

**Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal**

**2012**



**Sob a orientação do:**

**Prof. Doutor Germano Marques da Silva**

# **EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA**

**Universidade Católica Portuguesa**

**Escola de Direito do Porto**

Ana Luísa dos Santos Furtado Pereira

## Agradecimentos

Esta tese encerra, por agora, um trajeto académico, já que o estudante de Direito nunca deixa de estudar nem de procurar saber mais e melhor.

Fui e sempre serei, acima de tudo, uma simples estudante de Direito.

Durante este trajeto, vivi alguns momentos bons e outros menos bons, mas o balanço é positivo.

Findo este caminho, devo agradecer a algumas pessoas que me ajudaram durante este tempo:

Ao meu orientador, Prof. Germano Marques da Silva, sem o qual a realização desta tese não seria possível. Por me ter “puxado” as orelhas quando devia mas acima de tudo, pelas palavras de incentivo, de que tanto precisei;

Ao Tiago, por me ter apoiado e ter tido sempre a paciência de um santo para me aturar.

À minha Mãe, por ter sempre acreditado nas minhas capacidades, mesmo quando eu duvidava.

Ao meu Pai, pelas palavras de coragem que sempre me dirigiu.

À minha família!

Ao meu Padrinho, pelas críticas e pelo carinho com que me tratou desde sempre!

À Gi, por ter estado sempre ao meu lado.

À D. Rosa Lina, por me ter tratado com a ternura e dedicação como só ela sabe, mas especialmente por me ter ajudado à uns anos, numa fase menos boa deste percurso. Sem ela, nada seria assim!

Por último, à Universidade Católica Portuguesa, por me ter tratado sempre como um membro e não como um número!

**Obrigado a todos os que me apoiaram!**

## Lista de Siglas

CC – Código Civil

Cfr. – Conforme

CIRC – Código de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares

CP – Código Penal

CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário.

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRS – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

## Introdução

### **Objeto da dissertação. Razão da escolha do Tema**

A escolha do tema recaiu sobre a extinção da responsabilidade penal tributária devido à minha estupefação, perante a animosidade com que qualquer pessoa enfrenta a acusação de um crime tributário.

Não há, em Portugal, ainda uma consciencialização de que o crime tributário é grave porque lesa todos os cidadãos, uma vez que o Estado somos todos nós.

Assim, o tema escolhido versa um assunto pertinente na vida tributária de um contribuinte, o de saber quando finda a sua responsabilidade, após a prática de um crime tributário mas também os seus meandros.

A minha tese servirá para conhecermos um pouco melhor este tema vasto da responsabilidade penal tributária.

Quando o contribuinte incorre em responsabilidade penal tributária significa que cometeu um crime contra a Administração Tributária ou a Segurança Social.

Este comportamento não é uma simples falha do contribuinte, mas sim uma quebra por parte do contribuinte em relação aos seus deveres tributários, o que o torna ainda mais gravoso.

Não se pretende, no entanto, defender “cegamente” a cobrança de impostos mas a verdade é que a vivência em sociedade que nos atribui determinados direitos, contrabalançando com a existência de deveres, que nem sempre não nos agrada cumprir.

A verdade é que cada contribuinte que não cumpre os seus deveres tributários, prejudica-se mas pior que isso, afeta os direitos de todos, daí que todos os crimes tributários deveriam ser “severamente” punidos, uma vez que com o seu incumprimento coloca em risco bens essenciais para todos!

Assim, esta dissertação tem a seguinte estrutura:

## **INTRODUÇÃO. O OBJECTO DO ESTUDO**

### **I. DISTINÇÃO ENTRE RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **II. DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA**

#### **1. DAS CAUSAS GERAIS DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL E DAS ESPECIAIS DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA**

### **III. DAS ESPECIALIDADES DAS CAUSAS DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:**

#### **1. A PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL TRIBUTÁRIO**

#### **2. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA POR DISPENSA DA PENA**

#### **3. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE À SUSPENSÃO PROVISÓRIA DO PROCESSO**

#### **4. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE À SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DA PENA DE PRISÃO**

#### **5. CASOS ESPECIAIS DE EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA: O ABUSO DE CONFIANÇA**

#### **6. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA E A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE INDEMNIZAÇÃO**

## **CONCLUSÕES**

## I. DISTINÇÃO ENTRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária é a responsabilidade que tem origem no incumprimento do pagamento da dívida de imposto, já a responsabilidade penal tributária é a responsabilidade “*que nasce da violação típica dos deveres de lealdade e cooperação a que o legislador atribuiu tutela penal ou contraordenacional e legítima a condenação em pena ou coima*”<sup>1</sup>.

Enquanto a primeira é a responsabilidade pelos tributos, na segunda estamos perante a responsabilidade pela infração penal tributária.

*“Enquanto a responsabilidade tributária resulta do incumprimento das obrigações tributárias e existe independentemente da prática de qualquer crime, isto é, o crime não é o facto gerador da dívida de imposto, a responsabilidade criminal resulta da prática de crime tributário.”*<sup>2</sup>

Por tributos<sup>3</sup> entenda-se o estatuído no artigo 3º da LGT já para a noção de infração tributária recorremos ao artigo 2º nº1 do RGIT, que a define como “*todo o facto típico, culposo declarado punível por lei tributária anterior*”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> In SILVA, Isabel Marques da, *Considerações acerca da Responsabilidade por dívidas e por infrações tributárias dos membros dos corpos sociais*, Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Volume XVI, Tomo 1, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2002, Pág. 266

<sup>2</sup> Acórdão do TRG de 15.02.2012.

<sup>3</sup> “O tributo consiste numa prestação legal e impositiva, exigida por uma entidade pública com o fim de cobrar receitas para cobrir as suas despesas.” Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamin Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, Maio 2012, Pág. 293

<sup>4</sup> Esta noção preenche os requisitos do conceito de crime, previsto no artigo 1º nº1 do Código Penal mas também os do conceito de contraordenação, previsto no artigo 1º e 2º do Decreto-Lei nº 433/82 de 27 de Outubro (Lei- Quadro das Contraordenações) – tipicidade, ilicitude, culpa e previsão em lei anterior à prática do ilícito.

Segundo Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, na sua obra *Regime Geral das Infrações Jurídicas - Anotado*: “o facto que constitui infração tributária (crime ou contraordenação) consiste numa conduta humana, voluntária e culposa, que preencheu um dos modelos ou tipos onde a lei arrolou bens jurídicos a proteger.

*A infração tributária é constituída por um facto material (nullum crime sine actione) que preencha um tipo descrito na lei (nullum crime sine lege), que tenha sido praticado culposamente (nullum crimen sine culpa) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou uma coima (contraordenação).”*

A estrutura da infração tributária tem quatro elementos: Conduta; Tipicidade; Ilicitude; Culpabilidade.

A conduta é o comportamento humano, expresso de forma voluntária e consciente, ativo ou negativo, que produz um resultado. Esta conduta pode manifestar-se por uma omissão ou por uma ação.

Na primeira não se faz o que a lei manda, enquanto na segunda faz-se o que a lei proíbe.

As primeiras chamam-se infrações tributárias omissivas, por sua vez, as segundas chamam-se infrações tributárias comissivas.

Já a tipicidade é a correspondência do que é praticado/cometido ao que prevê a lei.

“Tipo é a descrição legal de uma infração tributária, ou seja, o molde concebido pelo legislador e que nos oferece os modelos ou padrões do comportamento humano tidos em cada momento histórico como merecedores de censura, na medida em que

Germano Marques da Silva<sup>5</sup> estabelece como grande diferenciador entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade penal tributária, a existência da obrigação tributária, sem que haja qualquer crime, daí que a extinção da responsabilidade penal tributária não implica só por si a extinção da responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária<sup>6</sup>.

A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime tributário<sup>7</sup>.

Estas duas responsabilidades são tão diferentes que a lei até consagra que a extinção de uma, mediante o cumprimento da sanção aplicada não implica a extinção da outra (artigo 9º do RGIT – “*O cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*”).

As responsabilidades, apesar de distintas, não são incompatíveis<sup>8</sup>, podendo existir as duas em relação a mesma pessoa.

*“O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal. Por isso, as causas de extinção duma e de outra são distintas.”*<sup>9</sup>

As causas de extinção da responsabilidade tributária são: o seu cumprimento pelo pagamento devido, dação em cumprimento, compensação e a prescrição da prestação tributária<sup>10</sup>.

---

*violam valores essenciais da comunidade. O tipo será, pois, o desenho das infrações tributárias, ou melhor, a indicação dos elementos que constituem determinado ilícito tributário e que devem ser preenchidos pela conduta do agente”.*

Por outro lado, a ilicitude é a desconformidade com o direito, ou seja, é contrária ao estabelecido na lei.

Por último, temos a culpabilidade “que é o elemento subjetivo do delito e consiste na relação que se estabelece entre a vontade do agente em cometer o facto e a conduta que o conduz a esse mesmo facto: a vontade de infringir o dever de agir ou não agir, imposto por lei”.

Esta pode ser exercida por dolo, ou seja, com intenção de cometer o ilícito ou negligência, em que o infrator age por mero descuido, levando este à prática do ilícito.

<sup>5</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 113

<sup>6</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 114

<sup>7</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 113

<sup>8</sup> Ver Acórdão TRG de 15.02.2012

<sup>9</sup> Ver Acórdão TRG de 15.02.2012

<sup>10</sup> Ideal seria que todos cumpríssemos as nossas obrigações fiscais, atempadamente, mas como tal nem sempre é possível, iremos escrutinar quais as soluções previstas na lei para que a responsabilidade decorrente do seu incumprimento seja extinta.

A responsabilidade tributária extingue-se com o cumprimento do dever violado, ou seja, com o pagamento da prestação, na perspetiva otimista do cumprimento das obrigações tributárias (Artigo 40º e 41º da LGT).

No que respeita às causas de extinção da responsabilidade penal tributária, tema da nossa tese, deixamos o seu desenvolvimento para mais tarde.

---

O artigo 40º n.º2 prevê mais duas hipóteses para o cumprimento da obrigação tributária, com o propósito da extinção da responsabilidade a ela inerente – a dação em cumprimento (Sobre o tema *Vide Acórdão do STA, de 23.05.2007 e Acórdão do STA de 17.10.2007*) e a compensação. Mas este preceito legal, na sua parte final, que estas formas de extinção das prestações tributárias só são admitidas nos casos expressamente previstos na lei.

“3. A dação em cumprimento e a dação em função do cumprimento constituem meios de extinção da obrigação tributária, nos termos dos art.ºs. 109-A, 284 e 284-A, do C.P.T., e 837 a 840, do CC” (*Vide Acórdão TCAS, de 08.08.2012*)

Por sua vez, a compensação, prevista no CPPT nos seus artigos 89º a 90º, a compensação por iniciativa da administração fiscal (Quanto a esta norma, *Vide Acórdão 386/2005, do TC*, que veio julgar esta norma como inconstitucional quando interpretada no sentido de permitir a compensação logo que a dívida se torne exequível, ainda durante o período em que corre o prazo do exercício do direito de impugnação e esta ainda não se encontrar deduzida) e a compensação por iniciativa do contribuinte.

Estas modalidades de extinção da prestação tributária parecem não suscitar grandes dúvidas, quanto ao seu regime.

Mas há ainda uma outra modalidade de extinção de obrigação tributária, a **prescrição da prestação tributária**, prevista no art.48º da LGT, cujo regime passaremos de a analisar.

“Embora os princípios da legalidade e da indisponibilidade do tipo tributário vedem a possibilidade da Administração Tributária dispor livremente do crédito tributário, implicando a inaplicabilidade do instituto da prescrição em Direito Tributário, o legislador ordinário pode ainda assim prever situações em que se verifica a prescrição de dívidas tributárias.” (*In MARQUES, Paulo, Algumas reflexões sobre a prescrição das dívidas tributárias*)

O artigo 48º da LGT rege o regime da prescrição, estatuidando que as dívidas tributárias prescrevam findos oito anos.

O momento a partir do qual se conta a prescrição altera consoante estejamos perante impostos periódicos ou impostos de obrigação única. Nos primeiros, conta-se a partir do termo do ano em que o facto tributário se verificou, já nos segundos, o prazo conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

## II. DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA

### 1. DAS CAUSAS GERAIS DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL E DAS ESPECIAIS DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA

A Responsabilidade Penal Tributária extingue-se pelas mesmas razões que se extingue a responsabilidade penal comum, embora com algumas especialidades.

É também causa de extinção da responsabilidade penal tributária o pagamento da prestação tributária em dívida, nos casos dos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso contra a segurança social, nos prazos estipulados nos artigos 105º e 107º do RGIT.

A prescrição do procedimento penal tributário é também uma causa de extinção da responsabilidade penal tributária.

Apesar disso, não devemos esquecer que a esta extinção sobrevivem, ou melhor, podem subsistir diferentes responsabilidades, com origem no mesmo facto jurídico, tal como a responsabilidade tributária (Artigo 9º do RGIT), que só deixa de existir com o pagamento da prestação tributária e acréscimos legais ou com a sua prescrição e a responsabilidade civil emergente da prática de crime tributário<sup>11</sup>.

Não confundir, no entanto, estas com as causas de exclusão da responsabilidade<sup>12</sup>, isto é, quando ocorre alguma das circunstâncias previstas na lei que

---

<sup>11</sup> Vide Acórdão TRG, de 23.11.2009

<sup>12</sup> As causas de exclusão da ilicitude são as previstas no Código Penal, no seu artigo 31º, aplicáveis aos crimes tributários diretamente por força do artigo 3º alínea a) do Regime Geral das Infrações Tributárias e no que diz respeito às contraordenações pelo preceituado no artigo 32º do Regime Geral das Contraordenações.

As causas de exclusão da ilicitude, previstas no CP no artigo 31º, são a legítima defesa<sup>12</sup>, exercício de um direito, cumprimento de um dever imposto por lei ou ordem legítima da autoridade e o consentimento do lesado. No entanto, existem também causas de exclusão não previstas no artigo 31º do Código Penal como o direito de necessidade (Artigo 34º do mesmo diploma legal) e o conflito de deveres (Artigo 36º, também do mesmo diploma). - Para maiores desenvolvimentos, consultar *Regime das Infrações Tributárias – Anotado*, de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Págs. 42 e segs.)

“Um facto que, em princípio, isto é, em abstracção, constitui um tipo de ilícito, pode, em concreto, por força das circunstâncias em que é praticado, transformar-se num facto justificado, aprovado pela ordem jurídica e, portanto, não ilícito.

Tal acontece, sempre que o facto formalmente típico seja praticado numa situação a que uma norma jurídica (penal ou não penal) atribua eficácia justificante. Seja o caso, p.ex., da norma sobre a legítima defesa (CP, artigo 32º) ou sobre o direito de necessidade (CP, artigo 34º).” (CARVALHO, Américo A. Taipa, *Direito Penal Parte Geral*, Volume II – Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto 2006, Pág. 49)

Se, por um lado, estas excluem a responsabilidade, ou seja, impedem a sua efetivação<sup>12</sup>, já as que nos propomos a estudar extinguem-nas, ou seja, a responsabilidade cessa a partir daquele momento.

exclua a ilicitude do facto ou a culpa na sua produção, uma vez que para um facto ser punível é necessário que este seja cumulativamente ilícito e culposo.

### III. DAS ESPECIALIDADES DAS CAUSAS DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:

#### 1. A PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL TRIBUTÁRIO

Antes de mais, importa esclarecer o que se entende por prescrição. A prescrição é a forma de extinção de um direito pelo seu não exercício por um dado lapso de tempo fixado na lei e variável de caso para caso.

*“Decorre da lei e assenta na intenção de punir a inércia do titular do direito que não o exerceu durante um certo período de tempo quando podia fazê-lo, deixando de ser justificar socialmente (e perante o respetivo titular) esse direito. Visando, quanto aos fundamentos atinentes ao devedor, relevá-lo de prova, prosseguindo fins gerais de paz jurídica e segurança. Está ontologicamente ligada ao decurso de prazos que, por definição, são impessoais, ignoram, de modo absoluto, quaisquer particularidades do caso concreto.”*<sup>13</sup>, ou seja, passado o tempo estabelecido na lei, o direito do credor deixa de ser exigível, assim o devedor poderá recusar-se a cumprir a obrigação.

Estamos perante um instituto imperativo, não havendo qualquer hipótese de renúncia antecipada à prescrição (artigo 302º nº1 do CC).

*“A prescrição do procedimento criminal é um pressuposto negativo da punição”*<sup>14</sup>

O regime geral da prescrição do procedimento criminal está previsto no artigo 118º do Código Penal.

Após um longo período de duração do procedimento desde a ocorrência do facto criminoso que lhe dá origem sem que haja trânsito em julgado da sentença, perde-se a

---

<sup>13</sup> In Campos, Diogo Leite de, *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – Os abusos do Estado Legislador/Credor*, Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos (9-Mai.-1917/9-Mai.-2007, da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2007, Págs. 339-346

<sup>14</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário ao Código Penal*, 2ªEdição, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2010,Pág. 374

necessidade da pena e juntamente com esta desvanecem-se as necessidades de prevenção geral e especial da punição.

Esta longevidade do procedimento leva a que exista uma maior probabilidade de existência de erros judiciais, devido às dificuldades de prova e de investigação que, à longa duração, estão associadas.

Esta prescrição tem natureza mista, como refere Paulo Pinto de Albuquerque, no seu Comentário ao Código de Processo Penal. O autor refere que estas normas são normas processuais materiais, estando estes sujeitos ao princípio da legalidade criminal. “*Essas normas são normas processuais que representam, em termos materiais, uma verdadeira pré-conformação a que o arguido poderá ficar sujeito.*”<sup>15</sup>

Segundo o autor anteriormente referido (Paulo Pinto de Albuquerque), as consequências da prescrição do procedimento são:

- O facto não poder ser perseguido criminalmente;
- O facto não pode ser tomado em conta para efeitos de reincidência (artigo 75º nº4 *à contrario*), nem para efeitos da aplicação da pena relativamente indeterminada e nem mesmo para efeitos da determinação da pena concreta.

Em relação aos crimes comuns, sucede o anteriormente referido, já no que diz respeito aos crimes tributários o RGIT prevê uma solução particular.

No artigo 21º do RGIT podemos encontrar o prazo prescricional do procedimento quando estivermos perante crimes tributários, limitando o prazo geral a um prazo de cinco anos!

Exceção feita quando se tratar de um crime tributário cujo limite máximo da pena de prisão aplicável seja igual ou mais de cinco anos, a estes aplicamos o prazo do CP, de dez anos, previsto no artigo 118º nº1 alínea b).

---

<sup>15</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário ao Código do Processo Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4ª edição atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa 2011, Pág. 62

Esta exceção levanta uma dúvida: aplica-se também às pessoas coletivas? Qual dos prazos se aplica às pessoas coletivas o do artigo 21º do RGIT ou o do artigo 118º nº1 alínea b) do CP?

Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, no seu RGIT anotado<sup>16</sup> entendem que às pessoas coletivas não se aplica o prazo mais longo (dez anos), devido a estas só se poder aplicar pena de multa e nunca a pena de prisão a que se refere a letra da lei.

Mas é entendimento de Isabel Marques da Silva<sup>17</sup> e Germano Marques da Silva<sup>18</sup>, entendimento com o qual concordamos, que o legislador quis abranger as pessoas coletivas no âmbito de aplicação deste alargamento prescricional.

Germano Marques da Silva argumenta que para sustentarmos esta posição devemos recorrer ao princípio geral previsto no artigo 118º nº3 do CP, que manda aplicar às pessoas coletivas o prazo de prescrição que for aplicável às pessoas singulares pela prática do mesmo crime.

Segundo Isabel Marques da Silva, este é defensável com a tese de que o limite máximo da pena de prisão referida pela letra da lei é aplicável ao crime e não ao agente, sendo assim indiferente qual o agente do crime, se pessoa coletiva ou pessoa singular. Ainda mais refere a autora que o artigo 118º nº3 do CP reforça este entendimento uma vez que estatui que se o procedimento criminal respeitar a pessoa coletiva ou equiparada, os prazos de prescrição são determinados tendo em conta a pena de prisão aplicável.

O prazo de prescrição é reduzido para o prazo de caducidade<sup>19</sup> do direito à liquidação da prestação tributária quando a infração depender daquela liquidação (artigo 21º nº3 do RGIT). Prazo previsto no artigo 45º da LGT<sup>20</sup>.

---

<sup>16</sup> Cfr. *Regime das Infrações Tributárias – Anotado*, de **Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos**, página 265

<sup>17</sup> **SILVA, Isabel Marques da**, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF nº5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 115

<sup>18</sup> **SILVA, Germano Marques**, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 143

<sup>19</sup> **Acórdão TCAS de 27.09.2011**: “O instituto da caducidade tem por fundamentos vectores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis. Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que esta opere. A necessária brevidade da relação jurídica que comporta um direito caducável determina que o não exercício do mesmo no prazo legal ou convencionalmente definido acarreta a sua competente extinção. Refira-se, ainda, que a caducidade, determinando a extinção do direito e da correspondente vinculação sem mais, não gera o conseqüente aparecimento de uma obrigação natural, contrariamente ao que acontece com o instituto da prescrição.2. No âmbito do direito tributário, o prazo de caducidade em análise,

além de se justificar por razões objetivas de segurança jurídica, tem o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos.” e **Acórdão do TCAS de 19.04.2005**: “X - O dies a quo do prazo de caducidade do direito de liquidar o IVA que, como imposto de obrigação única, face à redação inicial do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, se situava no dia imediato àquele em que ocorreu o facto tributário, a partir de 1 de Janeiro de 2003, com a entrada em vigor da redação dada àquele preceito pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (LOE para 2003), passou a ocorrer no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto. XI - Estando em causa um alongamento do prazo, por força da posticipação do seu momento inicial, deve aplicar-se-lhe a regra do n.º 2 do artigo 297.º do CC: a lei nova é imediatamente aplicável, mas conta-se todo o prazo decorrido desde o momento inicial (tal como estabelecido pela lei nova).XII - No caso, estando em causa o IVA dos meses de Março e Junho de 1999, a caducidade do direito à liquidação verificar-se-ia apenas em 31 de Dezembro de 2003 motivo por que, tendo a notificação ocorrido em Julho de 2003, verifica-se que o foi dentro do prazo de caducidade.”

<sup>20</sup> Impõe-se fazer uma distinção, embora simples, dos conceitos de caducidade e prescrição no âmbito da responsabilidade tributária. A prescrição é, como já foi referido, a forma de extinção de um direito pelo seu não exercício por um dado lapso de tempo fixado na lei e variável de caso para caso. A caducidade traduz-se na “extinção de um direito por virtude do decurso do prazo em que devia ser exercido, ou a extinção de uma relação jurídica por virtude de ter decorrido o prazo convencionado ou legalmente previsto para a sua duração”(In **CAMPOS, Diogo Leite de, Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – Os abusos do Estado Legislador/Credor**, Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos (9-Mai.-1917/9-Mai.-2007, da Faculdade de Direito de Lisboa, Alameda, Coimbra, 2007, Págs. 339-346). A prescrição da prestação tributária encontra-se prevista no artigo 48º da LGT enquanto a caducidade do direito à liquidação estatuida no artigo 45º do mesmo diploma legal. Começemos pela caducidade – artigo 45º da LGT, no seu nº1 “O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”, isto é, depois de decorrido o prazo de quatro anos do facto tributário, o credor não pode vir interpelar o devedor para obter o pagamento do seu crédito. Este instituto tem “por fundamentos vectores como a certeza e ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis. Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que esta opera” “No âmbito do direito tributário o prazo de caducidade em análise, além de se justificar por razões objetivas de segurança jurídica, tem o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos” ( In **Acórdão do TCAS de 27.09.2011**). Importa para determinarmos o momento a partir do qual devemos começar a contar o prazo, atendermos à natureza dos impostos. Se estivermos perante impostos periódicos, o prazo de caducidade conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, já nos impostos de obrigação única conta-se o prazo a partir da data em que o facto tributário ocorreu. Esta regra prevista no nº4 do artigo 45º da LGT, tem uma exceção, no caso do IVA e dos impostos sobre os rendimentos quando a sua tributação se faça por retenção na fonte a título definitivo, o seu prazo de caducidade começa-se a contar no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto ou o facto tributário, dependendo do imposto em questão. Não existem definições legais de imposto periódico ou de imposto de obrigação única, assim o legislador ao utilizar estes conceitos queria referir-se às noções doutrinariamente elaboradas dos mesmos. “A característica essencial apontada pela doutrina aos impostos periódicos é a de assentarem num facto tributário de carácter duradouro, enquanto o elemento caracterizador do imposto de obrigação única é ter por base um facto instantâneo. Em alguns casos, o facto tributário reporta-se a um determinado período de tempo e as obrigações tributárias renovam-se em cada novo período, como sucede com IRC e IRS, os quais devem configurar como impostos periódicos, de periodicidade virtual. Noutros casos, as obrigações tributárias não se reportam a períodos de tempo, derivando de eventos que, mesmo que se repitam, são tratados tributariamente como factos autónomos ou instantâneos. É o caso do IVA e do Imposto de Selo.” (Acórdão citado). Importante para a liquidação do imposto é a notificação do contribuinte – “I - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo fixado na lei (n.º 1 do artigo 45.º da LGT).” (Ver **Acórdão do Pleno STA de 28.01.2009**). Esta tem que ser feita no prazo de quatro anos – “I - O prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos (artigo 45.º, n.º 1 da LGT)” (Vide **Acórdão do STA de 02.07.2008**). Sem esta “ação” o prazo decorrerá. “Com efeito, a notificação, e só ela, torna a dívida tributária certa e exigível” (**CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, Maio 2012, Pág. 359**). Se esta não for feita dentro do prazo de caducidade, nos termos do artigo 204º nº1 do CPPT, estamos perante um motivo para os oprimos à execução fiscal. O nº2 do preceito legal em análise prevê uma exceção à regra enunciada no seu nº1, diminuindo o prazo de caducidade para três anos<sup>20</sup>. “O n.º 2 do artigo 45.º da LGT prevê a redução do prazo de caducidade do direito à liquidação para três anos, designadamente, nos casos «de utilização de métodos indirectos por motivo de aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade» previstos naquela Lei, justificada pela inexistência nesses casos de inspeção interna ou externa por parte da AT.” (Ob. Cit.). Já a prescrição das dívidas tributárias e não propriamente da responsabilidade da qual nos ocupamos, prevê o artigo 48º da LGT, que prescrevem no prazo de oito anos contados a partir do termos do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos, no entanto nos impostos de obrigação única, este prazo inicia-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu excepto no caso de estarmos perante o IVA ou impostos sobre o rendimento quando a sua tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que o prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade ou o facto tributário, dependendo dos impostos com quais somos confrontados. Este prazo poderá ser suspenso ou interrompido e os seus efeitos atingiram todos os devedores, independentemente da sua qualidade de devedor principal, responsável solidário ou subsidiário. Segundo Benjamim Silva Rodrigues, no seu artigo *Prescrição no Direito Tributário*, publicado em *Problemas Fundamentais do Direito Tributário* (Ob. Cit., pág. 312), esta regra de produção de efeitos em relação a todos os devedores, previsto no nº2 do artigo 48º como «um corolário do princípio da unicidade da relação jurídica tributária em relação aos diferentes obrigados pelo seu cumprimento, tal como é entendida no artigo 18º da LGT». Devido à natureza da obrigação tributária do responsável subsidiário, este é abrangido pelos efeitos da suspensão e interrupção aplicados ao devedor principal. Já não é assim “Se este for citado após o quinto ano subsequente ao de liquidação, o prazo de prescrição corre ininterruptamente, não se suspendendo por qualquer causa relativa ao devedor principal (prevista no artigo 49º). Pelo que se o devedor subsidiário não for citado no prazo de oito anos, a dívida terá prescrito. Esta exceção àquele princípio da identidade deve-se a puras razões de justiça material, dado estar-se perante uma obrigação de garantia, de causa legal a dívidas de terceiros”.

A Lei do Orçamento de 2006 veio alargar o prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos relativos a factos objeto de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença acrescido de um ano – Artigo 45º nº5 da LGT.

Muito importante para contarmos o prazo de prescrição independentemente de qual o prazo em causa é saber o momento a partir do qual iniciamos a contagem.

O legislador ajudou-nos no esclarecimento desta dúvida, não havendo qualquer norma especial para os crimes tributários, aplicar-se-lhes-á o disposto no CP, aplicável também ao direito penal comum – artigo 119º do CP.

No caso interessa o momento a partir do qual iniciaremos a contagem do prazo de prescrição do procedimento, que corre desde o dia em que o facto se tiver consumado. O nº2 prevê diferentes “*timings*” consoante o crime a que formos presentes (“a) Nos crimes permanentes, desde o dia em que cessar a consumação; b) nos crimes continuados<sup>21</sup> e nos crimes habituais desde o dia da prática do último ato; c) nos crimes não consumados, desde o dia do último ato de execução”

O prazo da prescrição conta-se a partir do do estabelecido no artigo 119º do CP, não havendo qualquer regra especial aplicável aos crimes tributários.

O prazo de prescrição do procedimento criminal pode suspender-se ou interromper-se, de acordo com o previsto nos artigos 120º e 121º do CP. E ainda no caso da suspensão do processo nos termos previstos no nº2 do artigo 42º e artigo 47º do RGIT, por remissão expressa do artigo 21º nº4 do mesmo diploma legal.

Estes dois últimos casos<sup>22</sup> constituem uma particularidade inexistente no direito penal comum.

---

<sup>21</sup> A título meramente exemplificativo, **Acórdão do TRC de 04.05.2011** – “- No crime de fraude fiscal no caso de negócio jurídico simulado, o momento da consumação do crime é o da data da celebração desse negócio. 2.- Consumando-se o crime com a celebração do negócio simulado, nessa data se inicia o prazo da prescrição.3.- Em caso de crime sob a forma continuada, o prazo de prescrição conta-se desde o dia da prática do último ato.” e **Acórdão do TRC de 16.11.2011** – “4.- O momento da consumação do crime é o da data da celebração do negócio simulado, pelo que o momento a partir do qual começa a contar o prazo de prescrição é o momento da ação delituosa, com vista ao não pagamento da prestação tributária.5.- Tratando-se de crime continuado, para efeitos de prescrição do procedimento criminal, o momento que releva é o da prática do último ato de execução.”

<sup>22</sup> Há inúmera jurisprudência sobre o assunto, selecionamos alguns acórdãos só a título exemplificativo: **-Acórdão do TC nº321/2006**, - “Deste modo, não pode, da inexistência de um prazo de suspensão no processo penal tributário, nos casos previstos no artigo 47º, n.º1, do RGIT, inferir-se a violação do direito ao julgamento no mais curto prazo compatível com as

No caso do artigo 42º nº2 do RGIT: *“No caso de ser intentado procedimento, contestação técnica aduaneira ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, não será 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.”*, o prazo a que se refere este nº2 é o prazo previsto no nº1, que é de oito meses, prazo máximo contado *“da data em que foi adquirida a notícia do crime”*<sup>23</sup>.

O prazo fica suspenso até que seja praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a situação tributária em análise cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos e em relação ao qual haja sido intentado procedimento, caso em que não seja encerrado o inquérito.

Já no caso do artigo 47º do RGIT, referimo-nos à suspensão do processo penal tributário: - *“1- 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. 2 - Se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie.”*

Este preceito trata, como já referido, da suspensão do processo penal tributário, quando tiver a correr o processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do CPPT<sup>24</sup>.

---

*garantias da defesa e, assim, a violação dos artigos 2º e 32º, n.º 2, da Constituição, como pretende o recorrente.”; - Acórdão do STJ de 17.01.2002, - “Na vigência do artigo 50º, nº1, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redação do Decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, a impugnação judicial tributária determinava, independentemente de despacho, a suspensão do processo penal fiscal e, enquanto esta suspensão se mantivesse, a suspensão da prescrição do procedimento penal por crime fiscal.”; - Acórdão do TRP de 09.02.2005, - “Se o arguido foi notificado da acusação por via postal simples e o 5º dia posterior à data indicada pelo carteiro é um domingo, para efeitos de prescrição do procedimento criminal, o termo do prazo não se transfere para o dia útil seguinte.”; Acórdão do TRP de 19.11.2008, - “Se os arguidos condenados por crime de fraude fiscal impugnaram judicialmente perante o tribunal administrativo e fiscal as liquidações dos impostos de que depende a existência daquele crime, pedindo a respetiva anulação, deve suspender-se o processo penal em que ocorreu aquela condenação até ao trânsito em julgado da sentença que decida a impugnação.”*

<sup>23</sup> Artigo 42º nº1 do RGIT

<sup>24</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos, *Regime das Infrações Tributárias – Anotado*, Página 397 e seguintes.

No âmbito destes processos, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as sentenças proferidas.

A Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro veio esclarecer, com a redação dada ao nº1 deste artigo, que no processo tributário em causa tem que se discutir a situação tributária e a sua definição determinar a qualificação criminal dos factos imputados. No entanto, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos entendem que esta já era a orientação que a lei indicava anteriormente.

E o regime penal comum previsto no artigo 120º e 121º do CP?

O prazo de prescrição do procedimento criminal suspende-se, tal como já foi mencionado, nos termos do artigo 120º do CP<sup>25</sup>.

O prazo está suspenso, para além das duas situações acima referidas, durante o tempo em que:

a) O procedimento criminal não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal ou de sentença a proferir por tribunal não penal, ou por efeito da devolução de cima questão prejudicial a juízo não penal<sup>26</sup>;

b) O procedimento criminal estiver pendente a partir da notificação de acusação ou, não tendo esta sido deduzida, a partir da notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou do requerimento para a aplicação de sanção em processo sumaríssimo<sup>27</sup>;

c) Vigorar a declaração de contumácia;

d) A sentença não puder ser notificada ao arguido julgado na ausência; ou

---

<sup>25</sup> Sobre o tema, ver **Acórdão do TC nº 122/2000**: “Em face do exposto, decide-se: a) Julgar inconstitucional, por violação dos números 1 e 3 do artigo 29º da Lei Fundamental, a norma constante da alínea a) do nº 1 do artigo 120º da versão originária do Código Penal, na interpretação segundo a qual a prescrição do procedimento criminal se interrompe com a notificação para as primeiras declarações para comparência ou interrogatório do agente, como arguido, na instrução;”

<sup>26</sup> **Acórdão do STJ nº9/2010**, segundo o qual a pendência de recurso para o TC não constitui causa de suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal. “A pendência de recurso para o Tribunal Constitucional não constitui a causa de suspensão do prazo de prescrição do procedimento criminal prevista no segmento normativo «dependência de sentença a proferir por tribunal não penal», da alínea a) do nº 1 do artigo 119.º do Código Penal de 1982, versão original, ou da alínea a) do nº 1 do artigo 120.º do Código Penal de 1982, revisão de 1995.”

<sup>27</sup> **Acórdão do TRL de 24.04.2012**, “Vº O prazo máximo de suspensão da prescrição por três anos, nos casos da al.b, do nº1, do art.120, do Código Penal, decorre sem que seja necessário ponderar a concreta tramitação processual havida, ou a quem são imputáveis eventuais atrasos processuais, apresentando-se razoável e conforme com critérios de necessidade e proporcionalidade, dado ser adequado ao desenvolvimento da tramitação processual desde a acusação até ao trânsito da decisão final e proporcional, uma vez que não obriga o arguido a sofrer os inconvenientes da pendência contra si de um processo-crime, por período excessivamente longo.”

e) O delinquente cumprir no estrangeiro pena ou medida de segurança privativas de liberdade.

Já a interrupção dá-se nos trâmites previstos no artigo 121º do CP quando:

- Haja constituição de arguido;

-Haja notificação da acusação ou não, tendo sido deduzida, com a notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou com a notificação do requerimento para a aplicação da sanção em processo sumaríssimo;

- Haja declaração de contumácia;

- Haja notificação do despacho que designa dia para audiência na ausência do arguido.

Ao contrário do que ocorre uma suspensão, sempre que estamos perante uma interrupção, quando esta cessa, inicia-se um novo prazo de prescrição (artigo 121º nº2 do CP). No entanto e para evitar que os processos se tornassem “eternos”, o nº3 do artigo 121º esclarece que *“a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade”*. Por exemplo, no caso do artigo 21º nº1 do RGIT, seriam 5 anos mais 2 anos e meio, ou seja, se não existir qualquer suspensão, passados sete anos e seis meses, o procedimento prescreve<sup>28</sup>, mesmo quando existam interrupções.

Em suma, o prazo de prescrição do procedimento criminal tributário é de cinco anos (artigo 21º nº1 do RGIT), exceto se estivermos perante um crime cuja pena aplicável seja igual ou superior a cinco anos (artigo 21º do RGIT e artigo 118º nº1 do CP).

Podendo ser reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação, quando a infração depender desta – artigo 21º nº3 da LGT e artigo 45º da LGT. O prazo é de quatro anos, no entanto a Lei do Orçamento de Estado de 2006 acrescentou um novo

---

<sup>28</sup> **Acórdão do TRP de 30.01.2008:** -“1 - Nos termos do artigo 121º, n.º 3 do C. Penal, a prescrição tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.” e **Acórdão do TRP de 22.09.2010:** -“4. Atenta esta causa de suspensão do prazo do prazo de prescrição, verifica-se que ainda não decorreu o prazo normal de prescrição de 5 anos, acrescido de metade, com a ressalva do tempo de suspensão desde a data da interposição pelos arguidos pessoas singulares das ações ao abrigo do Código de Processo Tributário”.

prazo, com a consagração do nº5 que prevê que quando o direito à liquidação diga respeito a factos em relação aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de quatro anos é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença acrescido de mais um ano<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> **Acórdão do TRP de 22.11.2006**, -“No caso de Abuso de confiança fiscal por falta de entrega do IVA, a verificação do crime não depende de qualquer liquidação, pelo que o prazo de prescrição do procedimento criminal é o do nº 1 do artigo 21º do RGIT01, e não o do nº 3.”

## 2. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA POR DISPENSA DA PENA

O artigo 22º do RGIT prevê a dispensa e atenuação especial da pena. Ora, a dispensa no caso de ser efetivada tem como sua consequência a extinção de responsabilidade penal tributária.

Segundo o nº1 do referido artigo: *“Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada se: a) a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos; c) à dispensa de pena se não opuserem razões de prevenção.”*

Têm, assim, que estar preenchidos os pressupostos devidos para existir dispensa de pena<sup>30</sup>.

A lei refere como condição para a dispensa de pena o crime ser punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos. As pessoas coletivas não podem ser condenadas a penas de prisão. Terá o legislador excluído às pessoas coletivas do âmbito de aplicabilidade da dispensa de pena?

Não nos parece assim. De referir o **Acórdão do TRP de 16.06.2004**, no qual foi analisada esta problemática entendendo este tribunal que *“(...) solução é entender (e estender) a referência que é feita no artigo 22º nº1 do RGIT, a pena de prisão igual ou inferior a três anos, ao respetivo tipo legal, e daí retirar que a intenção do legislador foi definir os tipos legais a que pretendia aplicar a dispensa, abrangendo quer as pessoas singulares, que são punidas nessa moldura, quer as pessoas coletivas, que são aí punidas na moldura equivalente de multa. É esta última solução a que nos parece mais razoável, artigo 9º do CC e a que se justifica até por um argumento de identidade de razão...”*

---

<sup>30</sup> **Acórdão do TRP, de 25.05.2011**: *“Visando o instituto da dispensa de pena, no âmbito do RGIT, incentivar e premiar quem reparou o mal do crime, a restituição pelo agente, com pagamento dos juros legais e demais acréscimos exigidos, do que indevidamente reteve, em termos de prevenção geral e no contexto atual de grave situação económico-financeira do Estado, tem de ser vista como uma mensagem apelativa aos que assim não procedem, a merecer a aplicação daquele instituto.”*

Esta posição é aceite por Germano Marques da Silva<sup>31</sup>, com o argumento de que com as palavras “*a pena de prisão de limite máximo igual ou superior a três anos*” o legislador quis apenas definir a gravidade dos crimes que podem ser objeto desta decisão. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos<sup>32</sup> também defendem esta extensão do *mens legis*, o que levaria, por identidade de razão, a incluir as pessoas coletivas, em relação aos mesmos crimes das pessoas singulares.

Germano Marques da Silva<sup>33</sup> sustenta a sua posição, afirmando que no CP não há qualquer distinção entre pessoas singulares e pessoas coletivas.

Parece-nos a única posição possível uma vez que não fará sentido a exclusão das pessoas coletivas desta possibilidade, por todos os argumentos já referidos, mais que não fosse somente por uma questão de coerência do sistema, que equipara sempre as pessoas coletivas a pessoas singulares, não distinguindo o tratamento destas<sup>34</sup>.

Este instituto existe como mera possibilidade, “*pressupõe necessariamente a reposição da verdade fiscal, o pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais ou a restituição dos benefícios indevidamente obtidos e ainda que a ilicitude do facto e a culpa do agente não sejam muito graves e que à dispensa de pena se não oponham razões de prevenção*”<sup>35 36</sup>.

---

<sup>31</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 127

<sup>32</sup> Ver SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos, *Regime das Infrações Tributárias*- Anotado, 4ª edição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010, Pág. 276

<sup>33</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 127

<sup>34</sup> **Acórdão do TRP de 04.02.2009**: “*I - As pessoas coletivas podem beneficiar de dispensa de pena ao abrigo do disposto no artigo 22º do RGIT.*”

<sup>35</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF n.º 5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2010, Página 64

<sup>36</sup> No que diz respeito às exigências de prevenção geral ou especial, atender-se-á às circunstâncias do caso concreto e não a juízos abstratos sobre a danosidade, a frequência ou o alarme social provocados pelos crimes fiscais, de acordo com a decisão do **Acórdão do TRP de 08.11.2006**: “*Aplicando estes ensinamentos ao caso concreto, e relembrando que no caso dos crimes tributários os pressupostos da dispensa da pena são menos exigentes que na lei geral, não se anteveem exigências de prevenção especial de socialização. Por outro lado, afigura-se-nos que a prevenção geral ficará suficientemente acautelada com a circunstância de o agente ser declarado culpado, alcançando-se, por esta via, o limiar mínimo de prevenção geral de integração ou de defesa do ordenamento jurídico. Ou seja, não se vê, na situação em apreço, que a aplicação de uma pena surja, perante as necessidades que deveria cumprir como necessária. Em conclusão, verificam-se, no caso concreto, todos os pressupostos de que depende a aplicação do instituto da dispensa da pena, a que se reporta o artigo 22 n.º 1 do RGIT. Face ao que fica exposto, desnecessário se torna apreciar a 2ª questão suscitada no recurso.*” Os pressupostos da dispensa da pena podem-se preencher em relação a um dos intervenientes no processo mas não em relação a todos. “A ponderação das circunstâncias que pode conduzir ao resultado de a pena ser dispensada para algum deles e não para os demais.”, como sucede o **Acórdão do TRC de 11.06.2008**: “*IX. - Do ponto de vista da prevenção geral, a dispensa da pena será admissível sempre que, verificados os restantes pressupostos, o tribunal considere que, com a circunstância de o agente ser declarado culpado – o que o instituto da dispensa de pena necessariamente supõe –, ligada à natureza condenatória da sentença (...) e à sua comunicação ao registo criminal (...) se alcança o limiar mínimo de prevenção geral de integração ou de defesa do ordenamento jurídico, não sendo por isso, do ponto de vista da prevenção geral, necessária a imposição de uma pena.*».” “*Do ponto de vista da prevenção geral, a dispensa da pena será admissível sempre que, verificados os restantes pressupostos, o tribunal considere que, com a circunstância*

O direito penal tributário consagra um regime mais benevolente em relação ao consagrado no direito penal comum, uma vez que este último só permite a dispensa de pena quando estejamos perante crimes puníveis com pena de prisão não superior a seis meses ou pena de multa não superior a 120 dias, a ilicitude do facto e a culpa do agente sejam diminutas, assim prevê o artigo 74º do CP, o regime penal comum da dispensa de pena.

O RGIT no artigo 22º estabelece que são dispensáveis as penas cujo crime tenha uma pena igual ou inferior a três anos, o que leva a uma aplicação deste instituto a crimes puníveis com penas de média duração e não exige que haja ilicitude do facto e culpa diminuta do agente bastando que estas não sejam muito graves.

Germano Marques da Silva<sup>37</sup> justifica esta diferença de tratamento entre a lei penal comum e a lei penal tributária pelo legislador, fundamentando com a importância fulcral da cobrança do tributo mas também com a pouca reprovação que existe do ponto de vista social em relação aos crimes tributários.

*“O pagamento da prestação tributária em dívida não é condição bastante para a dispensa da pena. Satisfeita a pretensão tributária, mantém-se a pretensão penal”*<sup>38</sup>

Caso contrário, o perdão estaria ao alcance do talão de cheques – *“Para os senhores do crime haveria sempre o perdão ao alcance de um talão de cheques”*<sup>39</sup> – Isto cria uma impunibilidade dos crimes tributários pois estes só seriam reprováveis até ao momento do pagamento do crédito tributário.

No entanto, *“o regime estabelecido no RGIT não se afasta dos fins da sanção penal, as necessidades de tutela do bem jurídico, da prevenção geral e especial, impondo ao juiz que pondere no caso concreto a necessidade da pena, tendo em conta o*

---

*de o agente ser declarado culpado – o que o instituto da dispensa de pena necessariamente supõe –, ligada à natureza condenatória da sentença (...) e à sua comunicação ao registo criminal (...) se alcança o limiar mínimo de prevenção geral de integração ou de defesa do ordenamento jurídico, não sendo por isso, do ponto de vista da prevenção geral, necessária a imposição de uma pena.». No caso dos crimes tributários, os pressupostos da dispensa da pena são menos exigentes que na lei geral, não se antevendo, relativamente à recorrente, particulares exigências de prevenção especial de socialização. Por outro lado, afigura-se-nos que a prevenção geral ficará suficientemente acautelada com a circunstância de a recorrente ser declarada culpada, alcançando-se, por esta via, o limiar mínimo de prevenção geral de integração ou de defesa do ordenamento jurídico. Em conclusão, verificam-se, no caso concreto, todos os pressupostos de que depende a aplicação à recorrente do instituto da dispensa da pena, a que se reporta o artigo 22.º, n.º I, do R.G.I.T.”. Ver também Isabel Marques da Silva, *ibidem*.*

<sup>37</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 127

<sup>38</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 128 e 129

<sup>39</sup> Ver SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 129

*grau de ilicitude do facto e da culpa do agente (que não podem ser muito graves) e a necessidade de prevenção geral e especial”<sup>40</sup>*

Assim e por tudo o mencionado anteriormente, o regime do direito penal tributário é mais favorável aos delinquentes do que o do direito penal comum. Justificando-se como também já foi referido, esta diferença de tratamento com a “menor censurabilidade social dos crimes tributários relativamente à generalidade dos crimes comuns, são também razões de política penal tributária, consubstanciados no interesse do Estado na reposição da verdade tributária e na arrecadação dos impostos em dívida”<sup>41</sup>.

De ressaltar que o artigo 22º do RGIT não se limita a estatuir a dispensa de pena, existe também o instituto da atenuação especial da pena, previsto no nº2 do preceito.

A atenuação especial da pena é sempre aplicada desde que estejam preenchidos os pressupostos da lei, determinando a aplicação de uma moldura penal mais branda.

Esta atenuação faz-se nos termos do artigo 73º do CP, uma vez que não existe qualquer disposição no RGIT sobre isso e porque se aplica subsidiariamente aos crimes tributários de acordo com a alínea a) do artigo 3º do RGIT.

Não há para a aplicação da atenuação da pena uma condição limitativa quanto à moldura penal aplicável.

No caso previsto no artigo 72º nº1 do CP, a atenuação especial depende apenas da “reposição da verdade fiscal” e do “pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais” até à decisão final do processo e no prazo nela fixado.

---

<sup>40</sup> *Ibidem*

<sup>41</sup> *Ibidem*

### 3. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE À SUSPENSÃO PROVISÓRIA DO PROCESSO

O instituto da suspensão provisória do processo, previsto no artigo 281º do CPP aplica-se ao processo penal tributário, por remissão expressa do artigo 43º nº1 do RGIT<sup>42</sup>.

A suspensão provisória do processo permite chegar ao mesmo propósito da dispensa de pena mas acrescentando-lhe a oponibilidade de injunções e regras de conduta aos arguidos. Pois há casos em que a *“mera reposição de verdade tributária e o pagamento dos impostos em dívida e acréscimos legais não bastam para satisfazer os fins da prevenção.”*

Trata-se de um instituto processual, que ocorre na fase de instrução<sup>43</sup> e no inquérito, competência exclusiva do Ministério Público.

Para haver suspensão provisória, é necessário que se verifiquem os seguintes pressupostos:

*“a. Indícios suficientes da prática de crime punível com pena de prisão não superior a cinco anos ou com sanção diferente da prisão, mesmo em caso de concurso de crimes;*

*b. Concordância do juiz de instrução<sup>44</sup>;*

*c. Concordância do arguido e do assistente<sup>45</sup>;*

*d. Ausência de condenação anterior por crime da “mesma natureza” e de aplicação anterior de suspensão provisória do processo por crime da “mesma natureza”;*

*e. Não haver lugar a medida de segurança de internamento;*

---

<sup>42</sup> “1 - Recebido o auto de inquérito e respetivo parecer, o Ministério Público procede nos termos dos artigos 277.º a 283.º do Código de Processo Penal, tendo em conta o disposto no artigo seguinte.”

<sup>43</sup> Artigo 307º nº2 do CP.

<sup>44</sup> No entanto, se suceder na fase de instrução, a competência recai sobre o Ministério Público (Art. 307º nº2 do CP)

<sup>45</sup> A transcrição refere-se ao regime penal comum, não obstante, no direito penal tributário não há assistente.

*f. Ausência de grau de culpa elevado;*

*g. Imposição de injunções e regras de conduta que não ofendam a dignidade do arguido e, designadamente, a sua subsistência;*

*h. Ser de prever que o cumprimento das injunções e regras de conduta responda suficientemente às exigências de prevenção que no caso se façam sentir.”<sup>46</sup>*

Estes pressupostos são aplicáveis a todos os crimes, uma vez que se trata de uma norma processual penal comum.

Ao arguido podem ser impostas as seguintes injunções e regras de conduta, desde que não ofendam a sua dignidade:

*“- Positivas: indemnizar o lesado; dar ao lesado satisfação moral adequada; entregar ao Estado ou a instituições privadas de solidariedade social certa quantia ou efetuar prestação de serviço de interesse público; residir em determinado lugar; frequentar certos programas ou atividades;*

*- Negativas: não exercer determinadas profissões, não frequentar certos meios ou lugares; não residir em certos lugares ou regiões; não acompanhar, alojar ou receber certas pessoas; não frequentar certas associações ou participar em determinadas reuniões; não ter em seu poder determinados objetos capazes de facilitar a prática de outro crime; não ter qualquer outro comportamento especialmente exigido pelo caso”<sup>47</sup>.*

O juiz de instrução criminal e o Ministério Público para controlarem a cumprimento das injunções mas também das regras de conduta poderão apoiar-se nos serviços de reinserção social, nos órgãos de polícia criminal e nas autoridades administrativas.

Esta decisão de suspensão provisória do processo não é susceptível de impugnação. (Exploraremos esta problemática adiante)

---

<sup>46</sup> **ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de**, *Comentário ao Código do Processo Penal*, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 4ª edição atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa 2011, Págs. 759-760

<sup>47</sup> Ver **SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos**, *Regime das Infrações Tributárias*- Anotado, 4ª edição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010, Pág. 380

Esta suspensão pode durar até dois anos, não correndo durante esse tempo o prazo de prescrição.

Se o arguido cumprir com o que lhe é pedido, ou seja, cumpre as injunções e regras de conduta, o Ministério Público arquiva o processo, não podendo este ser reaberto. Se não cumprir, o processo prossegue e as prestações feitas não podem ser repetidas (artigo 282º do CPP).<sup>48</sup>

*“A figura da suspensão provisória do processo é um mecanismo recente no nosso ordenamento processual penal que se aproxima timidamente da denominada plea bargaining do sistema americano, segundo o qual o órgão de acusação acorda com o arguido, que aceite confessar, com uma acusação menos grave”*<sup>49</sup>

O momento em que ocorre a decisão de suspensão reportar-se-á para o termo do inquérito ou da instrução. Só neste momento se poderá avaliar toda a situação em concreto, o condicionalismo envolvente bem assim como a eficácia da medida no caso em análise.

Podem estes atos de determinação da suspensão provisória ser alvos de recurso?

Segundo Germano Marques da Silva<sup>50</sup> só a decisão de acusar ou suspender provisoriamente o processo é uma opção do Ministério Público, sendo esta insusceptível de impugnação.

A jurisprudência não é unânime quanto à recorribilidade da decisão de suspensão provisória do processo. Nem sequer no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência - **Acórdão do STJ nº16/2009**<sup>51</sup> - que tentava sanar toda esta acesa

---

48 *Ibidem*

49 *Ibidem*

50 Referência expressa do SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos, *Regime das Infrações Tributárias- Anotado*, 4ª edição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010, Pág. 380, para a obra do autor *Direito Penal*, Vol. III.

51 *“A mais -valia do instituto apresenta uma pluralidade cromática em que avulta a importância do consenso na razão direta do número de sujeitos processuais de cuja concordância a lei faz depender a sua efetivação. (...)*

*A suspensão provisória do processo é, assim, um arquivamento com injunções e regras de conduta, isto é, um arquivamento condicionado ao prévio cumprimento de injunções e regras de conduta.*

*Evidentemente que nem as injunções e regras de conduta são penas, nem a suspensão provisória do processo é um despacho condenatório, ou sequer uma decisão assente num propósito de censura ético -jurídica. De uma forma linear pode -se afirmar que o instituto em causa é uma espécie de transação segundo a qual o arguido aceita respeitar determinadas injunções, e regras de conduta, e o Ministério Público se compromete a, caso elas sejam cumpridas, desistir da pretensão punitiva e a arquivar o processo.”*

*“O artigo 281.º consagra, porém, uma inovação nesta matéria, estabelecendo o princípio da oportunidade do exercício da ação penal pelo MP relativamente à pequena criminalidade, atribuindo -lhe o poder de suspender o processo, quando se*

verifiquem conjuntamente certas condições, as constantes do proémio do n.º 1 e das alíneas a) a e) do mesmo número, mediante a imposição — pelo próprio MP — de injunções e regras de conduta [as definidas nas alíneas a) a I) do n.º 2]. (...)

Já se não aceita, porém, a atribuição ao MP da competência para a suspensão do processo e imposição das injunções e regras de conduta previstas na lei, sem a intervenção de um juiz, naturalmente o juiz de instrução, e daí a inconstitucionalidade, nessa medida, dos n.os 1 e 2 do artigo 281.º, por violação dos artigos 206.º e 32.º, n.º 4, da CRP.”

#### **A propósito da exigência de concordância do juiz de instrução:**

“A competência do juiz de instrução durante a fase processual presidida pelo Ministério Público, sempre que estejam em causa atos que interferem com direitos fundamentais e outras matérias que a lei reserva ao juiz, obedece a um quadro de intervenção tipificada e provocada, pois a magistratura judicial, por natureza, não atua «ex officio» em processos de que não é titular. Na análise da função do juiz de instrução na fase de inquérito recorremos aos conceitos de garantia e controlo, muito embora não se pretenda extrair dos mesmos uma qualquer virtualidade descritiva, pois essa via redundaria numa argumentação circular (o controlo é uma forma de garantia e a garantia exprime -se através do controlo), mas apenas utilizá -los como categorias compreensivas. Assim, a garantia tem essencialmente um carácter negativo protetor, enquanto o controlo funciona numa óptica mais positiva de sindicância do exercício de poderes -deveres, no caso, o exercício da ação penal e a repressão da criminalidade pelo Ministério Público.” “As intervenções do juiz de instrução na fase do inquérito ocorrem para assegurar a tutela dos direitos fundamentais do arguido — v. Artigos 268.º e 269.º do Código de Processo Penal. Como se refere em decisão do Tribunal Constitucional de 31 de Janeiro de 1990 — A intervenção do juiz só vale no âmbito do núcleo da garantia constitucional. Assim ocorre em toda a fase de inquérito ao Ministério Público confiada pelo Código de Processo Penal atual, compreendendo o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles, descobrir e recolher provas em ordem a decisão sobre acusação (artigo 262.º, n.º 1), justificando -se a intervenção do juiz -garante sempre que afetado aquele núcleo, consoante o elenco de situações descritas nos artigos 268.º e 269.º ou, numa síntese mais precisa, as intervenções do juiz de instrução em sede de inquérito são circunstanciais, e sempre com o escopo de acautelar a precisa observância das normas, e procedimentos, que tenham a potencialidade de ofender direitos fundamentais dos cidadãos. É nessa perspetiva, de juiz das liberdades, que deve ser enquadrada a intervenção do juiz de instrução na suspensão provisória do processo, quer porque não se verificam os respetivos pressupostos formais, nomeadamente a concordância livre e esclarecida do arguido e assistente, quer porque os indícios recolhidos não são suficientes para fundamentarem uma convicção sobre a responsabilidade criminal do arguido. A mesma intervenção congrega em si aquela que é a marca genética do juiz de instrução como juiz das liberdades, sendo certo que tal juízo está bem patente no citado Acórdão n.º 7/87 do Tribunal Constitucional quando imprime a ideia da necessidade de intervenção do juiz de instrução na suspensão provisória do processo.” “É no desempenho desse ónus que o juiz de instrução criminal deve discordar da suspensão provisória do processo se, apesar de verificados os seus pressupostos formais, da existência de indícios suficientes do facto e da sua punibilidade, as injunções ou regras de conduta propostas pelo Ministério Público atentarem contra a dignidade pessoal do arguido, atingirem o núcleo indisponível dos seus direitos fundamentais ou forem desproporcionadas, revelando uma restrição excessiva e injustificada desses direitos individuais.” “A sua função é de garantir os direitos e não de os restringir. Como impõe a própria norma sindicada, a intervenção judicial não está limitada à constatação dos pressupostos meramente formais, e deve abranger, também, a verificação dos conceitos abertos nela inscritos e, nomeadamente: a) Ausência de um grau de culpa elevado; b) Previsibilidade de que o conjunto das injunções responda às exigências de prevenção. Com Paulo Pinto de Albuquerque entendemos que o juiz deve verificar a existência dos pressupostos da suspensão do processo e formular um juízo sobre o período da suspensão e a adequação das injunções e regras de conduta às necessidades de prevenção que se fazem sentir no caso. Foi precisamente esta a razão de ser da exigência pelo TC da intervenção judicial na aplicação do instituto pelo MP (Acórdão do TC n.º 7/87). O juiz não tem, pois, qualquer discricionariedade se estiverem verificados os pressupostos da suspensão do processo e a adequação das injunções e regras de conduta às necessidades de prevenção.” “Eixo essencial da questão da recorribilidade da denominada «concordância» judicial é a definição da sua natureza jurídica. Na verdade, dispõe o artigo 359.º do Código de Processo Penal que é permitido recorrer dos acórdãos, das sentenças e dos despachos cuja irrecorribilidade não estiver prevista na lei. Existe uma relação linear e convergente entre este normativo e o complexo de atos que consubstanciam a atuação processual do juiz no processo penal, os quais o artigo 97.º do mesmo diploma, cataloga e alberga sobre a designação de ato decisório. Falamos, assim, dos atos do juiz que conhecem afinal do objeto do processo, e tomam a forma de sentença; que conhecem uma qualquer questão interlocutória; ou que põem termo ao processo e que tomam a forma de despacho. A questão que então se coloca é de saber se a denominada «concordância» do juiz integra qualquer uma das hipóteses citada e assume, assim, a natureza de ato decisório e, como tal, é recorrível. Na verdade, nem todos os atos praticados pelo juiz no processo assumem a natureza de ato decisório e certamente que um daqueles que suscita mais perplexidade pela sua morfologia equívoca é a denominada «concordância» do juiz. Efetivamente, como refere Roxin (4), os atos do juiz podem -se agrupar segundo a forma (sentenças ou despachos) e segundo o seu conteúdo, distinguindo -se entre aqueles que põem fim ao processo e aqueles que possibilitam a sua continuação. Os atos do juiz reconduzem -se, assim, a uma de duas tipologias diferentes: por um lado os atos que visam a ordenação, e impulso processual, e, por outro, os atos que visam a finalização do processo. Os primeiros visam a ordem do processo, adequando a tramitação do procedimento à lei adjetiva, e os segundos visam a resolução da questão substantiva, ou seja, o terminus da relação processual. Assumam uma, ou outra natureza, os atos judiciais, para revestirem a natureza de um ato decisório, devem ter por finalidade ou o conhecimento, a final, do objeto processo, ou a sua finalização, ainda que sem tomar conhecimento do respetivo objeto. No caso da denominada «concordância» do juiz de instrução, e excluída a possibilidade de assumir a integração categorial de despacho interlocutório, poderá afirmar-se que a mesma se define como ato decisório?” “Em última análise, a forma enviesada como o legislador inscreveu a intervenção do juiz de instrução na suspensão provisória, submetendo -a, através da figura da «concordância», a um regime desadequado em face dos princípios constitucionais e do processo (o juiz não concorda, o juiz decide) necessariamente que teria de conduzir a consequências não ponderadas. Como refere Anabela Rodrigues a verdadeira decisão de suspensão compete ao Ministério Público. Mais adianta a mesma autora que a concordância do juiz é, assim uma mera formalidade essencial, embora de conformação (validade) daquela decisão (do Ministério Público) prevista pelo legislador em nome da ideia que fundamenta o instituto. Não se trata assim de uma decisão de que se possa recorrer. É certo que, em termos formais -categoriais, a não concordância do juiz assume a forma de um «despacho» mas, em termos materiais, não é um ato decisório que assumia aquela força. Tratando -se, como se trata, de um controlo da legalidade, nenhuma razão há para intervir — não faria sentido — uma 2.ª instância quanto a essa fiscalização. Entendemos, assim, que o despacho judicial que consubstancia a denominada «concordância» do juiz na suspensão provisória do processo é um ato processual de natureza judicial, não decisório, que constitui o pressuposto formal, e substancial, da determinação do Ministério Público de suspensão do processo nos termos do n.º 1 do artigo 281.º do Código de Processo Penal.”

discussão se conseguiu resolver por inteiro a situação, uma vez que seis juízes Conselheiros do Supremo Tribunal de Justiça votaram contra a decisão tomada<sup>52</sup>, há também um Juiz-Conselheiro reforça a posição adotada pelo Acórdão com uma declaração de voto (*de complementaridade concordante*).

Os argumentos usados no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência são válidos, a nosso ver, nos dois sentidos, o que nos leva a adotar por segurança a posição do acórdão supra, uma vez que este vincula os demais tribunais na sua atuação<sup>53</sup>.

Anabela Miranda Rodrigues<sup>54</sup> refere-se à suspensão provisória do processo como: *“A justiça negociada pode aparecer como mais adequada, numa sociedade mais igualitária e mais complexa, que ao mesmo tempo questiona o Estado-providência e rejeita a colonização da vida quotidiana pelo direito na conhecida formulação de Habermas. A demasiada regulamentação convoca novas formas de organização e gestão em estruturas tradicionalmente hierarquizadas, as regulações baseadas em modelos autoritários perdem a sua legitimidade natural. (...) Do ponto de vista do direito penal, razões teóricas e práticas explicam o desenvolvimento da justiça negociada, cuja origem pode situar-se no movimento de transformação que marcou o direito penal na década de setenta.”*

*“No caso da suspensão provisória do processo, o consenso para a decisão de suspensão do Ministério Público alarga-se, para além de ao juiz de instrução, ao arguido e ao assistente (artigo 281º nº1 corpo e alínea a) do CPP), existindo, em paralelo com o que se passa no caso de arquivamento, a possibilidade de a suspensão ocorrer na fase de instrução por iniciativa do juiz de instrução, com a concordância do Ministério Público (artigo 307º nº2 do CPP). Sendo de salientar que, no caso de suspensão provisória do processo, a exigência de acordo quanto a um tao elevado número de sujeito processuais, especialmente pelo que diz respeito ao arguido e ao assistente é desejável e altamente salutar. (...) já quanto à necessidade de concordância do juiz de instrução com o arquivamento ou a suspensão provisória do processo, trata-*

---

<sup>52</sup> *Ibidem*

<sup>53</sup> O que nem sempre acontece. Ver **Acórdão do STJ de 12.05.2011**, sobre o recurso de decisão contra jurisprudência fixada.

<sup>54</sup> **RODRIGUES, Anabela Miranda**, *Celeridade e Eficácia*, Estudos de Homenagem ao Professor Dr. Ribeiro de Faria – Universidade do Porto, Faculdade de Direito,

*se de uma decorrência normal dos poderes de fiscalização da legalidade da atividade do Ministério Público que cabem ao juiz.”*

As injunções e regras de conduta impostas aos arguidos não são, devido à sua concordância com a aplicação das mesmas, consideradas penas. Em direito penal tributário terá que existir um ajustamento destes elementos devido à própria natureza do crime.

#### **4. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE À SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DA PENA DE PRISÃO**

A suspensão de execução da pena de prisão é a possibilidade concedida ao arguido, preenchendo os requisitos deste instituto, de cumprir uma alternativa à medida privativa de liberdade que lhe foi sentenciada.

Na aplicação deste instituto aos crimes tributários devemos atender ao artigo 14º do RGIT e ao artigo 50º do CP. O primeiro prescreve algumas especialidades em relação ao regime geral previsto no artigo 50º do CP, que se aplica a todo o direito penal comum.

O artigo 50º do CP ocupa-se dos pressupostos e duração da suspensão da execução da pena, desta forma:

*“1 - O tribunal suspende a execução da pena de prisão aplicada em medida não superior a 3 anos se, atendendo à personalidade do agente, às condições da sua vida, à sua conduta anterior e posterior ao crime e às circunstâncias deste, concluir que a simples censura do facto e a ameaça da prisão realizam de forma adequada e suficiente as finalidades da punição.*

*2 - O tribunal, se o julgar conveniente e adequado à realização das finalidades da punição, subordina a suspensão da execução da pena de prisão, nos termos dos artigos seguintes, ao cumprimento de deveres ou à observância de regras de conduta, ou determina que a suspensão seja acompanhada de regime de prova.*

*3 - Os deveres, as regras de conduta e o regime de prova podem ser impostos cumulativamente.*

*4 - A decisão condenatória específica sempre os fundamentos da suspensão e das suas condições.*

*5 - O período de suspensão é fixado entre 1 e 5 anos a contar do trânsito em julgado da decisão.”*

Segundo Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, “o CP desenha um sistema punitivo que arranca do pensamento de que as penas devem sempre ser executadas com um sentido pedagógico e de ressocialização, objetivo que a existência da própria prisão parece comprometer, pelo que prevê todo um conjunto de medidas não institucionais que, embora não determinem a perda de liberdade física, importam sempre uma intromissão mais ou menos profunda na condução da vida dos delinquentes, não podendo ser vistas como formas de clemência legislativa, mas como autênticas medidas de tratamento bem definido, com uma variedade de regimes aptos a dar adequada resposta a problemas específicos de certas zonas”<sup>55</sup>.

Claro está que a aplicação desta medida não é automática, não bastando que o arguido seja condenado a uma pena de prisão inferior a cinco anos, “só deve ser decretada quando o tribunal concluir, em face da personalidade do agente, das condições da sua vida e outras circunstâncias indicadas no n.º1 daquele artigo 50º do CP ser essa medida adequada a afastar o delincente da criminalidade.

*Significa uma suspensão da execução da pena que, embora efetivamente pronunciada pelo tribunal, não chega a ser cumprida, por se entender que a simples censura do facto e a ameaça da pena bastarão para realizar as finalidades da punição, devendo ter na sua base uma prognose social favorável ao arguido, ou seja, a esperança de que o réu sentirá a sua condenação como uma advertência e que não cometerá no futuro nenhum crime.”<sup>56</sup>*

O RGIT consente na hipótese da suspensão da execução da pena de prisão ser aplicada a pessoas singulares, condicionando-a no entanto sempre ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos ou dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz assim o entenda, do pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa, assim preceitua o artigo 14º n.º1 do RGIT<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos, *Regime das Infrações Tributárias- Anotado*, 4ª edição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010, Pág. 182

<sup>56</sup> *Ibidem*, Pág. 183

<sup>57</sup> Uma dúvida surge quando aplicamos o artigo 14º do RGIT, será que este viola os princípios constitucionais da culpa, da adequação e da proporcionalidade? O TC acha, ou melhor, vem achando, que a sua aplicação é compatível com estes princípios, com o fundamento de que o não cumprimento não culposo da obrigação de pagamento não determina automaticamente a revogação da prisão preventiva. Devendo antes de isso ser aplicados os artigos 55º e 56º do CP (falta de cumprimento das condições da

O RGIT procura homogeneizar os prazos de pagamento com o período máximo de suspensão previsto no CP, aquando do alargamento de dois para cinco anos do prazo para cumprimento da condição de pagamento.

Tanto a norma do artigo 14º do RGIT como a sua antecessora, têm sido constantemente questionadas quanto à sua constitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da adequação, e da proporcionalidade<sup>57</sup>. O TC e o STJ nunca acolheram esta pretensão, no entanto a questão está longe de ser pacífica.<sup>58</sup>

Mas recentemente, aquando da revisão do CP, alterado pela Lei nº59/2007, de 4 de Setembro, o nº5 do artigo 50º passou a estabelecer que o período de suspensão teria a mesma duração da pena de prisão determinada na sentença, mas nunca inferior a um ano, a contar do trânsito em julgado da decisão.

Na jurisprudência colocou-se de imediato a questão de como compatibilizar o artigo 14º nº1 do RGIT com o artigo 50º nº5 do CP?

*“Para quem entenda que a norma do nº1 do artigo 14º do RGIT estabelece não apenas o prazo para o cumprimento da condição para a suspensão mas também a duração da própria suspensão, sendo assim norma especial relativamente ao nº5 do CP, a questão colocada na jurisprudência é uma falsa questão, pois o legislador pura e simplesmente intocou o RGIT podendo tê-lo alterado. A questão resolve-se, para quem*

---

suspensão e revogação da suspensão), por remissão do artigo 3º alínea a) do RGIT. Ver Jurisprudência acerca disto: **Acórdão do TC nº256/03, 335/03 e 500/05. Acórdão do STJ de 06.01.2005 e do TRG de 23.06.2005**. Por outro lado, a decisão do TRG que revogou a suspensão da execução da pena de prisão por incumprimento da condição de pagamento, **Acórdão TRG de 26.04.2010**

<sup>58</sup> Consultar votos de vencido dos **Acórdãos do TC 376/03 e 29/07, Acórdão do STJ de 06.01.2005**. Mais recentemente, entendeu o TC, no seu **acórdão nº237/2011**: “— Conforme admitido pelo próprio recorrente — e frisado pelo Ministério Público —, a questão da (alegada) inconstitucionalidade de interpretação normativa que sujeite a suspensão da execução de pena de prisão ao pagamento de dívidas de natureza fiscal, pelas quais o arguido foi condenado, a título de abuso de confiança fiscal, já foi objeto de inúmeras decisões por parte deste Tribunal Constitucional (cf., a mero título de exemplo, **Acórdãos n.os 256/03, 335/03, 376/03, 500/05, 309/06, 543/06, 587/06, 29/07, 61/07, 327/2008 e 556/09**, todos disponíveis in [www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/](http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/)). O Tribunal Constitucional tem vindo a entender que tal interpretação normativa não padece de qualquer inconstitucionalidade, seja por violação do princípio da proporcionalidade, seja por violação do princípio da culpa. Não havendo razões para divergir deste entendimento, remete -se para a fundamentação expressa naquela jurisprudência. Contudo, nos presentes autos, o recorrente coloca uma questão adicional, que diferencia a presente questão de inconstitucionalidade normativa das já apreciadas por este Tribunal. Trata -se de saber se a interpretação conjugada das normas extraídas dos artigos 50.º do CP e 14.º do RGIT, segundo a qual cabe a um juiz criminal aferir da falta de pagamento de dívidas de natureza fiscal, para efeitos de aplicação da suspensão da execução de pena de prisão por abuso fiscal, atenta contra a reserva constitucional de jurisdição administrativa e tributária [artigos 209.º, n.º 1, alínea b), e 212.º, n.º 3, da CRP]. Assim sendo, a decisão recorrida apenas entendeu que, caso o recorrente, não procedesse ao pagamento voluntário das dívidas fiscais, no prazo de 5 (cinco) anos, proceder -se -ia à execução plena da decisão condenatória em prisão efetiva.”

assim o entenda, pela prevalência do regime especial sobre o disposto no Código Penal”.<sup>59</sup>

Não é este entendimento o maioritário da jurisprudência<sup>60</sup>. Esta entende que o artigo 14º nº1 do RGIT “fixa apenas o limite máximo de tempo para cumprimento da condição de suspensão, sendo o período de suspensão da execução da pena o resultante do CP, subsidiariamente aplicável em matéria de crimes fiscais e não fazendo sentido que o prazo para o cumprimento da condição seja mais longo que o período de suspensão, vem entendendo que nos casos em que houve condenação em pena de prisão de duração inferior ao período de suspensão determinado na sentença, é de encurtar o prazo de suspensão de modo a fazê-lo coincidir com a duração da pena de prisão em conformidade com o novo nº5 do artigo 50º do CP, por força do princípio da aplicação retroativa da lei penal mais favorável, mesmo que daí resulte prazo mais curto para o cumprimento da condição de pagamento”<sup>61 62</sup>

---

<sup>59</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF nº5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 108 – Nota 300 – “Neste sentido, GERMANO MARQUES DA SILVA – Direito Penal Português: Parte Geral – III – Teoria das Penas e Medidas de Segurança, cit. Nota 2, p.102 e o **Acórdão do TRC de 21.01.2009**.” “4. No âmbito do RGIT [ou do RGIFNA] não se aplica a limitação temporal recentemente introduzida no n.º5 do art.º 50º do Código Penal quanto à satisfação do pagamento.”

<sup>60</sup> No **Acórdão do TRP de 07.11.2007** a decisão sem invocar a inconstitucionalidade do artigo 14º nº1 do RGIT, não o aplica. Este caso é a primeira solução encontrada neste Tribunal após a entrada em vigor da alteração ao CP. “Se, numa altura em que ainda não vigoravam as alterações introduzidas ao Código Penal pela Lei nº 59/2007, a execução de uma pena de 1 ano de prisão aplicada por crime de frustração de créditos ficou suspensa pelo período de 5 anos, sob a condição de nesse período o arguido pagar ao Estado uma quantia superior a € 1 600 000,00, correspondente a prestação tributária em falta e acréscimos legais, após a entrada em vigor daquelas alterações deve reduzir-se para 1 ano o período de suspensão, nos termos da nova redação do nº 5 do art. 50º do Código Penal, que consagra um regime mais favorável ao arguido, mas, porque assim resulta um período mais curto que o considerado adequado para o pagamento daquele valor, a suspensão não deve ficar subordinada ao cumprimento da dita condição.”

<sup>61</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF nº5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 109

<sup>62</sup> **Acórdãos do TRP de 12.12.2007**: “A norma do nº 5 do art. 50º do Código Penal, na redação introduzida pela Lei nº 59/2007, de 4 de Setembro, é mais favorável ao arguido se dela resultar um período de suspensão mais curto, ainda que seja também encurtado o prazo de cumprimento da condição a que ficou subordinada a suspensão.”; **26.03.2008**: “Após a prolação da decisão recorrida entraram em vigor as alterações introduzidas ao CP pela Lei nº 59/2007, de 4 de Setembro, sendo o nº 5 do artº 50º uma das normas alteradas, de tal modo que atualmente “o período de suspensão tem duração igual à da pena de prisão determinada na sentença, mas nunca inferior a um ano”. “Na decisão recorrida foi aplicada ao recorrente, pela prática do crime de abuso de confiança contra a segurança social, a pena de 1 ano e 6 meses de prisão, cuja execução foi suspensa pelo período de 5 anos, sob a condição de pagar, nesse período, as prestações em dívida e acréscimos legais. A lei nova será aplicável se for mais favorável ao arguido – nºs 1 e 4 do artº 2º do CP. O período de suspensão, à luz da lei atual, é, de acordo com aquela norma, de 1 ano e 6 meses. Este período é mais curto que o fixado na decisão recorrida, à luz da lei anterior. Mas, por outro lado, porque a condição a que ficou subordinada a suspensão deve ser cumprida dentro do período desta, pois só assim a suspensão ficará condicionada ao pagamento, um período de suspensão mais curto significa um prazo mais curto para cumprir a condição. Numa tal situação coloca-se a questão de saber qual a lei mais favorável ao arguido: A lei antiga que, se determina um prazo de suspensão mais alargado, também confere um prazo maior para o cumprimento da condição a que está subordinada a suspensão? Ou a lei nova, com período de suspensão substancialmente mais curto, mas também com prazo muito menor para cumprir a condição? Mas, tendo em conta que o que há de penalizador na suspensão da pena de prisão é a possibilidade de esta ser revogada, nomeadamente pela prática de outros crimes no respetivo período, e que o não cumprimento da condição a que fica subordinada a suspensão não leva à revogação desta se não for culposo, é de concluir que nesta matéria o regime concretamente mais favorável ao arguido é aquele que determina o período de suspensão mais curto. Deste modo, o período de suspensão da pena aplicada pelo crime de abuso de confiança contra a segurança social deve ser fixado, por aplicação da nova redação do nº 5 do artº 50º do CP, em 1 ano e 6 meses, mantendo-se a subordinação da suspensão ao pagamento, agora nesse período, do valor das prestações em dívida e acréscimos legais.”; **22.10.2008**: “O prazo para cumprimento dos deveres a que fica subordinada a suspensão da execução da pena de prisão não pode exceder o período de

O STJ não concorda com esta posição, seja com o argumento da defesa de uma nova especialidade do RGIT relativamente ao estabelecido no artigo 50º do CP para a suspensão da execução da pena, seja considerando que a aplicação retroativa do nº5 do artigo 50º do CP se torna desfavorável ao arguido porque o obriga a um esforço financeiro maior<sup>63</sup>.

Em relação à suspensão da execução da pena coloca-se outra questão: a de saber se quando existam vários condenados em penas de prisão por crime fiscal, a condição de pagamento que condiciona a suspensão da execução constitui uma responsabilidade solidária dos coautores condenados ou se, por outro lado, deve considerar-se a sua suspensão condicionada somente ao pagamento da respetiva quota-parte do total.

---

suspensão.”; **04.02.2009**: “Num caso de sucessão de leis penais relativamente a uma situação de suspensão da execução da pena de prisão, condicionada a um pagamento, a lei mais favorável ao arguido é a que determinar um período de suspensão mais curto, ainda que dela também resulte encurtado o prazo para cumprir a condição”; **18.02.2009**: “I - Para a decisão da questão relativa à suspensão da pena, relevarão, nos termos do art. 50º do C. Penal, os factos atinentes (i) à personalidade do agente, (ii) às condições da sua vida, (iii) à sua conduta anterior ao crime, (iv) à sua conduta posterior ao crime, (v) às circunstâncias deste. II - Tendo o arguido praticado um crime de roubo agravado, em concurso com um crime de roubo, de onde resultou a condenação na pena única de 4 anos e 6 meses de prisão, não deve suspender-se a execução da pena, uma vez que a comunidade social não compreenderia que, face à prática de crimes com tão elevado grau de ilicitude e censurabilidade ético-jurídica, as exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico (prevenção geral) fossem compatíveis com a ressocialização em liberdade.”; e **20.04.2009**: “Tendo sido decidida, por sentença transitada em julgado, a suspensão da execução de pena de prisão não superior a 1 ano por período superior à medida dessa pena, no domínio da versão do Código Penal anterior à que resultou da Lei nº 59/2007, pode o tribunal, após a entrada em vigor deste último diploma, reduzir oficiosamente o período de suspensão, por aplicação do nº 5 do art. 50º daquele código, na versão atual.”.

<sup>63</sup> **Acórdão STJ 18.12.2008**: “sabido que só se deve optar pela suspensão da pena quando existir um juízo de prognose favorável, centrado na pessoa do arguido e no seu comportamento futuro. A suspensão da pena tem um sentido pedagógico e reeducativo, sentido norteado, por sua vez, pelo desiderato de afastar, tendo em conta as concretas condições do caso, o delinquentes da senda do crime. Também importa acrescentar que esse juízo de prognose não corresponde a uma certeza, antes a uma esperança fundada de que a socialização em liberdade se consiga realizar. Trata-se pois de uma convicção subjetiva do julgador que não pode deixar de envolver um risco, derivado, para além do mais, dos elementos de facto mais ou menos limitados a que se tem acesso (Cfr. Figueiredo Dias, in “Direito Penal Português – As Consequências Jurídicas do Crime”, pag. 344). De um lado, cumpre assegurar em que a suspensão da execução da pena de prisão não colida com as finalidades da punição. Numa perspectiva de prevenção especial, deverá mesmo favorecer a reinserção social do condenado. Por outro lado, tendo em conta as necessidades de prevenção geral, importa que a comunidade não encare, no caso, a suspensão, como sinal de impunidade, retirando toda a sua confiança ao sistema repressivo penal. Por outro lado, a aposta que a opção pela suspensão, sempre pressupõe, há-de fundar-se num conjunto de indicadores que a própria lei adianta. Personalidade do agente, condições da sua vida, conduta anterior e posterior ao crime e circunstâncias deste.”. **Acórdão de 04.02.2010**: “XII - Estabelece o art. 14.º do RGIT que a suspensão da execução da pena de prisão aplicada é sempre condicionada ao pagamento, em prazo a fixar até ao limite de 5 anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos e, caso o juiz o entenda, ao pagamento de quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. XIII - O TC tem afirmado, uniformemente, quanto à exigência de pagamento, à margem da condição económica pessoal do responsável tributário, que nada tem de desmedida, por não se apresentar com a rigidez que aparenta, por no regime reger o princípio *rebus sic stantibus*, concluindo pela inexistência de inconstitucionalidade na parte em que condiciona a suspensão da execução da pena de prisão ao pagamento pelo arguido do imposto em dívida e respetivos acréscimos. XIV - Entende-se que nestes casos não é de fazer corresponder o período de suspensão ao da medida da pena substituída, como o impõe o atual art. 50.º, n.º 5, do CP, por se estar face a um caso especial, em que a condição é imposta, quando nos termos gerais de uma faculdade, sendo que a aplicação do novo regime, no concreto, redundaria em agravamento da situação do arguido. XV - No caso presente, em obediência a um critério de razoabilidade por que tem de pautar-se esta forma de reparação penal forçada, optar-se-á pela solução de não correspondência de prazos. XVI - Conforme o n.º 2 do art. 51.º do CP, os deveres impostos na suspensão não podem em caso algum representar para o condenado obrigações cujo cumprimento não seja razoavelmente de lhe exigir, consagrando-se o princípio da razoabilidade a que tem de obedecer a imposição dos deveres. XVII - Ao impor a condição de pagamento ou outra, o juiz deve averiguar da possibilidade de cumprimento dos deveres impostos, ainda que, posteriormente, no caso de incumprimento, deva apreciar da alteração das circunstâncias que determinaram a impossibilidade, para o efeito de decidir sobre a revogação da suspensão. Não devem ser impostos ao arguido deveres, nomeadamente o de indemnizar, sem que seja viável a possibilidade de cumprimento desses deveres. XVIII - Por estas razões, suspender-se-á a execução da pena de prisão imposta pelo período de 3 anos, sob a condição de o arguido recorrente pagar o imposto em falta no referido montante de € 81 987,22 e acréscimos legais.”

O TRP não aceita a tese de responsabilidade solidária<sup>64</sup>, afirmando que “os pressupostos da suspensão da pena são determinados individual para cada um, decidindo limitar o condicionalismo da suspensão da execução à quota-parte de cada um na respetiva obrigação”<sup>65</sup>.

“Contribui-se para que o condenado observe uma conduta correta durante o período da suspensão, através dos deveres e regras de conduta que são impostos para reparar o mal do crime e facilitar a sua reintegração na sociedade, evitando-se, ao mesmo tempo, os danos causados pelo cumprimento de uma pena privativa de liberdade”<sup>66</sup>.

Por último e após tudo isto quando é que se extingue, efetivamente, a responsabilidade penal tributária?

A responsabilidade extingue-se quando decorrido todo o período de suspensão, não haja qualquer motivo para a revogação<sup>67</sup>. No entanto esta extinção necessita de declaração como tal, para isto deverá o seu declarante verificar se estão preenchidos todos os requisitos previstos no nº2 do artigo 57º do CP, que prevê a extinção da pena.

---

<sup>64</sup> **Acórdão do TRP de 17.09.2008:** “- Sendo condenados três arguidos como coautores de um crime de fraude fiscal em pena de prisão com a execução suspensa e devendo a suspensão ser subordinada ao pagamento das prestações tributárias em dívida, o pagamento não deve ser solidário, sendo antes caso de condicionar a suspensão de cada um dos arguidos ao pagamento da respetiva quota-parte do montante global.II- Valem como meio de prova as transcrições das conversas telefónicas do arguido com outras pessoas ou de outras pessoas com o arguido, desde que observadas todas as condições e formalidades legais.”, Há neste acórdão, uma declaração de voto vencido que contradiz a posição reiterada: “A solidariedade na satisfação da condição de suspensão das penas/ pagamento, em caso de coarguidos, como é o caso emerge diretamente da lei, que impõe essa condição: as citadas normas do Regime jurídico das infrações fiscais.Tal condição não é imposta nem o foi in casu ao abrigo dos artºs 50º e 51º CP, e como tal não está na disponibilidade do Tribunal preferir essa condenação ou não, solidária ou conjunta, só a um ou a todos os arguidos condenados, ela é imposta pela lei, e a sua não aplicação implicaria violação da mesma lei. Só assim não seria caso tal norma fosse inaplicada sacando-lhe o vício da inconstitucionalidade - artº 204º CRP que no caso não é invocada nem ocorre. Sendo que não há que questionar, a inconstitucionalidade, como o faz o recorrente, das normas dos artºs 50º e 51º CP, porque as mesmas não foram aplicadas na decisão recorrida, uma vez que a suspensão da execução da pena sob condição de pagamento é imposta pelo RJFNA - artº 11º 7.” e **Acórdão do TRP de 21.04.2010:** “I- Comprovada a prática dum crime continuado de fraude fiscal, o apuramento da quantia devida ao Estado para efeitos da suspensão da execução da pena de prisão é determinado por referência à conduta mais grave que integra a continuação.II- Praticado aquele em coautoria, tanto a suspensão como os deveres ou regras de conduta têm que ser individualmente impostos.III- Neste caso, ainda, a ratio da política criminal e os fundamentos da imposição de condição à pena substitutiva, bem como as consequências do seu incumprimento culposos, impõem a definição, relativamente a cada um dos condenados abrangidos pela decisão, da respetiva quota-parte no global da quantia fixada.”

<sup>65</sup> **SILVA, Isabel Marques da, Regime Geral das Infrações Tributárias**, Cadernos IDEFF nº5 – 3ªEdição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 110

<sup>66</sup> Ver **SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos, Regime das Infrações Tributárias-** Anotado, 4ªedição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010, Pág. 185

<sup>67</sup> **Artigo 56º do CP.** Aqui coloca-se a questão se mesmo que não cumprindo os deveres o condenado poderá ver a suspensão revogada, mesmo que não tenha culpa no incumprimento. Em princípio, não! Desde que não preencham os pressupostos justificativos da revogação da suspensão: a infração grosseira ou repetida dos deveres ou regras de conduta impostos ou do plano de readaptação social, ou cometer crime pelo qual venha a ser condenado, e revelar que as finalidades que estavam na base da suspensão não puderam, por meio dela, ser alcançada.

## 5. CASOS ESPECIAIS DE EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA: O ABUSO DE CONFIANÇA

Estes dois são os casos especiais de extinção da responsabilidade penal tributária, referentes ao crime de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a Segurança Social, previsto nos artigos 105º e 107º do RGIT.

Estamos perante um crime de abuso de confiança fiscal quando alguém não entrega à Administração Tributária, a totalidade ou uma parte, da prestação tributária de valor superior a €7.500, deduzida nos termos da lei, que o contribuinte estava legalmente obrigado a entregar ou aquela que tendo sido recebida, haja obrigação de a liquidar, nos casos previstos na lei<sup>68</sup>. E ainda nos casos previstos no nº3 do art. 105º - “a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente”.

Este crime tem particularidades no que toca à contagem dos prazos.

O nº4 prevê as condições de punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal: *“a) tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.”*

Na alínea a) estabelece como condição de punibilidade o decurso de noventa dias após o prazo legal de entrega da prestação. No entanto o crime fica consumado no momento em que o agente devia proceder à entrega da prestação mas só é punível passados os noventa dias a que se refere este preceito.

Contando-se, por exemplo o prazo de prescrição a partir do 91º dia posterior ao termo do prazo legal de entrega da prestação tributária<sup>69</sup>, este é o entendimento de

---

<sup>68</sup> Caso p.e. do IVA

<sup>69</sup> **SILVA, Isabel Marques da**, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF nº5 – 3ªEdição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 229, Nota 662. **Acórdão do TRP de 27.04.2005**: *“Alegam os recorrentes que o último ato de execução do crime ocorreu em Maio de 1996. Tendo sido o recorrente C..... constituído arguido apenas em 27-6-01, nesta data já tinham decorrido mais do que os cinco anos previstos no art. 15 nº 1 do RJFNA para a prescrição do procedimento criminal. Mas o crime de abuso de confiança fiscal não se consuma com a retenção do imposto, mas com a sua não entrega. Isso decorre diretamente da letra da lei: “quem (...) estando legalmente obrigado a entregar ao credor tributário a prestação tributária que nos termos da lei deduziu, não efetuar tal entrega...” (art. 24 nº 1 do*

Isabel Marques da Silva<sup>70</sup>, acolhido também pelo STJ no seu Acórdão de Uniformização de Jurisprudência nº6/2008, de 9 de Abril.

Esta nova alínea, introduzida pela Lei nº64-A/2008, cria uma condição para haver punibilidade: *“os factos só serão puníveis se, havendo declaração mas faltando a entrega da prestação tributária devida, o contribuinte, notificado para o efeito, não paga a prestação devida acrescida dos juros respetivos e valor da coima aplicável no prazo de trinta dias”*<sup>71 72</sup>

Só pode ser responsabilizado pela prática do crime de abuso de confiança fiscal *“aquele que esteja obrigado pela lei fiscal ao cumprimento dos deveres pressupostos pela norma incriminadora” ou por quem, nos termos do artigo 6º do RGIT, atue em nome daqueles que estão obrigados ao cumprimento de tais deveres tributários*<sup>73</sup>

Havia, até à entrada em vigor da Lei 64º-A/2008, de 31 de Dezembro, um nº6 no artigo 105º do RGIT, aplicável também ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, por remissão do nº2 do artigo 107º do RGIT. Este número referia o seguinte: *“Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder €1000, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respetivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito da administração tributária.”*, este preceito foi revogado, até porque a sua aplicação seria residual<sup>74</sup>

---

*RJIFNA* (...) Devendo a entrega do IVA ser feita até ao fim do 2º mês seguinte ao que respeitam as operações, isto é, no caso dos autos, até o fim de Julho de 1996 (arts. 26 e 41 do CIVA), o início do decurso do prazo de prescrição situa-se a menos de cinco anos da data em que o recorrente C.... foi constituído arguido(...). Trata-se de um caso em que “o procedimento criminal não pode legalmente iniciar-se (...) por falta de autorização legal”, o que sendo causa de suspensão do procedimento criminal, atrai o início do prazo para 30 de Outubro de 1996. Mas outra razão existe. (...) Ora, o art. 2 nºs 3 da Lei 51-A/96 de 9-12 veio determinar a suspensão do prazo de prescrição criminal dos processos em que o agente, ao abrigo, entre outros, do Dec.-Lei 124/96, tivesse obtido da Administração Fiscal autorização para efetuar o pagamento dos impostos em regime prestacional. Ou seja, a acrescer às causas gerais de suspensão, o procedimento criminal esteve suspenso nestes autos entre 5-6-97 e 28-1-99. Improcede, pois, a invocada exceção da prescrição.” e **Acórdão do TRP de 21.04.2010**: “No crime tributário, a prescrição conta-se a partir do 91º dia posterior ao termo do prazo legal de entrega da prestação.”

<sup>70</sup> *Ibidem*

<sup>71</sup> **SILVA, Isabel Marques da, Regime Geral das Infrações Tributárias**, Cadernos IDEFF nº5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 230

<sup>72</sup> Esta problemática já fez correr muita tinta, em termos jurisprudenciais. Ficam só a título de curiosidade alguns acórdãos sobre o tema: **Acórdão do TC nº312/00; Acórdão do TC nº61/2007; Acórdão do TC nº151/2009; Acórdão do TC nº 409/2008, 506/2008, 531/2008; Acórdãos do TC 54/2004 e 642/2006; Acórdão do TC nº242/2009. O já referido Acórdão do STJ nº6/2008.**

<sup>73</sup> **SILVA, Isabel Marques da, Regime Geral das Infrações Tributárias**, Cadernos IDEFF nº5 – 3ª Edição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, Página 232

<sup>74</sup> **SILVA, Germano Marques, Direito Penal Tributário**, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 247

Já o crime de abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107º do RGIT<sup>75</sup>. Trata-se de um crime semelhante ao descrito anteriormente, só a registar duas especificidades: “ a primeira é a de que o crime de abuso de confiança contra a segurança social se manifesta inequivocamente como um crime próprio ou específico de entidades empregadoras, que são aliás nomeadas na letra do nº1 do artigo 107º do RGIT. A segunda, a de que o crime tem por objeto necessário as contribuições à segurança social deduzidas do valor das remunerações dos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais, excluindo todas as demais (designadamente as da responsabilidade da própria entidade empregadora).”<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> “1 - As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.os 1 e 5 do artigo 105.º 2 - É aplicável o disposto nos n.os 4, 6 e 7 do artigo 105º”

<sup>76</sup> **SILVA, Germano Marques**, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 238

## 6. A EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA E A EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE INDEMNIZAÇÃO

*“Só ocorrerá responsabilidade civil emergente do crime se o facto constitutivo do crime tributário for a causa do dano consistente no não pagamento do imposto devido, o que tem relevância essencial no plano processual, mormente no que respeita ao processo de adesão.”<sup>77</sup>*

A responsabilidade civil não se poderá confundir com a responsabilidade penal. Estas podem existir separadamente, no entanto poderão também coexistir<sup>78</sup>.

A responsabilidade civil tem como propósito a reparação patrimonial do dano sofrido pela pessoa, o objetivo é restituir pessoas lesadas ao gozo dos seus interesses ofendidos ou de interesses equivalentes<sup>79</sup>. Já a responsabilidade penal tem propósitos de prevenção geral ou especial.

Com a condenação criminal podemos não conseguir ressarcir o lesado dos danos causados pelo crime contra si cometidos, eis que surge a indemnização de perdas e danos emergentes do crime

*“O facto criminoso pode causar, e causa geralmente, danos patrimoniais e morais ao ofendido e a pena criminal não é adequada nem tem por finalidade a reparação destes danos.”<sup>80</sup>*

A lei civil regula a indemnização por perdas e danos emergentes do crime, conforme dispõe o artigo 129º do CP. Esta é determinada quantitativamente e nos seus pressupostos, nos termos da responsabilidade civil extracontratual (artigos 483º e seguintes do CC).

---

<sup>77</sup> Ver **SILVA, Germano Marques**, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, Pág. 334

<sup>78</sup> Como sucede nos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº28/84.

<sup>79</sup> **SILVA, Germano Marques**, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 422

<sup>80</sup> *Ibidem*

Hoje entende-se que esta indemnização por perdas e danos emergentes do crime “*tem uma função adjuvante*”<sup>81</sup>. Há também quem entenda que esta ser encarada como uma sanção penal, ao lado de penas e medidas de segurança.

“*É que o interesse da vítima é, em muitos casos, mais bem servido através da reparação dos danos que sofreu com o crime do que através da aplicação ao agente de uma pena de prisão ou multa*”<sup>82</sup>.

O sistema penal português tem-se inclinado para a natureza exclusivamente civil da indemnização por danos emergentes do crime<sup>83</sup>.

Não obstante surgem já algumas vozes que admitem a existência em simultâneo com a indemnização civil a “reparação dos danos causados pelo crime em termos que aproximam esta reparação das sanções penais”<sup>84</sup>.

Prova disso mesmo é a suspensão da execução da pena de prisão poder ser limitada ao pagamento da indemnização devida ao lesado [artigo 51º nº1 al. a)] e o artigo 82º-A do CPP que estabelece a possibilidade do tribunal, em caso de condenação, estipular, mesmo que não seja peticionado, uma quantia a título de reparação pelos prejuízos sofridos, quando existam exigências particulares de proteção da vítima, o que não nos parece suceder no caso da responsabilidade penal tributária.

“*Na responsabilidade civil emergente do crime, a obrigação de indemnização reporta-se aos danos causados pelo facto ilícito penal; trata-se de indemnizar a pessoa que sofre danos causados pelo facto ilícito criminal*”<sup>85</sup>

Aqui para além da responsabilidade penal, estamos perante uma responsabilidade civil, mas que advém do mesmo facto ser gerador de responsabilidade, tanto penal como civil, ou seja, o facto criminoso, porque causador de danos patrimoniais ou morais, “*vai gerar uma obrigação de indemnização a favor dos lesados*

---

81 *Ibidem*

82 Normalmente, a pessoa quer ver o seu dano sanado simplesmente. Com a pena de prisão ou de multa não se conseguem atingir estes propósitos.

83 Fruto dos artigos 129º do CP e 72º e seguintes do CPP.

84 *Ibidem*

85 *Ibidem*, pág. 425

*pelo facto, sendo que a obrigação de indemnização é regulada pela lei civil conforme dispõe o artigo 129º do CP.*<sup>86</sup>

Perante os crimes fiscais, coloca-se a questão da aplicação do regime da lei civil<sup>87</sup>, a casos de prejuízos causados pela prática do crime, ou do regime especial previsto na LGT e RGIT.

O **Acórdão do TRG de 03.05.2004** decidiu estender a um gerente de uma sociedade a responsabilidade solidária na condenação do pedido de indemnização civil.<sup>88</sup>

*“A tese em confronto, seguida na sentença recorrida, considerava que à responsabilidade tributária dos administradores emergente de crime tributário é aplicável de pleno o disposto no artigo 129º do CP, sendo consequentemente a responsabilidade tributária pelo não pagamento do tributo regulada nos termos da lei civil, o que implica que a responsabilidade tributária dos administradores é solidária.”*<sup>89 90</sup>

O crime tributário causa perdas e danos indemnizáveis porque impede ou dificulta o cumprimento da obrigação tributária subjacente. Importa saber se o crime tributário gera responsabilidade própria do agente do crime, nos termos gerais, ou se por outro lado, deve a dívida de imposto manter a sua individualidade, *“no sentido de que*

---

<sup>86</sup> **SILVA, Germano Marques**, Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 422

<sup>87</sup> **Acórdão do TRP de 20.04.2009**: *“Por seu turno, o art. 129º do C. Penal estabelece que “a indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil”. Por seu turno, o art. 129º do C. Penal estabelece que “a indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil”. “Por outro lado, e porque a indemnização que se pode fazer valer em processo penal se funda exclusivamente em danos (de qualquer natureza) emergentes da prática de um crime (doloso ou negligente) - a remissão da respectiva regulação (abrangendo os pressupostos e o quantitativo da indemnização) que o art. 129º do C. Penal faz para a lei civil (substantiva; a regulação processual pertence, em exclusivo à lei adjectiva penal), tem (e só poderia ter) como alvo os preceitos reguladores da responsabilidade por factos ilícitos, em concreto os arts. 483º ss do C. Civil.”*

<sup>88</sup> **Acórdão do TRG de 03.05.2004**: *“Mais se decide em julgar parcialmente procedente, nos termos sobreditos, o pedido de indemnização civil formulado nestes autos pelo Ministério Público, em representação da Fazenda Nacional, e consequentemente, com base nas disposições legais supra invocadas, decide-se:h) Absolver o requerido António do pedido de indemnização civil;i) Condenar solidariamente o requerido José e a requerida Têxtil (actualmente denominada A) a pagar à Fazenda Nacional, a quantia de € 88.523,36 (oitenta e oito mil quinhentos e vinte e três euros e seis centimos), assim como dos respectivos juros de mora que forem legalmente devidos, sobre cada uma das prestações em falta a este título, desde a data em que terminou o prazo legalmente previsto para a respectiva entrega voluntária da prestação tributária em falta (identificados meses de Janeiro a Junho de 1996) e até efectivo e integral pagamento.”*

<sup>89</sup> **SILVA, Germano Marques**, Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 440

<sup>90</sup> Há quem não concorde com esta posição adoptada, **CARVALHO, José Manuel Tomé de**, *Breves Nótulas sobre a Natureza Jurídica da Responsabilidade dos Titulares de Órgãos Sociais das Pessoas Colectivas*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº11, Julho 2002, Págs. 75 e ss.

continua a ser dívida primária ou direta do ente coletivo em representação de quem atuaram os seus administradores, perpetrando o crime”<sup>91</sup>

Se entendermos que o crime não é o facto gerador da dívida de imposto pode ser a causa do não pagamento e dessa forma é causa do dano para a administração tributária.

*“A generalidade dos crimes tributários são suscetíveis de causar danos à administração tributária, frustrando o pagamento da prestação em falta. Este prejuízo coincide quantitativamente com a prestação tributária em dívida, mas a sua causa é autónoma. A dívida tributária existe e o seu fundamento, a sua causa é autónoma do crime, mas o prejuízo resultante do não pagamento foi causado pela perpetração do crime.”*<sup>92</sup>

O artigo 3º do RGIT remete-nos na sua alínea a) para a aplicação subsidiária das disposições do CP, do CPP e da legislação complementar, nos casos dos crimes e seu processo. Já quanto à responsabilidade civil, remete-nos para as disposições do CC e legislação complementar.

Acrescenta o artigo 8º do CP que atribui a esse diploma aplicação subsidiária em relação aos factos puníveis pela legislação especial, o que é o caso do RGIT, salvo disposição em contrário.

É entendimento geral que são subsidiariamente aplicáveis todas as normas da parte geral do CP que não forem contrárias ao RGIT.

Entre essas normas encontra-se a do artigo 129º que dispõe sobre «a indemnização por perdas e danos emergentes de crime» e é essa indemnização que «é regulada pela lei civil».

---

<sup>91</sup> SILVA, Germano Marques, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 451

<sup>92</sup> *Ibidem*, pág.454

Desta concluímos tanto pelo artigo 8º do CP como pelo artigo 3º do RGIT, aplicam-se aos crimes tributários as normas da parte geral do CP e também o seu artigo 129º, salvo disposição em contrário. Existirá disposição *a contrario*?

Não nos parece. O próprio artigo 9º do RGIT estatui que o “*cumprimento da sanção penal não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*”. Então perante isto poderíamos concluir que a lei considera que do crime tributário nada mais surge porque a prestação em dívida se mantém mesmo que sem o facto criminoso? Ou será que da prática do crime para além das consequências de natureza criminal, não surge qualquer outro efeito que não a manutenção da dívida de imposto que a prática do crime pretendeu frustra?<sup>93</sup>

O autor não entende que assim seja e nós concordamos com a sua posição. “*O valor do dano causado à administração tributária corresponde, em regra, ao valor da prestação tributária em falta, mas a causa do dano é outra, é a prática do crime*”.

A LGT e o RGIT não afastam a aplicação da regra geral dos artigos 483º a 498º do CC, aplicáveis por remissão do artigo 129º do CP, pois não há qualquer referência aos danos emergentes do crime, exceto no artigo 3º, alínea c) do RGIT, quando nos manda aplicar subsidiariamente as disposições do CC.

“*A unidade e coerência do sistema impõe que se distinga a responsabilidade pelo pagamento dos impostos (responsabilidade tributária)<sup>94</sup>, sendo então aplicável a legislação tributária, nomeadamente a Lei Geral Tributária, e a responsabilidade emergente do crime, consequência civil resultante da prática do ilícito criminal causador de dano à administração tributária ou à administração da segurança social.*”<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> SILVA, Germano Marques, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 455

<sup>94</sup> Consagrada no artigo 24º da LGT. “*A responsabilidade tributária deriva do preenchimento de um pressuposto de facto de uma norma. É necessário, mais precisamente, que se preencha um pressuposto de facto, em virtude do qual fica obrigado o sujeito passivo. E, além disso, é necessário que se preencha o pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o responsável*” in CAMPOS, Diogo Leite de, Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª Edição, pág. 377.

<sup>95</sup> SILVA, Germano Marques, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 455

O artigo 9º do RGIT quando refere que o cumprimento da sanção penal não exonera o pagamento. Este nada tem que ver com a indemnização por perdas e danos emergentes de crime, simplesmente significa que a dívida tributária mantém-se independentemente da prática do crime tributário, mas se o crime causar danos, os seus agentes são responsáveis pela indemnização dos danos dele emergentes nos termos gerais.<sup>96</sup>

Em suma,

*“XIV - De acordo com o artigo 129.º do CP, a indemnização de perdas e danos emergentes de um crime é regulada pela lei civil. XV - Desde cedo a jurisprudência entendeu que tal norma só determina que a indemnização seja regulada “quantitativamente e nos seus pressupostos” pela lei civil, remetendo para os critérios da lei civil relativos à determinação concreta da indemnização, não tratando de questões processuais, que são reguladas pela lei adjectiva penal, nomeadamente nos seus artigos. 71.º a 84.º (...) - 3.ª [a interdependência das ações significa independência substantiva e dependência (a «adesão») processual da ação cível relativamente ao processo penal]; de 18-02-2009, (...) VI - Como resulta do artigo 3.º, al. c), do RGIT, quanto à responsabilidade civil, são aplicáveis subsidiariamente, as disposições do CC e legislação complementar. XVII - Nestes casos de responsabilidade civil conexas com a criminal, a mesma tem a sua génese no crime, sendo um crime o seu facto constitutivo, a causa de pedir da pretensão ressarcitória.”<sup>97</sup>*

---

<sup>96</sup> SILVA, Germano Marques, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa 2009, Pág. 456

<sup>97</sup> Acórdão do STJ de 15.09.2010

## CONCLUSÕES

Do nosso estudo julgamos poder concluir:

A responsabilidade penal tributária é aquela a que está sujeito aquele que comete uma infração penal tributária.

Esta pode ser confundida com a responsabilidade tributária, inerente ao incumprimento do pagamento do tributo.

As causas de extinção da responsabilidade penal tributária são as mesmas existentes no Direito Penal comum, ou seja, estatuídas no CP, no entanto comportam algumas especificidades

A prescrição do procedimento tributário é a forma de extinção de um direito da Administração Tributária pelo seu não exercício durante o prazo de prescrição.

O prazo de prescrição do procedimento criminal tributário é de cinco anos (artigo 21º nº1 do RGIT), exceto se tivermos perante um crime cuja pena aplicável seja igual ou superior a cinco anos (artigo 21º do RGIT e artigo 118º nº1 do CP)

Este prazo pode ser suspenso ou interrompidos, nos termos dos artigos 120º e 121º do CP.

Pode também o prazo ser reduzido para o prazo de caducidade ao direito à liquidação, quando a infração depender desta – artigo 21º nº3 e artigo 45º da LGT.

A dispensa de pena é uma causa de extinção da responsabilidade penal tributária, prevista no artigo 22º do RGIT.

A suspensão provisória do processo prevista no artigo 281º do CPP, aplica-se ao processo penal tributário, por remissão expressa do artigo 43º nº1 do RGIT.

A suspensão da execução da pena de prisão está prevista no artigo 14º do RGIT, é a possibilidade concedida ao arguido que preencha os seus requisitos, de não cumprir uma medida privativa da liberdade.

O artigo 50º do CP prevê os pressupostos e a duração deste instituto legal.

Em todos estes casos, quaisquer dos prazos contam-se nos termos do artigo 119º do CP.

Já no caso do abuso de confiança, seja ela fiscal ou contra a segurança social, crimes previstos nos artigos 105º e 107º do RGIT, as condições de punibilidade são distintas. Estes factos só são puníveis findos os noventa dias posteriores ao prazo legal de entrega da prestação. (artigo 105º n.º4 do RGIT).

O crime tributário tem perdas e danos emergentes da prática do crime.

O lesado pelo crime (a Administração Tributária ou a Segurança Social) deverá ser ressarcido do dano causado nos termos da lei civil, por remissão expressa do artigo 129º do CP, aplicável devido ao disposto no artigo 3º, alínea a) do RGIT.

## **Bibliografia**

- **ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de**, *Comentário ao Código do Processo Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4ª edição atualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2011;
- **ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de**, *Comentário ao Código Penal*, 2ª Edição, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2010;
- **ALVES, José A. Costa**, *A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2006, págs. 377-400;
- **ANDRADE, João da Costa**, *Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores - A Culpa Jurídico- Tributária*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LXXX, págs. 821-851, 2004;
- **BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo**, «*Responsabilidade*» *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, Coimbra, 2004;
- **BRANDÃO, Nuno**, *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, Revista do CEJ, 1º Semestre, 2006, págs. 41-54;
- **BRAVO, Jorge dos Reis**, *Imputação Penal Tributária Cumulativa. Especificidades e Incidências Processuais*, *Scientia Iuridica*, 2002, págs. 557-571;
- **CABRAL, João Miguel Primo dos Santos**, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, Volume I, 2009, págs. 243-292;
- **CAMPOS, Diogo Leite de**, *A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume Ano 56 - Tomo II, 2002, págs. 477-497;

- **CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa,** *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, Maio, 2012;
- **CAMPOS, Diogo Leite de,** *Caducidade e Prescrição em Direito Tributário – Os abusos do Estado Legislador/Credor*, Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles: 90 anos (9-Mai.-1917/9-Mai.-2007, da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2007, Págs. 339-343;
- **CAMPOS, Diogo Leite de,** Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª Edição, pág. 377.
- **CARVALHO, Américo A. Taipa,** *Direito Penal Parte Geral*, Volume II – Teoria Geral do Crime, Publicações Universidade Católica, Porto, 2006
- **CUNHA, Tânia Meireles da,** *O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários*. Ciência e Técnica Fiscal, nº416 – 2005, págs. 127-162.
- **GODINHO, Inês Fernandes,** *A Responsabilidade Solidária das Pessoas Colectivas em Direito Penal Económico*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- **LOBO, Carlos Baptista,** *Alguns Aspectos Relativos à Lei Geral Tributária*. Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, Janeiro, 2000, págs. 5-32.
- **MARQUES, Paulo,** *Algumas reflexões sobre a prescrição das dívidas tributárias*, Revista de Doutrina Tributária, 2º Trimestre – 2002;
- **MARQUES, Paulo,** *Crime de Abuso de Confiança Fiscal - Problemas do actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011;
- **MARQUES, Paulo,** *Elogio do Imposto - A relação do Estado com os contribuintes*. 1ª Edição ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2011;
- **NABAIS, José Casalta,** *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2009;
- **ROCHA, Joaquim Freitas de,** *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 4ª Edição ed., Coimbra Editora, Coimbra;

- **SILVA, Germano Marques da**, *Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias*. Direito e Justiça - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Volume XV, 2005, págs. 59-70.
- **SILVA, Germano Marques**, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009
- **SILVA, Germano Marques**, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa, 2009
- **SILVA, Isabel Marques da**, *Considerações acerca da Responsabilidade por dívidas e por infracções tributárias dos membros dos corpos sociais*, Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Volume XVI, Tomo 1, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2002
- **SILVA, Isabel Marques da**, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF nº5 – 3ªEdição, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal – Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2010
- **SILVA, Isabel Marques da**, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, UCE, Lisboa, 2003
- **SILVA, Pedro Sousa e**, *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT*. Revista da Ordem dos Advogados, Dezembro, Volume III, 2000, págs. 1445-1457.
- **SOUSA, Jorge Lopes de, Manuel Simas Santos**, *Regime das Infracções Tributárias*- Anotado, 4ªedição, Coleção Direito, Áreas Editora, Lisboa, 2010
- **VICTORINO, Nuno, João Ricardo Catarino**, *O regime sancionatório das infracções às leis fiscais*. Lições de Fiscalidade, 2012, págs. 469- 512.

**On- Line:**

- **DIAS, António Manuel Valente Lopes**, *Considerações sobre o enquadramento dogmático dos crimes contra a Segurança Social*, Verbo Jurídico, consultado em [http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/penal\\_segurancasocial.pdf](http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/penal_segurancasocial.pdf)
- **RODRIGUES, Anabela Miranda**, *Celeridade e Eficácia*, Estudos de Homenagem ao Professor Dr. Ribeiro de Faria – Universidade do Porto, Faculdade de Direito, consultado em [http://sigarra.up.pt/up/pt/up\\_pesquisa.pesquisa?pv\\_pesq=anabela+miranda+rodrigues](http://sigarra.up.pt/up/pt/up_pesquisa.pesquisa?pv_pesq=anabela+miranda+rodrigues)

# Jurisprudência

## Tribunal Constitucional

- Acórdão do TC nº312/00, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>
- Acórdão do TC nº61/2007, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070061.html>
- Acórdão do TC nº151/2009, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090151.html>
- Acórdão do TC nº 409/2008, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20080409.html>
- Acórdão do TC nº506/2008, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20080506.html>
- Acórdão do TC nº 531/2008, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20080531.html>
- Acórdão do TC nº311/2007, disponível em <http://dre.pt/pdf2sdip/2007/07/125000000/1869918704.pdf>
- Acórdão do TC nº321/2006, disponível em [http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd\\_igf/bd\\_legis\\_geral/Leg\\_geral\\_docs/ACORDAO\\_TC\\_321\\_2006\\_2.htm](http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/Leg_geral_docs/ACORDAO_TC_321_2006_2.htm)
- Acórdão do TC nº256/03, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030256.html>
- Acórdão do TC nº335/03, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030335.html>
- Acórdão do TC nº500/05, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20050500.html>

- Acórdão do TC nº376/03, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030376.html>
- Acórdão do TC nº 29/07, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070029.html>
- Acórdão do TC nº237/2011, disponível em <http://dre.pt/pdf2sdip/2011/07/127000000/2819728198.pdf>
- Acórdão do TC 54/2004, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040054.html>
- Acórdão do TC 642/2006, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060642.html>
- Acórdão do TC nº242/2009, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090242.html>

### **Supremo Tribunal de Justiça**

- Acórdão do STJ de 21.04.2004, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/0/077476a5b051e42e80256f55003b9dd8?OpenDocument>
- Acórdão do STJ de 17.01.2002, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/34c793ccff3150f1802573b7003b5752?OpenDocument>
- Acórdão do STJ nº9/2010, disponível em <http://dre.pt/pdf1sdip/2010/11/23000/0536605369.pdf>
- Acórdão do STJ nº16/2009, disponível em <http://dre.pt/pdf1s/2009/12/24800/0873708749.pdf>
- Acórdão do STJ nº15/2009, disponível em <http://dre.pt/pdf1sdip/2009/11/22700/0845708462.pdf>
- Acórdão do STJ de 18.12.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5ff1c93cf9a9d3ba8025753500381b48?OpenDocument>

- Acórdão do STJ de 04.02.2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/26cca4271dbcc31d802576cf0055e0c6?OpenDocument>
- Acórdão do STJ de 15.09.2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ea19c72b25a12b8f8025782b005491cb?OpenDocument>
- Acórdão do STJ de 06.01.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5060ab00d1dc181680256fdb006166c9?OpenDocument>
- Acórdão do STJ nº 6/2008, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/32D168ED-619D-421B-89C2-B36CBB8E0A90/0/Acordao\\_STJ\\_6-2008.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/32D168ED-619D-421B-89C2-B36CBB8E0A90/0/Acordao_STJ_6-2008.pdf)

### **Supremo Tribunal Administrativo**

- Acórdão do STA de 26.06.1992, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6384a61cb3f9b10f802568fc003a8aa5?OpenDocument>
- Acórdão do STA de 02.07.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7a574cbb7b798b0780257481003a52c8?OpenDocument>
- Acórdão do STA de 16.11.2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f5e20088acf4a50f80257950004e6529?OpenDocument>
- Acórdão do Pleno do STA de 28.01.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1bb92192519809d98025755500373d39?OpenDocument>

### **Tribunal Central Administrativo Sul**

- Acórdão do TCAS de 15.03.2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fd32e2a12d6a40e78025786c0052366c?OpenDocument>
- Acórdão do TCAS de 27.09.2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/74fb6324e4450f4f8025791e004d18e3?OpenDocument>
- Acórdão do TCAS de 19.04.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f60a8d8a6503206a80256fe900559e16?OpenDocument>

### **Tribunal da Relação do Porto**

- Acórdão do TRP de 16.06.2004, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/e4ad690ea21580f880256ebc00497b19?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 04.02.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7fdd7ae00587b4638025755500570c0e?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 08.11.2006, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/4721d34361b213b18025723400598b19?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 09.02.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/26c9ba484b87a65880256fac004fe681?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 19.11.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/1d7f49bad66735508025750c0059644c?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 30.01.2008, disponível em <http://www.trp.pt/jurispitij.html>
- Acórdão do TRP de 22.09.2010, disponível em <http://www.trp.pt/jurispitij.html>

- Acórdão do TRP de 22.11.2006, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/6b679e584982818680257248003e4a04?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 25.05.2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/8a9aa92039b79f7e802578ae003b6889?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 07.11.2007, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7e34280b0cf972a08025738e003ecc30?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 12.12.2007, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/4a5a2e5d1105410f802573b4005681c1?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 26.03.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/5286d6188afdbede8025741e003d735f?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 22.10.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/488e8e81af2f956d802574f0003b402c?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 04.02.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/c064542bcc4bc5cb8025755c00410c2b?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 18.02.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/710df77dc179bac980257570003cea5e?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 20.04.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/5709ec985f8dd316802575b00048aacf?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 17.09.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/2a75bb31b6df9fb9802574cd004f18c3?OpenDocument>

- Acórdão do TRP de 21.04.2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/ee54462b2adbefd78025771f004c5cb5?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 27.04.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/2284fd0008471e6380256fff0048fe22?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 21.12.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/0/57a1b866999d407180257103003bc654?OpenDocument>
- Acórdão do TRP de 20.04.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/e1dc9d6959b2ffab802575a80049c221?OpenDocument&Highlight=0,Insolv%C3%Aancia>

### **Tribunal da Relação de Lisboa**

- Acórdão do TRL de 24.04.2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/66135ab4a0153325802579ec0031d03d?OpenDocument>
- Acórdão do TRL de 26.06.1990, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/356c19286e8e4e9a80256803000301bf?OpenDocument>
- Acórdão do TRL de 01.06.1999, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/323b9e0408e272048025692800468dc7?OpenDocument>

### **Tribunal da Relação de Coimbra**

- Acórdão do TRC de 04.05.2011, disponível em <http://www.trc.pt/jurisprudencia-do-trc-no-itij.html>
- Acórdão do TRC de 16.11.2011, disponível em <http://www.trc.pt/jurisprudencia-do-trc-no-itij.html>

- Acórdão do TRC de 11.06.2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/864c5fa12ec596558025747a004ebc50?OpenDocument>
- Acórdão do TRC de 21.01.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/68104c0369fb0d6880257555004c9fbd?OpenDocument>

### **Tribunal da Relação de Guimarães**

- Acórdão do TRG de 15.02.2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3b35246a675e07e5802579ae004e6fdc?OpenDocument>
- Acórdão da TRG de 23.11.2009, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/c57ab0118685bbba802576af003e83ec?OpenDocument>
- Acórdão do TRG de 07.11.2011, disponível em <http://www.gde.mj.pt/jtrg.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/0f9dc5fdaf7eb9c88025794400434504?OpenDocument>
- Acórdão do TRG de 23.06.2005, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/e9c07698ec673fff80257214004d3f44?OpenDocument>
- Acórdão do TRG de 26.04.2010, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/2bba66243bee770d80257720003a9a6c?OpenDocument>
- Acórdão do TRG de 03.05.2004, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/acacaeb193d3d99080256eed0048c32e?OpenDocument>

# Índice

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
I. DISTINÇÃO ENTRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA .....	6
II. DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA.....	9
1. <i>Das causas gerais da extinção da responsabilidade penal e das especiais da responsabilidade penal tributária .....</i>	<i>9</i>
III. DAS ESPECIALIDADES DAS CAUSAS DA EXTINÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:.....	11
1. <i>A prescrição do procedimento criminal tributário.....</i>	<i>11</i>
2. <i>A extinção da responsabilidade penal tributária por dispensa da pena..</i>	<i>20</i>
3. <i>A extinção da responsabilidade penal tributária subsequente à suspensão provisória do processo.....</i>	<i>24</i>
4. <i>A extinção da responsabilidade penal tributária subsequente à suspensão da execução da pena de prisão .....</i>	<i>30</i>
5. <i>Casos especiais de extinção da responsabilidade penal tributária: o abuso de confiança.....</i>	<i>36</i>
6. <i>A extinção da responsabilidade penal tributária e a extinção da obrigação de indenização.....</i>	<i>39</i>
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>45</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>47</b>
<b>JURISPRUDÊNCIA.....</b>	<b>51</b>
<b>ÍNDICE.....</b>	<b>58</b>