

A CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO E O PROCESSO CRIMINAL – UMA RELAÇÃO ATRIBULADA

THE STATUTE OF LIMITATION OF THE RIGHT OF TAX ASSESSMENT AND THE CRIMINAL PROCEEDINGS – A TROUBLED RELATIONSHIP

RUI SAMPAIO¹

RESUMO

Na problemática sobre a relação entre o processo criminal tributário e o procedimento e o processo tributário, o presente artigo analisa os efeitos da instauração do inquérito criminal na contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação.

As normas previstas no n.º 5 do artigo 45º da Lei Geral Tributária (LGT) e no n.º 1 do artigo 46º da LGT conjugada com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), prevêem, por força da instauração do inquérito criminal, soluções legais que aumentam a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Pretendemos analisar os pressupostos de aplicação das referidas normas, identificar e tentar resolver os principais problemas que as mesmas suscitam.

Palavras-chave: prejudicialidade do processo criminal tributário; suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação; articulação entre o processo criminal tributário e o processo tributário.

¹ Advogado. Mestre em Direito. Docente na Universidade Portucalense. O autor pode ser contactado em ruisampaio@rpsadvogados.com.

ABSTRACT

Regarding the relationship between the tax criminal procedure and the tax procedure, this article analyzes the effects of the opening of a criminal investigation on the counting of the limitation period for the right to assess the tax.

The legal rules provided in paragraph 5 of article 45 of the General Tax Law (LGT) and in paragraph 1 of article 46 of the LGT in conjunction with paragraph c) of paragraph 5 of article 36 of the Complementary Regime of the Tax and Customs Inspection Procedure foretells legal solutions that increase the counting of the limitation period for the right to assess the tax due to the opening of a criminal investigation.

We intend to analyze the prerequisites of the application of the above-mentioned legal rules, to identify and to try to solve the main problems that they raise.

Keywords: prejudice of the tax crime procedure; suspension of the limitation period for the right to assess the tax; articulation between the tax criminal procedure and the tax procedure.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	4
2. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS E O INSTITUTO DA CADUCIDADE	7
2.1. A FORÇA DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS	7
2.2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	8
2.3. A SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO FISCAL.....	9
3. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	15
4. O INQUÉRITO CRIMINAL NO PROCESSO CRIMINAL TRIBUTÁRIO	18
5. A PRIMAZIA DA JURISDIÇÃO FISCAL PARA A APRECIÇÃO DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS	21
6. O CRUZAMENTO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA COM O PROCESSO CRIMINAL.....	28
6.1. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA É CONCLUÍDA E, DEPOIS, É INSTAURADO O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL	29
6.2. O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL É INSTAURADO AINDA NO DECURSO DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	30

6.3. O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL É INSTAURADO ANTES DA INSTAURAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	33
7. A CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO.....	34
7.1. O ARTIGO 45º, N.º 5 LGT.....	34
7.2. IDENTIDADE OBJETIVA	39
7.3. IDENTIDADE SUBJETIVA	40
7.4. O ARTIGO 46º, N.º 1 DA LGT, CONJUGADO COM A ALÍNEA C) DO N.º 5 DO ARTIGO 36º DO RCPITA	41
7.5. O ABUSO DO INQUÉRITO CRIMINAL	44
8. CONCLUSÃO	46

1. INTRODUÇÃO

Sempre que estamos na presença de uma infração tributária estamos na presença da violação de deveres tributários que implica, na maioria dos casos, o não pagamento, total ou parcial, da prestação tributária.²

Pela própria natureza da relação jurídica tributária³, o incumprimento dos deveres tributários, principais ou acessórios, pressupõe consequências jurídicas ao nível contraordenacional fiscal e criminal fiscal⁴. Sucede que, na maioria dos casos, o conhecimento dos factos ou das condutas suscetíveis de sanção ao nível do Direito Penal e Contraordenacional Fiscal é obtido, em primeiro lugar, pelos órgãos da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), geralmente, no decurso de uma inspeção tributária, o que implica um encontro (ou desencontro) entre a inspeção tributária e o processo criminal⁵.

A imputação dos mesmos factos pode, portanto, ser objeto de procedimentos ou de processos de diferente espécie: por um lado, o procedimento tributário, mais precisamente, o procedimento de inspeção tributária e, por outro lado, o processo criminal, em concreto, o processo de inquérito criminal.

E, portanto, é natural que surjam dificuldades de saber como é que os diferentes procedimentos e processos se vão coordenar entre si. Apesar das questões serem muitas⁶,

² Com a exceção dos crimes de desobediência e de violação de segredo, p.p. nos artigos 90º e 91º, ambos do Regime Geral das Infrações Tributárias. Mesmo que estejamos na presença de crimes de perigo ou de resultado cortado, na medida em que não exige para a realização do tipo a efetiva diminuição das receitas fiscais, mas a mera colocação em perigo do bem jurídico tutelado, estar-se-á perante uma conduta preordenada à produção de um dano ou prejuízo patrimonial fiscal, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais – Análise dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 73 a 77 e FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume 2 – Problemas Especiais, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pp. 432 e 433.

³ HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 111 a 209 e 371 a 389.

⁴ “As normas de Direito Tributário não são normas sem sanções”, *Anteprojecto do Regime Geral das Infrações Tributárias*, Ministério das Finanças, Lisboa, p. 4.

⁵ E, também, o processo contraordenacional, mas para efeitos do presente trabalho iremos concentrar-nos no processo criminal.

⁶ A título meramente ilustrativo, a problemática do direito à não autoincriminação e o dever de colaboração com a AT, a conexão processual e competência por conexão, as presunções no processo fiscal e no processo

vamos apenas concentrarmo-nos em saber como é que o procedimento de inspeção tributária e o processo de inquérito criminal se relacionam entre si para efeitos da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, face às normas jurídicas aplicáveis.

A respeito das normas jurídicas aqui em apreço, o legislador prescreveu no n.º 5 do artigo 45º da LGT e na conjugação do n.º 1 do artigo 46º da LGT com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA duas soluções distintas para aumentar a contagem do prazo de caducidade o direito à liquidação, com um denominador comum: a instauração do inquérito criminal.

Se a relação entre o procedimento e o processo tributários e o processo criminal é, já por si, turbulenta⁷, mais turbulenta se torna quando o legislador fixou duas modalidades para aumentar o prazo de caducidade do direito à liquidação que suscitam diversos problemas que tentaremos aqui dar uma tímida resposta.

Desde logo, é necessário distinguir claramente a solução prevista no n.º 5 do artigo 45º da LGT que prevê o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação e a solução prevista no n.º 1 do artigo 46º da LGT, conjugada com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, que prevê a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação. Apesar da aparente semelhança, as normas têm diferentes âmbitos de aplicação e pressupostos, como veremos.

O problema mais agudo resulta da (in)compatibilidade destas normas jurídicas com o princípio da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias. É que as soluções apontadas pelo legislador pressupõem, pelo menos à primeira vista, que a

criminal tributário, a prescrição do procedimento criminal tributário e a sua relação com o prazo de caducidade do direito à liquidação quando a infração dependa da liquidação e a legalidade do aproveitamento no processo criminal tributário das provas obtidas no âmbito de um procedimento administrativo de troca de informações entre Estados.

⁷ Recorde-se a recente problemática da utilização como prova em processo penal tributário movido contra determinado contribuinte de documentos obtidos no âmbito de uma inspeção tributária realizada ao mesmo contribuinte, no âmbito do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019 – processo n.º 1043/17 (PEDRO MACHETE) e Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2013, de 17 de junho de 2013 – processo n.º 817/12 (JOÃO CURA MARIANO) (e toda a jurisprudência nacional e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem aí referida).

questão penal seja decidida primeiro do que a questão fiscal, o que por si só levanta uma série de problemas.

Além disso, coloca-se a questão de saber se é necessário verificar-se a identidade entre o facto tributário e o facto objeto de inquérito criminal – identidade objetiva – e a identidade entre o arguido e o sujeito passivo do imposto – identidade subjetiva -, para efeitos de aplicar as normas aqui em apreço. A este respeito, a jurisprudência já teve oportunidade de se pronunciar, apesar das reservas que se possam apontar quanto à doutrina aí sufragada.

Por último, uma vez que o inquérito criminal constitui a espoleta do aumento do prazo de caducidade do direito à liquidação, importará salientar que o mesmo não pode ser aplicado de forma abusiva para satisfazer outros fins que excedem os limites extrínsecos do direito subjetivo. E, portanto, quando um processo de inquérito criminal é instaurado com o único propósito ou o propósito principal de aumentar o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto estaremos perante um abuso do Direito.

Na tentativa de darmos o nosso contributo no esclarecimento destas questões, iremos, num primeiro momento, salientar a importância que os princípios devem ter na interpretação e aplicação das normas e, em particular do instituto da caducidade, dada a necessidade de resolver as soluções incompatíveis das normas aqui em causa, o que, no fundo, constitui a razão de ser deste trabalho. Num segundo momento, iremos abordar os aspetos mais relevantes, para o que aqui importa, do procedimento de inspeção tributária e do processo de inquérito criminal.

De seguida, iremos abordar o princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação de questões tributárias que se retira do n.º 3 do artigo 212º da Constituição da República Portuguesa (CRP), do n.º 1 do artigo 47º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), do n.º 2 do artigo 7º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 119º, ambos do Código de Processo Penal (CPP).

Após a clarificação destas temáticas, iremos, então, analisar os pressupostos de aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT e do n.º 1 do artigo 46º da LGT conjugado com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, bem como os principais problemas daí resultantes.

2. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS E O INSTITUTO DA CADUCIDADE

7.1. A FORÇA DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS

Longe de se pretender discursar sobre uma teoria dos princípios, será *mister* salientar numa matéria como a presente, referente ao instituto da caducidade, a importância que os princípios jurídicos têm na resolução e na compatibilização das normas.

Numa visão *dworkiana*⁸, quer os princípios, quer as regras constituem normas jurídicas⁹ que estabelecem comandos que se destinam a regular situações, a harmonizar interesses antagônicos, a fixar efeitos e a prevenir e resolver conflitos. As normas dizem o que é, e os princípios dizem-nos porque é assim. E, portanto, na elaboração de uma regra os princípios são o antecedente axiológico pré-definidor do sentido da norma, entre os vários sentidos possíveis. Aliás, a palavra “princípio” deriva do latim *principium*, *principii* e encerra a ideia de começo, origem, base.

O intérprete e o aplicador do Direito quando confrontados com soluções normativas que se revelam contraditórias com a unidade do sistema jurídico e com os valores que essas normas deveriam salvaguardar, terão que recorrer aos princípios para resolver esse conflito. No fundo, trata-se de um regresso às origens, ao princípio de tudo.

Como veremos adiante, as soluções normativas aqui em causa – o n.º 1 do artigo 45º da LGT e a conjugação do n.º 1 do artigo 46º da LGT com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA – impõem soluções que derogam o princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias e afetam a unidade do sistema jurídico e, além disso, eternizam o prazo de caducidade, desrespeitam o princípio constitucional da segurança jurídica que está, precisamente, na génese da criação das normas sobre a caducidade do direito à liquidação.

⁸ RONALD DWORKIN, *O Império do Direito*, 2014, 3ª edição, São Paulo, Brasil, Martins Fontes.

⁹ Apesar de os princípios consubstanciarem *jus normans* e não *jus normatum*, isto é, normas reconhecidas e aplicadas diretamente pelo ordenamento jurídico, vide JOSÉ LAMEGO, “Discussão sobre princípios jurídicos”, *Revista Jurídica* n.º 4, outubro-dezembro, 185, AAP DL, pp. 103 e ss, e ANGELO COSTANZO, *L'Argomentazione Giuridica*, Giuffrè Editore, Milão, 2003, pp. 66 a 68.

7.2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A caducidade é um instituto oriundo do Direito Privado, que foi transposto para o Direito Público. Encontra-se primariamente regulado no artigo 298º do Código Civil.

Para existir caducidade, tem primeiro de existir um direito. Depois, tem de existir um prazo para o exercício desse direito. A caducidade surge quando o direito não é exercido no prazo fixado e, por conseguinte, extingue-se o direito (caduca¹⁰). A caducidade surge como uma causa extintiva do direito pelo seu não exercício no prazo fixado na lei.

O Bem (absoluto) subjacente à caducidade do direito à liquidação é a Segurança, transmutado no valor da Segurança Jurídica¹¹. A segurança jurídica sempre foi um dos valores mais queridos do Direito, mas talvez um dos menos conseguidos. A própria essência e existência do Direito exige segurança nos comandos que dita. Para que os sujeitos se mostrem recetivos ao Direito, é imperioso que as normas sejam marcadas pela clareza, estabilidade e a previsibilidade das suas regulações. Caso contrário, a partir do momento em que as partes não conseguem minimamente prever e antecipar quais serão as consequências dos seus atos, prevalecerá a anarquia e o descrédito pelo Direito.

Assim o é, na medida em que o valor da segurança jurídica tem dignidade constitucional, sendo um corolário do princípio do Estado de Direito previsto no artigo 2º da CRP. Aliás, entendemos que a segurança jurídica é, na realidade, um pressuposto do Estado de Direito. A assertividade intrínseca do Direito depende da confiança que os

¹⁰ Etimologicamente, provém do latim *cadere* (cair, perecer).

¹¹ Sobre o princípio da segurança jurídica, entre outros, NUNO SÁ GOMES, “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 371, julho-setembro de 1993, Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pp. 144 a 146; ANTÓNIO MARCOS, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Edições da Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997; MORAIS, CARLOS BLANCO DE, “Segurança jurídica e justiça constitucional”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, volume 41, n.º 2, 2000, pp. 619 a 630; DOMINIQUE J. M. SOULAS DE RUSSEL e PHILIPPE RAIMBAULT, “Nature et racines du principe de sécurité juridique: une mise au point”, *Revue internationale de droit comparé*, Paris, 55-1, janvier-mars 2003, pp.85 a 103; JOSÉ BERMEJO VERA, “El Principio de Seguridad Jurídica”, *Los Principios Jurídicos del Derecho Administrativo*, La Ley, Wolter Kluwer, Madrid, 2010, pp. 73 a 109; CÉSAR GARCIA NOVOA, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributária* n.º 124, enero-marzo 2019, pp. 53 a 77; HUMBERTO ÁVILA, *Teoria da Segurança Jurídica*, Malheiro Editores, São Paulo, 5ª edição, 2019.

destinatários das normas depositam na construção jurídica. Porém, temos consciência da utopia que é um ordenamento jurídico totalmente claro, acessível e estável¹², mas não se pode também aceitar que a regra seja a sua incerteza e imprevisibilidade. A ideia de previsibilidade e estabilidade assenta em algo intrínseco e inato ao ser humano¹³, inclusivamente antes de existir Direito.

A segurança jurídica envolve, porém, múltiplas realidades tais como a clareza da norma jurídica, a estabilidade e previsibilidade dos comandos do ordenamento jurídico¹⁴, a coerência do próprio sistema jurídico como um todo e a uniformidade da sua interpretação e aplicação. Realidades essas que têm as suas próprias razões de ser, podendo ser individualmente tocadas, mas que, inevitavelmente, se entrecruzam-se entre si. Por exemplo, a pouca clareza da norma conduz, muitas das vezes, a verdadeiras digressões na sua interpretação e aplicação, o que leva à falta de uniformidade na interpretação e aplicação da norma jurídica. Ou, ainda, o facto de as sucessivas redações da norma conduzirem a verdadeiros caos na sua aplicação no tempo, o que conduz à incerteza de qual a versão aplicável, para além de gerarem a confusão sobre quais as verdadeiras intenções do legislador.

No nosso caso, iremos debruçar-nos, particularmente, sobre a necessidade de privilegiar a coerência do sistema jurídico, de forma a manter a sua unidade, recorrendo à via da interpretação e aplicação da norma jurídica.

7.3. A SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO FISCAL

Este dever de segurança jurídica é, ainda mais, importante no Direito Fiscal. No estabelecimento de uma relação jurídico-tributária, que não depende da vontade do sujeito passivo, mais importante se torna prever até onde e até quando pode ir a atuação do sujeito ativo.

¹² JOHN AVERY JONES, “Tax Law: Rules or Principles”, *Fiscal Studies – The Journal of Applied Public Economics*, Londres, 1996, volume 17, n.º 3, Institute for Fiscal Studies, pp. 64 e 65.

¹³ STEFANO BERTEA, “Towards a New Paradigm of Legal Certainty”, *Legisprudence* 2, 2008, (disponível em www.ssrn.com).

¹⁴ Realidade esta que no Direito Fiscal (também) se manifesta no princípio da proibição da retroatividade da Lei Fiscal, consagrada no artigo 103º, n.º 3 da CRP. CÉSAR GARCIA NOVOA, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, pp. 56 a 59.

O Direito Fiscal é fortemente marcado por idiosincrasias que exigem uma proteção adicional em matéria de segurança jurídica, que passamos a enumerar. A primeira é que a tributação envolve sempre a privação extrajudicial da propriedade dos cidadãos¹⁵. Para aceitar tal restrição no direito de propriedade, é essencial que os destinatários de tais deveres possam conhecer, prever e antecipar quais as suas responsabilidades fiscais.

A segunda é a crescente complexidade e continuada dinâmica das alterações legislativas¹⁶. Tal deve-se, essencialmente, ao facto de as normas fiscais serem fortemente influenciadas pelos aspetos económicos das relações jurídicas, que são marcadas pela multiplicidade e inovação de soluções¹⁷. A sofisticação das relações económicas e comerciais, a rapidez nos movimentos de pessoas e capitais, a própria complexidade das estruturas sociais e jurídicas e o desenvolvimento de novas realidades atrofiam o Direito Fiscal. Se é verdade que o Direito Fiscal não pode fugir à dura realidade da vida, não deixa de ser menos verdade que muitas vezes se utiliza o Direito Fiscal para corporizar ou corrigir determinadas realidades, tal como é o caso da tributação das sociedades irregulares ou, mais recentemente, a tributação da figura, ainda em construção, do estabelecimento estável digital.

A terceira é a necessidade, muitas das vezes, excessiva, do legislador de proceder a alterações da lei fiscal com o propósito de suprir ou corrigir¹⁸ lacunas, de clarificar o

¹⁵ HANS GRIBNAU, “Legal Certainty: a Matter of Principle”, *Retroactivity of Tax Legislation*, 2013, Tilburg Law School Research Paper n.º 12/2014, p. 93 (disponível em www.ssrn.pt).

¹⁶ Sobre a complexidade e instabilidade, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 11ª edição, 2019, pp. 477 a 483 e VÍTOR FAVEIRO, *o Estatuto do Contribuinte*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, pp. 953 a 958.

¹⁷ JOHN AVERY JONES, *ob. cit.*, pp. 64 e 65.

¹⁸ Artigo 2º, n.º 2, alínea d) do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, através da Lei 75-B/2020, de 31 de dezembro. Sobre o tema, GUSTAVO LOPES COURINHA, “A Cláusula Geral Antiabuso no CAAD: a insustentabilidade de uma jurisprudência contraditória - comentário às decisões dos processos 47/2013, 51/2014 e 131/2014”, *Desafios Tributários*, Vida Económica, 2015, pp. 89 a 109.

sentido e o alcance de uma redação¹⁹ ou de contornar, pela via legislativa, um determinado entendimento jurisprudencial²⁰.

A quarta é a forte politização do Direito Fiscal²¹. Os impostos são um dos mais importantes temas da agenda política e um dos instrumentos mais utilizados para se (tentar) atingir determinadas finalidades sociais, políticas e económicas, independentemente da sua eficácia. Portanto, não será de estranhar que para se tentar obter certos ganhos políticos, sobretudo eleitorais, se promovam sucessivas alterações das normas fiscais, de modo a satisfazer as expetativas de certos grupos do eleitorado²². Note-se que não se trata apenas de política interna, mas também externa. Veja-se o recente caso da alteração do regime dos residentes não habituais para os pensionistas²³, na sequência de pressões externas de países como a Finlândia.

Mas as expetativas do eleitorado não são as únicas que é preciso satisfazer. De igual modo, as necessidades económicas são um importante fator para as alterações nas leis fiscais. Veja-se o recente exemplo da reforma fiscal em tempos de crise²⁴ e os problemas

¹⁹ Veja-se o caso do n.º 22 do artigo 88º do Código do IRC, que foi alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de dezembro, para fazer face a (alguma) jurisprudência do Tribunal Arbitral, apesar de esta estar em contradição com a jurisprudência dos tribunais tributários superiores (acórdão do Pleno Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de julho de 2020, proferido no processo n.º 010/20.1 BALS (SUZANA TAVARES DA SILVA). Ainda, em relação a este ponto, o legislador atribuiu, erradamente, natureza interpretativa à nova redação (artigo 135º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de dezembro) que foi negada pelo Tribunal Constitucional (acórdão n.º 107/2018, de 22 de fevereiro de 2018, proferido no processo n.º 1430/2017 (GONÇALO DE ALMEIDA RIBEIRO).

²⁰ Veja-se o caso do n.º 4 do artigo 23º do Código do IRC, com a redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, Anteprojeto de Reforma, Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 2013, pp. 87 e 88.

²¹ ANA PAULA DOURADO, “Justiça Tributária Internacional”, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 41-2019, Ano 37, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2019, pp. 457 a 487.

²² O caso da criação do Adicional do Imposto Municipal sobre Imóveis, através da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

²³ Artigo 72º, n.º 12 do Código do IRS.

²⁴ A título de exemplo, a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que aumentou as taxas de tributação autónomas, a Lei n.º 11/2010, de 15 de junho, que introduziu uma nova taxa de IRS no valor de 45% para sujeitos passivos ou agregados familiares que obtenham rendimentos anuais superiores a € 150.000, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que aprovou aumentou as taxas gerais do IRS.

que se discutiram sobre a sua aplicação no tempo, originando a chamada jurisprudência da crise²⁵.

A quinta é o facto de se partilhar a atividade legislativa com outros intervenientes como é o caso do Conselho da União Europeia²⁶, juntamente com o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia, e, ainda, de forma indireta, com o Tribunal de Justiça da União Europeia²⁷ e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Esta partilha conduz inevitavelmente à necessidade de harmonizar a legislação interna com a política fiscal europeia e da OCDE²⁸.

Sucedem, pois, que todos estes aspetos particulares do Direito Fiscal tornam mais proeminente a necessidade de garantir a segurança jurídica no ordenamento jurídico-tributário. As virtudes da segurança jurídica no Direito Fiscal são várias, entre as quais destacamos:

1. A previsibilidade e a certeza da tributação permite que o contribuinte possa, de forma avisada, atempada e racional, planear os seus atos, pessoais e profissionais, o que conduz a ganhos de eficiência;

²⁵ PEDRO COUTINHO, “Crise disse ela: A jurisprudência da crise do Tribunal Constitucional – Uma visão panorâmica”, *Revista Julgar* n.º 34, janeiro-abril 2018, Lisboa; ANTÓNIO MARTINS, *A Jurisprudência Constitucional sobre as Leis do Orçamento de Estado e (in)constitucionalidade do OE2014*, Almedina, Coimbra; PEDRO PINHEIRO, “A jurisprudência da crise: Tribunal Constitucional Português”, *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Ano 7, n.º 1, janeiro-junho, 2014, pp. 168 a 189; e ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA, “Os Princípios da Proteção da Confiança Legítima e da Não Retroatividade das Normas Tributárias em Tempos de Crise: O Caso Português”, *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, Volume 2, 2013, n.º 4, pp. 3147-3182.

²⁶ Caso mais recente do artigo 68º-A a 68º-D, todos do Código do IRC, que transpôs parcialmente a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, alterada pela Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros, e que refletem as recomendações de ações concretas no contexto da iniciativa contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

²⁷ ANA PAULA DOURADO, “Portugal: Recent and Pending Cases”, *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2015*, Linde Verlag, Volume 100, pp. 169 a 180.

²⁸ Sobre este tema, ANA PAULA DOURADO, “Chapter 10: No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes”, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2014, pp. 205 a 235.

2. Redução dos custos do contribuinte e, também, da própria AT na interpretação e aplicação das normais fiscais;
3. Aumenta a recetividade, na esfera do contribuinte, quanto ao cumprimento das normas fiscais e, dessa forma, induz ao *compliance* tributário;
4. Promove uma relação de boa-fé entre o contribuinte e a AT, facilitando o entendimento entre as partes e, assim, diminuindo a litigiosidade fiscal.

A estabilização da relação jurídica tributária é uma das condições para se assegurar o competente exercício dos direitos por parte dos sujeitos passivos, nomeadamente, o exercício do direito à propriedade, manifestação do direito à liberdade individual. Só com um claro e esclarecido conhecimento da sua situação tributária atual e potencial é que o contribuinte se sente capaz de exercer os seus direitos e, assim, dispor, com confiança e segurança, do seu património, sem receio de potenciais contingências. De novo, salientamos que não temos ilusões numa certeza jurídica inabalável, mas realçamos a importância de se garantir um sentimento de segurança que traduza a confiança, a fiabilidade e a robustez de um ordenamento jurídico que reflita os valores da segurança e do *rule of law*.

E não se pense ou se associe o decurso do prazo de caducidade a um perdão para o contribuinte faltoso. É que dada a complexidade das operações jurídico-económicas, a incerteza na interpretação e aplicação das normas fiscais, devido à sua instabilidade e débil redação, como acima foi abordado, não é legítimo sujeitar o contribuinte-cidadão com uma ameaça eterna da correção da sua declaração.

A estabilização da situação tributária do contribuinte torna-se necessária para se fixarem os factos no tempo. E por factos referimo-nos aos factos tributários, isto é, à realização das operações da vida real que originaram o nascimento do imposto, mas também à própria consciencialização desses factos pelos seus intervenientes. Na preparação, tomada de decisão e execução de muitas operações, intervêm múltiplas pessoas com diferentes funções e especialidades. E o decurso do tempo faz com que aquele profundo conhecimento inicial se vá esvanecendo.

Neste contexto, um dos aspetos mais importantes para se garantir uma razoável previsibilidade e certeza na tributação é conhecer até quando é que a essa tributação pode ocorrer, isto é, conhecer o prazo de caducidade. Esse conhecimento não se limita ao prazo em que se extingue o direito à liquidação, mas também às normas da contagem desse

prazo e às normas de aplicação da lei no tempo relativamente às diferentes redações das normas jurídicas sobre a caducidade. O que implica, portanto, uma clareza na interpretação e aplicação dessas regras.

O que nos leva para outra consequência da falta de certeza e segurança jurídica que é a questão da prova e do direito a um processo equitativo (*due process*)²⁹, ínsito no direito de acesso aos tribunais previsto no n.º 1 do artigo 20º da CRP. O direito a preparar livremente a sua defesa implica a capacidade de organizar os meios probatórios à sua disposição³⁰.

Ora, a circunstância de a ordem jurídica admitir uma liquidação com mais de dez anos³¹ relativos à data do facto tributário, coloca o contribuinte perante uma dificuldade concreta de preparar convenientemente a sua defesa. Dificuldade essa que não se resume apenas ao plano do Direito Fiscal, mas que poderá, depois, passar para a defesa no plano do Direito Penal³².

Como tivemos oportunidade de verificar, o tempo tem uma importância crucial nas relações jurídicas, por força do desgaste que provoca nos seus elementos reais e pessoais. A segurança jurídica, na sua aceção de estabilidade e certeza do direito, exige que se garanta ao contribuinte um grau razoável de cognoscibilidade, previsibilidade e estabilidade do ordenamento jurídico tributário, ancorada também, nesta parte, no princípio da legalidade fiscal (artigo 103º da CRP).

Essa segurança jurídica tem particular relevo no conhecimento do prazo de caducidade do direito à liquidação e das regras atinentes à contagem do mesmo, bem

²⁹ Artigo 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, aprovada para ratificação pela Lei n.º 65/78, de 13 de outubro. Sobre a aplicação da CEDH ao Direito Fiscal, LAURENT BARONE, *L'Apport de la Convention Européenne des Droits de l'Homme au Droit Fiscal Français*, L'Harmattan, Paris, 2000, em particular, pp. 148 a 155.

³⁰ Artigo 6º, n.º 3, alínea b) da CEDH.

³¹ Seja por força da aplicação do n.º 7 do artigo 45º da LGT, seja por força da aplicação da suspensão do prazo da caducidade em termos que adiante melhor falaremos.

³² Apesar de a discussão da prescrição no Direito Penal levantar outros aspetos, considerando os mais elevados valores ético-jurídicos subjacentes que exigem, portanto, uma maior proteção e também considerando os fins das penas. De salientar por exemplo que na ordem jurídica internacional existem crimes imprescritíveis, tais como os crimes contra a paz e a humanidade.

como na redação de regras que fixem um prazo razoável que não seja suscetível de violar o direito a um processo equitativo ou a gerar um sentimento de eternidade.

3. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

A inspeção tributária, como prevê o n.º 1 do artigo 63º da LGT, compreende o conjunto de diligências necessárias ao controlo e fiscalização da atividade de administração dos impostos que se encontra a cargo dos contribuintes.³³

O procedimento de inspeção tributária é dirigido à (i) observação das realidades tributárias, à (ii) verificação do cumprimento das obrigações tributárias e à (iii) prevenção das infrações tributárias (artigo 2º, n.º 1 do RCPITA).

No elenco meramente exemplificativo do n.º 2 do artigo 2º do RCPITA encontramos, essencialmente, dois tipos de atuações inspetivas: atuações meramente informativas (artigo 2º, n.º 2, alíneas d), e), f), h) e j) do RCPITA) e atuações materialmente investigatórias (artigo 2º, n.º 2, alíneas a), b), c), g), i) e l) do RCPITA).³⁴ As atuações meramente informativas têm por objetivo a recolha de informação, a prestação de informações oficiais em procedimentos ou processos tributários, o esclarecimento aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e o auxílio interadministrativo. Já as atuações investigatórias, tidas como as principais, destinam-se a comprovar o declarado, isto é, verificar se os factos e valores declarados pelo contribuinte correspondem à realidade, e a investigar o não declarado, isto é, verificar se todos os factos foram declarados pelo contribuinte.

³³ Para mais desenvolvimentos, ver CASALTA NABAIS, *Estudos de Direito Administrativo Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, pp. 8 a 30, HUGO FLORES DA SILVA, *ob. cit.*, 2014.

³⁴ Para mais desenvolvimentos, ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária anotado e comentado*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pp. 15 a 25, JOAQUIM DANTAS RODRIGUES e outros, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Guia do Procedimento de Inspeção Tributária*, Caleidoscópio, Lisboa, 2018, pp. 14 a 17, DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pp. 305 a 360, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária anotada*, Encontro da Escrita, Lisboa, 4ª edição, 2012, pp. 540 a 557 e JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (coordenador) e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 648 a 661.

A atividade material de inspeção tributária é da competência das Divisões de Inspeção Tributária das Direções de Finanças (artigo 36º, n.º 1, i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro³⁵), sendo, igualmente, complementada e assessorada pela Direção de Serviços de Relações Internacionais (artigo 5º, n.º 2, alíneas i) e l) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro), pela Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais (artigo 21º, n.º 2, alínea f) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro) e pela Unidade dos Grandes Contribuintes (artigo 34º, n.º 1 da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro)³⁶, bem como pelos próprios serviços de finanças (artigo 39º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro). Sem prejuízo das obrigações acessórias que competem aos particulares no âmbito do combate ao planeamento fiscal agressivo (Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro³⁷, que será substituído pelo diploma que transpuser a Diretiva (EU) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio³⁸) e ao abrigo do princípio da colaboração (artigos 59º da LGT e 9º do RCPITA).

Um aspeto relevante é o constante da alínea i) do n.º 2 do artigo 2º do RCPITA (*a promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias*). Ora, o procedimento de inspeção tributária não sanciona comportamentos eventualmente ilegítimos, nem investiga *per si* infrações tributárias, mas antes investiga factos de

³⁵ Estabelece a estrutura nuclear da AT e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

³⁶ Para além da Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária que tem a seu cargo a tarefa de conceber e planear as políticas no domínio da ação de inspeção tributária e aduaneira (artigo 19º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, e artigo 23º do RCPITA), da Direção de Serviços de Reembolsos que tem a faculdade de propor às unidades orgânicas com competência de inspeção a realização de ações de controlo inspetivo que se mostrem necessárias (artigo 17º, n.º 2, alínea i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro) e da Direção de Serviços de Gestão de Risco que tem a faculdade de, também, propor as situações de risco de incumprimento que, anualmente, devam ser objeto de intervenção inspetiva integrada no Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira (artigo 34-A, n.º 2, alínea f) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro).

³⁷ Estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo.

³⁸ *Directive on Administrative Cooperation* (DAC) 6, transposta para o ordenamento jurídico português através da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Entretanto, já foi aprovada a DAC7, através da Diretiva (EU) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021.

dimensão tributária que podem constituir ou não a prática de infrações³⁹ previstas e punidas nos termos do RGIT e, também, do Código Penal, neste último caso no que diz respeito, por exemplo, ao crime de branqueamento de capitais.⁴⁰ Entre esses factos incluem-se os agentes das infrações tributárias, pois o procedimento de inspeção deve, igualmente, investigar “quaisquer outras pessoas que tenham colaborado nas infrações fiscais a investigar”. A este respeito, o relatório final de inspeção tributária deve conter a indicação das infrações verificadas e dos autos de notícia que foram levantados, nos termos da alínea j) do n.º 3 do artigo 62º do RCPITA.

O procedimento de inspeção tributária tem um prazo máximo de conclusão de um ano, nos termos conjugados dos ns.º 2 e 3 do artigo 36º do RCPITA. A regra é que o procedimento de inspeção tributária deva ser concluído no prazo de seis meses, sendo prorrogável por dois períodos de três meses, nas circunstâncias previstas no n.º 3 do artigo 36º do RCPITA⁴¹.

Em suma, podemos considerar que a inspeção tributária procede ao controlo do apuramento da matéria tributável do sujeito passivo, referente a um determinado período

³⁹ Como salienta NUNO BRANDÃO, “Colaboração com as autoridades reguladoras e dignidade penal”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 24, n.º 1 (janeiro-março, 2014), Coimbra Editora, Coimbra, p. 45, “o objetivo primário das fiscalizações empreendidas pela Administração Tributária não é o de indagar possíveis infrações penais ou contraordenacionais cometidas pelos contribuintes, mas apurar a sua situação tributária e liquidar os impostos que porventura se encontrem em falta. Para que tal tarefa possa desenrolar-se em condições de eficácia é imprescindível a colaboração das pessoas fiscalizadas, mediante prestação de informações, entrega de documentos, apresentação da contabilidade, etc. Tudo exigências que as leis tributárias impõem à sociedade e que o RGIT reforça com a cominação de coimas para a sua violação. Se da atividade fiscalizadora puder resultar a imputação de crimes ou contraordenações fiscais é essa, em todo o caso, uma consequência reflexa”.

⁴⁰ Ou, ainda, e sem estar limitado a, ao crime de fraude na obtenção de subsídios, previsto e punido no artigo 36º do Regime das Infrações Antieconómicas e contra a Saúde Pública.

⁴¹ A este respeito, o recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2019 – Processo n.º 02243/16.6 (FRANCISCO ROTHES): “A falta de notificação prévia ao sujeito passivo inspecionado do despacho que determinou o alargamento do âmbito da inspeção, inexistindo motivo legal para diferir esse notificação, constitui violação de formalidade legal essencial, porque estruturante do procedimento inspetivo, a determinar a invalidade dos ulteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação que neles se suporta (cfr. art. 163.º do Código de Procedimento Administrativo, aplicável *ex vi* do art. 4.º do RCPITA).”

de tributação, que servirá para a liquidação do imposto que se mostre devido e para o sancionamento de infrações tributárias que se revelem puníveis por lei.

4. O INQUÉRITO CRIMINAL NO PROCESSO CRIMINAL TRIBUTÁRIO

Quanto ao inquérito criminal, estamos a falar, igualmente, de diligências investigatórias, mas dirigidas, neste caso, à investigação de um crime. Como prevê o n.º 1 do artigo 262º do CPP: “O inquérito compreende o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação”, e o artigo 1º da Lei de Organização da Investigação Criminal⁴² preceitua que: “A investigação criminal compreende o conjunto de diligências que, nos termos da lei processual penal, se destinam a averiguar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a sua responsabilidade e descobrir e recolher as provas, no âmbito do processo”.

A função relativa ao exercício da ação penal encontra-se atribuída ao Ministério Público, nos termos do n.º 1 do artigo 219º da CRP⁴³.

Em relação aos *crimes não fiscais*, decorre do artigo 48º do CPP que a legitimidade para promover o processo penal compete ao Ministério Público, com as restrições dos seus artigos 49º a 52º. Assim, cabe ao Ministério Público a promoção do processo penal, enquanto titular da ação penal, promovendo-a oficialmente nos crimes públicos, mediante apresentação de queixa nos crimes semipúblicos e dependente de queixa, constituição de assistente e dedução de acusação particular nos crimes particulares.

⁴² Lei n.º 49/2008, de 27 de agosto.

⁴³ “Ao Ministério Público compete representar o Estado e defender os interesses que a lei determinar, bem como, com observância do disposto no número seguinte e nos termos da lei, participar na execução da política criminal definida pelos órgãos de soberania, exercer a ação penal orientada pelo princípio da legalidade e defender a legalidade democrática”. Em complemento, artigos 2º e 3º, n.º 1, alínea b) do Estatuto do Ministério Público (Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto). Para mais desenvolvimentos sobre o exercício da ação penal pelo Ministério Público, RUI PINHEIRO e ARTUR MAURÍCIO, *A Constituição e o Processo Penal*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 111 e seguintes.

A este respeito, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA já reconheciam a problemática do exercício da ação penal em exclusivo pelo Ministério Público, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 4º edição, Volume II, p. 602.

No caso dos *crimes não fiscais*, o processo de inquérito inicia-se com a notícia do crime (artigos 241º e 262º, n.º 2 do CPP). Assim, adquirida a notícia de um crime, e legitimado pela queixa nos crimes semipúblicos e particulares, o Ministério Público tem o poder-dever de promover o processo penal, instaurando e dirigindo o processo de inquérito. A abertura do processo penal é um ato da exclusiva competência do Ministério Público, pelo que se o processo penal for promovido por entidade diversa do Ministério Público o mesmo é nulo, nos termos da alínea b) do artigo 119º do CPP.

Mas no âmbito do processo penal tributário existem certas especificidades (importantes) que convém realçar. Desde logo, por inerência das suas funções, a notícia do crime é obtida, preferencialmente, pelos agentes da AT no decurso de inspeções tributárias. E, por tal facto, a Lei reconhece à AT⁴⁴ a competência legal para instaurar o processo de inquérito, nos termos do n.º 3 do artigo 40º do RGIT, devendo comunicar de imediato a sua instauração ao Ministério Público. Sendo certo que a direção do inquérito pertence sempre ao Ministério Público (artigo 40º, n.º 1 do RGIT).

O RGIT atribui à AT, durante a fase do inquérito, os poderes e funções que o CPP atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal (artigos 55º e 270º, ambos do CPP) e presume-se delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àquelas entidades no âmbito do CPPT, independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima (artigos 40º, n.º 2 e 41º, n.º 1, alínea b), ambos do RGIT).⁴⁵

Nos casos em que a notícia do crime não é adquirida por conhecimento próprio da AT, deve a mesma ser transmitida ao órgão da AT com competência delegada para o inquérito (artigos 35º, n.º 2 e 41º, ambos do RGIT).

No fundo, os órgãos da AT são equiparados a órgãos de polícia criminal (artigos 1º, n.º 1, alínea c) e 55º, ambos do CPP e artigo 64º-C da LGT) e atuam no inquérito sob a direção do Ministério Público e na sua dependência funcional (artigo 56º do RGIT).

Sucedem que os serviços de inspeção tributária são, por regra, aqueles que, na grande maioria dos casos, adquirem, por conhecimento próprio, a notícia do crime tributário e que no fim do procedimento de inspeção tributária decidem instaurar o processo de inquérito, devendo, neste caso, comunicar de imediato ao Ministério Público, para este o

⁴⁴ Bem como à Segurança Social.

⁴⁵ “*Anteprojecto do Regime Geral das Infrações Tributárias*”, p. 21.

dirigir, ou, em alternativa, transmitem a notícia do crime tributário ao Ministério Público para que este decida a instauração ou não do processo de inquérito.

A inspeção tributária atua, assim, como uma espécie de antecâmara⁴⁶ da investigação e do processo penal, sendo no seu decurso que são, preferencialmente, recolhidos os elementos que poderão motivar a instauração do inquérito criminal.

A inspeção tributária acaba por funcionar como o antigo processo de averiguações⁴⁷, de natureza administrativa, previsto no antigo artigo 43º do RJIFNA, mas cujos elementos e conclusões poderão servir para a instauração do processo de inquérito criminal, que já terá natureza processual. E esta mutação ocorre, apesar de o órgão competente ser o mesmo, pois quer a inspeção tributária, quer a instauração e a instrução do processo de inquérito⁴⁸ competem à Direção de Finanças, através da Divisão de Inspeção Tributária e da Divisão de Processos Criminais Fiscais, respetivamente.

E, assim, o mesmo órgão que procede à inspeção tributária, recolhe os elementos e, com base nestes, pode instaurar o processo de inquérito criminal, nos termos legais. E, quando assim sucede, o órgão da AT acaba por se constituir num órgão de polícia criminal e fica sob a direção das autoridades judiciais e na sua dependência funcional, nos termos do artigo 56º do CPP.

Cumpra, ainda, realçar que a Polícia Judiciária tem a competência própria para investigar os crimes tributários de valor superior a € 500.000, nos termos do n.º 4 do artigo 7º da Lei n.º 49/2008, de 27 de agosto. No exercício destas funções de investigação

⁴⁶ Expressão do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2013, de 17 de junho de 2013 - processo n.º 817/12.

⁴⁷ Ressalvadas as devidas diferenças. O processo de averiguações seria o processo que antecedia o processo de inquérito, mas no qual os agentes da AT atuavam com os poderes e as funções que o CPP atribuía aos órgãos de polícia criminal. Ou seja, não se tratava ainda de um processo de inquérito, mas tratava-se de um processo onde se podiam praticar “quaisquer diligências ou investigações relativas ao inquérito suscetíveis de ser conferidas pelo Ministério Público aos órgãos de polícia criminal” (ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Infrações Fiscais (Não Aduaneiras)*, Almedina, Coimbra, 1998, 3ª edição, p. 201).

⁴⁸ Sem prejuízo das competências próprias que assistem à Direção de Serviços Antifraude Aduaneira, à Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais, à Unidade dos Grandes Contribuintes, para instaurar e instruir o processo de inquérito criminal.

criminal, a Polícia Judiciária conta com a cooperação da AT, nos termos do Decreto-Lei n.º 93/2003, de 30 de abril.

Em suma, o processo de inquérito criminal foi criado com o propósito de investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação. A função relativa ao exercício da ação penal encontra-se atribuída ao Ministério Público, mas no processo penal tributário a Lei reconhece à AT, na qualidade de órgão de polícia criminal, a competência legal para instaurar o processo de inquérito, sob a direção do Ministério Público.

5. A PRIMAZIA DA JURISDIÇÃO FISCAL PARA A APRECIÇÃO DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

Sobre o princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, dispõe o n.º 3 do artigo 212º da CRP, o n.º 2 do artigo 7º do CPP e os artigos 42º e 47º, ambos do RGIT.

O n.º 3 do artigo 212º da CRP prevê que compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

O n.º 1 do artigo 7º do CPP fixou o princípio da suficiência do processo penal, ao prever que o processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa (*quot causae, tot processus*)⁴⁹.

Contudo, o princípio da suficiência do processo penal não é absoluto. O próprio n.º 2 do artigo 7º do CPP prevê que para se conhecer da existência de um crime for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal, pode o Tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no Tribunal competente.

⁴⁹ Sobre o fundamento do princípio da suficiência penal e a rigidez de tal princípio, JORGE DOS REIS BRAVO, “Prejudicialidade e «Adesão» em Processo Penal Tributário: aspetos particulares”, *Revista do Ministério Público*, n.º 115, Ano 29, julho-setembro 2008, pp. 89 a 130.

O artigo 47º do RGIT preceitua que: “se estiver 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, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças”.⁵⁰

Além do mais, o artigo 42º do RGIT prevê, na mesma linha, no seu n.º 2 que: “No caso de ser intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, não é encerrado o inquérito enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior”.

E, no âmbito do Decreto-Lei n.º 93/2003, de 30 de abril, que disciplina as condições de acesso e análise, em tempo real, da informação pertinente para a investigação dos crimes tributários pela Polícia Judiciária e pela AT, o n.º 3 do artigo 3º estabelece que: “até ao encerramento dos inquéritos relativos a crimes tributários cuja competência para a respetiva investigação esteja reservada à Polícia Judiciária, o Ministério Público assegurará o cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 42.º do RGIT”. Ou seja, as investigações criminais a cargo da Polícia Judiciária só podem ser concluídas depois de apurada a situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos.

Nas palavras de Nuno Victorino e João Ricardo Catarino, o legislador estabeleceu a “prejudicialidade do processo penal fiscal perante o processo judicial tributário”.⁵¹ “A razão de ser de tal regime radica na necessidade de, para efeitos de apuramento da responsabilidade criminal, ser necessário conhecer os termos da relação substantiva. Ora, esta, só se torna definitivamente conhecida com o trânsito em julgado da sentença em

⁵⁰ Sobre a primazia da jurisdição fiscal para a apreciação de questões tributárias, ver o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de fevereiro de 2005 – processo n.º 08/05 (JORGE DE SOUSA), o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de junho de 2007 – processo n.º 0115/07 (PIMENTA DO VALE), o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11 de fevereiro de 2019 – processo n.º 292/16.3 (ANTÓNIO TEIXEIRA), o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 8 de maio de 2017 – processo n.º 1120/09.1 (JORGE BISPO) e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 23 de janeiro de 2013 – processo n.º 5090/05.7 (ALVES DUARTE).

⁵¹ “A evolução do RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias – nas Leis de Orçamento de Estado para 2005 e 2006”, *Fiscalidade*, n.º 25, janeiro-março de 2006, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, p. 183.

processo de impugnação judicial ou da decisão em oposição à execução fiscal. Só assim se compreende que os factos e o direito nelas fixado constitua caso julgado no processo crime, tal como resulta do art. 48º deste RGIT”.⁵²

Os referidos artigos consubstanciam, assim, uma derrogação ao princípio da suficiência do processo penal, conforme prevê o n.º 2 do artigo 7º do CPP. Como salientam Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas dos Santos, “infere-se do regime previsto neste artigo que existe uma opção legislativa no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter altamente especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (artigo 212.º, n.º 3 da CRP) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais”.⁵³

As questões que são objeto do processo de impugnação judicial ou do processo de oposição à execução fiscal⁵⁴ são consideradas questões não penais que não podem ser resolvidas pela jurisdição penal, mas que devem ser obrigatoriamente resolvidas pela jurisdição fiscal.⁵⁵

Tal sucede, essencialmente, por três razões: a primeira é que para se apurar a responsabilidade criminal é necessário, em primeiro lugar, conhecer os termos da relação fiscal substantiva; a segunda razão é a natureza altamente especialidade das questões fiscais, relevantes para o processo criminal, que exigem uma jurisdição especializada para

⁵² NUNO VICTORINO e JOÃO RICARDO CATARINO, “A evolução do RGIT...”, pp. 182 e 183.

⁵³ *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, 4ª edição, p. 407.

⁵⁴ Para os presentes efeitos, sobre o objeto da impugnação judicial e da oposição à execução fiscal, ver JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *ob. cit.*, p. 400 e JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 442

⁵⁵ Ver o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 321/2006, de 17 de maio de 2006 – processo n.º 1043/2005, publicado no Diário da República, II Série, n.º 167, 30 de agosto de 2006. Ver JOSÉ LOBO MOUTINHO, “A coordenação entre processo penal tributário e procedimento e processo tributários – algumas questões”, *Momentum Penal e Contraordenações*, pp. 29 a 39, disponível em https://www.servulo.com/xms/files/OLD/publicacoes/Artigos_Momentum_2012/PenCo_JLM_A_coordenacao_entre_processo_penal_tributario_e_procedimento_e_processo_tributarios_04_07_2012_VF.pdf (consultado em 24/07/2020).

dirimir os litígios fiscais; a terceira razão será para evitar ou minimizar a contradição de julgados entre a jurisdição criminal e a jurisdição fiscal.

Já no antigo Código de Processo das Contribuições e Impostos se previa a suspensão do processo de transgressão⁵⁶ com a finalidade de “impedir a contradição de julgados, no que concerne à existência do facto tributário (ou à legalidade da incidência real ou pessoal)”⁵⁷. De forma mais categórica, o acórdão n.º 3/2017, de 12 de outubro de 2006 do Plenário do Supremo Tribunal de Justiça – processo n.º 256/06 (MANUEL JOAQUIM BRAZ): “Apreciado assim o complexo normativo em causa numa perspetiva sistemática, conclui-se que a suspensão do procedimento penal por crime fiscal em virtude de impugnação fiscal constitui um imperativo legal, não assumindo, conseqüentemente, 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 ato 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 perspetiva 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”.

Assim, quando a resolução da questão criminal envolva a resolução de uma questão fiscal, a discutir no processo de impugnação judicial ou no processo de oposição à

⁵⁶ Artigo 105º: “ Sempre que a transgressão arguida implique a existência de facto tributário pelo qual seja devida contribuição ou imposto que não deva por lei ser liquidado no processo, este será suspenso, depois de finda a instrução preparatória ou depois de instaurado, consoante a sua forma, e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias: a) Ser paga a coleta no prazo da cobrança voluntária; b) Haver decorrido o aludido prazo sem ter sido paga nem impugnada a liquidação; c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida no processo de impugnação. § 1.º Dar-se-á prioridade ao processo de impugnação sempre que dele dependa o andamento do de transgressão. § 2.º O prazo de prescrição do procedimento judicial não corre durante o período da suspensão. § 3.º O processo de impugnação será, depois de findo, apensado ao de transgressão”.

⁵⁷ ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, Almedina, Coimbra, 2º edição, 1986, p. 339.

execução fiscal, os referidos artigos determinam que o processo criminal fique suspenso até que a questão fiscal seja resolvida definitivamente pela jurisdição fiscal.⁵⁸

Neste sentido, e em termos expressivos, o acórdão de 28 de março de 2012 do Tribunal da Relação do Porto - processo n.º 22/07.0 (JOAQUIM GOMES): “A suspensão do processo penal fiscal (47.º/1 RGIT) em consequência de uma impugnação judicial só reveste carácter obrigatório se a mesma for absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada (crime fiscal ou tributário), de modo que se lhe apresente como um antecedente lógico-jurídico, com carácter autónomo e condicionante do conhecimento da questão principal” por só assim se encontrar legitimada, através da adequação e proporcionalidade, a restrição do direito do arguido à prescrição do procedimento criminal, pelo decurso do prazo previsto na lei penal”.

A suspensão do processo criminal tributário apenas se perfila obrigatória quando estiver pendente um processo fiscal, de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, onde se “discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados” no processo criminal, isto é, quando a questão fiscal se revele prejudicial para se conhecer a questão criminal. Nos casos em que o processo fiscal ainda não está pendente, a suspensão do processo criminal é facultativa e segue o regime da prejudicialidade relativamente devolutiva, nos termos dos ns.º 2 e 4 do artigo 7º do CPP.⁵⁹

Também assim se pronuncia a AT no seu parecer n.º 45/05, de 18 de maio, do Centro de Estudos Fiscais, dedicado ao estudo da “Atuação da Administração Fiscal face à Fraude Carrossel no IVA”: “Por outro lado, porque é manifesto que o apuramento da real situação tributária do sujeito passivo constitui um momento prévio à qualificação criminal dos factos verificados, situação refletida precisamente no regime constante do artigo 42º, ns.º 2 e 4, do RGIT, quando determinam que não será concluído o inquérito

⁵⁸ Sobre a questão da compatibilização de tal solução com o facto de existirem arguidos presos à ordem do processo criminal, vide JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário*, p. 443.

⁵⁹ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *ob. cit.*, p. 399 e PATRÍCIA HELENA LEAL CORDEIRO DA COSTA, “Contributo para a análise dos arts. 41º, 42º, 46º, 47º e 48º do Regime Geral das Infrações Tributárias à luz da Constituição e do Processo Penal Comum”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume 2, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 545 e 548 a 556.

enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a situação tributária do sujeito passivo”.⁶⁰

E, de igual modo, se pronuncia a Procuradoria-Geral Distrital do Porto, na sua Recomendação n.º 1/2013, “Adoção de boas práticas nos processos de inquérito relativos a crimes fiscais – Suspensão – arts. 47º do RGIT e 50º RJIFNA”: “A suspensão do processo penal fiscal apenas reveste carácter obrigatório se for absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada”.

Tema de sobremaneira interessante e abrangente, mas que, por falta de oportunidade, não poderá ser aqui tratado, é o limite da prejudicialidade entre a questão fiscal e a questão criminal, ou seja, saber em que casos e termos é que a questão prejudicada depende da resolução da questão prejudicial, que constitui o antecedente lógico da primeira.⁶¹

Sobre a questão de saber se a impugnação judicial apresentada por um arguido junto dos Tribunais Fiscais apenas se repercute na sua esfera jurídica, ou na esfera jurídica dos demais arguidos⁶², a jurisprudência ainda não é totalmente clara a este respeito. Num recente acórdão de 20 de novembro de 2019 do Tribunal da Relação do Porto - processo n.º 342/16.3 (LILIANA DE PÁRIS DIAS), conclui-se que: “Sendo a impugnação estritamente pessoal, não pode ela beneficiar ou prejudicar terceiros sob pena de, assim não acontecendo, se poder vir a responsabilizar outrem pela prática de condutas alheias, o que, de todo em todo é proibido no âmbito do direito penal e respetivo processo”.

Num outro (também recente) aresto de 27 de maio de 2019 do Tribunal da Relação de Guimarães - processo n.º 198/05.1 (AUSENDA GONÇALVES), a conclusão foi, na nossa opinião, menos perentória e mais equilibrada: “Assim, a questão de saber se a impugnação judicial apresentada por um arguido junto dos tribunais fiscais apenas se repercute na sua esfera jurídica e, por isso, não suspende o processo penal tributário e o prazo de prescrição do procedimento criminal relativamente a outros arguidos não obtém uma solução genérica e abstrata, antes depende da averiguação, caso a caso, sobre se entre o processo penal tributário e aquele procedimento tributário existe a relação de prejudicialidade que

⁶⁰ P. 8.

⁶¹ Sobre o tema, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *ob. cit.*, pp. 36 a 39.

⁶² Uma vez que não é o tema central aqui em discussão, apesar de intimamente relacionado, limitamo-nos a citar estes dois acórdãos que oferecem uma jurisprudência divergente.

justifica a exceção ao princípio da suficiência do processo penal. Na situação em apreço, embora não tenham sido deduzidas pelos ora recorrentes, as aludidas impugnações judiciais, tendo por objeto as liquidações efetuadas do valor indevidamente obtido a título de IVA e IRS através da sua coautoria da falsificação das faturas, colocaram em causa, pelo menos provisoriamente, a substantiva relação jurídica tributária, com manifesta incidência negativa na possibilidade de afirmação do crime de fraude fiscal imputado aos mesmos, sendo que a decisão definitiva obtida em qualquer delas até veio a afetar efetivamente o objeto do processo penal. Por isso, a fixação definitiva da situação tributária e da determinação da coleta obtida em tais impugnações entra diretamente como premissa no silogismo em que se consubstancia o elemento lógico da sentença penal, para o apuramento da responsabilidade dos recorrentes pelo crime de fraude fiscal, ocorrendo, pois, no apontado contexto, a suspensão do processo penal tributário e do prazo de prescrição do procedimento criminal relativamente aos arguidos recorrentes, ainda que não tenham deduzido as impugnações”.⁶³

Independentemente da discussão que se possa (e deva) ter sobre se o modelo da primazia fiscal é o mais adequado ou não, o certo é que ele resulta inequívoco da nossa legislação e da nossa doutrina.⁶⁴

O nosso sistema é, aliás, semelhante ao alemão que no § 396 do Código Fiscal Alemão (*Abgabenordnung*)⁶⁵ prevê a possibilidade de se suspender o processo penal até

⁶³ Igualmente pertinentes foram as recomendações dadas pela Procuradoria-Geral Distrital do Porto, na sua Recomendação n.º 1/2013, “Adoção de boas práticas nos processos de inquérito relativos a crimes fiscais – Suspensão – arts. 47º do RGIT e 50º RJFNA”: “Impõe-se, por todo o exposto, proceder à verificação da manutenção dos pressupostos que determinaram a suspensão de todos os processos que atualmente se encontram suspensos, nos termos dos referidos artigos 47º do RGIT e 50º do RJFNA, tendente a reavaliar se: todos os arguidos impugnaram judicialmente as liquidações ou se opuserem à execução e se, não o tendo feito, se impõe a realização de mais diligências”.

⁶⁴ Em Espanha vigora o modelo da concorrência, aprovado pela Ley n.º 34/2015, de 12 de setembro, que aprovou um novo Título (VI) à Lei Geral Tributária espanhola intitulado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública” (artigos 250 a 259 da Lei Geral Tributária espanhola). Este modelo foi inspirado pelo modelo alemão da dupla via ou de paralelismo procedimental. IGLESIAS CAPELLAS, JUAN, *Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro*, Colección Real Academia de Doctores, Ediciones Gráficas Rey, S.L., Barcelona, 2017, pp. 36 a 39.

⁶⁵ Redação em inglês mais acessível: “(1) Where whether the act can be adjudged to constitute tax evasion depends on whether a tax claim exists, whether taxes have been understated or whether unwarranted tax

que o ato de liquidação se consolide. Ao contrário do que sucede na Ley General Tributaria espanhola⁶⁶ que segue o regime da prejudicialidade penal que consiste na atribuição da competência para determinar o valor da prestação tributária aos Tribunais Criminais, sem prejuízo de a Agencia Tributaria poder, em certas circunstâncias, emitir a chamada liquidação vinculada a delito, nos termos do artigo 253º da referida Lei.⁶⁷ Apesar da possibilidade de a Administración Fiscal poder liquidar o imposto em falta, aquela permanece vinculada ao que se decida no processo penal⁶⁸.

Em suma, podemos concluir que foi opção clara do legislador nacional reservar para a jurisdição fiscal a apreciação de questões tributárias que se considerem prejudiciais para a resolução do processo criminal tributário e, assim, determinar a suspensão do processo criminal tributário até que o processo fiscal transite em julgado e a questão fiscal se torne definitivamente assente.

6. O CRUZAMENTO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA COM O PROCESSO CRIMINAL

A inspeção tributária dedica-se, em especial, ao controlo da situação tributária declarada pelo contribuinte, como vimos acima. Em resultado desta ação inspetiva, é natural que as infrações tributárias sejam conhecidas, preferencialmente, pelos Serviços

advantages have been derived, the criminal proceedings shall be suspended until the taxation procedure is concluded and can no longer be appealed.

(2) During investigations, the public prosecutor's office shall rule on the suspension; in the proceedings once public charges have been brought, the court dealing with the matter shall rule on the suspension.

(3) The limitation shall be adjourned while the proceedings are suspended”.

⁶⁶ Com as alterações produzidas pela Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre e da Ley 34/2015, de 21 de septiembre

⁶⁷ Para mais desenvolvimentos, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a. LUISA, “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?”, Crónica Tributaria, n.º 167, 2018, pp. 91-134, do Instituto de Estudios Fiscales, do Ministerio de Hacienda.

⁶⁸ Como é referido na Exposição dos Motivos da Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre: “La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal” (sublinhado nosso).

de Inspeção Tributária e, portanto, que na sequência do procedimento de inspeção tributária resulte a instauração do processo de inquérito criminal.

Contudo, pode suceder o inverso, isto é, que de um processo criminal tributário ou de um processo criminal não tributário resultem factos fiscalmente relevantes que motivem a instauração de uma inspeção tributária.

Vejamos de que forma se relacionam o procedimento tributário de inspeção tributária e o processo criminal.

7.1. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA É CONCLUÍDA E, DEPOIS, É INSTAURADO O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL

Os Serviços de Inspeção Tributária iniciam a inspeção tributária e, no fim, podem concluir pela existência de um crime tributário (artigo 35º, n.º 1 do RGIT) ou, inclusive, de um crime não tributário (ex: crime de branqueamento de capitais ou fraude na obtenção de subsídio ou subvenção). Os Serviços de Inspeção Tributária elaboram o relatório de inspeção tributária, no qual procedem à correção e ao apuramento da matéria tributável e do imposto que se mostre devido, bem como à indicação das infrações tributárias (artigo 62º do RCPITA). Perante a existência de um crime tributário, os Serviços de Inspeção Tributária comunicam à Divisão de Processos Criminais Fiscais a notícia de crime tributário (artigo 35º, n.º 4 do RGIT).

A Divisão de Processos Criminais Fiscais pode decidir instaurar o processo de inquérito criminal, dando conhecimento imediato ao Ministério Público (artigo 40º, n.º 3 do RGIT) e praticando os atos de inquérito que se mostrem necessários (artigos 40º, n.º 2 e 41º, ns.º 1, 2 e 3, ambos do RGIT). Em alternativa, a Divisão de Inspeção de Processos Criminais pode decidir remeter um parecer fundamentado ao Ministério Público, dando, assim, conhecimento da notícia do crime, para que este decida da instauração ou não do processo de inquérito.⁶⁹

Caso seja instaurado procedimento ou processo tributário em que se discuta a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, o processo de inquérito criminal deverá ficar obrigatoriamente suspenso, nos termos dos artigos 42º e 47º, ambos do RGIT, em respeito pela primazia da jurisdição fiscal para

⁶⁹ Como anteriormente sucedia nos termos do artigo 45º do RJFNA.

apreciação de questões tributárias, conforme acima referido. De salientar que o n.º 2 do artigo 42º do RGIT é claro ao determinar que o processo de inquérito não deve ser encerrado enquanto não for decidida a questão fiscal e, portanto, a suspensão deve ocorrer na fase do inquérito e não depois. Existe, assim, uma dependência integral da questão prejudicial fiscal em fase de inquérito.

A matéria dos factos e de Direito transitada em julgado no processo fiscal será «aproveitada» no processo criminal tributário, para os fins aí tidos por convenientes.⁷⁰

7.2. O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL É INSTAURADO AINDA NO DECURSO DA INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste caso, os Serviços de Inspeção Tributária iniciam a inspeção tributária e, no decurso desta, antes do seu termo, concluem pela existência de um crime tributário. Ora, pode acontecer que se decida pela instauração do processo de inquérito criminal antes de se concluir o procedimento de inspeção tributária, caso tal se afigure estritamente indispensável para a prática de atos ou diligências que apenas são admissíveis no processo de inquérito criminal, como será o caso da realização de escutas telefónicas ou a apreensão de correspondência fechada, etc. (artigos 171º e seguintes do CPP)⁷¹.

Tal poderá suceder em casos ou circunstâncias muito complexas, como por exemplo a existência de múltiplos arguidos, a gravidade dos crimes em apreço, o carácter plurilocalizado das condutas ou dos agentes e a forma altamente organizada em que as mesmas ocorreram.

Quando assim sucede o procedimento de inspeção tributária deve ficar suspenso, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, pois, neste tipo de situações, é expetável que as diligências do processo de inquérito criminal sejam (muito) demoradas e, como vimos, o procedimento de inspeção tributária tem a duração máxima de um ano.⁷²

E eis que começam os nossos problemas, a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA determina que o prazo da inspeção tributária fica suspenso se for instaurado o

⁷⁰ PATRÍCIA HELENA LEAL CORDEIRO DA COSTA, *ob. cit.*, pp. 544 e 545.

⁷¹ Onde é necessária a intervenção do Juiz de Instrução (artigos 179º, 180º, 181º e 187º todos do CPP).

⁷² Nos termos dos ns.º 2 e 3 do artigo 36º do RCPITA.

processo de inquérito criminal, até ao seu arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, isto é, até ao fim do processo criminal.

Em primeiro lugar, entendemos que a suspensão do prazo de inspeção tributária (artigo 36º, n.º 5, alínea c) do RCPITA) implica a própria suspensão do procedimento de inspeção tributária. Na interpretação das normas deveremos partir do princípio de que o legislador adotou as soluções mais acertadas (artigo 9º do Código Civil), e, portanto, não faz nenhum sentido que o prazo da inspeção tributária esteja suspenso e os Serviços de Inspeção Tributária possam praticar atos de inspeção (artigos 53º e ss. do RCPITA). A entender-se em sentido contrário, estar-se-ia a suspender formalmente o prazo máximo para a conclusão da ação inspetiva (artigo 36º, ns.º 2 e 3 do RCPITA), mas, na substância, a inspeção tributária poderia prosseguir durante vários anos, digamos, uma dezena de anos⁷³, em claro desrespeito pelo princípio da proporcionalidade. Não nos esqueçamos que o legislador fixou um prazo máximo de um ano para o procedimento de inspeção tributária, pois pretendia que a perturbação do contribuinte não exceda o estritamente necessário.⁷⁴

Em segundo lugar, a aplicação literal da alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA conduziria a uma derrogação ao princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, pois o juiz penal iria, no fundo, decidir a questão criminal sem estar previamente definida a situação tributária e iria dar como provados e não provados factos que depois iriam ter relevância fiscal, sem estar suficientemente habilitado para tal tarefa. Para além de que será muito difícil, senão impossível, decidir o processo criminal no plano objetivo, do valor do delito penal tributário, e no plano subjetivo, da valoração ético-jurídica da conduta do arguido (dolo, tipos de dolo ou negligência), sem previamente se definirem, no processo fiscal, quer o valor do imposto em falta, quer a censura, no plano fiscal, das operações praticadas pelo arguido-sujeito passivo.

É certo que o juiz do processo penal não iria decidir a questão fiscal propriamente dita, como acontece, por exemplo, nos ordenamentos jurídicos que adotaram o modelo da prejudicialidade penal. Mas ao decidir a questão penal, apreciando se o arguido ocultou

⁷³ Ou seja, o tempo para concluir o processo criminal.

⁷⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pp. 548 e 549 e JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (coordenador) *et al.*, *ob. cit.*, pp. 655 e 656.

ou alterou valores que deveriam ter sido declarados, se utilizou faturas falsas e se da prática destas condutas resultou a não liquidação, entrega ou não pagamento do imposto, o juiz do processo penal está, no fundo, a decidir se houve ou não imposto por liquidar e entregar.

Assim, entendemos que essa não é a melhor interpretação e solução a dar à alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, pois tal pressupõe que a questão penal fique resolvida antes de se conhecer a questão fiscal. As razões que levaram o legislador, incluindo o constitucional, a reconhecer à jurisdição fiscal primazia para o conhecimento e resolução de questões tributárias são, igualmente, válidas nestes casos que poderão determinar a suspensão da inspeção tributária.

Nos casos em que se justifique lançar mão da investigação criminal, para acautelar a eficácia da investigação criminal, tal não deve significar, na nossa opinião, que a questão fiscal fique reservada para segundo plano. Após o término da investigação criminal, ou, pelo menos, após a realização das diligências investigatórias que só poderiam ser realizadas no âmbito de um processo de inquérito criminal, os factos e a prova aí obtida deve ser aproveitada no procedimento de inspeção tributária e este deve ser retomado e concluído e, se for o caso, com a emissão do ato de liquidação adicional. Enquanto isso, o processo de inquérito criminal fica suspenso, nos termos do artigo 42º do RGIT.

E, caso a liquidação adicional seja contestada, deverá o processo criminal permanecer suspenso, nos termos do artigo 47º do RGIT, até que a questão fiscal fique resolvida, isto é, ao trânsito em julgado da sentença.

Pois, não faz sentido que o processo fiscal aguarde pelo fim do processo criminal, isto é, pela decisão de arquivamento ou pela decisão judicial transitada em julgado, que implica o conhecimento de matérias fiscais, quando o ordenamento jurídico reconheceu à jurisdição fiscal a competência primordial para o conhecimento de tais matérias⁷⁵.

⁷⁵“Efetivamente, a fundamental inovação processual penal fiscal, constante do RJFNA, consiste em atribuir à Administração Fiscal competência para a investigação criminal fiscal preparatória da intervenção do Ministério Público no processamento de crimes fiscais que, por sua vez, é mister articular harmoniosamente com a referida competência para a investigação criminal do Ministério Público constante

Esta será, aliás, a única forma de compatibilizar todos os preceitos legais aqui em jogo, os artigos 42º e 47º, ambos do RGIT, o n.º 2 do artigo 7º do Código Penal, o n.º 3 do artigo 212º da CRP com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA.

7.3. O PROCESSO DE INQUÉRITO CRIMINAL É INSTAURADO ANTES DA INSTAURAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste caso, temos de pressupor duas sub-hipóteses: o processo de inquérito criminal é dirigido à investigação de um crime não tributário ou o processo de inquérito criminal é dirigido à investigação de um crime tributário.

Quando o processo criminal diz respeito a infrações não tributárias, este processo pode prosseguir sem que seja necessário resolver qualquer questão fiscal. Os factos apurados no processo criminal têm relevância fiscal (ex. obtenção de rendimentos ilícitos não declarados), mas a resolução da questão criminal (não tributária) não depende da definição da situação tributária. E, portanto, não é necessário instaurar o procedimento de inspeção tributária ou estar à espera deste.

Mas quando o processo criminal já diz respeito a infrações tributárias e a qualificação criminal depende da definição da situação tributária, então o processo criminal deve ser suspenso e o procedimento de inspeção tributária deve ser instaurado para se apurar a situação tributária.

Assim o determinam os ns.º 2 e 4 do artigo 42º do RGIT, bem como o n.º 2 do artigo 7º do CPP. A entender-se em sentido contrário, estar-se-ia a sufragar uma interpretação que colocaria em risco a primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, com as consequências daí resultantes.⁷⁶

A este respeito, João Ricardo Catarino e Nuno Victorino afirmam que: “No n.º 4 deste preceito [artigo 42º do RGIT], ao se mencionar que o inquérito não se encerra sem que seja apurada a situação tributária ou contributiva, estabelece-se uma prejudicialidade administrativa a ser resolvida em sede de inquérito. Daí a importância da inclusão de um

do Código de Processo Penal e do RJIFNA e relativa a eventuais atos de inquérito dirigidos aos mesmos crimes fiscais” (NUNO SÁ GOMES, *ob. cit.*, p. 10).

⁷⁶ PATRÍCIA HELENA LEAL CORDEIRO DA COSTA, *ob. cit.*, pp. 544 e 545, e JOSÉ LOBO MOUTINHO, *ob. cit.*, pp. 43 e 44.

funcionário da Administração Tributária no seio da investigação, precisamente com o objetivo de cumprir aquele desiderato. É que, o apuramento da situação tributária só se efetiva através do procedimento de liquidação (artigo 59º do CPPT) e tal como se tem vindo a expor, só pode ser feito pela Administração Tributária”.⁷⁷

Em suma, nas três situações de cruzamento entre o procedimento de inspeção tributária e processo criminal deve-se adotar a interpretação que privilegie a primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, ou seja, sempre que a qualificação criminal dependa da definição da situação tributária, o processo criminal deve ficar suspenso até que o processo fiscal termine.

7. A CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

Após estas notas sobre o procedimento de inspeção tributária e o processo criminal, vamos ver quais os efeitos que a relação entre estes instrumentos investigatórios produzem na contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos previstos no n.º 5 do artigo 45º da LGT e no n.º 1 do artigo 46º da LGT conjugado com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA.

Mas primeiro convém tecer umas breves palavras sobre o instituto da caducidade e, em particular, dos seus princípios constitucionais enformadores que devemos sempre considerar na interpretação e aplicação das normas jurídicas.

7.1. O ARTIGO 45º, N.º 5 LGT

A redação do n.º 5 do artigo 45º da LGT foi dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, que preceitua o seguinte: “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”.

Da sua redação podemos inferir que se trata de uma situação em que o processo de inquérito criminal foi instaurado em primeiro lugar e que, em resultado da investigação criminal, resultaram factos fiscalmente relevantes e que podem originar a instauração do procedimento de inspeção tributária. É o que depreendemos da expressão “relativamente

⁷⁷ *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, p. 425.

aos quais foi instaurado inquérito criminal”, isto é, o direito à liquidação diz respeito a factos em relação aos quais já foi instaurado processo de inquérito criminal. Até porque quando a inspeção tributária é instaurada em primeiro lugar e, subsequentemente, se instaura o processo de inquérito criminal, existem normas especiais para o efeito – o artigo 46º, n.º 1 da LGT e o artigo 36º, n.º 5, alínea c) do RCPITA – que adiante trataremos.

A primeira conclusão a retirar é que o n.º 5 do artigo 45º da LGT aplica-se nos casos em que o processo criminal foi instaurado em primeiro lugar. Ao passo que o n.º 1 do artigo 46º da LGT, conjugado com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, aplica-se quando o procedimento tributário foi instaurado primeiro do que o processo criminal.

Como acima vimos, a regra fixada no ordenamento jurídico português é a da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias. Mas, como resultou do teor do referido Parecer n.º 45/05, de 18 de maio de 2005, do Centro de Estudos Fiscais, portanto, elaborado em data anterior à redação do n.º 5 do artigo 45º da LGT, dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, a AT, no caso da fraude em carrossel, e não só, tinha a dificuldade de liquidar adicionalmente o imposto no prazo de caducidade de quatro anos, porquanto tinha de aguardar pelos elementos do processo criminal para apurar os valores do imposto em falta.⁷⁸

Como sustenta o referido Parecer, a AT não teria, necessariamente, de aguardar pelo término do processo criminal, mas teria de dispor de elementos minimamente fidedignos para proceder à liquidação do imposto, o que só aconteceria, pelo menos, no fim do processo de inquérito criminal.

Ora, como o processo criminal é, por natureza, demorado, incluindo o processo de inquérito criminal, a AT corria, portanto, o sério risco de quando esses elementos fossem disponibilizados, já o prazo de caducidade tinha decorrido.

Para obstar a tal problema, o legislador aprovou, então, o n.º 5 do artigo 45º da LGT. Mas será que com a aprovação de tal norma o legislador quis derrogar a regra da primazia

⁷⁸ P. 9 do referido parecer: “Por conseguinte, porque constitui incumbência da administração tributária assegurar-se do cumprimento das obrigações impostas em matéria de IVA, quando confrontada com situações de incumprimento dessas obrigações por parte dos sujeitos passivos, deve a administração tributária logo que dispunha de elementos que lhe permitam determinar os valores de imposto em falta, proceder de imediato à liquidação do imposto, assegurando-se que é cumprido o prazo de caducidade estabelecido no artigo 45º da LGT”.

da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias e, assim, determinar que o processo fiscal deve esperar pelo fim do processo criminal, quando este seja instaurado em primeiro lugar?

Na nossa opinião, não foi essa a intenção do legislador. E para chegarmos a esta conclusão teremos de fazer duas incursões pela norma em causa.

A primeira é que a AT não tem de aguardar pelo arquivamento ou pelo trânsito em julgado da sentença, isto é, pelo fim do processo criminal. O n.º 5 do artigo 45º da LGT possibilita o alargamento do prazo de caducidade até àquele momento, mas não significa que a AT deva esperar pelo fim do processo criminal para liquidar o imposto.

A segunda é que a investigação criminal pode dizer respeito a um (i) crime tributário cuja qualificação criminal dependa do processo fiscal, a um (ii) crime tributário cuja qualificação criminal não dependa do processo fiscal e, ainda, a um (ii) crime não tributário. Assim, de forma a conciliar o n.º 5 do artigo 45º da LGT com a primazia da jurisdição fiscal para a apreciação de questões tributárias, o prazo de caducidade apenas deverá ser alargado se a investigação criminal disser respeito a um (i) crime tributário cuja qualificação criminal não dependa do processo fiscal ou a um (ii) crime não tributário. Neste sentido, Patrícia Helena Leal Cordeiro da Costa defende que: “Assim, a interpretação que deve ser, a nosso ver, dada ao n.º 5 do art. 45º da LGT, por forma a não violar a CRP e estar de harmonia com o RGIT, é a de a extensão do prazo de caducidade da liquidação até ao termo do ano subsequente ao trânsito em julgado da sentença, prevista nesse n.º 5, **se reportar apenas a infrações não tributárias**, mas de cuja prova dependerá a liquidação de impostos. Ao invés, quanto às infrações tributárias, regem os arts. 42º, n.º 4, 47º e 48º do RGIT, enquanto as normas especiais que não foram revogadas por esta nova redação do n.º 5 do art. 45º da LGT”.⁷⁹

Ainda admitimos que o prazo de caducidade possa ser alargado caso a investigação criminal diga respeito a um crime tributário cuja qualificação criminal dependa do processo fiscal, mas, neste caso, o processo de inquérito criminal, após recolher indícios suficientemente fidedignos, deve ficar suspenso, nos termos do n.º 2 do artigo 42º do RGIT, e a AT, com base naqueles elementos, deverá proceder à liquidação do imposto no prazo de um ano a contar da recolha desses elementos.

⁷⁹ PATRÍCIA HELENA LEAL CORDEIRO DA COSTA, *ob. cit.*, p. 558.

Caso contrário, vamos precisamente cair na previsão da referida norma, isto é, o processo criminal termina com uma decisão judicial transitada em julgado⁸⁰, que já se pronunciou sobre a existência ou não de um crime e, só posteriormente, no prazo de um ano, é que se dá início à inspeção tributária com vista ao apuramento da situação tributária, sem prejuízo da contestação pelo sujeito passivo da liquidação de imposto daí resultante. Ora, as conclusões da inspeção tributária ou a sentença transitada em julgado do processo tributário, apesar do que foi decidido em sede do processo criminal, podem concluir que não existiu qualquer violação dos deveres tributários e, por conseguinte, não existe infração tributária. Tal situação redundará numa grave contradição de julgados que deverá ser evitada, sobretudo se consideramos que a jurisdição fiscal é a mais competente para concluir se houve ou não violação dos deveres tributários.

Por isso, não podemos concordar, com a devida vénia e respeito, com o afirmado no acórdão de 6 de dezembro de 2017 do Supremo Tribunal Administrativo - processo n.º 073/16 (ISABEL MARQUES DA SILVA): “Assim, a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT resulta da necessidade de garantir uma boa decisão da causa em matéria fiscal, aguardando-se assim o desfecho dos inquéritos ou dos processos-crime em que o facto tributário se encontra em discussão. Ou seja, o inquérito criminal teve por objeto a averiguação da eventual prática de crimes fiscais relacionados com a matéria objeto da Inspeção Tributária e da liquidação subsequente – independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto”.

Na nossa opinião, caso estejamos perante uma infração tributária de cuja qualificação criminal depende a situação tributária, não devemos aguardar pelo desfecho do processo criminal, mas, ao invés, este é que deve aguardar pela tramitação do procedimento e processo tributário. Pois, como defende Cidália Lopes, “o apuramento da real situação tributária do sujeito passivo constitui um momento prévio à qualificação criminal dos factos tributários”.⁸¹

⁸⁰ O n.º 5 do artigo 45º da LGT prevê que o prazo de caducidade seja alargado até ao fim do processo criminal que acontece em dois casos: o despacho de arquivamento do inquérito criminal ou o trânsito em julgado da sentença no processo criminal.

⁸¹ Parecer n.º 45/05, do Centro de Estudos Fiscais, de 18 de maio de 2005, “Atuação da Administração Fiscal face à Fraude Carrossel no IVA”.

Julgamos que só assim se consegue garantir a interpretação coerente do sistema jurídico, isto é, interpretar o sentido do n.º 5 do artigo 45º da LGT com a lógica subjacente aos artigos 42º e 47º, ambos do RGIT, e do n.º 3 do artigo 212º da CRP.

É que o processo criminal é impróprio para conhecer da (in)existência de factos tributários ou de obrigações tributárias. A entender-se como entende a jurisprudência aqui mencionada que se deve aguardar pelo desfecho do processo criminal em que o facto tributário se encontra em discussão (identidade objetiva), estar-se-á a violar a autonomia do poder administrativo da Autoridade Tributária no apuramento da situação tributária⁸². De facto, com a decisão judicial transitada em julgado no processo criminal e os factos aí assentes, o Tribunal poderia condicionar, de forma quase irreversível, o apuramento da situação tributária pela Autoridade Tributária, isto é, a liquidação do imposto que se mostrasse ou não devido.

É certo que o primado do fiscal não é isento de críticas, sobretudo se atendermos que o processo fiscal se tornou, em muitos casos, mais demorado que o processo criminal, o que é particularmente relevante quando estamos perante garantias de defesa, existem arguidos presos ou se computam prazos de prisão preventiva.⁸³ Contudo, julgamos que, nesta matéria, a intenção do legislador foi, desde o Código de Processo das Contribuições e Impostos, passando pelo Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras e com o atual RGIT, uma só, a de estabelecer o regime da prejudicialidade do processo penal fiscal perante o processo judicial tributário ou da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias. E, com a redação do n.º 5 do artigo 45º da LGT, não nos parecer que o legislador tenha pretendido abrir mão ou excepcionar tal regime.

Assim, a segunda conclusão a retirar é que o n.º 5 do artigo 45º da LGT só se aplica quando o processo criminal disser respeito a crimes não tributários ou a crimes tributários cuja qualificação criminal não dependa da definição da situação tributária⁸⁴. Quando

⁸² Sobre esta matéria, mas noutra perspetiva, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *ob. cit.*, pp. 27 e 28.

⁸³ NUNO VICTORINO e JOÃO RICARDO CATARINO, “A evolução do RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias – nas Leis de Orçamento de Estado para 2005 e 2006”, p. 184.

⁸⁴ No presente trabalho, não nos vamos pronunciar sobre a problemática que envolve a coexistência de crimes não tributários com crimes tributários, através da mesma ação ou omissão, e as dificuldades daí resultantes ao nível da conexão da competência, da acusação e do processo (artigos 24º e seguintes, 243º e 283º, n.º 4, todos do CPP, e artigo 46º do RGIT).

estejamos perante infrações tributárias cuja qualificação criminal esteja dependente da situação tributária, o processo criminal deve aguardar pelo apuramento da situação tributária, que só poderá suceder com a decisão judicial transitada em julgado e, por conseguinte, não tem lugar a aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT.

7.2. IDENTIDADE OBJETIVA

Porém, uma leitura atenta da jurisprudência dos Tribunais superiores⁸⁵ da jurisdição fiscal leva-nos a crer que os Tribunais aplicam o n.º 5 do artigo 45º da LGT quando estamos perante infrações tributárias. Apesar de em muitos dos arestos aqui mencionados não ser possível concluir com certeza, a partir da leitura da matéria de facto, se estamos perante uma infração tributária ou uma infração não tributária, porque os arestos não identificam claramente a natureza do crime, julgamos que, na sua grande maioria, a factualidade assenta na existência de uma infração tributária.

Assim, a jurisprudência admite o alargamento da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do n.º 5 do artigo 45º da LGT, caso se esteja na presença de um crime tributário cuja qualificação criminal depende da definição da situação tributária. O que significa que a liquidação do imposto pode ser notificada um ano após o arquivamento ou do trânsito em julgado da sentença do processo criminal

⁸⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31 de outubro de 2019 - processo n.º 241/12.8 (PATRÍCIA MANUEL PIRES), Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31 de janeiro de 2019 - processo n.º 999/13.7 (BENJAMIM BARBOSA), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de setembro de 2018 - processo n.º 0777/18 (ANTÓNIO PIMPÃO), Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 11 de janeiro de 2018 - processo n.º 00657/16.0 (BÁRBARA TAVARES DIAS), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de dezembro de 2017 - processo n.º 073/16 (ISABEL MARQUES DA SILVA), Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 4 de maio de 2017 - processo n.º 00470/12.4 (ANA PATROCÍNIO), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de outubro de 2016 - processo n.º 0879/15 (FRANCISCO ROTHES), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de maio de 2016 - processo n.º 01071/14 (ASCENSÃO LOPES), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de novembro de 2015 - processo n.º 0190/14 (FRANCISCO ROTHES), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de outubro de 2015 - processo n.º 01477/13 (FRANCISCO ROTHES), Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 26 de março de 2015 - processo n.º 00478/12.0 (VITAL LOPES), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 1 de outubro de 2014 - processo n.º 0178/14 (DULCE NETO), Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 18 de janeiro de 2012 - processo n.º 00670/08.1 (ANABELA FERREIRA ALVES RUSSO).

tributário, e, portanto, que o processo criminal tributário esteja resolvido antes de se apurar a situação tributária de que depende a qualificação criminal dos factos.

E a propósito da aplicação do n.º 5 do artigo 45º da LGT, os Tribunais têm, essencialmente, exigido que o ato tributário de liquidação e a investigação criminal se refiram aos mesmos factos, que exista uma identidade objetiva entre o facto tributário e o facto objeto de inquérito criminal.⁸⁶ O que reforça a ideia de que os Tribunais aplicam o n.º 5 do artigo 45º da LGT quando se está perante um crime tributário cuja qualificação criminal depende da definição da situação tributária.

No entanto, para efeitos desta identidade objetiva, é necessário que sejam fixados concretamente os factos que motivaram a liquidação e os que foram alvo da investigação criminal, sob pena de um défice instrutório. Quando a AT decide invocar o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação tem o ónus de provar os factos constitutivos do direito que invoca (artigos 45º, n.º 5 e 74º, ambos da LGT).

7.3. IDENTIDADE SUBJETIVA

Os Tribunais entendem, contudo, que não é necessário verificar a identidade subjetiva entre o arguido do processo criminal e o sujeito passivo de imposto. Apesar desta posição ser (praticamente) unânime, saudamos o voto de vencido do Exmo. Senhor Juiz Conselheiro Fonseca Carvalho, no processo n.º 073/16, quando defende que⁸⁷: “O direito de liquidar por parte da AT assenta na constatação de um facto tributário. O facto tributário é pressuposto legitimador do tributo por ser nele que se manifesta a capacidade económica suscetível de tributação. E é com a sua realização que nasce a obrigação tributária. Nesta consideração o direito de liquidar tem sempre presente uma relação entre a AT e o ou os sujeitos passivos, pois todo o ato de liquidação é suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte. Por isso, o exercício direito de liquidação por parte da AT, uma vez realizado o facto tributário, está sujeito a prazo sob pena de caducidade. O princípio constitucional da segurança jurídica que fundamenta o instituto da caducidade proíbe através deste instituto da caducidade uma situação indefinida de pendência no exercício do direito de liquidar por parte da AT. Nesta medida a caducidade do direito de

⁸⁶ Ver acórdãos acima referidos.

⁸⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de dezembro de 2017 - processo n.º 073/16 (ISABEL MARQUES DA SILVA).

liquidar por parte da AT é uma garantia do contribuinte. Nesta consideração o alargamento do prazo da caducidade que a lei prevê no n.º 5 do artigo 45 da LGT quando a liquidação respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano, exige que o inquérito criminal seja dirigido contra o sujeito passivo do procedimento de liquidação em causa, sujeito este perfeitamente determinado, pois, só este é que poderá pôr em causa a legalidade de tal alargamento. Esta interpretação é em nosso entender a que melhor se enquadra na unidade do sistema jurídico e tem correspondência com a letra da lei já que o inquérito criminal a que o n.º 5 do artigo 45 da LGT se refere só pode ser interpretado como inquérito criminal dirigido contra o sujeito passivo na medida em que tem como objeto a averiguação de factos que são também factos atinente à liquidação cujo prazo para o exercício de tal direito por parte da AT fica assim alargado”.

Admitir que a situação tributária do sujeito passivo, que não é arguido no processo criminal, fique na dependência do que acontece no processo criminal, onde aquele não participa e é totalmente alheio às movimentações processuais dos intervenientes nesse processo, constitui uma violação do princípio da segurança jurídica, nos termos acima já expostos.

Em suma, entendemos que o n.º 5 do artigo 45º da LGT deverá apenas ser aplicável naqueles casos em que o processo criminal, em particular, o processo de inquérito criminal foi instaurado primeiro do que o procedimento tributário e quando o desfecho do processo criminal não esteja dependente do apuramento definitivo da situação tributária, o que sucederá nos casos de infrações não tributárias ou em infrações tributárias cuja qualificação criminal não esteja dependente da situação tributária.

7.4. O ARTIGO 46º, N.º 1 DA LGT, CONJUGADO COM A ALÍNEA C) DO N.º 5 DO ARTIGO 36º DO RCPITA

O n.º 1 do artigo 46º da LGT conjugado com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA permite que o prazo de caducidade do direito à liquidação fique suspenso com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando tal efeito suspensivo⁸⁸ se a inspeção externa durar mais de seis

⁸⁸ E, portanto, contando o prazo de caducidade desde o início, como se não tivesse havido suspensão.

meses após a notificação⁸⁹, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.

Como acima já vimos, entendemos que a suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção equivale à suspensão do próprio procedimento e, portanto, não é só o prazo que fica suspenso para efeitos do n.º 2 do artigo 36º do RCPITA e do n.º 1 do artigo 46º da LGT, mas também é o próprio procedimento que deve ficar suspenso e, portanto, a AT deve abster-se da prática de atos materiais de inspeção.

Portanto, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se durante o período máximo de seis meses, a contar do início do procedimento externo de inspeção (artigo 51º, ns.º 1 e 2 do RCPITA), e durante o período em que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção estiver suspenso nos termos do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA.

Os factos elencados no n.º 5 do artigo 36º do RCPITA fazem com que a AT se veja forçada a parar (suspender) a ação inspetiva, porquanto ou está a aguardar pelo desfecho dos processos judiciais⁹⁰ interpostos e com interesse material na inspeção, como é o caso das alíneas a) e b), ou está a aguardar por informação fiscalmente relevante que resulte do processo de inquérito criminal ou do procedimento de troca de informações fiscais, como é o caso das alíneas c) e d).

⁸⁹ Isto é, se ultrapassar o prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, previsto no n.º 2 do artigo 36º do RCPITA. É jurisprudência pacífica que o procedimento externo de inspeção é concluído, para efeitos do n.º 1 do artigo 46º da LGT, com a notificação do relatório de inspeção tributária e não com o fim dos atos materiais de inspeção tributária, *vide* acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de setembro de 2019– processo n.º 02304/13.3 (ASCENSÃO LOPES), acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 11 de julho de 2019– processo n.º 1043/08.1 (MÁRIO REBELO), acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 27 de outubro de 2016– processo n.º 00604/08.3 (VITAL LOPES), acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 23 de outubro de 2012– processo n.º 05792/12 (JOAQUIM CONDESSO) e acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 18 de março de 2011– processo n.º 00178/06.0 (JOSÉ LUÍS PAULO ESCUDEIRO).

⁹⁰ Será o caso do recurso judicial com efeito suspensivo interposto pelo familiar ou terceiro da decisão de derrogação do sigilo bancário, previsto na última parte do n.º 5 do artigo 63º-B e do artigo 146º-B do CPPT, e, ainda, o caso da oposição às diligências de inspeção nos termos do n.º 6 do artigo 63º da LGT e do artigo 59º do RCPITA.

Para os presentes efeitos, interessa-nos a suspensão do procedimento de inspeção por força da instauração do processo de inquérito criminal, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA. Neste caso, e na sequência do vimos vindo a dizer, o procedimento de inspeção tributária teve início, mas perante a gravidade e ou a complexidade dos factos descobertos no âmbito da inspeção tributária, que podem implicar a transnacionalidade das infrações, pode justificar-se que seja instaurado o processo de inquérito criminal para o aprofundamento da investigação.

É que apesar das prerrogativas da inspeção tributária (artigo 29º do RCPITA) e das medidas cautelares (artigo 30º do RCPITA) e das providências cautelares de natureza judicial (artigo 31º do RCPITA) ao dispor dos Serviços de Inspeção Tributária, existem determinadas diligências de obtenção de prova⁹¹ que só no processo penal são possíveis, atentos os seus reflexos nos direitos e bens jurídicos do agente suspeito. E, portanto, razões atendíveis podem justificar que a ação inspetiva fique suspensa e se instaure o processo criminal para se iniciar uma investigação mais aprofundada dos factos inicialmente encontrados na inspeção tributária.

Todavia, à semelhança do que sucede com a solução do n.º 5 do artigo 45º da LGT, o legislador determinou que a questão fiscal fique suspensa até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, isto é, até à resolução da questão criminal. A diferença é que, nos termos do n.º 5 do artigo 45º da LGT, o processo criminal foi instaurado em primeiro lugar, e nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 46º da LGT com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, foi a inspeção tributária que motivou o processo criminal. Aliás, solução idêntica encontramos no procedimento de revisão da matéria coletável, nos termos do n.º 5 do artigo 92º da LGT que determina que “Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de

⁹¹ E não só, pois, também existem valiosos instrumentos de auxílio judiciário em matéria penal, como é o caso da Convenção Europeia de Auxílio Judiciário Mútuo em Matéria Penal, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 56/94, de 14 de julho, a Decisão Europeia de Investigação em Matéria Penal aprovada pela Diretiva 2014/41/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, e transposta para o ordenamento jurídico nacional pela Lei n.º 88/2017, de 21 de agosto, e os Tratados Bilaterais de Auxílio Jurídico Mútuo em Matéria Penal celebrados por Portugal.

base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial”.⁹²

Do mesmo modo, impõe-se a questão acima colocada. Será que o legislador quis estabelecer o primado do processo criminal em detrimento do processo fiscal? Como conjugar, então, o n.º 1 do artigo 46º da LGT e a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA que determina a suspensão da inspeção tributária e da liquidação, quando seja instaurado o processo de inquérito criminal, até ao arquivamento ou trânsito em julgado, com o fixado nos artigos 42º e 47º, ambos do RGIT, que determina a suspensão do processo criminal tributário enquanto se discute a situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos? E como articular as necessidades atuais e complexas da investigação hodierna dos crimes fiscais com os direitos e defesas do contribuinte?

O nosso entendimento terá se ser consentâneo com o acima expressado, mas temperado com a necessidade de dar, igualmente, cobertura à investigação criminal, pois, no presente caso, a inspeção tributária sentiu, face aos factos, que a investigação precisava de outras «armas». Deste modo, entendemos que a inspeção tributária deve ficar suspensa, o processo de inquérito criminal deve ser instaurado e a investigação criminal deve fazer o seu papel, mas no fim do inquérito criminal, caso os factos investigados no processo de inquérito criminal tenham relevância fiscal, então devem ser comunicados à inspeção tributária para esta retomar o seu procedimento e, neste caso, o processo de inquérito criminal ficaria suspenso nos termos dos artigos 42º e 47º, ambos do RGIT. Se a qualificação criminal dos factos investigados no processo de inquérito criminal não depender da situação tributária, então o processo criminal pode prosseguir a sua tramitação e o processo fiscal pode ser ficar suspenso até ao término do processo criminal.

7.5. O ABUSO DO INQUÉRITO CRIMINAL

Independentemente da opinião que se possa formar sobre a prejudicialidade do processo penal fiscal perante o processo judicial tributário e a interpretação a dar ao n.º 5

⁹² Questão igualmente complexa, pois pressupõe uma alteração ao acordo livremente fixado pelas partes com fundamento no trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação. Que elementos? Aplicamos aqui o requisito da identidade objetiva que a jurisprudência fixou para o n.º 5 do artigo 45º da LGT? A sentença tem de ser condenatória? Tem de se verificar uma identidade subjetiva entre o arguido e o contribuinte?

do artigo 45º da LGT e à conjugação do n.º 1 do artigo 46º da LGT com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, o processo de inquérito criminal que for instaurado, para efeitos de aumentar a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, seja por via do n.º 5 do artigo 45º da LGT, seja por via da conjugação do n.º 1 do artigo 46º da LGT e da alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, deve ser instaurado apenas para satisfazer os fins para os quais ele foi criado, sob pena de consubstanciar um abuso do Direito⁹³.

O processo de inquérito criminal tem as suas finalidades bem definidas no n.º 1 do artigo 262º do CPP: investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação. Logo, o processo de inquérito criminal não pode ser instaurado para servir outros fins, que excedem aqueles para os quais foi criado, como, por exemplo, para artificialmente aumentar a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Se a AT, no exercício das suas competências legais, ou o Ministério Público instaurarem o processo de inquérito criminal de forma puramente artificial, sem que nesse processo seja praticado qualquer ato ou diligência de investigação, mas, ao invés, seja no procedimento de inspeção tributária que estão a ser praticados os atos e diligências de investigação, então perguntar-se-á qual a (verdadeira) razão pela qual foi instaurado o processo de inquérito criminal? Nestes casos, verifica-se que o processo de inquérito criminal foi instaurado artificialmente, sem qualquer substância, apenas com o propósito de satisfazer de forma abusiva outros fins que excedem os limites extrínsecos do direito subjetivo. Os processos de inquérito criminal não se instauram para suspender a contagem dos prazos de caducidade. Se assim suceder, então o processo de inquérito criminal deve ser declarado inexistente⁹⁴ e, como tal, nunca produziu efeitos na contagem do prazo do direito à liquidação.

⁹³ Ou o exercício disfuncional de posições jurídicas, ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português*, Tomo IV, Parte Geral, Almedina, Coimbra, 2007, p. 372.

⁹⁴ Permanece em discussão saber as consequências jurídicas do abuso do direito, ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *ob. cit.* 373 e 374, e acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 13 de julho de 2010 – processo n.º 1259/08.0 (ILÍDIO SACARRÃO MARTINS): “Para o abuso do direito não há uma sanção uniforme: a sanção assume cores e tonalidades diferentes de harmonia com o modo funcional como o abuso se expressa; o que vale por dizer que aquele tanto se pode reconduzir a uma nulidade negocial, como a um

Apesar de o instituto do abuso do Direito não estar consagrado quer nas normas fiscais, quer nas normas criminais, parece-nos que goza de plasticidade suficiente para poder ser aplicado na relação jurídica tributária entre o contribuinte e a AT⁹⁵ e, ainda, na relação processual entre o arguido e o Ministério Público.

Por conseguinte, nos casos em que o processo de inquérito foi instaurado com o único propósito ou o propósito principal de aumentar o prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, sem que tenha havido diligências inquisitórias criminais, estaremos perante um abuso do Direito e, por este facto, a AT não poderá aproveitar o prolongamento ou a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação.

8. CONCLUSÃO

O valor da segurança jurídica, elevado à categoria de princípio jurídico fundamental, corolário de um Estado de Direito, ganha uma importância vital no Direito Fiscal, em resultado da dinâmica muito própria das relações jurídico-tributárias.

O princípio da segurança jurídica no Direito Fiscal manifesta múltiplos aspetos tais como a exigência na clareza da norma, a proibição da retroatividade da Lei Fiscal, a vinculação da AT aos seus próprios atos e a cognoscibilidade e previsibilidade na tributação. Mas também se traduz na previsibilidade e estabilidade do direito à liquidação,

facto gerador de responsabilidade civil por danos provocados, como ainda à própria neutralização do direito que se esvazia na sua eficácia típica como se não existisse”.

⁹⁵ Por exemplo, como meio auxiliar na interpretação da cláusula geral antiabuso (ANTONIETA BORGES, “Fraudes Tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal”, Curso de Especialização – Temas de Direito Fiscal Penal, Coleção Ações de Formação, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, p. 263, http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf (consulta em 19/07/2020)) ou na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente, acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc.* – Processo C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, *BUPA Hospitals Ltd.* – Processo C-419/02, ECLI:EU:C:2006:122, acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, *University of Huddersfield* – Processo C-223/03, ECLI:EU:C:2006:124, acórdão do TJUE de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes plc.* – Processo C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 e acórdão do TJUE de 26 de fevereiro de 2019, *T Danmark* e *Y Danmark Aps* – Processo C-116/16 e C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135. Para mais desenvolvimentos sobre a aplicação do instituto do abuso do Direito ao Direito Fiscal, vide CÉSAR GARCIA NOVOA, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 167 a 174.

ou seja, um conhecimento por parte do contribuinte das regras aplicáveis à caducidade do direito à liquidação.

Assim sendo, as atuais regras da caducidade do direito à liquidação, quando na presença de um processo criminal, devem ser interpretadas e aplicadas em respeito pelo princípio da segurança jurídica e pelo princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões fiscais.

Portanto, em prol do princípio da segurança jurídica e do princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões fiscais, somos da opinião que o n.º 5 do artigo 45º da LGT e o n.º 1 do artigo 46º da LGT conjugado com a alínea c) do n.º 5 do artigo 36º do RCPITA, enquanto causas suspensivas do prazo de caducidade devem ser interpretadas de modo a que essas causas se apliquem apenas na presença de crimes não tributários ou de crimes tributários cuja definição não dependa da qualificação criminal dos factos.

Só assim podemos fazer respeitar o princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões fiscais, caso contrário significaria que o processo fiscal teria que aguardar pelo desfecho do processo criminal. Além do mais, quando a jurisdição fiscal especializada fosse, por fim, chamada a resolver o problema, poderia chegar à conclusão oposta àquela a que se chegou no processo criminal, o que levantaria novos problemas quanto à contradição de julgados.

A espera pelo processo criminal a que, aparentemente, estaria sujeito o processo fiscal conduziria a uma intolerável incerteza na tributação, com todas as consequências daí resultantes, nomeadamente, quanto ao engrossamento dos juros devidos a final. É verdade que, na situação inversa, isto é, o processo criminal ficar à espera do processo fiscal também não auspicia uma melhor posição para o contribuinte, porém, julgamos que a primitiva definição da situação fiscal, atentos os valores da segurança, estabiliza a situação patrimonial do contribuinte e permite enfrentar melhor o processo criminal, eventualmente, se for o caso, já com a situação tributária regularizada granjeando a suspensão provisória do processo, nos casos aplicáveis (artigo 281º do CPP).

Acresce que não é sequer certo que uma decisão absolutória no processo criminal implique, por si só, o fim do processo fiscal. E, portanto, a espera pelo fim do processo criminal pode não significar o fim da história, pois, apesar de em abstrato puderem não

estar preenchidos os integralmente os elementos do tipo de ilícito, pode verificar-se, ainda, que existe matéria para o processo fiscal.

Ainda que esta interpretação não seja colhida, sempre terá de se verificar, pelo menos, um elemento fundamental: o processo de inquérito criminal que for instaurado e que, por força da sua instauração, suspenda o prazo de caducidade do direito à liquidação, terá forçosamente de ser o processo no qual se realizam as diligências investigatórias, sem possibilidade de resvalar para o procedimento de inspeção tributária a prática dessas diligências. Caso contrário, cairíamos numa situação abusiva, em que o processo de inquérito criminal foi instaurado de forma abusiva, apenas com intuito de suspender a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Sem descurar tudo o que dissemos, não podemos, porém, deixar de notar que o combate à fraude e evasão fiscal também se faz (cada vez mais) através do processo criminal e que esse combate, muitas das vezes, só pode ser efetuado através de meios de obtenção de prova exclusivos do processo criminal. E, portanto, uma solução intermédia também terá de ser equacionada para não prejudicar a execução da política criminal tributária.

Nesse sentido, admitir-se-á que no procedimento de inspeção tributária, quando seja necessário, seja instaurado o processo de inquérito criminal, para se realizarem as diligências de obtenção de prova necessárias à investigação criminal que deve ser realizada nesta fase. Porém, após a obtenção da prova, o processo de inquérito criminal deverá ficar suspenso nos termos do artigo 42º do RGIT, enquanto se define a situação tributária na jurisdição fiscal especializada.

Cientes das dificuldades em torno deste tema, mais do que oferecer uma solução, esperamos ter oferecido a oportunidade para a sua discussão, pois avizinham-se, como já sucede, litígios incertos nesta matéria.