

SUMÁRIO

■ FISCO

2 **Nota de Abertura**
Os Dossiers "Inforfisco"

3 **J.L. SALDANHA SANCHES**
Ainda sobre o conceito de Mais-Valias

19 **ARLINDO N.M. CORREIA**
A administração de um imposto

30 **Jurisprudência - CLOTILDE CELORICO PALMA**
A base factual das fixações do rendimento colectável

39 **Jurisprudência - J. L. Saldanha Sanches**
A aplicação retroactiva da lei contra-ordenacional

43 **Orientações Administrativas**
Coordenação de Leonel Corvelo de Freitas

49 **Dossiers - Inforfisco**
O regime fiscal dos direitos de autor

FISCO

■ DOUTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP(P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ GERÊNCIA: La Salette Fernandes ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: J. M. F. M.
■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ■ PUBLICIDADE: 716 64 93 - 716 69 22 - 716 64 55 ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam ■ DISTRIBUIÇÃO: Dig livro.
■ PROPRIEDADE: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ≡ Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ SEDE: Az. Torre do Fato, 5-C 1.º Dt.º - Edifício Terraços de S. Paulo - 1600 Telheiras • Telef. 716 64 93 - 716 64 22 - 716 64 55 Fax: 716 66 80

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1300\$00 ■ Assinatura anual: 13 800\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, Az. Torre do Fato, 5-C 1.º Dt.º - Edifício Terraços de S. Paulo - 1600 Telheiras • Telef. 716 64 93 - 716 64 22 - 716 64 55 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

A APLICAÇÃO RETROACTIVA DA LEI CONTRA-ORDENACIONAL

Artigo 2º

Início da eficácia temporal

As normas, ainda que de natureza processual, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras só se aplicam a factos praticados posteriormente à entrada em vigos do presente diploma.

Artigo 5º

Âmbito da revogação

2 - Mantêm-se em vigor as normas de direito contravencional anterior até que haja decisão, com trânsito em julgado, sobre as transgressões praticadas até à data do diploma.

O Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, de que fazem parte os preceitos acabados de transcrever, aprovou o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*.

Adoptando um esquema bipartido das infracções fiscais não aduaneiras (crimes e contra-ordenações), passou este Regime Jurídico a criminalizar certos comportamentos lesivos dos interesses da Fazenda Nacional - são os *crimes fiscais*, previstos nos artigos 23º a 27º - e desgraduou em contra-ordenações as restantes transgressões fiscais, que, prefigurando, embora, comportamentos ilícitos, o legislador consideror serem axiologicamente neutros - são as *contra-ordenações fiscais*.

A *desgradação* das infracções fiscais menos graves operou-se, nuns casos, pela tipificação das respectivas condutas como contra-ordenação - é o caso das *contra-ordenações fiscais*, previstas nos artigos 28º a 40º - e, noutros, fez-se pela sua equiparação às contra-ordenações e pela respectiva submissão ao regime que vigora para estas - é o caso das *transgressões fiscais* tipicamente descritas, a que era aplicável o

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

II - Fundamentos

Acórdão nº 150/94 - Processo nº 603/93

Acordam, em sessão plenária, no Tribunal Constitucional:

I - Relatório

1 - O procurador-geral-adjunto em exercício neste Tribunal, em representação do Ministério Público, veio requerer, ao abrigo do disposto nos artigos 281º, nº 3, da Constituição e 82º da Lei nº 28/82, de 15 de Novembro, que o Tribunal Constitucional aprecie e declare, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade das *normas constantes dos artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro*, quando interpretadas no sentido de visarem impedir a aplicação da nova lei, ainda que mais favorável, às infracções que o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*, aprovado pelo citado decreto-Lei, desgraduou em contra-ordenações.

Para fundamentar o pedido, invocou o requerente o facto de tais normas haverem sido julgadas inconstitucionais, em três casos concretos, por este Tribunal, através dos Acórdãos nºs 227/92 (publicado no *Diário da República*, 2ª série, de 17 de Junho de 1992), 228/92 e 480/93 (por publicar), de que juntou cópia.

2 - Notificado o Primeiro-Ministro, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 54º da Lei do tribunal Constitucional, nada veio ele dizer.

3 - Cumpre, então, decidir.

4 - Dispõe o artigo 281º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa que "o Tribunal Constitucional aprecia e declara [...], com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade [...] que qualquer norma, desde que tenha sido por ele julgada inconstitucional [...] em três casos concretos".

No presente caso, o Tribunal, julgou, de facto, inconstitucionais - por violação do artigo 29º, nº 4, da constituição - as normas constantes dos artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, quando interpretados no sentido de visarem impedir a aplicação da nova lei, ainda que mais favorável, às infracções que o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*, aprovado por aquele decreto-Lei, degradou em contra-ordenações.

Fê-lo nos citados Acórdãos nºs 227/92, 228/92 e 480/93 (todos da 2ª Secção) e também em muitos outros arestos posteriores, tirados quer pela 1ª Secção quer pela 2ª Secção, citando-se aqui, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 619/93, 621/93, 623/93 e 771/93 (todos da 1ª Secção e por publicar).

Não se descortinam razões para aqui se concluir diferentemente. Por isso, retomando a argumentação que em tais arestos se desenvolveu, há agora que, tal como vem pedido, declarar a inconstitucionalidade, com força obragatória geral, daquelas normas, na indicada interpretação.

5 - Prosseguindo, então.

As normas aqui *sub iudicio* dispõem como segue:

Código das Contribuições e Impostos, cuja factualidade típica não seja subsumível a nenhum dos tipos de ilícito de mera ordenação social previstos nos citados artigos 28º e 40º (cf. o artigo 3º, nº 1, do citado Decreto-Lei nº 20-A/90).

Durante algum tempo, porém - mais precisamente até que transitem em julgado as decisões proferidas ou a proferir sobre elas -, as *transgressões fiscais* praticadas até à data da entrada em vigor do citado Decreto-Lei nº 20-A/90 (todas elas, quer as correspondentes condutas tenham passado a ser tipificadas como contra-ordenações fiscais quer hajam tão-só sido equiparadas a estas nos termos sobreditos) continuaram a subsistir como tais.

Quanto a tais transgressões, de facto, “mantêm-se em vigor as normas de direito contravencional anterior” (cf. artigo 5º, nº 2, do citado Decreto-Lei nº 20-A/90), uma vez que “as normas, ainda que de natureza processual, do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras só se aplicam a factos praticados posteriormente à entrada em vigor” do dito Decreto-Lei nº 20-A/90 (cf. artigo 2º).

Significa isto que, mesmo o Regime Jurídico novo seja mais favorável para o arguido do que o anterior, é este - e não aquele - que o legislador, por força dos citados artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90, pretende ver aplicado.

Dizendo de outro modo: os artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90 *visam impedir a aplicação da nova lei, ainda que mais favorável, às transgressões fiscais entretanto desgraduadas em contra-ordenações pelo novo Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.*

Tais normas assim interpretadas violam, como se disse já, a garantia consagrada no nº 4 do artigo 29º da Constituição.

6 - O artigo 29º, nº 4, da Constituição da República dispõe:

4 - Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais grave do que as previstas no momento da correspon-

dente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido.

Consagra-se aqui o *princípio da aplicação retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável* ao arguido.

Este princípio constitui uma excepção ao “princípio de legalidade” (*nullum crimen sine lege proevia*), consagrado no nº 1 do mesmo artigo 29º (“ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a acção ou omissão [...]”), segundo o qual a norma penal incriminadora há-de ter sido editada antes do cometimento do facto incriminado e há-de achar-se em vigor nesse momento. (Note-se que alguma doutrina vê neste princípio, antes, uma dimensão do princípio, da legalidade penal).

A norma penal não pode, pois, ser retroactiva nem ser ultra-activa, o que constitui uma manifestação nuclear da *função de garantia* do princípio, exigida pela ideia de Estado de direito, pois se trata de evitar incriminações presecutórias, leis *ad hoc* - de evitar, em suma, o “arbitrio *ex post*”.

A *irretroactividade da lei penal* é, no entanto, apenas uma “irretroactividade” *in peis* ou *in malam partem*, que não *in melius*, pois que, se a nova lei for de conteúdo mais favorável ao arguido (*lex mitior*), já ele se deve aplicar a factos passados (retroactividade *in melius*).

Bem se compreende este *princípio da aplicação retroactiva da lei penal mais favorável*, uma vez que o legislador, quando, por exemplo, elimina incriminações, é porque deixou de considerar as respectivas condutas merecedoras de uma sanção de natureza criminal. Seria, por isso, injusto e inútil ir agora punir factos que, depois de uma nova ponderação das coisas, deixaram de ser criminalmente ilícitos só porque antes o eram: injusto, porque não haveria já razões que, substancialmente, justificassem a punição, e inútil, porque nenhuma necessidade de prevenção se faria já sentir

(sobre o princípio da legalidade penal, v. Eduardo Correia, *Direito Criminal*, I, Coimbra, 1963, p. 154; Sousa e Brito, “A Lei Penal da Constituição”, in *Estudos sobre a Constituição*, 2º Volume, Lisboa, 1978, pp. 202 e seguintes; Cavaleiro de Ferreira, *Direito Penal Português*, I, Lisboa, 1983, p. 116, e Castanheira Neves, “O Princípio da Legalidade Criminal”, in *Boletim da Faculdade de Direito, Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Eduardo Correia*, Coimbra, 1984, pp. 307 e segs.).

7 - Como se assinalou no Acórdão nº 227/92, atrás citado, o princípio constitucional da aplicação *retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável* acha-se formulado expressamente apenas para o domínio penal.

Valerá ele, então, para situações como a dos autos - ou seja, para casos em que um ilícito, que era pela lei qualificado como transgressão fiscal, foi, entretanto, desgraduado em *contra-ordenação fiscal*?

A resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Escreveu-se, a propósito, nesse Acórdão nº 227/92:

De facto, a nova lei (no caso, as normas do citado Regime Jurídico respeitantes a contra-ordenações) - na medida em que deixou de qualificar como transgressões condutas que assim rotulava - é, em certo sentido, uma lei penal de conteúdo mais favorável, pois que “expulsou” do domínio penal factos que antes aí situava.

Claro que isto só é assim quando se veja nas infracções fiscais ilícitos de natureza criminal, puníveis, embora, com sanções (criminais) especiais (cf., neste sentido, Eduardo Correia, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100º, pp. 289 e segs., especialmente p. 371).

Pode, no entanto, argumentar-se que a nova lei não deve ser qualificada como lei penal, uma vez que as infracções fiscais não integravam o domínio penal (cf., neste sentido, J.M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1970, pp. 100 e segs.); e, depois, em direitas contas, o que

ela talvez faz é, nuns casos (nos casos dos artº 28º a 40º do citado Regime Jurídico), tipificar como contra-ordenações condutas que antes eram tipificadas como transgressões e, noutros (nos casos previstos no art. 3º, nº 1, do Decreto-Lei nº 20-A/90), equiparar a contra-ordenações outras transgressões que não converteu em crimes nem tipificou como ilícitos de mera ordenação social.

Se as coisas houverem de ser entendidas como por último se apontou, nem por isso haverá de ter-se o legislador por dispensado de observar o princípio constitucional da aplicação retroactiva da lei de conteúdo mais favorável, consagrado expressamente no artº 29º, nº 4, da Constituição apenas para as leis penais.

Tal princípio - o princípio da aplicação retroactiva da lei penal de conteúdo mais favorável -, na sua ideia essencial, há-de, com efeito, valer também no domínio do ilícito de mera ordenação social.

8 - A doutrina tem, de resto, entendido a citada garantia constitucional da retroactividade da lei mais favorável com esse alcance.

Assim, Gomes Canotilho e Vital Moreira (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I, 2ª ed., P. 208) escrevem:

É problemático o domínio de aplicação dos princípios consagrados neste artigo. A epígrafe “aplicação da lei criminal” e o teor textual do preceito parecem restringir a sua aplicação directa apenas ao direito criminal propriamente dito (crimes e respectivas sanções).

Há-de, porém, entender-se que esses princípios devem, no essencial, valer por analogia para todos os domínios sancionatórios, designadamente o ilícito de mera ordenação social [...].

Também Figueiredo Dias (*Jornadas de Direito Criminal*, Centro de Estudos Judiciários, P.330) escreve:

No que toca concretamente ao âm-

bito de vigência da lei das contra-ordenações, deverá sublinhar-se - dado que em alguns lados, v. g. numa parte da doutrina italiana, se acusa a substituição da categoria penal das contravenções pela categoria extra-penal das contra-ordenações de representar um inconveniente encurtamento dos direitos e garantias dos cidadãos -, que se transportam para o direito das contra-ordenações as garantias constitucionalmente atribuídas ao direito penal, nomeadamente as resultantes dos princípios da legalidade e da aplicabilidade da lei mais favorável.

9 - Concluindo, pois os artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro - interpretados no sentido de visarem impedir a aplicação da nova lei, ainda que mais favorável, às infracções fiscais que, sendo transgressões, o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*, aprovado por aquele Decreto-Lei, desgrudou em contra-ordenações -, são inconstitucionais, porquanto violam a garantia consagrada no nº 4 do artigo 29º da Constituição.

III - Decisão

Pelos fundamentos expostas, o Tribunal Constitucional declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral - por violação do artº 29º, nº 4, da Constituição da República Portuguesa - das normas constantes dos artigos 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, interpretadas no sentido de visarem impedir a aplicação da nova lei, ainda que mais favorável, às infracções fiscais que o *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras*, aprovado por aquele decreto-lei, desgrudou em contra-ordenações.

Lisboa 8 de Fevereiro de 1994. - Messias Bento - José de Sousa Brito - Armindo Ribeiro Mendes - Antero Alves Monteiro Dinis - Fernando Alves Correia - António

Vitorino - Maria da Assunção Esteves - Luís Nunes de Almeida - Alberto Tavares da Costa - Guilherme da Fonseca - Vítor Nunes de Almeida - Bravo Serra (vencido, nos termos da declaração de voto que junto) - José Manuel Cardoso da Costa.

Declaração de Voto

Votei vencido quanto à decisão tomada no presente aresto, cumprindo, *brevitatis causa*, indicar as razões da minha discordância.

Na verdade, continuo a manter o entendimento (que expressei na declaração de voto apendiculada ao Acórdão nº 227/92 e que repetidamente tenho reiterado em inúmeras decisões proferidas por este Tribunal após a prolação daquele aresto e nas quais tenho tido intervenção) de que garantia, constitucionalmente consagrada, de aplicação senão aos casos expressamente previstos no nº 4 do artigo 29º da lei fundamental, ou seja, às *leis penais*.

A isto acresce que, segundo a minha perspectiva, as infracções fiscais tipicamente previstas antes da vigência do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, não se integravam no domínio penal, tendo por inequívoco que aquelas não qualificadas como crime por aquele diploma e a que se reportam os preceitos ora declarados inconstitucionais com força obrigatória geral também não integram tal domínio.

Assim sendo, e na minha visão das coisas, as normas *sub iudicio*, que foram editadas no uso de uma autorização legislativa conferida pela Lei nº 89/89, de 11 de Setembro, poderiam, sem ofensa da aludida garantia constitucional, dispor do modo como o fizeram.

A isto adito que as considerações e referências doutrinárias constantes do acórdão, de que a presente declaração é parte integrante, não dão, de um ponto de vista lógico e dotado de suficiente consistência suportado no texto do diploma básico, argumentação irrefutável que leve ao entendi-

mento conclusivo segundo o qual, em matéria de direito sancionatório em geral, e para além das leis penais, haverá uma garantia constitucionalmente consagrada de harmonia com a qual ali se imporá o princípio da aplicação retroactiva da lei mais favorável ao sancionado. - Bravo Serra.

ANOTAÇÃO

A APLICAÇÃO RETROACTIVA DA LEI CONTRA-ORDENACIONAL

Com esta decisão do Tribunal Constitucional atinge o seu fim a controvérsia iniciada com a decisão da 1ª instância dos tribunais fiscais, que, depois da publicação do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não - Aduaneiras (REGINFA), aplicou a todos os processos pendentes o novo prazo de prescrição.

Um prazo mais curto, que o legislador fiscal pretendia ver aplicado apenas aos novos processos, por infracções cometidas após a sua entrada em vigor.

Um dos acórdãos do STA que se inseriu no processo de averiguação da inconstitucionalidade que atinge o seu fim com este acórdão do Tribunal Constitucional, foi objecto de uma anotação nesta revista da autoria da Conselheira Fernanda Palma, ainda antes do seu doutoramento na Faculdade de Direito de Lisboa e do seu posterior acesso ao Tribunal Constitucional¹.

E nessa anotação procede-se a um rigoroso levantamento das principais questões que envolve a aplicação de leis mais favoráveis em matéria de contra-ordenações.

Do ponto de vista da política legislativa tributária, o encurtamento do prazo para além da intenção do legislador - que levou ao arquivamento de alguns milhares de processos - é um exemplo paradigmático do infortúnio que costumam acompanhar as incursões de fiscalistas em matérias penais. Os exemplos são numerosos.

Neste caso concreto, o que nos merece dúvidas é se estes arquivamentos preterintencionais, têm bons ou maus efeitos na relação fisco-contribuinte.

Considerando esta situação com os métodos de análise da dogmática penal, como demonstra a autora citada, a não aplicação do prazo mais favorável poria em causa "a presunção da igualdade material, que fundamenta a aplicação retroactiva da lei mais favorável"².

Para os fiscalistas, do ponto de vista das garantias, está principalmente em causa o direito do administrado, particularmente nas violações da ordem jurídica com uma certa coloração técnica, como sucede nas contra-ordenações, a uma justiça temporalmente oportuna e materialmente correcta³, não sendo aceitável que os contribuintes permaneçam longos anos sem solução definitiva de um qualquer litígio com a administração.

Podendo, em alguns casos, criar uma situação de insustentável incerteza, para a situação da empresa.

Ou analisando a questão pelo ângulo da eficácia real das sanções aplicadas, na perspectiva funcional da aplicação de sanções para conseguir o cumprimento da lei fiscal, estas só desempenham o papel para que foram criadas, quando não podem ser adiadas durante anos, pela actuação do contribuinte ou pela inércia da administração⁴.

Em síntese, o arrastamento dos processos ao mesmo tempo que cria dificuldades ao contribuinte que prefere ter a sua situação clarificada, cria oportunidades para o que prefere explorar as hipóteses legais de prolongar a sua impunidade. Levando a que a tendência da administração para se proteger com prazos longos, tenda a conduzir, primeiro, à ineficiência administrativa: quanto mais longo é o prazo para efectuar uma tarefa, maior é o tempo que ela leva para ser efectuada.

E segundo, à falha global da função prevenção: acentuada quando os processos são arquivados, mas presente sempre que há atrasos para além de um certo limite.

JLSS

1 FERNANDA PALMA, Princípio da aplicação retroactiva da lei (penal) mais favorável e alteração de prazos prescricionais no direito de mera ordenação social: comentário ao acórdão do STA de 24 de Abril de 1991, FISCO, nº 34, (1991) 25-37

2 FERNANDA PALMA, Princípio... (1991) 34.

3 Ver a esse respeito as observações de PAUL KIRCHOF, do Tribunal Constitucional Alemão, sobre a situação dos tribunais fiscais alemães, onde a sobrecarga de processos, criou um prazo de pendência média de perto de dois anos para os processos. PAUL KIRCHHOF Verfassungsrechtliche Masstabe für die Verfahrensdauer und für die Rechtmittel, in DIETER BIRK (org. por...) Die Situation der Finangerichtsbarkeit (Koln 1989) 9-29.

4 Para uma análise global destes problemas, na óptica pragmática do FMI, v. a síntese de VITO TANZI / PARTHASARATHI SHOME, A Primer on Tax Evasion, IMF Staff Papers, Vol 40 nº 4 (1993) 812-813.