uma espiritualidade anterior à Adesão, empregando terminologia desactualizada face a tal evento e

²⁸ «O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Dec.-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político-criminais», *Fisco*, n.º 22, Julho (1990), p. 17.

²⁹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro.

deixando de fora certas realidades que surgiram por via da mesma, o que não era pouco»³⁰.

O RJIFA e o RJIFNA pretenderam concretizar uma reforma estruturante, de largo alcance, capaz de satisfazer a carência de estabilidade que a história do regime jurídico das infracções fiscais evidenciava. Não obstante, também estes diplomas seriam de vida curta, pois o seu *terminus* chegaria, volvida pouco mais de uma dezena de anos.

8. A resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho³¹, definiu como objectivo da Reforma Fiscal para o século XXI, no seu ponto 11.º, «a adequação efectiva do sistema ao combate à fraude e evasão fiscais aduaneiras» (n.º 1) e a «harmonização dos sistemas sancionatórios contemplados no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e no Regime Jurídico das Infracções Aduaneiras e diplomas complementares». É nesta sequência criado, no seio do Conselho Superior de Finanças, um grupo de trabalho com vista à revisão dos regimes jurídicos das infracções fiscais.

A Lei 41/98, de 4 de Agosto, autorizou o Governo a elaborar a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-lei 398/98, de 17 de Dezembro; a alínea 30 daquela lei autorizava o Governo a introduzir na LGT «um título sobre infracções tributárias visando a unificação dos regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras e contendo os princípios fundamentais relativos àquelas

³⁰ João Ricardo CATARINO / Nuno VICTORINO, «Aspectos gerais e específicos do novo regime geral das infracções tributárias», *Fiscalidade*, n.º 9, (2002), p. 40.

³¹ Publicada no *Diário da República*, I série-B, n.º 160, de 14/07/1997, p. 3458-3472.

infracções, especialmente quanto às espécies de infracções, penas aplicáveis, responsabilidade e processo de contra-ordenação, ficando para proposta de lei, a elaborar, os tipos de crime e contra-ordenações fiscais e aduaneiros, sanções e regras de procedimento e de processo, em obediência aos princípios gerais contidos na Constituição e na lei geral tributária, com a tipificação e estabilização das modalidades de crimes e contra-ordenações com relevo em matéria tributária». Desta alínea decorria a repartição do regime jurídico das infracções fiscais e aduaneiras em duas partes: uma parte geral, com os princípios e regras fundamentais a inserir num título da LGT e uma parte especial, a constar de um diploma autónomo, referente aos tipos de crime e contra-ordenações³². O título V da LGT, cuja epígrafe era “Das infracções fiscais”, é, justamente, uma concretização desta disposição³³.

Todavia, surge, entretanto, uma outra autorização legislativa em matéria de regime jurídico de infracções tributárias, o que pode ser considerado, pelo menos, indiciador de alguma desarticulação entre os diversos textos legislativos, pelo mais, revelador dos problemas que acarreta uma ordenação unificada, sistemática e estruturada dos princípios e normas relativos às infracções tributárias. Com efeito, o

³² Se era este o caminho apontado pela lei de autorização, é no mínimo de estranhar que a LGT, no seu art. 2.º, al. b), tenha considerado como legislação complementar «a lei *geral* sobre infracções tributárias» (itálico nosso). Esta mesma reflexão faz Nuno de Sá GOMES em *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 354.

³³ O título V da LGT era composto por dois capítulos: o primeiro referente às infracções fiscais no qual o legislador definiu as espécies de infracções fiscais – crimes e contra-ordenações – e afirmou princípios e regras gerais relativos a crimes e contra-ordenações como o carácter doloso dos crimes e a punição das contra-ordenações dolosas e negligentes (artigo 108.º) e a responsabilidade das pessoas colectivas; o segundo capítulo estipulava as regras gerais do processo das contra-ordenações.

artigo 52.º, n.º 2, da Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro³⁴, que aprovou o Orçamento de Estado para 1999, volta a autorizar o Governo a «rever os regimes jurídicos das infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras, no sentido de: a) Proceder à sua uniformização e unificação; b) Resolver os casos de concursos de normas entre a legislação penal comum e a legislação penal fiscal e aduaneira através da integração dos principais tipos de crimes fiscais na primeira, com a descrição típica dos elementos diferenciadores ou especificadores; c) Reforçar a protecção do bem jurídico que baseia o dever fundamental de cumprir as obrigações fiscais e aduaneiras através da diferenciação da tutela penal dos impostos em função do seu âmbito subjectivo de incidência; d) Actualizar os regimes vigentes, adequando-os à lei geral tributária, às revisões do Código Processo Penal, ao Estatuto do Ministério Público e ao Código Aduaneiro Comunitário³⁵». Esta norma não fazia qualquer referência a uma estrutura bipartida do regime das infracções tributárias pela LGT (parte geral) e por legislação autónoma (parte especial). Todavia, convocava mais uma inovação, quase peregrina na comparação com legislações estrangeiras: a integração dos principais tipos de crimes fiscais na legislação penal comum, ou seja, no CP. Mais estranho ainda é o facto de o Anteprojecto do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), apresentado pelo Ministério das Finanças para discussão pública em 4 de Agosto de 1999, não cumprir o disposto na “segunda” lei de autorização, pois não integrava no CP os «principais tipos de crimes fiscais»,

³⁴ Publicada no *Diário da República*, I Série-A, n.º 301, de 31/12/1998.

³⁵ Nuno de Sá GOMES mostra-se crítico desta norma ao considerar que «a nova autorização é ainda mais deficiente que a anterior, pois não contempla grande parte dos princípios gerais e os tipos criminais e penais que, constitucionalmente, deviam ser autorizados legislativamente», *Evação Fiscal...*, *op. cit.*, p. 353.

como, à revelia da “primeira” autorização, não se limitava a regular a Parte Especial dos crimes e das contra-ordenações fiscais³⁶.

9. A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho aprovou o RGIT. Entre outras normas aquele diploma revogou, de acordo com o disposto no artigo 2.º, os antigos RJIFNA (com excepção do artigo 58.º referente à «divisão do produto das coimas») e RJIFA (com excepção do Capítulo IV que tem por epígrafe «divisão da multa e da coima»), assim como o já mencionado Título V da LGT. Este regime, ainda em vigor, foi já objecto de diversas alterações³⁷.

Em termos sistemáticos, o RGIT é composto por uma I Parte, de natureza geral, uma II Parte que integra disposições de natureza adjectiva, à qual se segue uma III Parte em que se consagram os tipos de ilícito criminal e os de mera ordenação-social. Todavia, o regime das contra-ordenações contra a segurança social consta de legislação especial, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 15/2001, o que não pode deixar de suscitar uma observação

³⁶ Neste sentido se manifestara já Nuno de Sá GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, p. 354-355.

³⁷ Ao seu oitavo aniversário, este diploma viu-se já modificado por cerca de 12 diplomas legais entre os quais se destacam pela sua importância os seguintes: o Decreto-Lei n.º 229/02, de 31 de Outubro; a Lei 32-B/02, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2003); a Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2004); a Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2005); a Lei 39-A/2005, de 29 de Julho; a Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2006); Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007); Lei 22-A/2007, de 29 de Junho; o Decreto-Lei n.º 307-A/2007, de 31 de Agosto; a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2008), a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009).

crítica no sentido de ficar prejudicada a organização sistemática que aquela lei tanto quis privilegiar.

No artigo 1.º, o legislador definiu o âmbito de aplicação do RGIT. Este regime aplica-se às infracções, de natureza criminal ou contra-ordenacional, das normas que disciplinam: a) As prestações tributárias – definidas no artigo 11.º e referidas não só a impostos como a taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social; b) os regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regularem ou não prestações tributárias – os regimes tributários que regulamentam prestações tributárias fiscais são, em especial, os Códigos dos impostos (CIVA, CIRS, CIMI,...); os regimes tributários que regulamentam prestações tributárias aduaneiras encontram-se, sobretudo, no Código Aduaneiro Comunitário; todavia, o legislador quis deixar claro nesta alínea que a aplicação das normas do RGIT não se limita às prestações tributárias previstas naqueles regimes tributários, «abrangendo as infracções relativas à generalidade de normas sobre regimes aduaneiros e fiscais, como por exemplo, as que prevêem regimes de importação e as que regulam a escrituração da actividade comercial»³⁸; c) os benefícios fiscais e franquias aduaneiras – o legislador teve sobretudo em mente a violação das normas constantes do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* capaz de reduzir a receita tributária; d) as contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial – estão em causa nesta alínea as disposições que regulamentam as obrigações de contribuição para o sistema de solidariedade e de segurança social; fora do seu âmbito ficam as respectivas contra-ordenações

³⁸ Jorge Lopes de SOUSA, Manuel Simas SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2.ª ed., Lisboa: Áreas Editoras, 2003, p. 34.

contra a segurança social, que, por enquanto, continuam a estar fundamentalmente previstas no Decreto-Lei n.º 64/89, de 25 de Fevereiro. Embora o propósito do legislador tenha sido o de coligar no RGIT a generalidade das infracções tributárias, o legislador ressalvou a aplicação de regimes sancionatórios previstos em disposições especiais, *v. g.*, no artigo 102.º.

Os delitos de natureza criminal repartem-se em crimes tributários comuns (trata-se de disposições normativas que embora de carácter comum às restantes incriminações, se atendermos à sua formulação descritiva, serão de aplicação mais frequente no âmbito da delinquência fiscal propriamente dita), crimes fiscais, crimes aduaneiros e crimes contra a segurança social.

10. Em jeito de conclusão: uma análise histórico-legislativa, ainda que breve, da infracção fiscal, denuncia a sua autonomia perante o direito comum, afirmada há mais de século e meio. Todavia, o mesmo não vale quanto à natureza jurídica das sanções que lhe correspondem. Com efeito, o estudo dos sucessivos diplomas legais referentes a esta matéria revela que só na transição da década de 90 do século passado, com o RJIFA e com RJIFNA, se reconheceria, de forma definitiva, clara e sistemática, a dignidade penal de algumas condutas violadoras da lei fiscal. O propósito de reunir num único diploma o regime das infracções tributárias levou, entre alguns sobressaltos legislativos, à aprovação de um Regime Geral das Infracções Tributárias, diploma actualmente em vigor. Assim, o n.º 2 do artigo 2.º põe fim às dúvidas e discussões que haviam dominado o século passado e afirma, de modo indubitável, que “*as infracções tributárias se dividem em crimes e contra-ordenações*”.

Susana Aires de Sousa
Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra