

A EVOLUÇÃO DO RGIT - REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

- NAS LEIS DE ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2005 e 2006

Nuno Victorino

Jurista

João Ricardo Catarino

Jurista

O presente artigo visa dar sequência ao interesse demonstrado pelos autores quanto à matéria infraccional tributária, hoje essencialmente plasmada no Regime Geral das Infracções Tributárias, analisando especificamente as mais recentes alterações legislativas neste âmbito e estudando o contexto evolutivo daquele diploma nas últimas Leis de Orçamento.

This article pretends to continue the interest of the authors regarding fiscal penal matters, nowadays essentially contained on the General Tax Infraction Regime, by analysing the development and the more recent legal modifications of the fiscal and customs penal regime on the latest State Budgets laws.

ÍNDICE

Intróito	1
As alterações introduzidas pela lei de orçamento para 2005 -_a redução da coima	2
As alterações introduzidas pela lei de orçamento para 2006 - a responsabilidade infraccional solidária e subsidiária.	8
A falsidade fiscal - um tipo novo nas contra-ordenações fiscais.....	15
O n.º 5 do artigo 45.º da LGT	17
A questão aduaneira.....	19
Conclusões	22

INTRÓITO

Dando sequência ao interesse demonstrado pelos autores quanto à matéria infraccional tributária, hoje essencialmente plasmada no RGIT¹ vem o presente artigo no seguimento de um outro, mais completo e mais abrangente², publicado no n.º 9 da Revista Fiscalidade (Janeiro de 2002) a págs. 37 e segs. Visa agora o presente texto dar continuidade àquele trabalho, analisando especificamente as mais recentes alterações legislativas neste âmbito, estudando o contexto evolutivo daquele diploma.

O RGIT, como é sabido, aplica-se às normas reguladoras das prestações tributárias, dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias, dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras e das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial. A sua entrada em vigor teve o mérito de constituir um diploma único³ onde, articuladamente, se tratava de tutelar os interesses públicos do Estado financeiro globalmente considerado, objectivados na Administração Tributária, nele unitariamente considerada.

Tal solução veio a merecer elogios não apenas por razões de economia legislativa como pela maior articulação que representava tanto em termos de soluções legais, unitárias onde se mostrou possível, como de operacionalidade de conceitos que a sua adopção representava. Com isso se contrariava com carácter inovador a tendência legislativa anterior⁴.

Sucedo porém que, apreciando o conteúdo das alterações operadas nos últimos Orçamentos de Estado, fica-se com a forte sensação de que as mesmas correspondem à expressão isolada e pontual de preocupações e necessidades de ajustamento dos dois órgãos do Estado mais directamente

¹ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05 de Junho.

² *Aspectos Gerais e Específicos do novo Regime Geral das Infracções Tributárias*.

³ Vide artigo 1.º do RGIT.

⁴ Existiam dois diplomas que consagravam regimes infraccionais autónomos – o RJIFA e o RJIFNA.

envolvidos⁵ ⁶, sem que nelas se verifique a necessária coordenação para que as alterações propostas e com implicações comuns, possam servir os interesses das duas instituições. Esbate-se pois a visão unitária que o vinha enformando, como faremos notar a propósito dos comentários que se seguem.

AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI DE ORÇAMENTO PARA 2005 - A REDUÇÃO DA COIMA

Entrou em vigor com a Lei de Orçamento para 2005⁷ uma alteração ao Regime Geral das Infracções Tributárias⁸ (RGIT) que tem profundas implicações na tramitação processual das contra-ordenações tributárias, pelo que nos merece a seguinte reflexão.

Como é sabido, o RGIT prevê três formas voluntárias de pôr fim ao processo de contra-ordenação tributária por iniciativa do suspeito ou arguido. São elas, o **pagamento antecipado da coima** (previsto no artigo 75.º), o **pedido de redução da coima** (previsto nos artigos 29.º e 30.º) e o **pagamento voluntário da coima** (previsto no artigo 78.º).

O pagamento antecipado da coima permite ao arguido, nos casos em que esteja em causa uma contra-ordenação simples⁹, pagar a coima no prazo para a defesa¹⁰ beneficiando, por efeito dessa antecipação, da redução da coima para um valor igual ao mínimo legal cominado para a contra-ordenação e da redução a metade das custas processuais.

⁵ A DGCI e a DGAIEC, já que a Segurança Social, à semelhança do que já havia acontecido nos trabalhos preparatórios, tem assumido uma postura de afastamento em relação a este regime infraccional, encontrando-se ainda hoje, por consagrar no mesmo a matéria contra-ordenacional específica da Segurança Social.

⁶ Com especial relevância para as Leis de orçamento para 2005 e 2006.

⁷ Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

⁸ Aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho.

⁹ As contra-ordenações simples são as puníveis com coima cujo limite máximo não excede € 3750 (artigo 23.º n.º 2 do RGIT).

¹⁰ Ou seja no prazo de dez dias após a notificação do facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre (artigo 70.º n.º 1 do RGIT).

Assim sendo, trata-se de um procedimento a desencadear após a instauração do processo de contra-ordenação¹¹ e por iniciativa do infractor já constituído arguido¹² ¹³. Autorizado o pagamento antecipado da coima pela entidade competente¹⁴, o arguido deve proceder, no prazo legal ou no prazo que lhe for fixado, à regularização da situação tributária, sob pena de, senão o fizer, de perder o direito à redução. Quando tal aconteça, o processo de contra-ordenação prosseguirá para fixação da coima e cobrança da diferença entre o que foi pago (em sede de o pagamento antecipado) e o montante da coima aplicada.

No que atende ao pagamento voluntário este mecanismo processual permite ao arguido requerer, até à decisão final no processo de contra-ordenação, a fixação e pagamento da coima. Nestes casos, também e à semelhança da situação anteriormente referida, trata-se de um procedimento a desencadear após a instauração do processo de contra-ordenação e por iniciativa do infractor já constituído arguido. Diverge no entanto do pagamento antecipado da coima na medida em que é aplicável tanto às contra-ordenações graves quanto às contra-ordenações simples, o que se justifica plenamente tendo em conta os valores relativos à fixação da coima a pagar.

Na realidade, como vimos, o pagamento antecipado determina que, a final, a prestação pecuniária a satisfazer por parte do arguido seja de um valor igual ao mínimo legal cominado para a contra-ordenação (o que para as contra-ordenações aduaneiras pode significar € 50 e nas fiscais € 25), montantes que estão em consonância com a gravidade da infracção.

No caso do **pagamento voluntário**, como veremos, não é assim. O pagamento voluntário da coima determina a sua redução para 75% do montante fixado, não podendo, porém, a coima a pagar ser inferior ao montante mínimo respectivo, e sem prejuízo das custas processuais. Como se pode observar, a definição concreta dos montantes a pagar dependem da fixação discricionária da coima por

¹¹ O processo de contra-ordenação tributária será instaurado quando haja suspeita de prática de contra-ordenação tributária ou de outra natureza para a qual sejam competentes as autoridades tributárias (artigo 54.º do RGIT).

¹² Vide artigos 70.º do RGIT e 47.º da Lei Quadro das Contra-ordenações aprovada pelo Decreto-lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, aplicável ao processo contra-ordenacional tributário por força do disposto no artigo 3.º do RGIT.

¹³ No que atende à constituição de arguido e aos seus direitos processuais, consultar o Código do Processo Penal, artigos 57.º a 67.º.

¹⁴ Determinada nos termos do artigo 52.º do RGIT.

parte da entidade com competência para aplicação da mesma e em obediência aos critérios legalmente fixados para a sua graduação e que são, a gravidade do facto infraccional praticado, a culpa do agente, a sua situação económica, o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação e se a contra-ordenação consistir na omissão da prática de um acto devido, o tempo decorrido desde a data em que o facto devia ter sido praticado (artigo 27.º do RGIT).

Sendo esta fixação um acto que depende de um comportamento positivo por parte de um órgão da Administração Tributária, chegou a discutir-se qual a sua natureza processual. Tratar-se-ia de um despacho avulso no processo fixando a coima¹⁵, ou por outro lado, tratar-se-ia já da decisão final de aplicação da coima (artigos 76.º e 79.º do RGIT)?¹⁶.

A Administração Tributária (e em especial a Aduaneira) tende a inclinar-se no sentido de considerar que esta fixação, em função de um pedido de pagamento voluntário da coima, se trata de uma decisão final de fixação da coima. Pelo nosso lado, tal consideração não nos oferece oposição, no entanto, a experiência diz-nos que, pese embora o arguido possa efectuar o pedido de pagamento voluntário até à decisão final (artigo 78.º do RGIT), este normalmente dirige este pedido à Administração Tributária logo a seguir à notificação nos termos do artigo 70.º do RGIT. Tal circunstância acontece com muito maior relevância no processo contra-ordenacional aduaneiro onde, com alguma frequência, se encontram bens ou mercadorias apreendidas¹⁷ à ordem do processo sendo as mesmas libertas somente após o pagamento da coima e a regularização da situação tributária aduaneira ou fiscal. Ora, nestas circunstâncias, o arguido terá todo o interesse em pagar e extinguir (artigo 61.º do RGIT) rapidamente o processo para que lhe sejam restituídos os bens ou mercadorias objecto de apreensão.

Como facilmente se depreende, sendo o pedido de pagamento voluntário dirigido à entidade com competência para aplicação da coima no processo contra-ordenacional, imediatamente após ou na sequência da notificação, a entidade instrutória não terá ainda iniciado a sua actividade investigatória,

¹⁵ E como tal susceptível de recurso judicial nos termos do artigo 55.º da Lei Quadro das Contra-ordenações aprovada pelo Decreto-lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aplicável ao processo contra-ordenacional tributário por força do disposto no artigo 3.º do RGIT.

¹⁶ De que caberia recurso nos termos do artigo 80.º do RGIT.

¹⁷ Nos termos do artigo 73.º do RGIT.

resultando dos autos escassos indícios que possam fundamentar com a certeza jurídica necessária uma decisão final de aplicação da coima.

Acerca deste procedimento, acrescenta-se ainda que, fixada a coima pela entidade competente, o arguido é notificado para a pagar voluntariamente no prazo de 15 dias, sob pena de perder o direito à redução, caso não proceda a tal pagamento e caso, não regularize a situação tributária que deu origem à infracção.

Perfilhando a tese de que a fixação da coima em sede de pagamento voluntário, se trata da decisão final no processo de contra-ordenação, o que acaba de se expor e que resulta da conjugação dos n.ºs 3 e 5 do artigo 78.º do RGIT, traz-nos alguma dificuldade. Efectivamente, tratando-se da decisão final o arguido pode não se conformar com a mesma e pode até ter argumentos sólidos para discordar daquela fixação, pelo que, lhe assiste o direito legal e Constitucional¹⁸ de recorrer.

Se assim o fizer, no pleno uso dos seus direitos constitucionais, do teor literal do citado n.º 3 do artigo 78.º, parece resultar que perde o direito à redução.

Tal situação, do ponto de vista da justiça material é inaceitável. É inaceitável que se considere que não se conformando com uma decisão que pode ser ilegal, para não perder o direito à redução o arguido tenha que pagar a coima que lhe foi fixada, mesmo que, este pagamento lhe traga a si ou ao seu agregado familiar, graves prejuízos pecuniários. Trata-se de ressuscitar a antiga máxima de *“primeiro pagas e depois reclamas”*.

Com especial interesse para o que aqui nos traz, destacamos o pedido de redução da coima. Este procedimento permitia que a pedido do agente da prática da infracção, se autorizasse o pagamento da coima desde que o pedido em apreço, fosse apresentado antes da instauração do processo contra-ordenacional. Tratando-se de um procedimento que tinha lugar antes da instauração do processo contra-ordenacional, evitando-se todo o expediente tramitação e despesas que tal processo acarretaria para a Administração Tributária, a fixação da coima não dependia já do poder discricionário da entidade competente mas era fixada de acordo com limites concretos definidos na lei.

¹⁸ Vide artigo 32.º n.º 10 da Constituição da República Portuguesa.

A saber:

- a) Se o pedido de pagamento fosse apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, a coima é fixada em 25% do montante mínimo legal, considerando-se sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência¹⁹, devendo o pagamento e a regularização da situação tributária (ou seja, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção) ser realizada nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução;
- b) Se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, a coima é fixada em 50% do montante mínimo legal, considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência, devendo, também nestes casos o pagamento e a regularização da situação tributária ser realizada nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução;
- c) Se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, a coima é fixada em 75% do montante mínimo legal, devendo o requerente dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, pagar a coima e regularizar a sua situação tributária nos 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente.

Como se constatará, a redução das coimas em função deste mecanismo é substancial. Se recordarmos que nalguns casos (nas contra-ordenações fiscais), os limites abstractos mínimos estão fixados em € 25, facilmente se concluirá que as coimas daqui resultantes são irrisórias. Consciente de tal realidade, o

¹⁹ A negligência é sancionada até metade do limite máximo previsto para o comportamento doloso (artigo 24.º n.º 2 do RGIT).

legislador tinha considerado que se a sanção era mínima também, em consonância, a infracção o devia ser.

Assim, ao se considerar na alínea d) do n.º 1, do artigo 30.º do RGIT que o direito à redução das coimas dependia, citamos *...de não ser aplicada sanção acessória...* e sabendo que as sanções acessórias só são aplicáveis às contra-ordenações graves (artigo 28.º do RGIT), o pedido de redução da coima dependia em última medida de estarmos na presença de contra-ordenações simples. Ora, a grande alteração produzida pela Lei do Orçamento para 2005²⁰, ao revogar esta alínea d) do n.º 1 do artigo 30.º, retirando o limite negativo, consiste em estender este procedimento às contra-ordenações graves.

Assim sendo, passaram a encontrar-se abrangidas por este “regime simplificado” todas as contra-ordenações aduaneiras e o restante universo de contra-ordenações fiscais graves.

Sabendo nós que no universo da administração tributária aduaneira, a grande percentagem de infracções detectadas resultam do acto de desalfandegamento das mercadorias (quer na conferência quer na verificação), ou de actos de inspecção, tal “facilidade” levará a que antes de ter sido iniciado qualquer inspecção ou na sequência do acto de conferência da declaração aduaneira ou da verificação física das mercadorias a Administração Aduaneira se veja confrontada com estes pedidos de redução da coima, ficando impossibilitada de exercer o seu poder coercivo em sede de processo contra-ordenacional a instaurar.

Tal circunstância, atendendo aos limites abstractos elevados²¹ das coimas aplicáveis por infracções aduaneiras terá certamente reflexos nos montantes a cobrar em sede dos processos que nunca chegarão a ser instaurados. Numa altura em que se intensificam esforços no combate à fraude fiscal, a alteração agora produzida não contribui para o reforço ou eficácia do sistema repressivo tributário e terá adicionalmente consequências nos cofres das respectivas Direcções Gerais.

²⁰ Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro

²¹ Chegando na maioria dos casos a € 150.000.

AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI DE ORÇAMENTO PARA 2006 - A RESPONSABILIDADE INFRACCIONAL SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA

Uma das tendências bem visíveis neste novo regime infraccional consiste na preocupação em responsabilizar não só o obrigado tributário mas, também, todos os agentes que de qualquer forma possam estar envolvidos no procedimento tributário e que, pela sua conduta material, ou ausência dela possam ter contribuído para a efectivação da infracção (mesmo que sem culpa).

Assim, desde o início que o RGIT prevê que os titulares de órgãos da pessoa colectiva ou mesmo os representantes das mesmas, quando actuando em nome destas, possam individualmente ser responsabilizados criminalmente (artigo 6.º do RGIT), ou ainda que as próprias pessoas colectivas possam ser responsabilizadas pela actuação dos seus órgãos quando essa actuação configure uma infracção tributária.

Só que, na esteira do que já se consagrava em sede da LGT²², o RGIT veio a alargar esta responsabilidade a outros agentes que vulgarmente actuam em nome do obrigado fiscal. Referimo-nos aos Técnicos Oficiais de Contas que passam a ser responsáveis pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título²³.

Se bem que concordamos com este princípio, não devemos esquecer que estas alterações se produzem ao nível das Disposições Comuns²⁴, dos Princípios Gerais, e como tal aplicáveis às infracções às prestações tributárias²⁵ seja qual for a sua natureza (fiscal, aduaneira ou da Segurança Social).

²² Vide artigo 24.º n.º 3 da LGT.

²³ Redacção do artigo 60.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12.

²⁴ Artigos 1.º a 11.º do RGIT.

²⁵ E normas reguladoras de outras realidades tributárias, conforme definido no artigo 1.º do RGIT.

Assim sendo, qualquer alteração a este Capítulo I, terá sempre implicações no direito tributário infraccional, visto este como um todo. Daí que, se estranhe que o legislador se refira concretamente nesta alteração ao artigo 8.º aos técnicos oficiais de contas, enquanto que, no exercício das suas funções deixem de entregar as declarações que devam ser apresentadas, sem que previamente comuniquem as razões que levaram a essa falta, olvidando todos os outros representantes que no âmbito das suas actividades profissionais estejam legalmente obrigados a entregar declarações pontuais ou periódicas relativas a outras realidades tributárias²⁶.

É que, se bem que o “exercício da actividade” de declarar impostos à DGCI é uma realidade complexa, digna muitas vezes de representação (caso dos técnicos oficiais de contas), no domínio aduaneiro e fiscal-aduaneiro (caso dos Impostos Especiais sobre o Consumo e do Imposto Automóvel) tal será tão ou mais complexa. Daí que, em sede estritamente aduaneiro, exista uma classe bem conhecida do público que se encarrega de levar a bom termo a espinhosa tarefa de declarar as mercadorias às Alfândegas e pagar os direitos aduaneiros e demais tributos aplicáveis àquele acto, em nome do importador ou dono das mercadorias.

Na realidade, o direito aduaneiro quer de génese nacional quer de origem comunitária é um ramo do direito com especificidades, princípios e terminologia muito próprias, não sendo acessível ao comum dos cidadãos nem ensinada em escolas ou Universidades.

No acto de desalfandegamento das mercadorias há que atender a elementos de tributação próprios que influenciam as taxas a aplicar e o montante do tributo a pagar. Elementos que passam pela indicação da correcta classificação pautal das mercadorias²⁷, da determinação da origem²⁸ das mesmas, valor aduaneiro²⁹ e regime aduaneiro³⁰.

²⁶ Tal é o caso das obrigações declarativas e contributivas em sede de direito aduaneiro e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Imposto Automóvel.

²⁷ Às mercadorias declaradas para desalfandegamento é atribuído um código numérico de 14 dígitos, a partir do qual é aplicada uma taxa ao valor aduaneiro da mesma. O montante a pagar tem por designação “direitos aduaneiros”.

²⁸ Origem das mercadorias: ver artigos 22.º a 27.º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), aprovado pelo Regulamento CEE n.º 2913/92 do Conselho de 12 de Outubro.

²⁹ Valor aduaneiro das mercadorias: ver artigos 28.º a 36.º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), aprovado pelo Regulamento CEE n.º 2913/92 do Conselho de 12 de Outubro.

³⁰ São Regimes Aduaneiros: A introdução em livre prática, o trânsito, o entreposto aduaneiro, o aperfeiçoamento activo, a transformação sob controlo aduaneiro, a importação temporária, o aperfeiçoamento passivo e exportação (artigo 4.º n.º 16 do CAC).

De todos estes elementos aquele que envolve maior tecnicidade é sem dúvida a classificação pautal. Na realidade, trata-se de atribuir, conforme foi referido, um código numérico a toda e qualquer mercadoria susceptível de ser adquirida (onerosamente ou não), não sendo admitidas “lacunas” ou casos em que tal código não possa ser atribuído³¹, sendo com base neste código que se encontra a taxa aplicável na Pauta de Aduaneira da Comunidade Europeia³² (taxa *ad valorem*).

Como se compreende, o preenchimento da declaração aduaneira, tendo em conta o que se acaba de expor reveste-se de alguma dificuldade e porque não dizer, de alguma ciência. Daí que, normalmente, aquando do acto de desalfandegamento o importador ou dono das mercadorias embora esteja legalmente habilitado para proceder ao despacho aduaneiro^{33 34}, opte por entregar esta tarefa a profissionais habilitados que o representam neste acto, designadamente aos Despachantes Oficiais.

Embora actualmente a representação no âmbito aduaneiro assuma duas formas, a representação directa³⁵ e a representação indirecta³⁶ continua a ser mais vulgar a representação directa onde o representante é um Despachante Oficial. De um ponto de vista histórico, *“na sociedade medieval portuguesa, nas relações comerciais entre regiões e com outros Estados, já se permitia que não fosse só o dono da mercadoria a executar as operações alfandegárias, podendo fazê-lo o transportador, um criado ou um procurador, tanto nas importações de outros países, como nas trocas entre regiões de alguns produtos sujeitos, nas portagens, a impostos cobrados no interior do País.*

³¹ Existem obviamente regras de interpretação e notas explicativas para a determinação destes códigos.

³² A Pauta Aduaneira das Comunidades Europeias compreende: A Nomenclatura Combinada das mercadorias, as taxas e os outros elementos de cobrança normalmente aplicáveis às mercadorias abrangidas pela Nomenclatura Combinada no que respeita aos direitos aduaneiros, as medidas pautais preferenciais incluídas em acordos que a Comunidade tenha concluído com determinados países ou grupos de países e que prevejam a concessão de um tratamento pautal preferencial, as medidas pautais preferenciais adoptadas unilateralmente pela Comunidade em benefício de determinados países, grupos de países ou territórios, as medidas autónomas de suspensão que prevejam a redução ou a isenção dos direitos de importação aplicáveis a determinadas mercadorias e outras medidas pautais previstas por outras legislações comunitárias.

³³ Vide artigo 426.º n.º 1.º da Reforma Aduaneira, com a redacção do Decreto-lei n.º 73/2001 de 23/2.

³⁴ Entende-se por despacho o conjunto de formalidades a cumprir para que as mercadorias sujeitas à acção aduaneira possam seguir ao seu ulterior destino. (artigo 86.º da Reforma Aduaneira).

³⁵ Neste caso, o representante age em nome e por conta de outrem.

³⁶ Neste caso, o representante age em nome próprio mas por conta de outrem.

O extraordinário incremento do comércio operado a partir dos finais do século XV, com as Descobertas e o conseqüente tráfego de mercadorias orientais e do Brasil, obrigou a uma alfândega mais eficiente, para melhor se cobrarem os impostos incidentes sobre especiarias e outras mercadorias, incluindo escravos, a pagar pela florescente classe dos comerciantes, que com este comércio obtinha avultados lucros. Assim se foram gerando as práticas aduaneiras, mas foi inequivocamente no foral da Alfândega de Lisboa de 1587 de Filipe II que apareceu pela primeira vez contemplada na lei a actividade dos despachantes.

Até surgir a denominação de despachante em várias referências dos Estatutos da Junta do Comércio, no Decreto Régio de 30 de Setembro de 1755 e no Alvará com força de lei de 14 de Novembro de 1757 esta figura profissional foi apelidada durante muito tempo por «tratador de mercadorias», tendo a respectiva actividade sofrido grande incremento com o aumento do tráfego marítimo no período áureo das Descobertas. À data, a respectiva nomeação e actividade dependiam directamente da câmara municipal, trabalhavam com regimento próprio, tinham número estabelecido, ou seja, eram oficiais e cumpriam mediante sentença do juiz do senado. Entretanto, e também sempre mediante regulamentação a nível municipal, os referidos profissionais começaram a ser nomeados por despachantes de alfândega ou simplesmente por despachantes.

A partir de 1864, pelo Decreto n.º 7, de 7 de Dezembro, a profissão foi reconhecida legalmente, para todo o reino, de uma forma estável, e foi também a partir desse diploma legal que na legislação aduaneira se reconheceu o que se vinha praticando, só se permitindo o despacho aduaneiro aos donos das mercadorias e, na sua falta, aos despachantes e caixeiros de comércio.

A sucessão legislativa em relação aos despachantes oficiais desde finais do século passado até à publicação da Reforma Aduaneira de 1941 mais não fez do que ir adaptando o respectivo papel ao modelo de funcionamento das alfândegas portuguesas, sujeitando-os às necessidades aduaneiras e ao volume e características do comércio que se foram desenvolvendo ao longo dos tempos, concedendo-lhes, nomeadamente, equivalência a funcionários aduaneiros, bem como preferência nas admissões nas alfândegas. E foi precisamente esta Reforma que, pela primeira vez, instituiu quadros orgânicos fixos para a profissão e a exigência de concurso público realizado nas alfândegas como condição de acesso à profissão, tendo igualmente instituído a Câmara dos Despachantes Oficiais, incluindo-a na organização corporativa então vigente. Até à data, eram os directores das alfândegas que fixavam o número de despachantes que as necessidades do comércio iam ditando, concedendo-lhes alvará e reservando-lhes banca nas salas dos despachantes, dentro das instalações das alfândegas.

O Decreto-Lei n.º 46 311, de 27 de Abril de 1965, que substituiu a Reforma Aduaneira de 1941, continuou a orientação que vinha sendo seguida, espartilhando ainda mais a profissão, com exigências de controlo e de exercício muito próximas das exigidas para os funcionários públicos.

Só em 1992, com o Decreto-Lei n.º 280/92, de 18 de Dezembro, se inverteu tal situação, revogando-se a maioria dos dispositivos da Reforma Aduaneira relativos à profissão de despachante oficial, eliminando-se os quadros orgânicos e atribuindo-se competências exclusivas à Câmara dos Despachantes Oficiais quanto ao acesso e ao controlo do exercício da profissão.

Ora, as regras relativas ao Estatuto Profissional dos Despachantes Oficiais consignadas na Reforma Aduaneira, nos Estatutos da respectiva Câmara, no Regulamento das Sociedades de Despachantes Oficiais e Seus Empregados e noutros diplomas que afectam o exercício da profissão encontram-se manifestamente desactualizadas da realidade dos nossos dias.

O Decreto-Lei n.º 173/98, de 26 de Junho, veio aprovar o novo Estatuto da Câmara dos Despachantes Oficiais, modernizando-a em diversos aspectos fundamentais, tendo-se reservado para momento ulterior o seu complemento com nova regulamentação para o exercício da profissão (...)

Importava, (...) pois, modernizar este sector, atendendo, designadamente, à regulamentação da União Europeia, às condicionantes impostas às associações públicas pela revisão constitucional de 1982 e à necessidade de continuar a regular as profissões publicizadas, adaptando-o à realidade actual.

Entre os aspectos mais significativos ora introduzidos, cumpre salientar o reconhecimento de uma única categoria de profissionais, declarantes nas alfândegas, nela se integrando os despachantes privativos e os agentes aduaneiros, devendo a Câmara dos Despachantes Oficiais proceder à respectiva inscrição automática na qualidade de despachantes oficiais. (...)

“(...) Já quanto à eliminação dos procuradores a título profissional se acolheu uma solução distinta, procurando-se corrigir uma situação recente que se verificou ser errada e não trazer qualquer benefício à administração fiscal e aduaneira. Neste contexto, e uma vez que os procuradores não eram sujeitos a qualquer controlo de acesso, técnico ou deontológico pelas alfândegas, vem agora condicionar-se a respectiva inscrição como despachantes oficiais à aprovação em exame a efectuar pela Câmara dos Despachantes Oficiais, nos termos a fixar em regulamento próprio.

“(...) A extensão da exclusividade às declarações referentes às mercadorias sujeitas a impostos especiais sobre o consumo justifica-se por se tratar de uma nova função atribuída às alfândegas, onde estes declarantes, no seu modelo de funcionamento construído ao longo de muitas décadas, sempre tiveram o privilégio da declaração, e por se tratar de uma área muito sensível em que as práticas fraudulentas se têm instalado desde a instituição do mercado interno.

Por outro lado, os despachantes oficiais são sujeitos não só a um apertado controlo deontológico mas ainda a deveres de colaboração na luta contra a evasão e a fraude fiscal e aduaneira e de participação de crimes públicos, deveres e controlos esses que estão na base e justificam a manutenção do respectivo estatuto público.

A revogação do Regulamento das Sociedades de Despachantes Oficiais e Seus Empregados decorre normalmente de uma actualização legislativa, já que a sua criação foi feita numa envolvente institucional já desaparecida, não fazendo sentido a respectiva manutenção, dado ferir a liberdade de constituição de sociedades sob qualquer tipo permitido por lei, preceito que tem sido considerado em outros estatutos recentes de associações públicas.”

37

Com a publicação do seu Estatuto no Decreto-lei n.º 445/99 de 3 de Novembro consagra-se, uma reforma da profissão de despachante oficial só comparável à que foi efectuada com a Reforma Aduaneira de 1941. Estes profissionais intervêm hoje de forma privilegiada junto da DGAIEC, no desalfandegamento de mercadorias em nome e por conta dos donos das mesmas, ou seja em representação destes.

Mas, dado o incremento das competências da DGAIEC, sobretudo a partir dos anos de 1992 e 1993, em que esta instituição passa a gerir os Impostos Especiais sobre o Consumo (hoje, imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, imposto sobre os produtos petrolíferos e o imposto sobre o tabaco³⁸) e o Imposto Automóvel, a intervenção destes representantes aumentou significativamente³⁹, passando a intervir em representação dos sujeitos passivos do imposto e de outros operadores neste âmbito^{40 41} em várias operações, desde a comunicação da circulação destes produtos à sua própria declaração de introdução no consumo e conseqüente pagamento do imposto.

³⁷ Prefácio ao Decreto-lei n.º 445/99, de 3 de Novembro.

³⁸ Vide artigo 1.º do Decreto-lei n.º 324/93, de 25 de Setembro e artigo 1.º do Código dos IEC aprovado pelo Decreto-lei n.º 599/99, de 22 de Dezembro.

³⁹ Sendo regulada na própria lei, vide artigo 24.º do Decreto-lei n.º 104/93, de 5 de Abril e 17.º do Decreto-lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro.

⁴⁰ Vide artigo 19.º do Código dos IEC aprovado pelo Decreto-lei n.º 599/99, de 22 de Dezembro.

⁴¹ O representante fiscal representa, não só os vendedores, como os depositários autorizados não estabelecidos no território nacional e ainda os destinatários dos produtos (neste sentido, *João António Valente Torrão, in Código dos IEC e respectivo regime sancionatório, anotado e comentado, Edimarta, 2005, pág. 154*).

Como se pode verificar, hoje, o papel do Despachante Oficial⁴² cobre uma vasta área da declaração dos impostos aduaneiros, sendo que, são já raras as situações em que o sujeito passivo do imposto aduaneiro aparece junto da Administração Aduaneira para solver as suas obrigações declarativas ou contributivas. Em conformidade com o que acaba de se expor e do que ficou mencionado na parte introdutória a este artigo, não se compreende que o legislador passe a ter preocupações de responsabilizar solidária ou subsidiariamente os técnicos oficiais de contas, *pelos coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título*, e se omita qualquer referência a outros representantes tributários, quando nas mesmas circunstâncias esteja em causa a preterição de tal dever declarativo, e isto porque, não se percebe que o bem jurídico que se visa proteger com esta cautela acessória (a regular liquidação e cobrança dos tributos) seja diferente na Direcção-Geral dos Impostos ou na Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

A FALSIDADE FISCAL - UM TIPO NOVO NAS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS

Esta Lei de Orçamento de Estado para 2006 veio produzir no RGIT mais alterações do que a sua anterior. No entanto, se algumas se podem catalogar de meras actualizações indispensáveis por força das alterações produzidas na Lei Orgânica da DGCI⁴³ e na própria LGT, uma delas merece-nos estudo mais detalhado uma vez que introduz **um tipo novo nas contra-ordenações tributárias fiscais – a falsidade fiscal** que foi integrada no novo artigo 128.º.

Da leitura transversal deste novo tipo contra-ordenacional fiscal ressaltam duas questões prévias. Uma, decorrente da expressão *...“quando não deva ser punido como crime”*, será de resposta quase imediata.

⁴² E de outros representantes aduaneiros (representação indirecta).

⁴³ A estrutura organizativa da DGCI encontra-se consagrada no Decreto-lei n.º 366/99, de 18 de Setembro, tendo sido recentemente sido aprovado um “regulamento orgânico e de funcionamento”, na Portaria 257/2005, de 16 de Março.

No nosso entender, as situações típicas descritas neste artigo 128.º do RGIT, devem ser punidas como crime, quando sejam susceptíveis de ser enquadradas no **crime de falsidade informática**, previsto e punido pelo artigo 4.º da Lei n.º 109/91, de 17 de Agosto, a conhecida Lei da criminalidade informática, ou seja, quando alguém, ... *com intenção de provocar engano nas relações jurídicas, introduzir, modificar, apagar ou suprimir dados ou programas informáticos ou, por qualquer outra forma, interferir num tratamento informático de dados, quando esses dados ou programas sejam susceptíveis de servirem como meio de prova, de tal modo que a sua visualização produza os mesmos efeitos de um documento falsificado, ou, bem assim, os utilize para os fins descritos...*

A outra, já *vexata questio* na doutrina tributária penal e de mais difícil conclusão, será a de saber se, a presente contra-ordenação, pelas suas características intrínsecas, e pela descrição típica usada, apesar de o legislador a qualificar como uma contra-ordenação fiscal, se aplicará também às situações decorrentes da *criação, cedência, ou transacção de programas informáticos com o objectivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte aduaneiro*.

Efectivamente, a doutrina⁴⁴ tem vindo a entender que pelo menos uma contra-ordenação fiscal – a violação de segredo fiscal – é aplicável à matéria aduaneira, pelo que, dada a susceptibilidade de utilização de programas informáticos também nas áreas de competência da DGAIEC, atendendo a que muita da informação transmitida com vista ao apuramento da relação jurídico-tributário aduaneira é transmitida à Administração Aduaneira com recurso a novas tecnologias e a programas informáticos⁴⁵, quer em matéria aduaneira quer em matéria fiscal ⁴⁶, à semelhança do que anteriormente tem vindo a ser exposto, não se compreende a diferença de tratamento e protecção jurídico-sancionatória, dada pelo legislador a bens jurídicos de idêntica natureza. É que, a segurança, a fiabilidade e a exactidão na transmissão electrónica de dados deve ser uma preocupação de toda a Administração Tributária e não só da Direcção Geral dos Impostos.

⁴⁴ A este respeito, ver *Anteprojecto do Regime Geral das Infracções Tributárias*, 1999, publicação do Ministério das Finanças, págs. 119.

⁴⁵ A transmissão electrónica de dados entre os operadores económicos e a DGAIEC é de larga tradição. Na realidade, muito antes (cerca de 15 anos) da experiência bem sucedida da DGCI no que atende à utilização da Internet para a apresentação da declaração de IRS, já os operadores económicos se encontravam ligados às Alfândegas, sendo possível o envio por EDI da Declaração Aduaneira, com vista ao desalfandegamento de mercadorias.

⁴⁶ Consultar site das Declarações Electrónicas Aduaneiras em www.e-financas.gov.pt/de/jsp-dgaiec/main.jsp.

Desta forma e em consonância com o que já anteriormente propugnámos, se se pretende um Regime Geral das Infracções Tributárias aplicável às infracções ao direito tributário no seu todo, teremos que encará-lo como tal e não adoptar medidas legislativas que sirvam somente parte da realidade jurídico-tributária quando os interesses e bens jurídicos a proteger com essas medidas têm valor idêntico em todo aquele ramo do direito.

Talvez seja altura de se pensar na revisão do Regime Geral das Infracções Tributárias por forma a que se sirva a este propósito e em sede das contra-ordenações em especial tal desiderato só será alcançado quando à semelhança dos crimes, se pensar num corpo de contra-ordenações tributárias comuns.

Deste Capítulo fariam então parte, na nossa modesta opinião, a contra-ordenação aduaneira de *aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira* (artigo 112.º do RGIT) e as contra-ordenações fiscais de *violação de segredo fiscal* (artigo 115.º do RGIT), *a falta de designação de representantes* (artigo 124.º do RGIT), *a impressão de documentos por tipografias não autorizadas* (artigo 127.º do RGIT) e a *Falsidade informática* (artigo 128.º do RGIT), procedendo-se à construção de um tipo de infracção único para abranger os factos tipificados nos artigos 111.º (*Violação do dever de cooperação*) e 113.º (*Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes*) do RGIT.

O N.º 5 DO ARTIGO 45.º DA LGT

Uma das inovações operadas pela última Lei de Orçamento prende-se com o aditamento de um número 5 ao artigo 45.º da LGT. Embora não se trate de uma alteração ao RGIT, tem implicações neste regime na medida em que se traduz no alargamento do prazo geral de caducidade constante do n.º 1 quando *o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal*, sendo esta alteração aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (n.º 2 do artigo 57.º da Lei de Orçamento para 2006).

Põe-se assim um ponto final numa dificuldade prática que vinha sendo sentida pela Administração Tributária e que resultava do facto de ser impossível (por já ter caducado), proceder à liquidação de

tributos fiscais⁴⁷ quando pela demora decorrente da investigação criminal tributária ou do processo penal tributário se tivessem ultrapassado os prazos constantes do n.º 1 do referido artigo 45.º (ou seja quatro anos).

Conforme já anteriormente expusemos⁴⁸ o legislador havia estabelecido nos artigos 47.º e 48.º do RGIT a suspensão do processo penal tributário quando estivesse a correr processo de impugnação judicial ou tivesse lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

“A razão de ser de tal regime radica na necessidade de, para efeitos de apuramento da responsabilidade criminal, ser necessário conhecer os termos da relação substantiva. Ora, esta, só se torna definitivamente conhecida com o trânsito em julgado da sentença em processo de impugnação judicial ou da decisão em oposição à execução fiscal. Só assim se compreende que os factos e o direito nelas fixado constitua caso julgado no processo crime, tal como resulta do art. 48.º deste RGIT..”⁴⁹

É o que se designa de *prejudicialidade do processo penal fiscal perante o processo judicial tributário*.

Na realidade como sobejamente já foi comentado também, o êxito deste regime dependia da colaboração próxima das entidades envolvidas na investigação criminal, nomeadamente a Polícia Judiciária e a GNR por um lado e a Administração Tributária por outro.

Aliás, consciente de que esta colaboração devia ser esforçada e reforçada ...”*nos casos em que a investigação criminal compete à Policia Judiciária, toma-se necessário que o funcionário designado pela Administração Tributária, em função do tipo de crime em causa e que assiste àquela Policia no âmbito da investigação em curso (artigo 1.º do DL n.º 304/2002, de 13 de Dezembro, que altera o artigo 5.º do DL 275-A/2000, de 9 de Novembro, adicionando-lhe um n.º 5) proceda rapidamente ao apuramento e liquidação da prestação tributária em dívida de forma a obviar à caducidade do direito à liquidação dos tributos.”^{50,51}*

⁴⁷ Dizemos fiscais porque em matéria de tributos aduaneiros vigora um regime de caducidade próprio, como veremos.

⁴⁸ João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, **Regime Geral das Infracções Tributárias**, Anotado, Vislis, 2.ª Edição, Anotada e Comentada, 2003, pág. 305.

⁴⁹ Idem...

⁵⁰ *Na investigação dos crimes a que se refere a alínea ee) do n.º 2, a Polícia Judiciária será assistida por um funcionário designado pela administração tributária, em função do tipo de crime em causa, nomeadamente para efeito do cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 42.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.*

⁵¹ Idem, **Regime Geral das Infracções Tributárias**, Anotado, Vislis, 2.ª Edição 2003, págs. 298.

No entanto, como se tem vindo a notar, a realidade é bem diversa do ideal que o legislador preconizava, certas vezes porque o interesse da investigação criminal e o segredo de justiça assim o ditava outras porque a realidade fiscal, sendo diversa da realidade criminal e de mais difícil assimilação (para quem cumpre a parte policial), levou a que nem sempre fossem acautelados os interesses da Fazenda, deixando passar os prazos preclusivos de caducidade do direito à liquidação, resultando tais circunstâncias na impossibilidade de cobrar os tributos legal e constitucionalmente devidos.

Sobrepunha-se assim o primado do criminal (na descoberta da verdade penal material e da efectiva punição dos seus agentes e autores) ao primado tributário de liquidação e cobrança da receita tributária.

Para obviar a esta situação a Administração Tributária passou frequentemente a deduzir pedido de indemnização civil no processo penal tributário, fazendo corresponder este pedido ao montante dos tributos em dívida e respectivos juros legais. No entanto, esta prática veio a revelar não ser tão eficaz conforme se pretendia, não só porque também frequentemente a jurisprudência penal veio a considerar que aquele não era o meio adequado para a Administração Tributária se ressarcir daquele dano⁵², como também e conforme se veio a constatar, a sensibilidade daqueles tribunais não era vocacionada para este tipo de pedidos e para o seu apuramento efectivo.

Adicionalmente ao que se tem vindo a expor, tem-se a constatado que o mecanismo que permite a suspensão do processo penal tributário⁵³ enquanto corre os termos o processo tributário, se mostra pernicioso⁵⁴. A prática tem demonstrado que a justiça fiscal é mais lenta que a justiça penal, mormente quando existem réus presos preventivamente. Nestes casos, a referida morosidade da justiça fiscal pode conduzir a que se esgotem os prazos de prisão preventiva, quando se verifique a referida

⁵² O meio adequado seria o procedimento tributário nos termos da LGT.

⁵³ Artigo 47.º n.º 1 do RGIT.

⁵⁴ Se não mesmo inconstitucional, uma vez que nos termos do artigo 32.º n.º 2 da CRP *“Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa”* (Vide também Convenção Europeia dos Direitos do Homem, artigo 6.º).

suspensão, levando a que algumas das investigações em curso possam ficar prejudicadas por tal circunstância.

A QUESTÃO ADUANEIRA

Se estas dificuldades resultavam do procedimento tributário fiscal, no que atende ao procedimento tributário aduaneiro a realidade sempre foi diversa. Efectivamente e não querendo parafrasear o que já anteriormente se afirmou, embora o legislador opte cada vez mais por unificar regimes que são comuns a toda a Administração Tributária, não há ainda um verdadeiro espírito que se traduza em letra de lei.

No âmbito estritamente aduaneiro, existem disposições quer na legislação nacional quer na Comunitária que já regulavam esta situação, designadamente os artigos 99.º e 101.º da Reforma Aduaneira⁵⁵ e o artigo 221.º n.º 4 do CAC⁵⁶.

No que se refere aos citados dispositivos da Reforma Aduaneira estes dispõem:

“Art.º 99.º Quando não tiver sido determinado o montante de impostos a cobrar na sequência da prática de acto fraudulento, o direito de liquidar os impostos caduca no prazo de oito anos, contados da data em que ocorreu o facto tributário.”

“Art.º 101.º Quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança a posteriori, ao reembolso e à dispensa do pagamento.”

Da leitura dos preceitos produzidos em disceptação *verbis* ressaltam duas dificuldades de interpretação. Uma, a de saber o que deva entender-se por *acto fraudulento* e outra a de saber se o preceito do artigo 99.º (designadamente o prazo dele constante) também se aplica a *outros impostos a cobrar pela alfândega*.

⁵⁵ Aprovada pelo Decreto-lei n.º 46311 de 27 de Abril de 1965.

⁵⁶ CAC: Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento CEE n.º 2913/92, do Conselho de 13 de Outubro.

A este respeito a jurisprudência nacional já se pronunciou, considerando que, à semelhança do que dispõe a legislação comunitária, acto fraudulento é aquele que é passível de procedimento judicial repressivo⁵⁷ e que aquele preceito (o artigo 99.º) é aplicável quer ao IVA quer ao IA cobrado pelas Alfândegas⁵⁸.

O que nos traz à presença do artigo 221.º n.º 4 do CAC que refere:

... "Sempre que a dívida aduaneira resulte de um acto que era, no momento em que foi cometido, passível de procedimento judicial repressivo, a comunicação ao devedor pode ser efectuada, nas condições previstas nas disposições em vigor, após o termo do prazo de três anos previsto no n.º 3."

Assim, resta-nos delimitar o que se entende por *acto passível de procedimento judicial repressivo*. A este respeito, o TJCE já havia entendido que *... "acto passível de procedimento judicial repressivo" abrange unicamente os actos que, segundo a ordem jurídica do Estado-membro cujas autoridades competentes exigem uma cobrança "a posteriori", são qualificadas como infracções na acepção do direito penal nacional."*⁵⁹ ⁶⁰Pelo que, a jurisprudência nacional tem vindo a considerar que se trata de actos susceptíveis de qualificação criminal (excluindo-se daqui as contra-ordenações)⁶¹. Para além destes esclarecimentos jurisprudenciais que tão caros nos são, poder-se-á ainda questionar qual o verdadeiro alcance deste esclarecimento? Bastará para que se considere estarmos na presença de um *acto passível de procedimento judicial repressivo*, a mera *notitia criminis*? Será necessária a instauração de inquérito? Será necessário existir acusação? Será de aguardar por sentença transitada em julgado? Qual é o momento processual a considerar?

Aqui, quer a Administração Tributária Aduaneira quer a Jurisprudência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância parecem inclinar-se no sentido de considerar que este momento processual se dá com a instauração de inquérito por parte do Ministério Público. Pessoalmente nada temos a opor, aliás, essa parece ser a posição assumida pelo Supremo Tribunal Administrativo ao dar por irrelevante o erro da

⁵⁷ Vide Acórdão do STA no proc.º 23448 de 17/10/2001.

⁵⁸ Vide Acórdãos do STA de 17/10/2001 no proc.º 23448, de 20/02/2002 no proc.º n.º 26720 e de 10/04/2002 no proc.º 26528.

⁵⁹ Acórdão do TJCE de 27/11/1991, proferido no proc.º n.º C-273/90.

⁶⁰ Sublinhado nosso.

⁶¹ Vide a título exemplificativo Acórdãos do TCA Sul de 12/10/2004, proc.º n.º 00118/04, de 07/06/2005, proc.º n.º 00610/05 e do STA de 09/10/2002, proc.º n.º 026416.

Administração Tributária que havia qualificado determinado ilícito como crime (para alargar o prazo de caducidade do artigo 221.º n.º 3 do CAC) quando se veio a constatar judicialmente que se tratava de mera contra-ordenação⁶².

Isto obviamente implica que exista por parte da Administração Tributária uma honestidade e rigor absolutos em termos de qualificação da infracção em sede de *notitia criminis*, tanto mais que se lhe encontra delegada a competência para instauração de inquérito nos termos dos artigos 40.º n.º 3 e 41.º do RGIT.

Finalmente, sempre se dirá que a certeza jurídica de que determinado comportamento deve ou não ser qualificado como crime ou contra-ordenação, resultará sempre, em última instância, de uma sentença produzida após julgamento e atentas as provas carreadas para o processo pelos sujeitos processuais. Não resulta de meros entendimentos ou pareceres técnicos da Administração Tributária ou de qualquer outro sujeito processual.

CONCLUSÕES

O preceito agora introduzido pela recente Lei do Orçamento, para 2006 só se tornará necessário quando os mecanismos consagrados no RGIT, por alguma circunstância estranha e não prevista pelo legislador, falhem e não se consiga produzir em tempo útil a almejada liquidação tributária antes de terminar o inquérito.

Se assim acontecer e se a Administração Tributária por qualquer circunstância exógena ou endógena se vir impossibilitada de tal cumprimento, dispõe agora do prazo de duração do processo penal tributário (a lei fala em arquivamento ou trânsito em julgado da sentença) acrescido de um ano, para o fazer.

⁶² Acórdão do STA de 19/10/2005, no proc.º n.º 0326/05.

Desta forma, se bem que o RGIT no seu artigo 48.º venha a considerar existir caso julgado para o processo penal tributário, do que vier a ser decidido em sede de processo judicial tributário (impugnação judicial ou oposição de executado)⁶³, é nosso entendimento que este caso julgado também vincula a Administração Tributária nos termos do artigo 205.º n.º 2 da CRP.

Questão assaz curiosa e de índole oposta poderá conjecturar-se quando exista sentença em processo crime (não suspenso portanto), favorável ao impugnante (ou opositor) no processo tributário⁶⁴ ou ainda quando haja (por esta via) contradição de julgados e a sentença em processo fiscal seja favorável ao arguido condenado.

Aqui, a doutrina conhecida⁶⁵ (com a qual comungamos) entende que será de realizar a revisão da sentença penal em conformidade com o que ficou decidido no processo tributário.

Assim se torna claro que o que acaba de se expor no que toca ao novo preceito introduzido na LGT não se aplica aos direitos aduaneiros e outros impostos cobrados no acto de importação, em obediência ao princípio da especialidade e ao primado do direito comunitário.

Quanto ao IA, não aderimos à argumentação do STA já exposta. Sobre esta matéria entendemos que se aplica à caducidade do direito à liquidação, na importação⁶⁶ de veículos automóveis, o disposto no artigo 221.º n.º 1 do CAC, uma vez que o Decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro no seu artigo 4.º n.º 1 remete directamente para este⁶⁷.

⁶³ Sendo que esta situação é diferente da que resulta da introdução deste novo n.º 5 no artigo 45.º da LGT, uma vez que para que o caso julgado fiscal possa influenciar o processo penal fiscal, é necessário que já haja uma liquidação e que esta tenha sido impugnada, suspendendo-se então o processo penal fiscal a aguardar a decisão dessa impugnação (ou oposição de executado).

⁶⁴ Esta situação é susceptível de se colocar uma vez que a jurisprudência quer de 1.ª quer de 2.ª Instância tem vindo a entender que não será de aplicar a suspensão do processo crime quando exista impugnação da prestação tributária subjacente à mesma relação material, tendo em conta que os dois processos não coincidem quanto ao seu objecto.

⁶⁵ *António Lima Guerreiro, in Caducidade do direito de liquidação e crimes fiscais*, Guia do Contribuinte.

⁶⁶ Nos termos do artigo 2.º n.º 5 do Decreto-lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, para efeitos de IA, considera-se importação a entrada no território nacional de veículos automóveis originários de países terceiros à Comunidade Europeia que se destinem à introdução no consumo

⁶⁷ Excepto nos casos em que a liquidação do IA resulte da violação do regime de admissão temporária consignado no Decreto-lei n.º 264/93, de 30 de Julho, uma vez que, nos termos do artigo 20.º deste diploma se estabelece um prazo de **cinco** anos para a liquidação “a posteriori” do IA.

Já no que respeita aos IEC, a questão *sub júdice* afigura-se-nos de mais difícil interpretação. Efectivamente, não só o CIEC⁶⁸ não contém nenhuma norma sobre a caducidade do direito de liquidação, como também não esclarece qual a legislação que lhe é subsidiariamente aplicável.

Em obediência ao princípio que perfilhamos, de que o critério de aplicação das normas de caducidade não resulta da natureza da entidade que cobra os tributos mas sim dos próprios tributos⁶⁹, tratando-se este de um tributo de natureza fiscal será de aplicar as normas relativas à caducidade decorrentes da LGT quando *o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal*. Quando tal não se verificar, embora o CIEC não estabeleça nenhum prazo de caducidade do direito à liquidação, refere no seu artigo 24.º n.º 2 alínea f) que o depositário autorizado tem o dever de conservar pelo prazo de três anos, em relação a cada operação de recepção ou de expedição, os documentos relativos àquela operação⁷⁰, o que nos leva a inclinar no sentido de considerar que o prazo de caducidade do direito à liquidação dos IEC é, também, de três anos⁷¹.

⁶⁸ CIEC: Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aprovado pelo Decreto-lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

⁶⁹ Posição semelhante chegou a ser defendida a este respeito por *João António Valente Torrão*, in **Legislação Aduaneira, anotada e actualizada**, Ed. Edimarta 2005, pág. 264.

⁷⁰ Documento de acompanhamento, declarações de introdução no consumo ou declarações aduaneiras de entrada ou saída, nota de encomenda, factura comercial, guia de remessa ou documento equivalente e prova identificativa do meio de transporte.

⁷¹ Interpretação que não assumimos de forma solitária uma vez que já no CTF n.º 395 de Jul-Set. de 1999, in **Relatório sobre a situação da evasão fiscal no âmbito dos Impostos Especiais sobre o Consumo**, a págs. 316, se defendia posição semelhante.