

Laureano Gonçalves

Especialista em Direito Fiscal pela Ordem dos Advogados

DIREITO PENAL FISCAL

Evasão e fraude fiscais

VidaEconómica

ÍNDICE GERAL

Prefácio	11
Abreviaturas	13
1. Breve resenha histórica com evolução legislativa	15
2. Contraordenações fiscais e crimes fiscais	21
3. Razões para a criminalização do ilícito fiscal grave	29
4. Criminalização do ilícito fiscal no Direito comparado	33
5. As penas privativas da liberdade.....	35
6. O Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de janeiro, e o Decreto-Lei 15/2001, de 5 de junho.....	39
6.1. Momento e lugar da prática da infração fiscal.....	40
6.2. Atuação em nome de outrem e responsabilidade penal das pessoas coletivas	48
6.3. Penas principais e penas acessórias	49
6.4. Concurso de crimes fiscais e de crimes comuns	50
6.5. A prescrição do procedimento criminal	52
6.6. Outros crimes	54
6.7. O RGIT	54

7. A evasão e fraude fiscais em Portugal	65
8. O Orçamento de Estado para 2013 e a sua interferência no âmbito do RGIT e Evasão e Fraude Fiscais	95
Jurisprudência	99
Bibliografia	109

PREFÁCIO

Este trabalho corresponde, com pequenos ajustamentos, à dissertação apresentada, no Curso de Pós-Graduação, sobre Direito Fiscal, discutido na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, e sobre o tema “DIREITO PENAL FISCAL/EVASÃO FISCAL, curso esse coordenado pela Professora Doutora Glória Teixeira. Tivemos o cuidado de introduzir as alterações entretanto ocorridas, quer no RGIT, detendo-nos com particular realce no *tempus delicti*, em razão do estudo e da experiência adquirida, quer, sobretudo, relativamente à evasão e fraude fiscal, dados os agravamentos que entretanto, foram infelizmente ocorrendo, muito especialmente, os dados a conhecer pelo OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude –, da Faculdade de Economia da Universidade do Porto, na conferência ocorrida de 13 a 15 de setembro de 2012 e coordenada pelo presidente do referido Observatório, PROFESSOR DOUTOR CARLOS PIMENTA.

Laureano Gonçalves

1. BREVE RESENHA HISTÓRICA COM EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

Desde tempos remotos que se vem questionando sobre os critérios que devem ter-se como elegíveis para efeito de considerar como crimes certo tipo de comportamentos que consubstanciam a violação de normas de natureza tributária.

Se é certo que até à época do liberalismo incluindo, o iluminismo e, em particular, até à Revolução Francesa de 1789, a falta de separação de poderes do Estado e as precárias garantias penais e processuais penais dos contribuintes não permitiam distinguir com exatidão entre infrações fiscais administrativas e penais, a verdade é que a partir do século XIX sempre existiram infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras quer de natureza administrativa quer de natureza criminal, sendo estas últimas punidas, maioritariamente, com penas de prisão e de degredo, aplicadas mesmo pelos Tribunais, segundo o processo penal, e as não aduaneiras aplicadas pelas autoridades administrativas.

Esta discussão teórica sobre a natureza da infração fiscal sempre existiu quer em Portugal quer no estrangeiro, porquanto, *lege data* há muito que são tipificadas as infrações fiscais administrativas e penais.

Importaria encarar esta questão da natureza da infração fiscal *de iure condendo*.

Apesar de, entre nós, como refere Nuno Sá Gomes¹, a natureza da infração fiscal ter sido discutida com caráter de generalidade por vários autores, como Mouteira Guerreiro, Martins Eusébio, Eduardo Correia, Eliana Gersão, António Brás Teixeira, Costa Rosa e Nuno de Sá Gomes, a verdade é que a questão continuava a ter particular relevo, porquanto a partir da Reforma Fiscal de 1958/64 a legislação fiscal, com particularíssima exceção do § 1º. do artº. 113º. do revogado Código do Imposto de Transações, que previa a adulteração dos aparelhos de medida colocados pela Administração Fiscal nas empresas para controlo da produção, apenas continuou a prever transgressões fiscais punidas com multa, variáveis, mas não convertidas em prisão.

Em regra, tais multas estavam tipificadas no capítulo “PENALIDADES”, e eram graduadas pelos chefes da Repartição de Finanças, seguindo-se notificação ao infrator para pagar nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Subsistia, pois, o interesse no verdadeiro enquadramento penal da infração fiscal, porquanto não correspondia a nenhum tipo de infração (crime ou contravenção).

E isto porque a doutrina maioritária, v.g. Eduardo Correia, Eliana Gersão, Alfredo José de Sousa, A. Braz Teixeira e Nuno de Sá Gomes, entre outros, entendia que os crimes fiscais anteriores à Reforma Fiscal de 1958/64 tinham sido por ela revogados.

Atente-se, porém, que, como se infere da jurisprudência do S.T.J., amplamente analisada por Eduardo Correia, in “A Reforma Fiscal e a Jurisprudência do S.T.J.”, in *Rev. Leg. e Jurisprudência*, ano 100, nº. 3350/3357, este Tribunal Superior sempre defendeu que os crimes fiscais tipificados na legislação penal fiscal dos anos 30, se mantiveram em vigor mesmo após a Reforma Fiscal de 1958/64.

1 - Nuno Sá Gomes – *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal, Lições* 2000, pag. 83.

Apesar disso, continuava a ser imperioso saber se as transgressões fiscais tinham natureza criminal ou administrativa.

É que, conforme se tratasse de um ou de outra, assim se poderiam prever penas de prisão para as de natureza criminal e multas para as de natureza administrativa.

Tudo isto apesar de Celeste Cardona referir², sem margem para dúvidas, que o legislador português instituiu, pela primeira vez, em 1936, através do D.L. 27153, de 31/10/1936, e D.L. 28221, de 24/11/1937, a pena privativa da liberdade para a violação de certos deveres tributários, como sejam a duplicação, viciação ou falsificação da escrita.

Tratava-se de um tipo próprio e específico de direito fiscal ,punível nos termos do artº. 421, nº. 4, do Código Penal, ainda segundo a mesma autora.

Já relativamente à legislação fiscal aduaneira, os crimes cometidos nesta área foram previstos e punidos no Código Penal de 16 de setembro de 1886.

Também o Contencioso Aduaneiro, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 31664, de 22/11/1941, reformulou a tipificação e punição deste tipo de crimes nos seus artigos 35º. a 41º., qualificando expressamente estas infrações fiscais como verdadeiros crimes, porquanto o seu artº. 2º. esclarecia expressamente que as infrações fiscais são os delitos e as transgressões fiscais.

Só muito mais tarde e numa altura em que eram ainda patentes as sequelas da REVOLUÇÃO DE ABRIL de 1974, mais concretamente em 1976, é que surgiu o Decreto-Lei 619/76, de 27 de julho, que veio criminalizar as infrações fiscais mais graves, em grande medida previstas também como crimes comuns no Código Penal de 1886, então ainda em vigor.

2 - Celeste Cardona – *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* (1999), pag. 390.

A vida deste diploma foi deveras acidentada, porquanto foi logo arguida a sua inconstitucionalidade orgânica e material e não foi preciso esperar muito tempo para que tivesse sido considerado extinto quer pela Administração Fiscal quer pelos Tribunais Tributários, e mesmo pela doutrina, com base na sua revogação e desuso.

Sempre se dirá que o relevo deste diploma, se outro mérito não teve, pelo menos o de reacender o debate em torno da criminalização das infrações fiscais deve imputar-se-lhe.

Só passados dez anos após o 25 de Abril é que o Orçamento de Estado para 1984 veio estabelecer, no seu art.º 43.º, autorização legislativa para o Governo “rever as disposições legais relativas às infrações tributárias e à sua punição e a definir tipos legais de crimes fiscais, respetivas penas, órgãos correspondentes para o seu julgamento e normas processuais aplicáveis”.

Porém, só muito depois, mais concretamente após a entrada em vigor da grande REFORMA FISCAL dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas (IRS e IRC), do Estatuto dos Benefícios Fiscais e Contribuição Autárquica, é que o edifício legislativo se completaria com a publicação do Decreto-Lei 20-A/90, de 15 de janeiro, após a competente autorização legislativa conferida pela Lei 89/89, de 11 de setembro.

Porque em capítulo próprio nos iremos deter com mais profundidade sobre este diploma que veio revolucionar a criminalização das infrações fiscais, diremos apenas que, três anos mais tarde, surgiu o Decreto-Lei 394/93, de 24 de novembro, que reformulou aquele diploma legal em aspetos essenciais e de que para já se destaca a alteração relativamente à punição de multa convertível em prisão para a punição diretamente em prisão.

Por último, surgiu a Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, com o objetivo de reforçar as garantias do contribuinte e a simplificação processual, a reformular a organização judiciária tributária e estabelecer um novo

regime geral para as infrações tributárias e unificar os dois regimes até então em vigor, ou seja, o RJIFA, e o RJIFNA, o referente às infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras, já iniciada com a publicação de Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º. 398/98, de 17 de novembro, em todo o seu título V, e mesmo o Código de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 154/91, de 23 de abril, e depois o Código de Procedimento e de Processo Tributário, que havia mantido em vigor os art.ºs 25.º. a 30.º., 35.º., 36.º., 49.º., n.º.s 1 e 2, e 180.º. a 232.º. daquele código.

Como se infere do art.º. 2.º. da Lei referenciada, foram revogados:

- a) O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 376-A/89, de 25 de outubro, exceto as normas do seu capítulo IV, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- b) O Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 20-A/90, de 15 de janeiro, exceto o seu art.º. 58.º. – divisão do produto das coimas –, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- c) O capítulo VIII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 394-B/84, de 26 de dezembro;
- d) O artigo 13.º. do Decreto-Lei n.º. 45/89, de 11 de fevereiro;
- e) Os artigos 13.º., 14.º. e 16.º. do Decreto-Lei n.º. 463/79, de 30 de novembro;
- f) Os artigos 25.º. a 30.º., 35.º., 36.º., 49.º., n.º.s 1 e 2, e 180.º. a 232.º. do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- g) O título V da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º. 398/98, de 17 de dezembro.

Esta revogação não obsta à aplicabilidade das normas referidas a factos praticados antes da entrada em vigor desta Lei, na medida em que a sua aplicação resulte num regime concretamente mais favorável aos arguidos, pois, em matéria de direito penal, vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infrator.

Este princípio, embora constitucionalmente previsto expressamente para as infrações criminais (art.º 29, n.º 4, da CRP), é de aplicar analogicamente aos outros direitos sancionatórios como resulta de variados acórdãos quer do STJ quer do Tribunal Constitucional.

No mesmo sentido, aliás, se pronunciam J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira³.

3 - J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira – *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, 3.ª ed., pág. 195.

2. CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS E CRIMES FISCAIS

Ressalta hoje com evidente clareza do artº. 2º. do Regime Geral das Infrações Tributárias que há uma substancial diferença entre contraordenações fiscais e crimes fiscais, apesar de ambos os casos serem precedidos de um facto típico, ilícito e culposo e declarado punível por lei tributária anterior e consubstanciarem, por isso, uma infração fiscal.

No nº. 2 do preceito referenciado ficou, *expressis verbis* contido o seguinte: “*As infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações*”.

Poderemos começar antes por afirmar, na linha de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos⁴, que “*a infração tributária é constituída por um fator material (nullum crimen sine actione), que preenche um tipo descrito na lei (nullum crimen sine lege), que tenha sido praticado culposamente (nullum crimen sine culpa) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou uma coima (contraordenação)*”.

A conduta humana terá de ser sempre o ponto de partida de todo o direito sancionatório, englobando tanto a ação como a omissão, embora a estrutura da infração tributária apenas se complete com a tipicidade, ilicitude e culpabilidade.

4 - Jorge Lopes de Sousa e Manuel Sima Santos – *Regime Geral das Infrações Tributárias, Anotado* (2010), p. 36, nota 14.

Sobre o conceito de infração fiscal, Nuno de Sá Gomes, in obra citada, afirma: “em muitos sistemas fiscais estrangeiros a expressão ‘infração fiscal’, diz apenas respeito a infrações penais fiscais administrativas, por oposição aos crimes ou delitos fiscais, sendo, porém, certo que entre nós, tradicionalmente a expressão ‘infração fiscal’ abrange os crimes fiscais e as transgressões fiscais que foram entretanto extintas, sendo, as que vinham do passado, atualmente qualificadas no RJIFNA e RJIFA, como contraordenações fiscais”.

Nessa linha, aliás, o mesmo ficou contido no RGIT, como se extrai desde logo do seu art.º. 2.º, n.º. 2.

Antes de aprofundarmos um pouco mais a diferença entre crimes fiscais e contraordenações fiscais, atendendo à dificuldade que ainda hoje se sente, mesmo *lege data*, no adequado enquadramento sancionatório de determinados comportamentos dos contribuintes, importa relevar uma questão prévia que se prende com os verdadeiros campos de aplicação do Direito Penal comum e do Direito Penal Fiscal, especial no dizer de Nuno de Sá Gomes (*ibidem*).

Como é sabido, há factos e atuações humanas tipificadas no Direito Penal Fiscal especial, quer se trate de contraordenações quer de crimes fiscais propriamente ditos – já criminalizados no direito penal comum.

A ser assim, como é, então não haveria razões para de novo se criminalizarem tais comportamentos ilícitos, sob pena de se ofender o ancestral princípio do *ne bis in idem*.

Porém, a doutrina tem entendido que, quando o mesmo facto constitui crime fiscal e crime comum mas a infração lesa apenas interesses da Fazenda Pública, estamos perante situações de mero concurso aparente de infrações, afastando assim, a punição criminal, pois prevalece apenas a punição fiscal.

Já assim não será se a infração cometida lesar simultaneamente os interesses de terceiros, caso em que haverá o chamado concurso

ideal e a que corresponderá inevitavelmente a punição criminal fiscal e a punição penal comum.

Haverá, aqui, tantas infrações quantos os interesses jurídicos ofendidos, cumulando-se, então, as penas previstas na lei penal fiscal e as penas previstas na lei penal comum.

Já na hipótese de o agente apenas ofender os interesses jurídicos da Fazenda Pública, estamos em presença do mero concurso aparente, pois a lei penal comum e a penal fiscal encontram-se numa relação de especialidade ou até de consunção, em que a punição fiscal prevalece sobre a comum (*lex specialis derogat legi generali; lex consumens derogat legi consumate*), sob pena de, como atrás se disse, se violar o princípio *ne bis in idem*.

Foi, aliás, nestes princípios que os grandes mestres de Direito Penal, professores Figueiredo Dias e Costa Andrade, estribaram o seu parecer sobre o “Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português” – (Considerações sobre a Factualidade Típica e Concurso de Infrações).⁵

Tão profundo e profícuo estudo resultou da necessidade dos Ilustres Mestres, mais uma vez, ensinarem os seus ex-alunos, advogados e outros, muitos deles Procuradores e Juizes de 1.^a Instância, Desembargadores ou mesmo Conselheiros, sobre a subsunção ao Direito Penal da factualidade traduzida na emissão de faturas fictícias ou falsas, como referem, de uma forma lapidar: “*uma extensa casuística em que avultam – pelo seu peso privilegiado nos noticiários dos media, no debate político e, por vias disso, nas discussões do homem da rua – o que ficarão conhecidos como os casos das faturas falsas*”. Como nota pessoal, deixamos um lamento, pelo facto de os Doutos Pareceres, e mesmo o de outros Mestres, não merecerem a mesma credibilidade quando são citados

5 - Figueiredo Dias e Costa Andrade – *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 6, Fasc. 1.^o, págs. 71 e ss.

e servem para fundamentar Doughty Decisões do que quando são apresentados pela defesa dos arguidos ou réus. Prometemos voltar ao tema, dada a sua pertinência.

Entenderam *ab initio* estes Insignes Penalistas, sobre o tema, que então se tornou uma autêntica *vexata quaestio*, que a aplicação das sanções previstas na lei penal fiscal afastou sempre as sanções da lei penal comum, desde que em causa estivessem apenas interesses encabeçados pela Fazenda Pública, que a aplicação da lei penal fiscal (lei especial) excluía a aplicação da lei penal geral, por força da aplicação do princípio *lex specialis derogat legi generali*.

Nunca, segundo os eméritos autores, seria possível punir como crime de burla nos termos do Código Penal o ilícito que apenas atingisse o património do fisco.

Tudo isto alicerçado em argumentação eloquente e profunda, comparando até a jurisprudência e doutrinas alemãs com as portuguesas.

Retomemos, porém, o *iter* que nos propusemos trilhar neste capítulo.

Nem sempre foi fácil estabelecer a fronteira entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social ou administrativo.

Com humildade e com a devida vénia, vamos aludir a quem com lucidez e profundidade abordou este tema e mais contribuiu para a delimitação destes conceitos, já que assim tudo ficará esclarecido.

Referimo-nos ao Mestre dos Mestres de Direito Penal, Professor Doutor Eduardo Correia, que nos livros que ainda hoje são considerados as grandes referências em Direito Criminal⁶ bem caracterizou tais conceitos e os soube diferenciar de uma forma clara e nítida.

Desde logo fez uma acentuada distinção entre o ilícito criminal de justiça e o ilícito criminal administrativo.

6 - Eduardo Correia – *Direito Criminal* I (1971), págs. 20 a 34.

Afirmou que as chamadas “contravenções”, na linha das doutrinas e legislações, cedo constituíram um grupo de infrações com especificidades próprias perante os crimes, como sucedia, aliás, no nosso sistema penal que consagrava uma distinção qualitativa e quantitativa entre crimes e contravenções (art.º 3.º do Código Penal então em vigor).

Questionou-se sobre o único critério de distinção entre os dois ilícitos.

O quantitativo, que atiraria o ilícito administrativo para as “bagatelas penais”, não o satisfaz, porquanto o ilícito criminal administrativo não seria um *minus* mas, verdadeiramente, um *aliud*, em face do outro ilícito, ou seja, o ilícito criminal de justiça.

Os fins do Estado que dominam cada um dos ilícitos enquadrariam uma distinção teleológica, segundo o ilustre mestre.

Porém, não foi por aí, porquanto tal critério levaria a dificuldades na sua praticabilidade.

Abandonou o critério material único de distinção, para se situar na teoria que conseguisse caracterizar materialmente o ilícito criminal administrativo, *“quer através da especial configuração do ilícito, quer através da particular natureza das sanções que a ele se ligam, quer finalmente das especialidades de índole processual que comporta”*.

Assim, o traço principal definidor do direito criminal administrativo seria, do ponto de vista material, o *“específico conteúdo do ilícito”*.

A diferença entre os dois ilícitos resultaria também da violação que corresponderia a um ou outro. Ao ilícito administrativo corresponderiam sempre sanções não criminais.

Haveria, todavia, relativamente às sanções administrativas, um momento comum com as sanções criminais, pois ambos os ilícitos têm subjacente um mal infligido a alguém e, por isso, caso nada se disponha em contrário, devem aplicar-se todas as regras que se ligam

DIREITO PENAL FISCAL

Desde que o contribuinte tenha de relevar os actos tributários por si praticados, em declarações a entregar na Administração Tributária, em prazos legalmente estabelecidos, só após o decurso de tal prazo se pode ou não consumir o crime de Fraude Fiscal.

"A economia paralela vale um monte de notas de 100 euros, igual ao Monte Everest."

"A economia paralela já chega a um quarto do PIB Português."

"São quase 43,5 mil milhões de euros que fogem ao Estado e que chegariam para eliminar o défice."

"O Observatório culpa o "colarinho branco" pelo desvio de um quarto da riqueza."

"A economia paralela já vale cinco vezes o défice orçamental."

É caso para perguntar, porque esperam os políticos governantes para eliminar o défice?

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

ISBN: 978-972-788-645-6



9 789727 886456 >