

## O NOVO REGIME DA DISPENSA DE PENA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

### I. INTRODUÇÃO

A Lei do Orçamento de Estado para 2014 (“**LOE 2014**”) consagrou uma alteração relevante ao Regime Geral das Infrações Tributárias (“**RGIT**”), que se traduz na limitação do âmbito de aplicação do instituto da dispensa de pena nos crimes tributários (artigo 22.º, n.º 1, do RGIT).

No momento em que foi apresentada à Assembleia da República (outubro de 2013), tal alteração ao RGIT surgia alinhada com outra iniciativa do Governo, entretanto aprovada pelo DL n.º 151-A/2013, de 31 de outubro: o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias (“**RERT**”). Segundo este regime, os contribuintes com dívidas fiscais e à Segurança Social poderiam regularizar as mesmas, ficando dispensados do pagamento de juros de mora, juros compensatórios e despesas administrativas, beneficiando ainda de uma redução de coimas aplicáveis, desde que o fizessem até ao dia 20 de dezembro de 2013.

A relação entre aquele RERT e o instituto da dispensa de pena nos crimes tributários – agora alterado pela LOE 2014 – resultava, entre o mais, do facto de o legislador ter declarado expressamente que a regularização de dívidas ao abrigo do RERT qualificava o contribuinte para a aplicação do regime da dispensa de pena, preenchendo um dos seus pressupostos essenciais, que consiste no pagamento da prestação tributária em falta ou na devolução dos benefícios ilegítimamente obtidos (artigo 2.º, n.º 4, do RERT).

A aplicação do novo regime de dispensa de pena nos crimes tributários – que entrou em vigor em simultâneo com a entrada em vigor da LOE 2014, ou seja, no dia 1 de janeiro de 2014 – suscita algumas questões interpretativas, sobretudo em face das regras de aplicação da lei penal no tempo.

### II. O REGIME LEGAL DA DISPENSA DE PENA ANTERIOR À LOE 2014

De acordo com o artigo 22.º do RGIT, na versão anterior à LOE 2014, o agente de um crime tributário poderia beneficiar de dispensa de pena, **em crimes puníveis com pena de prisão igual ou inferior a 3 (três) anos**, desde que:



---

*Após a entrada em vigor da LOE 2014, apenas os crimes menos graves – como é o caso da frustração de créditos, violação de segredo e do auxílio material – poderão beneficiar do referido regime de dispensa da pena*

---

- (i) repusesse a verdade sobre a sua situação tributária,
- (ii) a ilicitude do facto e a culpa do agente não fossem muito graves,
- (iii) a prestação tributária e os acréscimos legais fossem pagos, ou fossem restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até ser deduzida acusação,
- (iv) não existissem razões de prevenção que se opusessem à dispensa de pena.

Em alternativa, até à decisão final no processo criminal – ou no prazo fixado para o efeito –, o agente do crime tributário poderia beneficiar de uma atenuação especial da pena, caso repusesse a verdade fiscal e pagasse a prestação tributária e demais acréscimos legais.

Tal significava que, na versão do RGIT anterior à LOE 2014, a dispensa de pena poderia ser aplicada a um número relevante de infrações tributárias, nas quais se incluíam, entre o mais, por serem puníveis com penas não superior a três anos de prisão:

- (i) a burla tributária simples,
- (ii) a fraude fiscal simples,
- (iii) o abuso de confiança simples,
- (iv) a fraude contra a Segurança Social simples,
- (v) o abuso de confiança contra a Segurança Social simples.

Ao invés, encontravam-se excluídos da possibilidade de dispensa de pena, apenas, os crimes com molduras penais mais graves, nomeadamente os tipos qualificados das infrações tributárias, tais como a burla tributária qualificada, os crimes aduaneiros (*e.g.* contrabando, introdução fraudulenta no consumo) qualificados, a fraude fiscal ou contra a Segurança Social qualificada, o abuso de confiança fiscal ou contra a Segurança Social qualificado, entre outros, como é o caso da associação criminosa.

### III. O REGIME PREVISTO NA LOE 2014 E APLICÁVEL DESDE 1 DE JANEIRO DE 2014

Nos termos da LOE 2014, limitou-se o âmbito de aplicação do instituto da dispensa da pena aos **crimes puníveis com pena de prisão igual ou inferior a 2 (dois) anos**.

Quer isto significar que, após a entrada em vigor da LOE 2014, apenas os crimes menos graves – como é o caso da frustração de créditos, violação de segredo e do auxílio material – poderão beneficiar do referido regime de dispensa da pena, passando a estar excluída essa possibilidade em todos os crimes acima mencionados no ponto II. da presente Nota, incluindo os *tipos simples* da burla tributária, da fraude e do abuso de confiança, sejam fiscais ou contra a Segurança Social.

A LOE 2014 não introduziu qualquer alteração nos demais pressupostos do instituto da dispensa de pena.

De acordo com o artigo 44.º do RGIT, verificando-se os pressupostos da dispensa da pena, o MP pode decidir, durante o inquérito, pelo arquivamento do processo, ouvida a Administração Tributária ou a Segurança Social e obtida concordância do juiz de instrução. Caso já tenha sido deduzida acusação, pode o juiz de instrução, enquanto esta decorrer, proceder a tal arquivamento, com a concordância do MP e do arguido e ouvida a Administração Tributária ou a Segurança Social.

### IV. O PROBLEMA DA APLICAÇÃO DAS LEIS PENAIS NO TEMPO

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do Código Penal, as penas são determinadas pela lei em vigor no momento da prática do facto que consubstancia o crime. Contudo, nos termos

---

*Qual a lei aplicável aos casos em que o facto criminoso foi praticado antes do dia 1 de janeiro de 2014 (durante a vigência da lei antiga), mas a regularização da situação tributária já ocorreu, ou vai ocorrer, após o dia 1 de janeiro de 2014 (durante a vigência da lei nova)?*

---

do artigo 2.º, n.º 4, do mesmo diploma, quando existam diferenças entre as disposições penais aplicáveis no momento da prática do crime e aquelas que são estabelecidas em leis posteriores, deve aplicar-se o regime que concretamente se mostre mais favorável ao agente.

A propósito da alteração do regime legal da dispensa de pena nos crimes tributários, promovida pela LOE 2014, coloca-se então a seguinte dúvida:

- Qual a lei aplicável aos casos em que o facto criminoso foi praticado antes do dia 1 de janeiro de 2014 (durante a vigência da lei antiga), mas a regularização da situação tributária já ocorreu, ou vai ocorrer, após o dia 1 de janeiro de 2014 (durante a vigência da lei nova)?

Esta questão pode suscitar controvérsia, à semelhança, aliás, do que parece acontecer a propósito de um *lugar paralelo*: a situação em que o facto criminoso é praticado na vigência da lei prescricional anterior mais favorável, mas o esgotamento do prazo prescricional (previsto na lei anterior) já só ocorre durante a vigência da lei nova menos favorável.

A este propósito, em tese, seria possível defender que as razões associadas ao princípio da culpa, ao princípio da confiança e da segurança jurídica e ao princípio da necessidade punitiva que justificam o regime legal previsto nos artigos 2.º, n.º 1 e 4, do Código Penal, não são aplicáveis ao instituto da dispensa de pena, em especial, no caso mencionado na questão acima colocada.

A entender-se dessa forma, em princípio, a questão acima colocada seria resolvida através da aplicação da *lei nova*, ou seja, a versão do RGIT alterado pela LOE 2014.

Parece-nos contudo que tal solução não é a mais correta.

De facto, o juízo de *necessidade punitiva* formulado pelo legislador, que vigorou até ao dia 31 de dezembro de 2013, determinava muito claramente o seguinte: não é *necessário* aplicar pena concreta aos factos criminosos abstratamente puníveis com pena não superior a três anos, sempre que o agente proceder à respetiva regularização tributária (estando verificados os demais pressupostos).

Sendo assim, parece-nos que os factos praticados até ao dia 31 de dezembro de 2013 devem ser avaliados e julgados de acordo com aquele juízo de *necessidade punitiva*, que estava em vigor no momento da sua prática, não parecendo ser admissível avaliar e julgar os mesmos ao abrigo de um juízo de *necessidade punitiva* posterior e mais severo.

O facto de a regularização tributária, no caso concreto, ocorrer depois do dia 1 de janeiro de 2014 em nada altera aquela conclusão, pois o referido juízo de *necessidade punitiva* formulado pelo legislador não incluía nem determinava nenhum momento específico para o pagamento da prestação tributária, desde que o mesmo ocorresse antes da acusação.

Assim, tendo em consideração que o instituto da dispensa de pena pode ter uma influência direta e imediata na situação de liberdade do arguido – convocando portanto o princípio da necessidade punitiva –, parece-nos que a melhor solução será aquela que defende que a nova versão do RGIT, introduzida pela LOE 2014 – que potencia significativamente a possibilidade de privação de liberdade do arguido – apenas pode ser aplicada aos factos criminosos praticados após a sua entrada em vigor.

Ou seja, parece-nos que os crimes tributários praticados antes do dia 1 de janeiro de 2014 podem continuar a beneficiar do regime legal anterior – e mais favorável – de dispensa de pena, **ainda que a regularização da situação tributária apenas ocorra após aquele dia 1 de janeiro de 2014** (desde que verificados os demais pressupostos).

---

*Parece-nos que os crimes tributários praticados antes do dia 1 de janeiro de 2014 podem continuar a beneficiar do regime legal anterior – e mais favorável – de dispensa de pena, ainda que a regularização da situação tributária apenas ocorra após aquele dia 1 de janeiro de 2014 (desde que verificados os demais pressupostos)*

---

## V. A ALTERNATIVA: SUSPENSÃO PROVISÓRIA DO PROCESSO

Conforme prevê o artigo 281.º do Código de Processo Penal, no caso dos crimes puníveis com pena de prisão não superior a 5 anos, o MP (durante a fase de inquérito) ou o Juiz de Instrução Criminal (na fase de instrução) podem determinar a suspensão provisória do processo, por regra, até ao prazo de 2 anos, oficiosamente ou a requerimento do assistente ou do próprio arguido e desde que haja concordância do Juiz de Instrução Criminal ou do Ministério Público, consoante o caso. Para tal, é necessário que:

- (i) o arguido e o assistente concordem,
- (ii) o arguido não tenha sido condenado anteriormente por crime da mesma natureza,
- (iii) não tenha havido anteriormente suspensão provisória do processo por crime da mesma natureza,
- (iv) não haja lugar a medida de segurança de internamento e
- (v) o grau de culpa não seja elevado.

Determinada a suspensão do processo, podem ser impostas ao arguido determinadas injunções e regras de conduta.

Se tais injunções e/ou regras de conduta forem cumpridas pelo arguido e, durante o prazo de suspensão do processo, o arguido não cometer crime da mesma natureza pelo qual venha a ser condenado, o processo será definitivamente arquivado. Caso não se verifique alguma das referidas condições, o processo prossegue para as suas fases subsequentes.

No âmbito dos crimes tributários, a experiência mostra que, em diversas ocasiões, as autoridades judiciais aplicam o instituto da suspensão provisória do processo. Tal aplicação permite, por um lado, e através nomeadamente da aplicação de injunções pecuniárias, a recuperação de um valor equivalente ou aproximado ao valor da prestação tributária em falta. Por outro lado, permite a satisfação das razões de prevenção associadas ao processo penal, sem a sujeição do arguido a audiência pública de julgamento.

A LOE 2014 não introduziu alterações ao regime da suspensão provisória do processo, previsto no artigo 281.º do Código de Processo Penal, pelo que este mantém inalterado, mesmo depois do dia 1 de janeiro de 2014, o seu âmbito de aplicação.

## VI. CONCLUSÃO

A nova redação do artigo 22.º do RGIT – resultante da LOE 2014 –, poderia transmitir a ideia de que os agentes que tivessem praticado crimes tributários puníveis com pena de prisão superior a 2 anos, antes do dia 1 de janeiro de 2014 e, nessa data, não tivessem a sua situação fiscal ou perante a Segurança Social regularizada – nomeadamente, por não terem aderido ao RERT –, já não poderiam beneficiar, em momento subsequente, do instituto da dispensa de pena.

Contudo, e embora a questão possa revelar-se controvertida, seria possível defender que, por força das normas que regem a aplicação da lei penal no tempo, o regime introduzido pela LOE 2014, em matéria de dispensa de pena, sendo concretamente menos favorável ao agente de uma infração tributária, não pode ser aplicado aos factos (aos crimes) praticados antes da sua entrada em vigor, ou seja, antes do dia 1 de janeiro de 2014.

Quer isto significar que, para os crimes tributários praticados antes do dia 1 de janeiro de 2014, cuja pena de prisão aplicável não seja superior a 3 anos (requisito estabelecido no RGIT, na versão anterior à LOE 2014), sempre se manteria a possibilidade de dispensa de pena, desde que verificados os demais pressupostos do instituto, mesmo que:

*Mesmo nos casos em que, em função da alteração agora introduzida, o instituto da dispensa de pena deixe de ser aplicável, mantém-se sempre a possibilidade, para os crimes tributários puníveis com pena de prisão não superior a 5 anos, de suspensão provisória do processo*

- (i) a 1 de janeiro de 2014, o contribuinte não tivesse a sua situação fiscal ou perante a Segurança Social regularizada e
- (ii) o processo em causa fosse julgado e decidido em momento posterior a 1 de janeiro de 2014.

Note-se que esta conclusão não é prejudicada pelo facto de o agente do crime em causa não ter aderido ao RERT, até ao dia 20 de dezembro de 2013.

É verdade que o RERT foi publicamente anunciado em articulação com as alterações do RGIT. Desde logo, no Comunicado do Conselho de Ministros de 3 de outubro de 2013, foi anunciado que a implementação do RERT seria «acompanhada de outras medidas de reforço do combate à fraude e evasão fiscal, nomeadamente com um agravamento do regime dos crimes fiscais, a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2014».

Contudo, a verdade é que o RERT não altera as regras sobre a sucessão de lei penal no tempo – nem aliás seria suscetível de as alterar, na medida em que as mesmas têm dimensão e fundamento constitucionais (artigo 29.º da Constituição).

Quanto aos crimes tributários praticados a partir do dia 1 de janeiro de 2014, é seguro que deverão ser sujeitos ao novo – e menos favorável – regime legal de dispensa de pena.

De todo o modo, mesmo nos casos em que, em função da alteração agora introduzida, o instituto da dispensa de pena deixe de ser aplicável, mantém-se sempre a possibilidade, para os crimes tributários puníveis com pena de prisão não superior a 5 anos, de suspensão provisória do processo, nos termos do artigo 281.º do Código de Processo Penal, verificados que estejam os restantes requisitos de aplicação desta figura.

#### Contactos

João Matos Viana | [jmviana@mlgts.pt](mailto:jmviana@mlgts.pt)  
Rui Patrício | [rpatrício@mlgts.pt](mailto:rpatrício@mlgts.pt)



MLGTS LEGAL CIRCLE  
INTERNATIONAL TIES WITH THE PORTUGUESE-SPEAKING WORLD

*Procurando responder às necessidades crescentes dos seus clientes um pouco por todo o mundo, nomeadamente nos países de expressão portuguesa, a MORAIS LEITÃO, GALVÃO TELES, SOARES DA SILVA estabeleceu parcerias institucionais com sociedades de advogados líderes de mercado em Angola, Macau (China) e Moçambique.*

MORAIS LEITÃO, GALVÃO TELES, SOARES DA SILVA

ASSOCIADOS  
SOCIEDADE DE  
ADVOGADOS

#### LISBOA

Rua Castilho, 165  
1070-050 Lisboa  
Tel.: +351 213 817 400  
Fax: +351 213 817 499  
[mlgtslisboa@mlgts.pt](mailto:mlgtslisboa@mlgts.pt)

Luanda, Angola (em parceria)  
Angola Legal Circle Advogados

#### PORTO

Av. da Boavista, 3265 - 5.2  
Edifício Oceanvs – 4100-137 Porto  
Tel.: +351 226 166 950  
Fax: +351 226 163 810  
[mlgtsporto@mlgts.pt](mailto:mlgtsporto@mlgts.pt)

Maputo, Moçambique (em parceria)  
Mozambique Legal Circle Advogados

#### MADEIRA

Avenida Arriaga, 73, 1º, Sala 113  
Edifício Marina Club – 9000-060 Funchal  
Tel.: +351 291 200 040  
Fax: +351 291 200 049  
[mlgtsmadeira@mlgts.pt](mailto:mlgtsmadeira@mlgts.pt)

Macau, Macau (em parceria)  
MdME | Lawyers | Private Notary

[www.mlgts.pt](http://www.mlgts.pt)

Member  
**LexMundi**  
World Ready