



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

A COORDENAÇÃO ENTRE PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO E PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS - ALGUMAS QUESTÕES

JOSÉ LOBO MOUTINHO

Abstract

No quadro geral das disciplinas processuais possíveis em situações de conexão entre objectos processuais (*cúmulo processual, sobrestar e separação de processos*), o presente estudo – parte de uma mais ampla investigação que está em curso – analisa duas questões centrais no que respeita às relações entre processo penal tributário e procedimento e processo tributários.

Uma primeira é a de saber se o conhecimento do crime tributário e da questão tributária se podem cumular no mesmo processo, designadamente mediante *o pedido dos montantes tributários em falta como indemnização civil no processo penal* (artigo 71.º do CPP) – questão a que é dada *resposta negativa*.

A segunda questão analisada é a de saber se e em que medida existem casos de *sobrestar obrigatório* (*normalmente chamado suspensão obrigatória*) do processo penal tributário para apuramento da situação tributária na sua sede própria. Apesar da hesitação que a redacção inicial do RGIT denotava, a evolução posterior da legislação veio restringir esse sobrestar (ou suspensão) aos casos de *prejudicialidade* (em que se está perante uma “*situação tributária ou contributiva*” “*da qual*” ou “*de cuja definição*” “*dependa a qualificação criminal dos factos*”), os quais, no entanto, ainda *abrangem o crime de fraude fiscal*.



Índice

Abstract	1
Índice	2
1. Introdução: o objecto do presente estudo no quadro geral da disciplina processual da conexão	3
2. Os dados legislativos fornecidos pelo RGIT	8
3. Exclusão do cúmulo processual	10
3.1. Introdução	10
3.2. Processo de adesão?	11
3.3. A questão no plano substantivo	14
3.4. A questão no plano processual	21
4. O sobrestar obrigatório	29
4.1. Introdução	29
4.2. A restrição do sobrestar obrigatório à relação de prejudicialidade	30
4.3. O âmbito do sobrestar obrigatório	44



1. Introdução: o objecto do presente estudo no quadro geral da disciplina processual da conexão

I. Embora de acordo com modelos concretamente variáveis (designadamente, quanto a saber o peso relativo na economia de cada crime), pode dizer-se que o crime tributário envolve sempre, directa ou indirectamente, a violação de deveres tributários (art. 1.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - «RGIT») e tende, directa ou indirectamente, para o não pagamento – ou o não pagamento integral – da prestação tributária¹.

E, pese embora a diferença, que nunca deve ser olvidada nem subestimada, entre o plano substantivo e o plano processual, naturalmente que esta situação é reproduzida no plano procedimental e processual, no qual o crime tributário, por um lado, e, por outro, a violação dos deveres tributários e o não pagamento integral da prestação tributária são objecto de imputações, estando em discussão a sua real verificação ou não verificação.

Pode, portanto dizer-se que os mesmos factos, ou globalmente os mesmos factos, podem, à partida, ser objecto de procedimentos ou processos de espécie diferente: o processo penal tributário, por um lado, e o procedimento e o processo tributários, por outro.

¹ Isto ainda vale para a associação criminosa tributária que tem de ser “dirigida à prática de crimes tributários” (art. 89.º do RGIT), embora não para crimes como a desobediência e a violação do segredo (arts. 91.º do RGIT).



Estamos, por isso, perante uma situação em que se verifica entre objectos de procedimento ou processo aquela comunidade de elementos em que consiste propriamente a *conexão processual*².

II. A conexão entre objectos do processo ou procedimento suscita a questão de saber como é que eles se coordenam entre si.

É que dessa comunidade de elementos entre objectos do processo ou procedimento (e, conseqüentemente, da parcial coincidência entre eles) deriva aquela deficiência de autonomia que caracteriza a problemática da sua disciplina processual³.

É que o princípio de razão pelo qual cada objecto do processo deveria constituir matéria de um apóposito processo, distinto e autónomo (*quot causae, tot processus*), entra em crise a propósito da conexão. Consistindo a conexão no facto de vários objectos do processo ou procedimento terem uma parte em comum, ela envolve que não se pode decidir um sem decidir os outros, ao menos parcialmente, isto é, na parte comum à primeira⁴.

No presente caso, os factos que são relevantes para o efeito de determinar a existência de uma violação de deveres tributários e da falta de pagamento integral da prestação tributária são relevantes para

² Sobre o tema, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *A competência por conexão no novo Código de Processo Penal, in Direito e Justiça, supl.*, Lisboa, 1992, pp. 94 ss..

³ GAETANO FOSCHINI, por último em *Sistema del diritto processuale penale*, I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1965, p. 62.

O Autor, no quadro da sua concepção sobre a globalidade da matéria do juízo, rejeita a expressão "objecto do processo". Por isso fala, neste contexto, de *regiudicanda*, expressão que corresponde à italianização de expressão latina que designa *a coisa ou caso que está em julgamento*. No entanto, feita esta prevenção, mesmo no pensamento do A., sempre será verdade que a *regiudicanda*, na sua doutrina, designa aquilo que habitualmente se qualifica como objecto do processo: *a res de qua agitur, res in iudicium deducta*.

⁴ *Sistema*, I, pp. 64-65.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

a questão de saber se foi ou não praticado um crime tributário, mas, naturalmente, são também e antes de mais relevantes para apuramento da situação tributária e, portanto, da existência de qualquer responsabilidade tributária. Em nenhuma das duas sedes, tais factos relevantes para ambos os efeitos podem deixar de ser apreciados, sob pena de uma incompleta apreciação, seja da questão penal tributária, seja da questão tributária.

Ora, o facto de a conexão passar pela existência de elementos que são comuns a ambos os objectos do processo ou procedimento repercute-se *necessariamente* sobre a sua disciplina, consoante se dê prevalência à unidade ou à pluralidade⁵.

Assim, se se dá prevalência à unidade que liga os objectos processuais, estes formarão matéria de um único processo e, assim, a conexão actua a sua disciplina mediante o *cúmulo processual*⁶: os objectos processuais serão processados conjuntamente num único processo.

Se, pelo contrário, se dá prevalência à pluralidade dos objectos do processo, estes formarão matéria de processos distintos mas não autónomos no sentido de que um deverá coordenar-se com o outro. É a disciplina que é sobretudo visível em caso de prejudicialidade (cfr. art. 7.º, designadamente n.º 2, do Código de Processo Penal - «CPP»). Nesse caso, os objectos do processo são conhecidos cada um no seu próprio processo, sendo certo que um destes processos (na prejudicialidade, o processo relativo à questão prejudicada) se suspende até à decisão do outro (na prejudicialidade, o processo

⁵ FOSCHINI, *ibidem*, p.p. 64-65.



relativo à questão prejudicial] e aceita, depois, os resultados do juízo que nele seja feito. Este regime apresenta, assim, uma dupla face: a suspensão do processo e a remessa do juízo sobre a parte coincidente dos objectos do processo (na prejudicialidade, o juízo sobre a questão prejudicial) para o processo próprio e o tribunal normalmente competente. Para exprimir esta situação processual, assim dúplice (suspensão – quanto à questão prejudicada – e remessa – quanto à prejudicial), Foschini achou, não sem razão, inconveniente o uso de expressões que só focassem um desses aspectos (assim “suspensão” ou “reenvio” ou “remessa” ou, ainda, “devolução”) e veio a retomar terminologia antiga, optando pelo termo *soprassessoria* que literalmente significa “sentar-se (assentar-se, estar sentado) sobre” – do latim *super+sedeo*⁷. À falta de melhor expressão, na sequência do art. 97.º do Código de Processo Civil («CPC»), podemos designá-la por *sobrestar*⁸.

Finalmente, entre estas duas hipóteses há uma intermédia, na qual os objectos do processo também formarão matéria de processos distintos mas em cada processo – e só para fins de decisão do respectivo objecto – se resolve, em linha puramente lógica (ou seja, sem decidir com plena eficácia, *incidenter tantum*), os elementos

⁶ *Ibidem*, pp. 65 ss.. O Autor qualifica este caso como *simultaneus processus*, mas a expressão, de cunho temporal, mostra-se também aplicável ao processamento em separado mas simultâneo.

⁷ *Diritto processuale penale: la connessione*, Milano, A. Giuffrè, 1952, pp. 73 ss..

⁸ O nosso Código de Processo Penal actual (art. 7.º), tal como o anterior (arts. 3.º e 4.º), fala de “suspensão do processo” prejudicado, acrescentando, no entanto, sempre uma referência à segunda nota apontada por FOSCHINI (cfr. corpo e § 5.º do art. 3.º e art. 4.º do Código de 1929 e n.º 2 do art. 7.º do Código actual). E o mesmo se verifica na doutrina. Mas o nosso Código de Processo Civil utiliza expressão diversa e próxima da que é usada por FOSCHINI, ao dizer que o juiz pode “*sobrestar*” na decisão até que o tribunal correspondente se pronuncie (cfr. art. 96.º, n.º 2) e nisso se baseia a tradução. O substantivo



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

comuns ao objecto conexo. A tal regime chama Foschini *cognição ocasional*⁹, expressão que, na realidade, se limita a exprimir que os dois processos incidem, ambos, sobre os elementos comuns mas, em cada um deles, esses elementos comuns são conhecidos, não na plenitude da sua relevância, mas apenas para o efeito que nele está em discussão¹⁰. Na realidade, bem vistas as coisas, esta figura é o regime ou disciplina da conexão quando não haja lugar a cúmulo ou a sobrestar, ou seja, e como é mais corrente dizer quando haja *separação de processos*¹¹.

Cúmulo processual, sobrestar e separação de processos – resumem a disciplina processual da conexão entre objectos do processo, no sentido, não só de que correspondem a soluções alternativas para essa disciplina, como ainda de que esgotam o espectro dessas soluções, pois, em qualquer caso, terá sempre lugar uma delas.

II. Vai o presente estudo dedicado a analisar mais de perto as duas questões centrais que a disciplina processual da conexão entre questão penal tributária e questão tributária levanta: a primeira é a de

correspondente, além de difícil apuramento (sobrestado?), pareceu estranho e pouco expressivo.

⁹ *Sistema*, I, pp. 65 e 73 ss..

¹⁰ Pode ilustrar-se a situação, no âmbito da conexão homogénea de objectos do processo penal, pensando no julgamento em separado do autor material e do instigador do mesmo crime, pois é necessária a prova, relativamente a qualquer deles, da execução ou começo de execução (art. 26.º CP).

¹¹ Note-se que FOSCHINI restringe o sobrestar à conexão de prejudicialidade, pelo que, depois, acaba por deixar introduzir a mesma restrição à cognição ocasional. Em *A competência*, pp. 99 ss., defendi que essa restrição não se justificava relativamente à cognição ocasional. Bem vistas as coisas, está também por demonstrar que o sobrestar também possa ter lugar em outros tipos de conexão, que não a prejudicial.



saber se tais questões podem cumular-se no mesmo processo; a segunda é a de saber se e em que medida existem casos de sobrestar obrigatório do processo penal tributário.

2. Os dados legislativos fornecidos pelo RGIT

I. Começamos por coligir os dados legislativos relevantes para a questão que o RGIT fornece.

II. Eles constam, antes de mais, do art. 42.º, que tem por epígrafe “*Duração do inquérito e seu encerramento*”, e de acordo com o qual “*não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza*” (n.º 4).

O n.º 2 reafirma esta regra geral para o caso de ser intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário em que se discuta essa situação, determinando que “*não será encerrado o inquérito enquanto não for praticado acto definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior*”.

III. Além disso, o de acordo com o art. 47.º, que tem por epígrafe “*suspensão do processo penal tributário*”, “*se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos*

Deixa-se imprejudicada a questão de saber se mesmo na separação de processos a ordem jurídica abdica totalmente de toda a forma de coordenação de processos, ainda que mais



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças”.

O n.º 2 acrescenta que “se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”.

IV. De acordo, por outro lado, com o art. 48.º, que tem por epígrafe “*caso julgado das sentenças de impugnação e de oposição*”, “a sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram”.

V. A estes dados ainda acresce o n.º 4 do art. 21.º, que tem por epígrafe “*prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal*”, e segundo o qual “o prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º”¹².

lassa do que o sobrestar.

¹² Fica aqui imprejudicada a questão da relevância do n.º 2 do artigo 21.º.



3. Exclusão do cúmulo processual

3.1. Introdução

I. Aparentemente, todas estas disposições deixariam clara a exclusão do cúmulo processual da questão penal tributária e da questão tributária no mesmo processo, uma vez que todas elas assentam no pressuposto de que, mesmo quando estamos, para usar dos seus termos, perante uma “*situação tributária ou contributiva*” “*da qual*” ou “*de cuja definição*” “*dependa a qualificação criminal dos factos*”, o seu sentido claro parece ser o de determinar o sobrestar processual, fazendo instaurar e seguir as duas espécies de procedimento ou processo em separado, muito embora, fazendo aguardar o processo penal tributário pela sua definição em sede própria e impondo no processo penal a força da decisão no outro processo.

O cúmulo processual estaria excluído.

II. Embora esta conclusão não seja, ainda hoje, objecto de contradição frontal – mediante a defesa da possibilidade da liquidação das responsabilidades tributárias e sua discussão jurisdicional, enquanto tais, isto é, enquanto responsabilidades tributárias, no processo penal –, a realidade é que surgiu, primeiro, na jurisprudência e depois também na doutrina uma ideia que, em termos materiais, e pelo menos indirectamente, a põe em questão.

Estamos a falar da possibilidade de – ao abrigo do princípio da adesão (art. 71.º do CPP) – ser pedido no processo penal tributário e a



título de indemnização dos danos causados pelo crime o montante em falta em termos tributários.

3.2. Processo de adesão?

I. De acordo com a articulada exposição que desta doutrina faz Germano Marques da Silva, a “unidade e coerência do sistema”¹³ impõem que se distinga – para além, naturalmente, da responsabilidade penal tributária – entre responsabilidade tributária e a responsabilidade por indemnização pelos danos emergentes do crime tributário. “A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime tributário e autónoma é também da obrigação de indemnização pelos danos emergentes do crime tributário, ainda que entre a dívida tributária, a responsabilidade pelo crime e pela indemnização dos danos provocados pelo crime existam estreitas conexões”¹⁴.

“O facto gerador da obrigação tributária, ou seja, o facto pressuposto da incidência do imposto, existe independentemente de qualquer crime”¹⁵.

Mas “se o facto constitutivo do crime não é o facto gerador da dívida de imposto (da obrigação tributária) pode ser e é frequentemente *a causa do não pagamento, da falta de cumprimento da obrigação tributária, e nessa medida é causa de dano para a administração tributária*”¹⁶.

¹³ *Direito Penal Tributário*, Lisboa, Univ. Católica Edit., 2009, pp. 323 e 123.

¹⁴ *Ibidem*, pp. 314-315; ver também p. 323, 113, 114 e 123.

¹⁵ *Ibidem*, p. 314; ver também pp. 119, 121.

¹⁶ *Ibidem*, p. 317; ver também pp. 119, 120.



Assim, “a dívida tributária existe e o seu fundamento, a sua causa, é autónoma do crime, mas o dano resultante do não pagamento ou mora é causado pela perpetração do facto do crime”¹⁷.

“O valor do dano causado à administração tributária corresponde, em regra, ao valor da prestação tributária em falta, mas a causa do dano é outra, é a prática do crime”¹⁸.

“Não poderá então suceder – questiona o Autor – que o credor tributário venha a receber o imposto em falta e a indemnização de igual valor? Não, não pode. A indemnização corresponde sempre ao pagamento do imposto evadido e consequentemente pago o imposto não é mais devida a indemnização ou paga a indemnização não é mais devido o imposto. Tenha-se em conta que o credor da obrigação é o mesmo e que a responsabilidade civil se destina a satisfazer o interesse do credor da prestação tributária que foi frustrado pela prática do facto ilícito criminal. O recebimento pelos dois títulos representaria um enriquecimento sem causa”¹⁹.

Mas o facto de a causa do dano ser a prática do crime “determina regime diverso”²⁰.

Antes de mais, um “regime diverso quanto aos sujeitos passivos responsáveis”²¹, o que “é sobretudo importante relativamente a agentes que não respondam pelo incumprimento nos termos da LGT, como são os participantes no crime e os responsáveis

¹⁷ *Ibidem*, pp. 317-318; ver também pp. 317, 121.

¹⁸ *Ibidem*, p. 323; ver também p. 317, 326 e 122. A p. 183, esclarece-se que a indemnização pelos danos causados pelo crime “em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios”.

¹⁹ *Ibidem*, p. 326; ver também p. 125, n. 62.

²⁰ *Ibidem*, p. 317.

²¹ *Ibidem*, p. 317; ver também pp. 319 ss. e 124 ss..



cumulativamente, mas não só”²². “Pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil”²³.

“Por isso que os agentes do facto criminoso devem responder civilmente pelos prejuízos causados com o seu acto ilícito, nos termos da lei civil (art. 483.º ss do Código Civil) por remissão da lei penal (art. 129.º do Código Penal), sejam ou não sujeitos passivos da relação jurídica tributária”²⁴.

“Assim, o administrador da empresa que seja também agente do crime, não responderá subsidiariamente, mas *solidariamente*, como solidariamente respondem todos os demais agentes, nos termos do que dispõe o art. 497.º do Código Civil”²⁵.

De forma semelhante, “a dívida tributária mantém-se a cargo do sujeito passivo, mas relativamente ao terceiro participante é aplicável o regime comum do artigo 129.º do Código Penal: o participante responde pelos danos causados à administração tributária como seu acto, nos termos da lei civil”²⁶.

Por outro lado, “também os meios processuais para o respectivo procedimento são diversos”²⁷. A responsabilidade (meramente) tributária tem de ser exigida e processada nos meios próprios e, assim, “na responsabilidade meramente tributária (obrigacional) a

²² *Ibidem*, p. 321.

²³ *Ibidem*, p. 324; ver também p. 124.

²⁴ *Ibidem*, p. 318; ver também pp. 122, 123 e 323 – onde se escreve que “nem o RGIT, nem a LGT afastam a *regra geral constante* dos arts. 483.º a 498.º do Código Civil, por remissão do art. 129.º do Código Penal” (itálico nosso).

Deve anotar-se que a pp. 183 se diz que a formulação de pedido cível no processo penal é a “forma de demandar os responsáveis solidários *pele imposto*” (itálico nosso).

²⁵ *Ibidem*, p. 124; ver também pp. 125, 317, 319. Seria um caso de concurso de imputações heterogéneo cumulativo: p. 321.

²⁶ *Ibidem*, p. 125; ver também p. 318.



responsabilidade dos administradores efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal (art. 23.º da LGT)”²⁸. Já “a indemnização pelos danos causados pelo crime e que, em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios, pode ser pedida no processo crime, aplicando-se, então, o processo de adesão, nos termos do disposto nos arts. 71.º e seguintes do Código de Processo Penal”²⁹.

3.3. A questão no plano substantivo

I. Com a liberdade permitida a um discípulo por um Mestre generoso, não parece que esta tese possa ser aceita como interpretação do Direito actualmente vigente.

O problema reside, radicalmente, na possibilidade de qualificar o dano em questão como dano civil e portanto indemnizável nos termos da lei civil e processável por adesão ao processo penal.

O Autor assevera que uma coisa é a obrigação (ou prestação) tributária, originada pelo seu próprio facto tributário, e outra o dano, provocado pelo crime. E é certo. Mas a verdade é que, para o próprio Autor, este dano corresponde à falta de cumprimento ou mora no cumprimento daquela obrigação (ou à não realização pontual da prestação). Pode, sem dúvida, perguntar-se *exactamente* o que é que fica em falta por força de tal incumprimento: se a prestação originária, se esta acrescida de uma indemnização, se uma indemnização global que envolve o valor da prestação. Mas o dado de base de que arranca a construção é a afirmação de que o valor do dano causado à administração tributária corresponde em regra ao valor da prestação

²⁷ *Ibidem*, p. 320.

²⁸ *Ibidem*.



tributária em falta, ou, mais exactamente, que a indemnização pelos danos causados pelo crime, em regra, corresponderá à dívida de imposto e juros moratórios.

Assim, de qualquer forma, para o Autor – e independentemente do que adiante se dirá sobre isto – há uma identidade entre os montantes tributários devidos e dano que, alegadamente, é civilmente indemnizável – o que se confirma ainda pelo facto de se defender com toda a veemência que esse montante não pode ser obtido mais do que uma vez, sob pena de enriquecimento sem causa.

Ora, se assim é, parece clara a qualificação do incumprimento como incumprimento *tributário*, do dano como dano *tributário* e a consequente aplicabilidade, para o efeito da sua determinação e obtenção, dos *meios procedimentais e processuais tributários*.

II. Mas como se justifica a sua qualificação como civil?

O Autor não se socorre de nenhum critério material – o que se compreende, na medida em que se não está no âmbito do Direito civil, enquanto Direito privado comum, mas do Direito tributário (e da segurança social) enquanto domínios, até em certo sentido, por excelência, do Direito público.

Essa qualificação derivaria, antes, do facto de o art. 129.º do Código Penal («CP») regular a indemnização dos danos derivados do crime por remissão para os arts. 483.º a 498.º do Código Civil («CC»). Este argumento, porém, não convence. Primeiro, porque é um argumento circular: o art. 129.º do CP não determina quando é que uma indemnização de perdas e danos é civil; pressupõe essa

²⁹ *Ibidem*, p. 183; ver também p. 320.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

qualificação (e por isso fala na epígrafe de “*responsabilidade civil*”) para determinar que a *indemnização civil* emergente do crime se rege pela lei civil, sem se deixar influenciar pela sua origem no crime, mediante um regime que lhe dê um cunho penal. Aliás, essa disposição, à data, surgiu como reacção ao regime anterior, que especializava o regime da responsabilidade civil derivada do crime (sobretudo quando a questão era conhecida no processo penal), no sentido de a transformar numa pura responsabilidade civil³⁰. Não há, por isso, nada de mais contrário ao seu espírito do que utilizá-la para o fim de criar para a responsabilidade não penal (a responsabilidade tributária que é qualificada pelo Autor como “civil”) derivada do crime um regime diverso e mais grave do que aquele que tem nos casos em que é uma responsabilidade meramente não penal (tributária).

Também não é verdade que da Lei Geral Tributária («LGT») ou do RGIT não derivam obstáculos à aplicação do CC. Da LGT e da demais legislação tributária deriva justamente o regime geral substantivo, procedimental e processual do incumprimento da prestação tributária e da consequente responsabilidade tributária. E o regime substantivo e processual da responsabilidade não é, relativamente a ele, um regime geral; é um *aliud*, aliás situado num hemisfério jurídico – o Direito público – distinguido do do Direito civil há

³⁰ Na Comissão Revisora do futuro Código Penal de 1982, EDUARDO CORREIA afirmou que “a regulamentação deste problema procura ligar-se à ideia de que, pelo menos do ponto de vista substantivo, a indemnização civil do dano produzido pelo crime é coisa diferente, de todo o ponto, da responsabilidade penal: por isso ela deve atribuir-se e calcular-se com critérios puramente civis”. Na lapidar formulação de GOMES DA SILVA não se justifica “que o perfil e a natureza da responsabilidade civil sejam distorcidos só pelo facto de esta provir de um crime” (AA. VV., *Actas da Comissão Revisora do Código Penal. Parte Geral, separata do BMJ*, II, Lisboa, Ministério das Justiça, 1965, pp. 211-212). Cfr., ainda sucintamente, mas com mais indicações, FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português*, II, Lisboa Aequitas/Edit. Notícias, 1993, §§ 13-14, pp. 45-46.



milénios. Portanto, a questão a suscitar não é a de saber se a LGT e a demais legislação tributária levantam obstáculos à aplicação do CC, mas antes o que é que obsta à aplicação da LGT e da demais legislação tributária a questões tributárias, permitindo que se lhes sobreponha a aplicação do CC.

Por seu turno, o RGIT não podia ser mais claro ao mostrar que vê os montantes em dívida pelo incumprimento como realidades de natureza tributária.

Isso sucede, antes de mais, com o artigo 9.º, que determina – repare-se bem – a “*subsistência da prestação tributária*” (cfr. epígrafe), ao estabelecer que “*o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*”. Debalde luta o Autor contra esta disposição, mas não se pode tapar o sol com uma peneira: consistindo a prestação tributária devida e acréscimos legais justamente no suposto dano indemnizável, bem se vê que, na óptica do legislador, se está perante realidades de natureza tributária, a serem exigidas, naturalmente, nos termos e pelos meios tributários.

No mesmo sentido se podem referir ainda o art. 11.º, al. a), de acordo com o qual para os efeitos do RGIT se considera “*prestação tributária*” “*os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social*” E o art. 14.º que condiciona a suspensão da execução da pena de prisão “*ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais*”.



Poderá, em face disto, duvidar-se da natureza tributária que o RGIT atribui a estes montantes?

Em suma: não há qualquer base para a qualificação da responsabilidade tributária derivada do crime como responsabilidade civil.

III. Mas há mais.

Mesmo admitindo a simultânea qualificação do mesmo dano como tributário e civil o que resultaria dela?

Para o Autor, decorreria a aplicação dos arts. 483.º a 498.º do CC, e designadamente a do art. 497.º, com a consequência de que, em vez das responsabilidades estabelecidas pela lei tributária, teríamos uma responsabilidade solidária de todos os intervenientes.

No entanto, o art. 497.º do CC não faz depender a solidariedade entre responsáveis do carácter criminoso do facto ilícito.

Nem, bem vistas as coisas, o faz o próprio Autor: “não será estranho que o mesmo efeito – a violação do dever de prestar da obrigação tributária – possa ser resultado de causas diversas: o mero incumprimento ou a prática de crime tendente ao mesmo efeito? Pensamos que não e que o regime diverso da responsabilidade dos administradores resulta precisamente da diversidade de causas de incumprimento. Naquele há um mero incumprimento da obrigação tributária, na obrigação de indemnização emergente da prática de crime há a prática de *um facto ilícito tendente ao incumprimento da obrigação tributária* e que é a causa do dano. A causa do



incumprimento é mais grave e por isso que as consequências sejam também mais gravosas para os agentes”³¹.

Assim, a argumentação usada conduz em linha recta a que, sempre que se esteja perante um “*facto ilícito tendente ao cumprimento da obrigação tributária*”, se aplica o art. 497.º e a responsabilidade deve ser solidária. E note-se que não estamos a fazer qualquer redução da tese pelo absurdo. Logo a seguir se afirma que se os responsáveis se determinassem “exclusivamente pela Lei Geral Tributária, com exclusão de quaisquer outras normas ou responsáveis não previstos naquela lei”, “teríamos uma ruptura na ordem jurídica, excluindo a responsabilidade civil por *facto ilícito doloso* causador de danos”³².

Em suma: o fundamento da substituição da responsabilidade tributária nos termos da lei tributária não é a prática do crime, mas antes o facto ilícito consistente em qualquer colaboração num incumprimento tributário.

Mas, assim sendo, a argumentação não se limita a legitimar a responsabilidade solidária no caso da prática de crime, mas a impô-la em todos os casos em que haja colaboração de terceiro em qualquer incumprimento. “Deve considerar-se que *qualquer terceiro que viole uma obrigação ou, de alguma forma colabore com o devedor em tal violação*, é responsável, nos termos gerais, pelos prejuízos causados, desde que se verifiquem os requisitos da imputação delitual”³³.

Quer dizer *a argumentação usada prova demais*: na sua lógica, ela conduz em linha recta à total postergação do regime da lei

³¹ *Direito Penal Tributário*, p. 320; itálico nosso.

³² *Ibidem*; itálico nosso.

³³ *Ibidem*, p. 318; itálico nosso. Ver também p. 321, n. 178.



tributária quanto à determinação dos responsáveis, mediante a sobreposição do regime da responsabilidade civil solidária na base da responsabilidade do terceiro cúmplice pelo incumprimento de uma obrigação.

Não vemos como possa admitir-se uma tal solução³⁴.

IV. O que dizer, depois, quanto ao montante da “indenização”?

É que afirmar que ele, em regra, corresponde à prestação em falta, ainda que com “juros moratórios”, deixa uma ampla margem de perguntas em aberto.

Como se determina exactamente esse montante?

Por um lado, se – como o A. afirma – a obrigação tributária deriva do seu próprio facto tributário e do crime apenas o seu incumprimento (sob a forma de não pagamento ou de mora), há que explicar como pode a responsabilidade civil corresponder ou envolver a prestação tributária – e não apenas a indenização pelo seu não cumprimento pontual.

Por outro lado, e mesmo relativamente aos juros, não se vê qualquer base para a afirmação de que são devidos juros moratórios nos termos civis *enquanto tais*. Como já se viu, o que o RGIT determina é antes que subsiste a “*prestação tributária devida e acréscimos legais*” (art. 9.º) – acréscimos, naturalmente calculados nos termos da lei tributária, sob pena de à administração poderem ser devidos nestes

³⁴ Aliás, em certos domínios, a responsabilidade solidária foi pontualmente estabelecida para situações em que, segundo a tese em análise, ela já decorreria do art. 497.º CC. Assim sucedeu em sede de IVA em 1 de Janeiro de 2005, data da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004 que aditou o artigo 72.º-A ao Código do IVA (cfr. art. 79.º do CIVA, na actual redacção). Nesses domínios, a aceitação da tese em análise é equivalente, nos seus efeitos, a uma aplicação retroactiva de tal disposição.



casos montantes *diversos* dos devidos em outros casos de falta (ilícita) de pagamento pontual da prestação tributária.

Em suma: da violação de deveres tributários que o crime tributário envolve não deriva qualquer dano civil indenizável nos termos da lei civil, a cargo dos responsáveis determinados na lei civil, mas antes e apenas, a *subsistência da prestação tributária e acréscimos legais*, a cargo dos responsáveis que a lei tributária determina e nos termos em que o determina.

3.4. A questão no plano processual

I. Também processualmente a solução não pode ser aceite.

Há que assinalar, em primeiro lugar, que, de acordo com a tese do Autor, não vigoraria totalmente o art. 71.º do CPP, enquanto princípio da adesão: “se a Administração Tributária optar por proceder à execução do imposto no processo tributário, não tem meios para responsabilizar solidariamente os co-responsáveis”³⁵. Ora, como há-de a Administração Tributária optar por uma ou por outra das vias processuais ao seu alcance? Em função de que critérios? Com base em que elementos? E por meio de que procedimento? E, uma vez que isso envolve uma decisão de responsabilizar ou não pessoas que apenas poderiam ser responsabilizados na base da lei civil, essa decisão seria tomada com ou sem audiência prévia dos interessados?

³⁵ *Ibidem*, p. 183.



II. Mesmo deixando de parte essa questão, o certo é que o RGIT depõe claramente contra esta cumulação da responsabilidade tributária e da responsabilidade civil.

De um lado, como logo introdutoriamente se apontou, pelo menos quando estejamos perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”* deriva dos artigos 42.º, n.ºs 2 e 4, 47.º, 48.º e 21.º, n.ºs 3 e 4, a imposição do sobrestar processual, determinando-se (i) que sejam instaurados separadamente o procedimento ou processo tributário para definição da situação tributária, por um lado, e o processo penal, por outro, (ii) que este último se suspenda até que se alcance a definição da situação tributária pelos meios procedimentais e processuais tributários e que (iii) essa definição valha no processo penal.

Neste âmbito, ou seja, perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*, o cúmulo processual (designadamente, na veste do processo de adesão) está proibido por determinação expressa, clara e insistente da lei. Ver-se-á adiante que não é totalmente claro o alcance dessa expressão. Mas mesmo entendendo-a restritivamente, estaremos perante casos em que a conexão entre a questão tributária e a questão penal é especialmente forte ou intensa porque se regista uma dependência maior da segunda relativamente à primeira. Ora, não faria sentido que a lei, nesses casos, proibisse o conhecimento da questão tributária no processo penal e fosse depois admiti-la – pela via do processo de adesão – em todos os demais casos.

Por outro lado, é de salientar que o RGIT nem sequer permite a cumulação da questão do imposto devido e dos acréscimos legais no



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

processo da contra-ordenação tributária, como se pode ver pelo artigo 55.º, que dispõe que “sempre que uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias:

- a) Ser o tributo pago no prazo previsto na lei ou no prazo fixado administrativamente;
- b) Haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação;
- c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação”.

Ora – aspecto em que vale a pena atentar na medida em que permite começar a levantar o véu quanto à teleologia imanente às opções do RGIT nesta matéria – nem sempre foi assim.

É certo que já à luz do velho Código do Processo das Contribuições e Impostos se entendia que “a sede natural da liquidação é o processo de lançamento a efectuar pelos competentes serviços da Administração Tributária (arts. 2.º e 3.º) – determinação do sujeito passivo do imposto, da colecta e da liquidação”³⁶. Não obstante, nos casos em que a cobrança do imposto se fazia por retenção na fonte ou em que competia ao sujeito passivo apurar a colecta e entregá-la tempestivamente nos cofres do Estado, esse Código qualificava como transgressão fiscal a não entrega do imposto nos cofres do Estado e daí que, de acordo com ele, o processo de transgressão fosse



instaurado “não só para aplicação da multa como para a exigência do imposto não entregue”³⁷. Nos demais casos, estabelecia-se a suspensão do processo de transgressões em termos substancialmente similares aos actuais, suspensão essa a que já então se assinalava a finalidade de “impedir a contradição de julgados, no que concerne à existência do facto tributário (ou à legalidade [da] incidência real ou pessoal)”³⁸.

No entanto, “culminando, aliás, a tendência legislativa que já se vinha desenvolvendo”³⁹, o Código de Processo Tributário («CPT»), no seu art. 182.º, introduziu “uma diferença importante e que se traduz no facto de se determinar que o processo de contra-ordenação nunca é meio próprio para a liquidação do imposto”⁴⁰.

E assim, como escrevem Lopes de Sousa/Simas Santos, “ao contrário do que sucedia com os processos de transgressões fiscais, nos processos de contra-ordenações tributárias não há lugar à liquidação do imposto ou à sua determinação pelo tribunal”: “nos casos em que os factos susceptíveis de integrarem contra-ordenação implicam a existência de um facto tributário susceptível de dar origem à liquidação de um tributo ou a existência de uma dívida tributária, a existência deste facto ou dívida é simultaneamente pressuposto da liquidação e da infracção fiscal. A suspensão do processo de contra-ordenação tributária, nestes casos, justifica-se enquanto não está

³⁶ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2ª ed., 1986, p. 337.

³⁷ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, ob. cit, pp. 337-338.

³⁸ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, ob. cit, p. 339

³⁹ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 1998, p. 410.

⁴⁰ LIMA GUERREIRO/SILVÉRIO DIAS MATEUS, *Código de Processo Tributário Comentado*, Lisboa, Edifisco, 1991, p. 223.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

assente, por via administrativa ou judicial, a existência de tal facto ou dívida e pela conveniência em obstar a que sejam tomadas decisões contraditórias sobre tal matéria no processo administrativo ou judicial em que é definida a existência do facto ou obrigação tributária e no processo contra-ordenacional. Para atingir este objectivo, *dá-se preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua impugnação administrativa ou contenciosa por serem naturalmente mais adequados a essa finalidade que o processo contra-ordenacional*⁴¹.

Eis, pois, indicado, com toda a clareza e precisão, um primeiro aspecto da teleologia da lei ao excluir o cúmulo processual, ou seja, o conhecimento da questão da infracção tributária e da questão tributária no processo penal: a *inadequação do meio processual*.

Naturalmente que a mesma solução tem de valer, por maioria de razão, no processo penal fiscal. Na verdade, se no âmbito das contra-ordenações, cujo conhecimento e sancionamento são procedimentalmente administrativos e da competência da própria Administração Tributária, a lei entende que o processo sancionatório é meio impróprio para determinar a existência do facto tributário ou da obrigação tributária, como poderia ser de outro modo no processo penal tributário? Aliás, não vá sem se anotar, nesse sentido, que seria o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras («RJIFNA») – que reformulou o sistema sancionatório das infracções fiscais, em obediência à bipartição entre crimes e contra-ordenações – a estabelecer, quanto ao processo por crimes fiscais não aduaneiros, regras semelhantes de suspensão “por idênticas razões” às do art.



182.º do CPT⁴², sendo essa a explicação dos arts. 43.º, n.º 4, e 50.º, a que correspondem os arts. 42.º, n.º 2, e 47.º do RGIT.

Finalmente importa assinalar que esta solução nada tem de anómalo: *a especialidade da forma de processo* não somente constitui uma limitação habitual ao cúmulo processual (como a regulamentação da figura no processo civil mostra à saciedade⁴³), como, no RGIT, está justamente na base dos limites à “*competência por conexão*” quanto ao processamento conjunto de uma pluralidade de crimes (no sentido de objectos de processo penal), o qual só pode ter lugar relativamente aos “processos por crimes tributários da mesma natureza” (art. 46.º).

III. Mas com isto, e mesmo em termos de teleologia da solução, ainda não se disse tudo e porventura ainda não se disse o essencial.

Repare-se: como se procederia então à determinação dos montantes a pedir aos responsáveis no processo penal a título de indemnização civil? A administração tributária deitar-se-ia a fazer

⁴¹ *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 4ª ed., Lisboa, Áreas Edit., 2010, p. 417; itálico nosso.

⁴² LIMA GUERREIRO/ SILVÉRIO DIAS MATEUS, *ob. cit.*, p. 223.

Uma inadvertência nos trabalhos preparatórios do RGIT determinou, até, alguma repetição da lei quanto à suspensão em matéria de processo de contra-ordenações, pois, estando prevista no anteprojecto a suspensão do processo de contra-ordenações por remissão para os termos da suspensão do processo penal fiscal (em termos correspondentes ao actual art. 64.º), veio a ser acrescentada, “por sugestão do representante da DGI”, a disposição que viria a constituir o art. 55.º (*Anteprojecto do regime geral das infracções tributárias*, Lisboa, Ministério da Justiça, 1999, p. 76).

Essa repetição não é total, pois o art. 55.º não dispensaria uma remissão para o art. 48.º e uma ressalva em sede de prescrição do procedimento contra-ordenacional (art. 33.º, n.º 3), mas, em todo o caso, demonstra à saciedade a preocupação em dar preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua impugnação administrativa ou contenciosa por serem naturalmente mais adequados a essa finalidade que o processo contra-ordenacional.

⁴³ Cfr., por exemplo, os arts. 31.º, n.ºs 1 ss., 274.º, n.º 3, 275.º, n.º 1, e 470.º, n.º 1, do CPC. Note-se que, no presente caso, estaríamos, ainda por cima, também perante as relações entre *procedimento administrativo e processo jurisdicional*.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

contas num papelinho? Ou usaria dos procedimentos legalmente estabelecidos para o efeito? Mais ainda: a Administração Tributária estará, quanto à determinação e cobrança dos montantes tributários em dívida, na posição de um simples lesado particular que tem de se dirigir a um Tribunal para pedir condenação do faltoso? Não é, pelo contrário, suposto que o Estado, por acto administrativo dotado de autoridade – o acto tributário – liquide o imposto em causa e apure a ou as responsabilidades tributárias?

A verdade toda é esta: o apuramento da situação tributária não é uma questão que, em primeira mão, possa ser resolvida em processo judicial, mesmo tributário, verificando-se, quanto a ele, uma reserva da Administração Fiscal, a quem compete tal apuramento e a liquidação.

De acordo com a própria Administração Tributária, “durante a fase graciosa do procedimento, existe *uma total independência da Administração Tributária, relativamente aos Tribunais, que não se podem substituir na realização de competências dos vários órgãos da Administração Tributária*. A propósito da independência da Administração Pública, em geral, relativamente aos Tribunais e às autoridades judiciárias, escreve o Prof. Diogo Freitas do Amaral: “A independência da Administração perante a Justiça significa, hoje, não uma proibição absoluta de o juiz condenar, intimar, orientar ou impor comportamentos a Administração [cfr. o artigo 268º, nº 4, da CRP, onde, além do mais, se prevê a possibilidade de os tribunais determinarem à Administração a prática de actos administrativos legalmente devidos], mas, apenas, o que é bem diferente, uma “proibição funcional de o juiz afectar a essência do sistema de administração executiva - não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da discricionariedade, quando a lei



confere aos órgãos da Administração poderes próprios de apreciação ou de decisão) nem a autoridade característica do acto administrativo (em especial, a sua força de caso decidido, passado o prazo de impugnação)»⁴⁴.

Ou seja: a dedução de pedido civil afronta a reserva da administração tributária assim como, ulteriormente, a delimitação da jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais (como já esclareceram o Supremo Tribunal de Justiça - «STJ» –⁴⁵ e o Tribunal Constitucional - «TC»⁴⁶). Também por essa razão, “*não é o processo*

⁴⁴ Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004, de 11 de Maio, sancionado pelo Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 1677/2004-XV, de 15 de Julho. É indicado, como fonte da citação o “*Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, pág. 17”.

⁴⁵ Pode ler-se no Acórdão n.º 3/2007 (*in Diário da República*, I S., de 21 de Fevereiro de 2007): “É manifesto que o direito fiscal constitui um ramo de direito público, imbuído de princípios e normas próprios, do ponto de vista quer substantivo quer adjectivo. Uma tal peculiaridade do direito fiscal justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria – os tribunais administrativos e fiscais. Dadas as apontadas especialidades do direito fiscal, a impugnação judicial tributária constitui objecto próprio de apreciação e decisão na competência da jurisdição administrativa e fiscal. Mais constitui matéria da competência exclusiva de tal jurisdição, assim se afastando, neste limite, o princípio da suficiência do processo penal”.

⁴⁶ No Acórdão n.º 321/06, de 17 de Maio, pode ler-se que “dada [a frequência, e pertinência com que questões prejudiciais de natureza fiscal surgem, no processo penal tributário], é compreensível que, no processo penal tributário, se não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de opção pela suspensão do processo, nos casos a que alude o artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, assim se levando às últimas consequências a regra estabelecida no artigo 212.º, n.º 3, da Constituição, que comete aos tribunais administrativos e fiscais «o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais». Dito de outro modo, não se afigura arbitrário estender esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal, quando – como sucede no processo penal tributário – seriam muitas as vezes em que o juiz teria de decidir acerca da suspensão ou não suspensão do processo, utilizando critérios de conveniência, nem sempre seguros, e enfrentando a dificuldade de delimitação entre questões principais e prejudiciais”.



*penal meio idóneo para proceder à liquidação do imposto em falta*⁴⁷.

Também por essa razão – mais uma vez, simples afloramento de uma condicionante absolutamente geral⁴⁸ – o conhecimento conjunto da questão tributária e da questão penal no processo penal tributário através do instituto da adesão está excluída.

4. O sobrestar obrigatório

4.1. Introdução

Como já se viu, o RGIT impõe, em várias das suas disposições, o sobrestar processual, determinando a suspensão do processo penal fiscal até que a situação tributária fique definitivamente definida pelos órgãos competentes, nos meios próprios, e reconhecendo a força de caso julgado que aí se forme para o processo penal tributário relativamente às questões decididas e nos precisos termos em que o forem (art. 48.º). Ao mesmo tempo, determina-se a suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal (art. 21.º, n.º 4) e a prioridade dos procedimentos ou processos tributários em questão (arts. 42.º, n.º 4, e 47.º, n.º 2).

⁴⁷ Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004 cit. e ainda o Parecer n.º 45/05 do Centro de Estudos Fiscais («CEF») da Direcção-Geral dos Impostos, sobre “A actuação da Administração Tributária face à fraude carrossel no IVA”, sancionado por Despacho do Director-Geral dos Impostos, de 7 de Junho de 2005, que determinou que “os Serviços fossem instruídos em conformidade” e feito circular, pelo Ofício n.º 279, de 16 de Junho de 2005, “para actuação da Inspecção Tributária nos termos nele preconizados”, n.º IV.

⁴⁸ O impedimento do processamento conjunto de vários objectos processuais por razões de competência (aplicável *a fortiori* as casos de reserva da administração) também avulta mais claramente no processo civil, como se pode ver, por exemplo, pelos arts. 31.º, n.º 1, 98.º, 275.º, n.º 1, e 470.º, n.º 1, do CPC. O próprio CPP estabelece que “a conexão não opera entre processos que sejam e processos que não sejam da competência de tribunais de menores” (art. 26.º).



Simplesmente, não é claro o âmbito em que este regime deve aplicar-se.

Por uma dupla razão.

Por um lado, numa parte das disposições, a lei delimita esse âmbito falando aos casos em que se está perante uma *“situação tributária ou contributiva”* *“da qual”* ou *“de cuja definição”* *“dependa a qualificação criminal dos factos”*. É o que sucede com o art. 42.º, n.º 2 e 4, e, hoje em dia, com o art. 47.º.

No entanto, no artigo 48.º, justamente ao estabelecer o caso julgado, a lei desprende-se desse pressuposto – o que, ao mesmo nível literal, significa a admissão de que pode haver casos em que não se verifica aquela relação de dependência e, todavia, a sentença em matéria tributária se mostre, ainda assim, relevante para o processo penal tributário.

Isto por um lado.

Por outro lado, mesmo assumindo uma limitação do sobrestar processual às situações em que se verifica a referida relação de dependência, resta saber exactamente que relação de dependência é essa e que casos abrange.

4.2. A restrição do sobrestar obrigatório à relação de prejudicialidade

I. A primeira questão atrás identificada – a de saber se o sobrestar está condicionado à verificação da relação de dependência a que aludem algumas disposições – não encontra uma resposta como que natural.



É certo que em regra, na legislação como na doutrina, o sobrestar apenas é versado quando está perante uma relação de prejudicialidade. No entanto, absolutamente nada impede que – obedecendo exactamente à mesma teleologia – ele se estenda a outras conexões.

II. Pode ler-se, na verdade, quanto às relações entre direito penal fiscal e processo penal fiscal, por um lado, e direito tributário e processo tributário, por outro, no Acórdão STJ n.º 3/2007:

“A especificidade do direito fiscal, enquanto ramo de direito, justifica o afastamento do chamado princípio da suficiência do processo penal no domínio do direito penal fiscal em termos tais que a impugnação judicial tributária deve ser necessária e exclusivamente apreciada no processo e nas instâncias próprias; por isso, a pendência aí de tal impugnação constitui causa *ope legis* de suspensão do processo penal por crime fiscal e, em consequência, por directa imposição da lei, de suspensão do respectivo prazo prescricional, sem necessidade, pois, de despacho judicial que o declare.

É manifesto que o direito fiscal constitui um ramo de direito público, imbuído de princípios e normas próprios, do ponto de vista quer substantivo quer adjectivo.

Uma tal peculiaridade do direito fiscal justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria – os tribunais administrativos e fiscais.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Dadas as apontadas especialidades do direito fiscal, a impugnação judicial tributária constitui objecto próprio de apreciação e decisão na competência da jurisdição administrativa e fiscal.

Mais constitui matéria da competência exclusiva de tal jurisdição, assim se afastando, neste limite, o princípio da suficiência do processo penal.

Nestes termos, se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão prejudicial *ope legis* ao conhecimento penal e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação, sem necessidade, pois, de despacho judicial nesse sentido.

Apreciado assim o complexo normativo em causa numa perspectiva sistemática, conclui-se que suspensão do procedimento penal por crime fiscal em virtude de impugnação fiscal constitui um imperativo legal, não assumindo, consequentemente, qualquer relevância processual a necessidade de fazer depender aquela suspensão de despacho judicial expresso.

Entender o contrário, como o acórdão fundamento e o recorrente, seria admitir ou que o processo penal fiscal pudesse ter um desfecho apesar da impugnação tributária e sem conhecimento desta, o que poderia constituir um acto inútil, caso tal impugnação fosse parcial ou integralmente deferida, ou



que no processo penal fiscal se conhecesse da impugnação fiscal, com o risco de uma contradição de julgados e numa perspectiva assistemática contrária à especificidade dos planos pretendida pelo legislador.

Nestes termos, a coerência sistemática supõe que a impugnação fiscal determine a suspensão do processo por crime fiscal até ao desfecho da impugnação e, por tal suspensão, a suspensão do procedimento criminal sem necessidade de despacho que o declare”.

O STJ confirmou, dessa forma, orientação já anteriormente avançada pelo TC, no seu Acórdão n.º 321/06, já relativamente ao próprio RGIT, no qual se pode ler:

“A suspensão obrigatória do processo penal tributário, nos casos previstos no artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, coloca [...] o seguinte problema: qual a razão que justifica a disparidade entre este regime e os do processo penal comum e do processo civil [de acordo com os quais *pode o juiz suspender o processo ou sobrestar na decisão pelo tribunal competente*]?

Note-se, todavia, e antes de mais, que – como o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de por diversas vezes afirmar – a Constituição não impõe a unidade de regimes nos diversos ramos do direito processual.

A razão da diferença de regimes aqui em discussão não pode, como é evidente, residir na possibilidade de existência de questões prejudiciais de natureza administrativa ou fiscal no processo penal tributário: também no processo penal comum e



no processo civil podem surgir questões prejudiciais que revistam tal natureza.

No entanto, é também manifesto que questões dessa natureza podem surgir com muito mais frequência no processo penal tributário do que no processo penal comum ou no processo civil: com efeito, o processo penal tributário destina-se ao conhecimento de crimes tributários (cfr. artigos 35.º e seguintes do RGIT), pelo que nele importa, desde logo, esclarecer se houve infracção de certas normas de natureza tributária (cfr. o artigo 1.º do RGIT), o que constitui questão fiscal.

Por outro lado, dir-se-ia que questões prejudiciais de natureza fiscal surgem, no processo penal tributário, com muito mais pertinência do que nos restantes processos. A questão prejudicial é, por definição, uma questão cuja resolução se revela necessária para a resolução da questão principal: mas é quase inconcebível que, num processo penal tributário, não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal, a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater.

Dada essa frequência, e pertinência, é compreensível que, no processo penal tributário, se não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de opção pela suspensão do processo, nos casos a que alude o artigo 47.º, n.º 1, do RGIT, assim se levando às últimas consequências a regra estabelecida no artigo 212.º, n.º 3, da Constituição, que comete aos tribunais administrativos e fiscais «o julgamento das acções e recursos contenciosos que



tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais».

Dito de outro modo, não se afigura arbitrário estender esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal, quando – como sucede no processo penal tributário – seriam muitas as vezes em que o juiz teria de decidir acerca da suspensão ou não suspensão do processo, utilizando critérios de conveniência, nem sempre seguros, e enfrentando a dificuldade de delimitação entre questões principais e prejudiciais.

Assim sendo, justifica-se perfeitamente que, no processo penal tributário, quando surjam questões prejudiciais de natureza administrativa ou fiscal, não valha o princípio da suficiência consagrado no artigo 7.º do Código de Processo Penal. [...]

[N]ão tendo o tribunal onde corre o processo principal competência especial – e, por isso, preparação especial – para o julgamento de questões administrativas e fiscais, a suspensão do processo principal até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial e o cometimento da decisão desta questão ao tribunal especialmente competente pode até significar o meio mais célere de resolver a questão prejudicial e, por esta via, o meio mais célere de resolver a questão principal”.



III. É bom de ver que a argumentação de ambos os Acórdãos tem um horizonte problemático bem definido, marcado pelo surgimento de *questões prejudiciais* e pelo *princípio da suficiência*. E daí o alinhamento dos seus passos fundamentais:

1. O direito fiscal é um direito revestido de “peculiaridade”;
2. Essa “peculiaridade” determina a existência de uma ordem jurisdicional própria;
3. Esta tem “competência exclusiva” para conhecer das questões fiscais;
4. A lei estende esta regra de competência dos tribunais administrativos e fiscais, a título exclusivo, aos casos em que a questão administrativa ou fiscal é submetida à apreciação judicial a título prejudicial e não principal;
5. Este desenvolvimento da delimitação constitucional da jurisdição administrativa e fiscal – acrescenta o TC – justifica-se perante a frequência e pertinência com que surgem questões prejudiciais de natureza fiscal no processo penal fiscal;
6. Por isso, não vale nesse domínio o princípio da suficiência do processo penal.

A análise feita e os respectivos resultados batem inteiramente certo com os parâmetros materiais que subjazem ao estabelecimento legal da obrigação de suspender o processo em caso de prejudicialidade, que Foschini, na clássica obra que tanto eco obteve entre nós, expõe assim: “enquanto [...] *o perigo da contraditoriedade*



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

*dos julgados em algumas hipóteses pode considerar-se mínimo, por ex. pela facilidade da resolução da controvérsia ou pela escassa probabilidade de que ela seja novamente proposta em sede competente, noutras hipóteses, pelo contrário, pode ser grave seja pela dificuldade da resolução – donde deriva o perigo de diversa valoração de um outro juiz – seja ainda por ser de esperar, dada a sua natureza, que ela surja de novo como prejudicial em outros processos ou como objecto de um processo autónomo perante o juiz competente. Ora, enquanto em todos os casos nos quais a eventualidade de um contraste teórico dos julgados é mínimo ou nulo, funciona optimamente a competência ocasional do juiz o qual chegará à decisão da controvérsia prejudicada resolvendo *incidenter [tantum a questão]* prejudicial, nos outros casos, pelo contrário, *em que a eventualidade de contraste dos julgados é grande ou o contraste é grave pela natureza da matéria*, surge o interesse em que, em aplicação da competência ordinária, o juízo prejudicado seja suspenso, e a questão prejudicial seja *decidida* pelo juiz competente. Isto posto, é de observar que, perante a infinita variedade das controvérsias prejudiciais, a valoração da probabilidade e da gravidade de contradição teórica de julgados é, em geral, remetida ao próprio juiz, o qual determinará se é oportuno que a controvérsia prejudicial seja conhecida por ele mesmo e resolvida para os fins da decisão da questão prejudicada, ou se, pelo contrário, será melhor a remessa para o juiz competente. Nesta hipótese, na qual o juiz tem plena faculdade de exercer ou não, de acordo com o seu prudente arbítrio, o poder de cognição, podemos falar de competência ocasional facultativa. Esta é a hipótese geral. Há, porém, casos particulares nos quais, determinadas controvérsias, pelas suas características próprias, *tornam fortemente provável a**



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

*eventualidade que se reproduzam perante os órgãos jurisdicionais ou versam sobre matérias que interessam estritamente à ordem pública e é, portanto, necessário que sejam decididas com a máxima segurança pela gravidade que assumiria o eventual contraste teórico entre julgados. [...] Em relação a estes [...] casos, o legislador operando apriorística e directamente a valoração que geralmente [...] é deixada ao juiz, tolhe-lhe em absoluto a possibilidade de exercitar o seu poder de cognição da questão prejudicial e estabelece que esta deve ser sempre remetida à decisão do juiz competente, com prévia suspensão do processo prejudicado. Com referência a esta hipótese podemos falar de uma *competência ocasional excluída*⁴⁹.*

Mas é de ponderar que em vários passos destas considerações vão envolvidos argumentos que constituem um gérmen de extensão do sobrestar para além dos estreitos limites da prejudicialidade em sentido técnico rigoroso, que só existe se a resolução de uma questão (a prejudicada) estiver dependente da resolução de uma outra questão de natureza substantiva (a prejudicial) que constitua antecedente lógico da primeira.

Assim sucede, desde logo, com a argumentação a partir da contradição de julgados. É evidente que, mesmo que entendida esta de uma forma restritiva e, portanto, limitada a situações em que possa pôr em questão o próprio caso julgado não se pode dizer que o perigo que justifica o sobrestar só existe em caso de prejudicialidade. Quer dizer: uma situação tal que os factos que servem de fundamento à condenação são inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultam graves dúvidas sobre a justiça da

⁴⁹ *La pregiudizialità nel processo penale*, Milão, Giuffrè, 1942, pp. 105 ss.. Itálicos nossos.



condenação (art. 449.º, n.º 1, al. c), do CPP) pode surgir perante outros casos de conexão que não a prejudicialidade, como nas situações em que dos mesmos factos resultam responsabilidades diversas, como acontece entre responsabilidade penal e responsabilidade civil... A harmonia de julgados – a par da economia processual – é, justamente, um fundamento correntemente reconhecido para o princípio da adesão (art. 71.º do CPP).

Por outro lado, o TC chama a atenção para outro aspecto de máxima relevância ao assinalar que “é quase inconcebível que, num processo penal tributário, não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal, a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater”. O que, bem vistas as coisas, aponta para um reconhecimento do sobrestar com um âmbito mais amplo – e, até, tendencialmente geral.

III. Estas verificações permitem, de algum modo, compreender a hesitação que caracterizava inicialmente o RGIT sob este aspecto.

O art. 42.º só exigia que não se encerrasse o inquérito sem que estivesse apurada a situação tributária quando disso dependesse a qualificação criminal dos factos. Mas o art. 47.º impunha a suspensão do processo penal sempre que estivesse “a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, sem mais exigências. Da mesma forma procedia o art. 48.º em matéria de caso julgado. E no mesmo sentido de fundo estava gizado o art. 55.º, em matéria de processo de contra-ordenação, que estendia o sobrestar a todos os casos em que “uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado”.



IV. A consideração da evolução legislativa posterior impõe a conclusão de que, no que respeita às relações entre o processo penal e o procedimento e processo tributário, esta hesitação inicial foi, entretanto, superada, a favor da restrição do sobrestar à existência de de prejudicialidade, traduzida pela exigência de que se esteja perante *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*.

Nesse sentido depõe antes de mais o n.º 5 do art. 45.º da LGT que foi aditado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado («OE») para 2006, e que tem o seguinte teor: “Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano”.

Em que medida afecta esta disposição a preferência do procedimento e processo tributários sobre o processo penal tributário como sede do apuramento da situação tributária?

Importa notar preliminarmente que a introdução deste novo n.º 5 no art. 45.º visou fazer face às inevitáveis consequências da rebeldia ao sistema coerente estabelecido na lei, por parte dos funcionários envolvidos nas inspecções tributárias / investigações penais, fazendo tábua rasa dos claros ditames da lei e das reiteradas orientações dos seus superiores hierárquicos⁵⁰.

Na verdade, a lei, dando “preferência ao procedimento próprio para efectuar a liquidação e aos processos previstos na lei para a sua



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

impugnação administrativa ou contenciosa”⁵¹, manda suspender o processo penal (e o prazo de prescrição do procedimento criminal) até essa liquidação ser conseguida, não prevendo, por outro lado, qualquer alargamento ou suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação.

A perversão do coerente sistema instituído, mediante a viciosa sobreposição do “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”⁵² tinha, fatalmente, de ter por consequência a criação de inúmeras situações de caducidade do direito de liquidação.

Assim, pretendeu alargar-se, nos casos em que a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito, o prazo de caducidade do direito à liquidação até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

A solução, pagando o preço da sua origem e índole, não se mostra nada fácil de integrar com as demais regras vigentes, num todo harmónico coerente.

Na verdade, nos casos por ela abrangidos, não vigora o princípio absoluto da preferência do procedimento e processo tributário sobre o processo penal tributário e, com ele, não vale, no seu âmbito, a imposição absoluta da suspensão deste até que esteja consumado o conhecimento da matéria tributária na sua sede própria. Pelo contrário, no seu âmbito de aplicação, passa a poder ser possível

⁵⁰ Cfr. a identificação da postura dos serviços de inspecção tributária no Parecer n.º 45/05, de 18 de Maio de 2005, cit., n.º IV.

⁵¹ LOPES DE SOUSA/SIMAS SANTOS, ob. e loc. cit., p. 417.



transitar em julgado a sentença penal sem que a liquidação esteja efectuada.

Isso não determinou, porém, o afastamento total do sistema.

Por um lado, não foi expressamente revogada nenhuma das regras em matéria de suspensão do processo penal tributário. Isto significa, naturalmente, que a nova regra não pretende aplicar-se a todos os casos: manteve-se, apesar dela, um espaço de aplicação do sistema de sobrestar obrigatório. Caso contrário o art. 47.º do RGIT e, bem assim, os n.ºs 2 e mesmo 4, do art. 42.º do RGIT perderiam o seu sentido útil e teriam de se ter por revogados.

Por outro lado, a alteração introduzida pela Lei do OE para 2006 não traduz uma inversão total do sistema: não manda contar o prazo de liquidação (em regra, 4 anos, nos termos do art. 45.º, n.º 1, da LGT) a partir do termo do processo penal, mas apenas estender o prazo de liquidação (que corre desde o seu início normal) até a um máximo de um ano após esse termo.

Tudo isto faz concluir que, ao contrário do que a sua letra inculca, a regra do art. 45.º, n.º 5, da LGT tem um âmbito e um alcance limitados.

NUNO VICTORINO/JOÃO RICARDO CATARINO defenderam logo que o novo preceito visava apenas os casos em que “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”⁵³.

⁵² Cfr. NUNO VICTORINO/JOÃO RICARDO CATARINO, «A evolução do RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias – nas leis de orçamento de estado para 2005 e 2006», in *Fiscalidade*, n.º 25 (2006), p. 183.

⁵³ ob. e loc. cit., p. 186. Itálico nosso.



É uma interpretação possível, no sentido de lograr a unidade do sistema com a nova alteração.

No entanto, se se tiver em linha de conta quanto atrás se disse relativamente à postura inicial do RGIT em matéria de âmbito do sobrestar obrigatório, parece que o mais natural nesse sentido, é assumir que esta nova disposição apesar da sua letra, apresenta, no que respeita aos casos em que estava prevista a suspensão, um alcance mais limitado, que é este: ela destina-se a vigorar para todos os casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal mas não se esteja perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*. Quer isto dizer que, por efeito da disposição em causa, não se tocou no regime aplicável quando se está perante uma relação de dependência entre apuramento da situação tributária e qualificação criminal dos factos. Apenas se esclareceu que, em todos os outros casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, esse regime não se aplica: a lei não impõe o sobrestar. Isto muito embora também se tenha de concluir que o sentido da nova lei não é propriamente suspender o procedimento de liquidação, mas apenas permitir que ele se arraste para além do que é normalmente devido. Caso contrário, teria feito correr o prazo de 4 anos a partir do trânsito em julgado da decisão penal. Quer dizer: o limite de um ano após o termo do procedimento criminal mostra bem que a lei não pretende que a Administração Tributária fique à espera desse termo para então desencadear as diligências necessárias à



liquidação: ela deve proceder à liquidação do imposto logo que possível⁵⁴.

Assim sendo, o n.º 5 do art. 45.º da LGT quebrou a hesitação inicial do RGIT em matéria de âmbito do sobrestar obrigatório: em matéria penal ele apenas tem lugar quando se está perante uma *“situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*. Dele ficam excluídos todos os outros casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

Se dúvidas houvesse, ter-se-iam dissipado na Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o OE para 2007. Na verdade ela deu nova redacção ao art. 47.º do RGIT, por força da qual se manteve o sobrestar obrigatório, embora restrito aos casos em que esteja *“a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados”*.

Ficou, pois, esclarecido que o sobrestar obrigatório se limita à relação de prejudicialidade assim descrita.

4.3. O âmbito do sobrestar obrigatório

I. A segunda questão a tratar neste contexto consiste em saber quais são os casos abrangidos pelo RGIT quando fala de *situação tributária ou contributiva” “da qual” ou “de cuja definição” “dependa a qualificação criminal dos factos”*.

⁵⁴ Fica aqui imprejudicada a questão de saber se não poderá ser determinada, ainda assim, uma suspensão facultativa.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

O seu esclarecimento pode partir do âmbito que pode assinalar-se à prejudicialidade em geral. Como já se referiu, existe prejudicialidade se a resolução de uma questão (a prejudicada) estiver dependente da resolução de uma outra questão de natureza substantiva (a prejudicial) que constitua antecedente lógico da primeira.

São por isso seus requisitos ou características (i) a antecedência lógico-jurídica; (ii) a autonomia e (iii) a necessidade⁵⁵. “Antecedência lógico-jurídica – explica sinteticamente CAVALEIRO DE FERREIRA –, enquanto só a decisão da questão substantiva pode condicionar logicamente a decisão doutra questão também substantiva, pois que participa no silogismo desta última decisão; autonomia, porquanto é idónea para ser dirimida em processo privativo; e necessidade, porque a subordinação entres as duas questões não deve consistir em qualquer espécie de influência, que se traduza numa mera facilidade, mas há-de ser indispensável a resolução prévia duma questão para se poder julgar sobre a outra”⁵⁶.

No entanto, com o mesmo Autor, há que notar que a necessidade de que se fala aqui “não exclui que [a questão prejudicial] respeite, em princípio, ou à existência ou à modalidade da questão prejudicada. Assim, relativamente a questões penais, a resolução de questões prejudiciais poderá ser indispensável, quer para decisão sobre se existe um crime, isto é, se se verifica um dos seus elementos constitutivos essenciais, quer para decisão sobre qual a quantidade do

⁵⁵ La *pregiudizialità*, pp. 39 ss.; entre nós, CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de processo penal*, III, reimpr., Lisboa, Univ. Católica, 1981, pp. 73-74, que, no contexto, seguiremos de perto, e GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de processo penal*, I, 6ª ed., Lisboa, Verbo, p. 131.

⁵⁶ *Ibidem*.



crime, isto é, se se verifica um elemento constitutivo accidental ou circunstancial”⁵⁷.

O art. 7.º do CPP, para além de estabelecer, em geral, o princípio da “*suficiência do processo penal*” (n.º 1) determina que apenas se pode suspender o processo (isto é, determinar o sobrestar) “quando, para se conhecer da existência de um crime, for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal”.

Estamos, pois, perante um sobrestar facultativo e não obrigatório. Mas – e isso é que importa agora salientar – de acordo com a interpretação corrente, ele só pode ter lugar se a questão prejudicial for “essencial para a imputação do ilícito criminal”⁵⁸, seja porque se refere a um elemento essencial do crime⁵⁹ seja porque se refere a causas de exclusão da ilicitude⁶⁰ ou da culpa. O que importa é que da decisão da questão prejudicial dependa a condenação ou absolvição⁶¹.

Esta interpretação permite uma primeira aproximação no sentido de que o RGIT terá dado um âmbito mais largo ao sobrestar prejudicial obrigatório no processo penal tributário: ele terá lugar não (ou não só) quando da questão tributária dependa a “*existência*” do crime tributário, mas (ainda) quando da questão tributária dependa a “*qualificação*” da mesma. Assim sendo, e interpretando – como é

⁵⁷ *Ibidem*, p. 74.

⁵⁸ PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código de Processo Penal*, 4ª ed., Lisboa, Univ. Católica Edit., 2011, art. 7.º, n.º 9, p. 69.

⁵⁹ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso*, I, p. 134.

⁶⁰ Cfr. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, I, Coimbra, Coimbra Edit., 1974, p. 178.

⁶¹ Em sentido mais aberto, porém, embora em termos concretamente diversos, se pronunciaram na vigência do Direito anterior, CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso*, III, 1981, pp. 80-81 (já dubitativo em *Curso de processo penal*, I, Lisboa, Danúbio, 1986, p. 133) e FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, p. 178.



corrente – a expressão “*qualificação*” como operação de “subsunção” (*rectius*: de *correspondência*) entre o facto e uma concreta norma incriminadora, estarão abrangidos os casos em que da definição da situação tributária depende a aplicação desta ou, pelo contrário, daquela norma incriminadora concreta. O mesmo é dizer, a prejudicialidade abrangerá os casos em que da definição da questão prejudicial depende, não apenas a punibilidade do facto, mas ainda a medida legal da pena (também chamadas circunstâncias modificativas, agravantes ou qualificativas ou atenuantes). Já estarão fora do âmbito do sobrestar obrigatório os casos em que da resolução da questão prejudicial depende apenas o reconhecimento de meras circunstâncias que confluem para determinar a medida concreta da pena, entre o seu máximo e o seu mínimo (art. 71.º do CP).

Assim sendo, estarão naturalmente incluídos no sobrestar obrigatório casos como os do crime de burla tributária (art. 87.º do RGIT) ou o abuso de confiança fiscal (art. 105.º do RGIT) ou contra a segurança social (art. 107.º do RGIT).

II. Já noutros casos se podem suscitar dúvidas.

Limitamo-nos, por ora, a um deles, em função da sua relevância prática: será que está incluído no âmbito da relação de prejudicialidade também o crime de fraude fiscal (arts. 103.º e 104.º do RGIT)?

O STJ, no já citado Acórdão n.º 3/2007, responde directa e afirmativamente a esta questão no domínio do RJIFNA, ao asseverar: “A suspensão de processo penal fiscal em virtude da pendência de processo de impugnação judicial ou oposição à execução afigura-se obrigatória e não apenas facultativa como no processo penal comum. *A obrigatoriedade da suspensão do processo penal fiscal é fundamental,*



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

*pois que o montante do imposto discutido na impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal é decisivo quer para a definição da existência de fraude fiscal [alínea a) do n.º 3 do artigo 23.º] quer para a determinação da multa aplicável em alternativa à prisão (n.ºs 4 e 5 do artigo 23.º e 1, 4 e 5 do artigo 24.º)*⁶².

Isto significa a expressa afirmação de que, no domínio do RJIFNA, a fraude fiscal era um dos casos em que a qualificação criminal dos factos praticados dependia da definição da situação tributária (cfr. art. 43.º, n.º 4): era essa a razão pela qual o processo penal tributário devia ser suspenso “nos termos do n.º 4 do artigo 43.º e do artigo 50.º”, com conseqüente suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal (art. 15.º). Como, aliás, também a doutrina reconhecia⁶³

É certo se estava a decidir à luz do art. 50.º do RJIFNA que, à semelhança do que viria a suceder com a redacção original do art. 47.º do RGIT, não limitava o sobrestar obrigatório à prejudicialidade. No entanto, não foi nisso que o Supremo se fundamentou, mas antes no facto de haver no caso uma relação de prejudicialidade (e uma excepção ao princípio da suficiência), tendo assentado as suas conclusões na ponderação dessa relação à luz de uma reflexão global acerca das relações entre processo penal tributário e procedimento e processo tributário em geral, como vimos atrás.

Poderá dizer-se, no entanto, que a reformulação do tipo de fraude fiscal operada pelo RGIT alterou substancialmente as coisas, retirando a pertinência às considerações e conclusões do Supremo?

⁶² Itálico nosso.

⁶³ Cfr., p. ex., ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infracções fiscais (não aduaneiras)*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, p. 209.



É verdade que, nas incriminações da fraude fiscal do RGIT, a relevância do valor da vantagem não se manifesta exactamente da mesma forma do que em face do RJIFNA.

Ao contrário do que muitas vezes se afirma ou se pressupõe, na redacção do RJIFNA a que se refere o Supremo⁶⁴, a vantagem patrimonial pretendida constituía:

1. Um de vários índices possíveis de uma das modalidades alternativas possíveis da prática do crime – a ocultação ou alteração de factos ou valores (art. 23.º, n.ºs 1, 2, als. a) e b), e 3, al. a));
2. Uma circunstância modificativa atenuante (art. 23.º, n.º 5);
3. Um parâmetro para determinação da multa (art. 23.º, n.º 4, I parte).

Já no RGIT não é assim.

Mas, por várias ordens de razões, isso não determina solução diferente.

Em primeiro lugar, porque com a reformulação do RGIT, a relevância do valor alterou-se mas não desapareceu.

Por certo que o valor da vantagem deixou, de uma forma geral, de ser considerado circunstância modificativa e deixou de influir automaticamente na determinação da pena de multa. Já não deixou – nem poderia deixar – de ser uma circunstância de carácter geral cuja relevância não é possível exagerar (cfr. art. 71.º, n.º 1 e 2, al. a), do CP).

Mas há que chamar a atenção para o facto de que a relevância do valor até se pode dizer que foi intensificada, na medida em que

⁶⁴ Dada pelos Decretos-Lei n.ºs 394/93, de 24 de Novembro, e 140/95, de 14 de Junho.



deixou de constituir indício possível de uma das modalidades da prática do crime, para se transformar em limite (mínimo) de relevância típica: nos termos da actual redacção do art. 103.º, n.º 2, do RGIT, “os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000”.

Por outro lado, é preciso ter em conta que, no próprio RJFNA, a lei, a partir de 1993, era expressa no sentido de que a vantagem relevante era a “*vantagem pretendida*” (art. 23.º, n.ºs 3, al. a), 4 e 5) e não necessariamente a vantagem alcançada, pelo que, em abstracto, não era necessária a determinação da prestação tributária para a determinação, em absoluto, da existência do crime. Indo ao encontro de doutrina defendida por FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE⁶⁵, e que, depois, se generalizaria, bastava a determinação da vantagem visada pelos actos não sendo, *nesse sentido*, necessário o apuramento do montante da prestação tributária efectiva em dívida para a qualificação do crime de fraude fiscal⁶⁶.

Isso não impediu, no entanto, o STJ de afirmar no Acórdão n.º 3/2007 estar-se perante um caso em que do apuramento da situação tributária depende a qualificação criminal do facto e de, nessa base, decidir como decidiu relativamente à suspensão do processo penal fiscal.

Ora, não parece haver razões para decidir de outro relativamente ao crime de fraude fiscal com a estrutura que lhe conferiu o RGIT.

⁶⁵ Cfr. «O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português», in *RPCC*, n.º 6, 1996, pp. 101 ss. (= AA. VV., *Direito penal Económico e Europeu*, II, Coimbra, Coimbra Edit., 1999, pp. 432 ss.).

⁶⁶ Para mais indicações, vd. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2ª ed., Cadernos IDEF, Coimbra, Almedina, 2007, p. 159.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Até por esta razão: uma coisa é a questão abstracta da estrutura da infracção e outra a questão da qualificação dos factos concretos que são objecto do processo.

Olhando para a primeira, podemos, sem dúvida, dizer que, postas as coisas no plano abstracto da norma, a obtenção efectiva da vantagem não é elemento do tipo e, nesse sentido, não é necessária a sua verificação para que haja crime.

Mas a verdade é que, estando-se perante uma antecipação da tutela penal, isso não consente verdadeiramente uma indefinição quanto à questão da vantagem e do respectivo valor em cada caso concreto.

Desde logo, quando, de acordo com a imputação feita no processo, o arguido obteve efectivamente a vantagem patrimonial ilegítima que pretendia, tornar-se-á dispensável saber se ela foi efectivamente superior ou inferior a € 15.000? O que se quer dizer é isto: sem dúvida, poderia o agente não ter alcançado a vantagem patrimonial que se propunha – e então o que seria relevante para saber se se ultrapassa o limiar mínimo da incriminação seria a vantagem meramente pretendida, não sendo necessário o apuramento da situação tributária para o efeito de qualificar o facto como crime. Se, porém, o agente alcançou a vantagem pretendida é a vantagem (pretendida e) alcançada que é o ponto de referência do limiar mínimo do crime e, portanto, nessa modalidade ou forma, o apuramento da situação tributária (mais que não seja como concretização da vantagem pretendida) torna-se necessário para o efeito de qualificar o facto como crime. A introdução do limiar mínimo de relevância típica faz com que não seja totalmente rigoroso que a verificação do resultado apenas releve em sede de medida concreta da pena.



E não só: na realidade do processo, a não ser que haja confissão por parte do Arguido, só a determinação a partir de elementos objectivos permitirá conhecer a vantagem patrimonial pretendida, que será exactamente aquela que se podia obter com o concreto comportamento fraudulento imputado ao agente.

Por outro lado ainda, o crime de resultado cortado, como hipótese de antecipação da tutela penal que é⁶⁷, traz consigo a possibilidade de desistência relevante após a consumação formal do crime, mediante o impedimento – ou o esforço sério no sentido do impedimento – do resultado não compreendido no tipo de crime (art. 24.º, n.ºs 1 e 2, e art. 25.º, em situações de comparticipação, do CP).

Ao que ainda acresce a relevância da liquidação a fim de possibilitar a reposição da verdade fiscal, o que tem efeitos na determinação da pena, pois, de acordo com o n.º 2 do art. 22.º, do RGIT, “a pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixado”.

Não há, assim, logo à partida, alteração que conduza à conclusão de que, perante o RGIT, o apuramento da situação tributária no crime de fraude fiscal perdeu a relevância que tinha em face do RJIFNA.

Em segundo lugar, há que salientar que a questão do valor é apenas uma pequena parte do problema do apuramento da situação tributária.

⁶⁷ Mais exactamente como modalidade dos crimes com intenção ulterior (também chamados “crimes de intenção” – *Absichtsdelikte*), ao lado dos delitos de dois actos (*zweiaktige Delikte*) mutilados (*verkümmert*) ou incompletos (*unvollkommen*). *Vd.*, com mais indicações, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Da unidade à pluralidade dos crimes no Direito Penal Português*, Lisboa, Univ. Católica, 2004, pp. 978 ss.. e 955 ss..



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Na verdade, “a liquidação *latu sensu*, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) a *liquidação* (*stricto sensu*) traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta”⁶⁸.

Desta forma, antes do restrito problema do valor e com muito maior relevância do que ele, a liquidação versa sobre a determinação da existência do dever tributário que terá sido ofendido com o crime de fraude fiscal e, bem assim, sobre a determinação das pessoas a quem ele incumbe (e que serão responsáveis pela sua violação).

Estas questões – que vão muito além do mero problema do quantitativo do imposto – têm necessariamente de ser colocadas e resolvidas quanto ao crime de fraude fiscal que, como é evidente, assenta no carácter indevido do comportamento por parte do agente – razão pela qual a lei limita a incriminação às condutas “ilegítimas” e à obtenção “indevida” de vantagens (art. 103.º, n.º 1, do RGIT).

E – o que é verdadeiramente decisivo na perspectiva material e teleológica – em qualquer dos referidos aspectos, caso não se proceda à prévia determinação definitiva da situação tributária na sua sede própria, pode vir a ocorrer uma flagrante contradição entre o caso julgado penal – que, por exemplo, considere existente certo dever fiscal

⁶⁸ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 6ª ed., 2010, p. 317.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

e responsabilize pelo seu incumprimento certa pessoa – e a ulterior decisão ou sentença tributárias – que venha a considerar justamente o oposto.

Que, por outro lado, qualquer dos referidos aspectos – determinação do dever violado e da pessoa responsável – pode suscitar complexíssimas questões jurídico-tributárias (tanto ou mais que a determinação do valor da prestação tributária em dívida e acréscimos legais) é absolutamente evidente em geral. Basta pensar em imputações como as das chamadas fraudes em carrossel em matéria de IVA, em que a imputação das empresas que intervêm objectivamente ao longo dos diversos passos depende da negação do seu direito à dedução do IVA.

Assim, independentemente do que suceda quanto ao aspecto restrito do valor, estes dois momentos da liquidação justificam, em qualquer caso, a afirmação de que, no crime de fraude fiscal, a qualificação criminal dos factos depende do apuramento da situação tributária.

Nessa medida, podemos, ainda, seguir GAETANO FOSCHINI quando ele escrevia, a propósito da prejudicialidade fiscal: “a fixação [*“accertamento”*] definitiva *do imposto ou do seu montante* entra directamente a fazer parte, como premissa, do silogismo no qual se consubstancia o elemento lógico da sentença penal. A situação é precisamente a mesma que a que se verificaria por ex. no crime de violação das obrigações de assistência familiar quando fosse controversa (isto é, não fixada definitivamente) a qualidade de cônjuge na hipótese em que esta é pressuposto do referido crime”⁶⁹.

⁶⁹ *La pregiudizialità*, p. 230. Itálico nosso.



Momentum

Penal e Contra-Ordenações

Pelo que, mesmo perante a estrutura típica do crime de fraude fiscal no RGIT, se mostra plenamente fundada a solução dada pelo STJ no já referido Acórdão n.º 3/2007⁷⁰⁻⁷¹.

* O presente artigo não foi escrito com o novo acordo ortográfico.

José Lobo Moutinho - jlm@servulo.com

⁷⁰ Anote-se, aliás, que o STJ deixou uma indicação no sentido da continuidade das soluções, ao ter a preocupação de registar que as disposições do RJFNA a que a oposição de julgados se referia têm o seu perfeito paralelo no RGIT: “Actualmente, o Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, regula a matéria no seu artigo 21.º (“Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal”). Segundo o n.º 4 deste preceito legal, “[o] prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º”, sendo que, segundo o n.º 1 desta disposição, “se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças” e, pelo n.º 2, “se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”» (n.º 2)”.

⁷¹ Assinale-se que a inclusão da fraude fiscal entre os casos em que do apuramento da situação tributária decorre a qualificação criminal do facto, a suscitar a suspensão do processo penal, foi repetidamente afirmada pela própria Administração Tributária já em face do RGIT. Cfr., para além dos já citados Parecer da Direcção dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI n.º 115/2004, de 11 de Maio, Parecer do CEF n.º 45/05, de 18 de Maio de 2005 (sancionado e feito circular pelo cit. Ofício n.º 79, de 16 de Junho de 2005), o Parecer n.º 82 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, com despacho de concordância do Sub-Director Geral dos Impostos, de 12.02.2002.

Sérvulo & Associados | Sociedade de Advogados, RL

A presente publicação da Sérvulo & Associados tem fins exclusivamente informativos. O seu conteúdo não constitui aconselhamento jurídico nem implica a existência de relação entre advogado cliente. A reprodução total ou parcial do conteúdo depende da autorização expressa da Sérvulo & Associados.

Rua Garrett, n.º 64 1200-204 Lisboa - Portugal Tel: (+351) 21 093 30 00 Fax: (+351) 21 093 30 01/02
geral@servulo.com www.servulo.com