



**CATÓLICA**  
**FACULDADE**  
**DE DIREITO**

---

ESCOLA DE LISBOA

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Escola de Direito de Lisboa da Universidade Católica Portuguesa

**Artigo 47.º do RGIT: um artigo preso no passado**

**Por:**

Beatriz Gomes Arantes da Fonseca (aluna n.º142721003)

**Sob a orientação da:** Professora Dra. Carla Castelo Trindade

**Lisboa, abril 2023**





# CATÓLICA

## FACULDADE DE DIREITO

---

ESCOLA DE LISBOA

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Escola de Direito de Lisboa da Universidade Católica Portuguesa

## **Artigo 47.º do RGIT: um artigo preso no passado**

**Por:**

Beatriz Gomes Arantes da Fonseca (aluna n.º142721003)

**Sob a orientação da:** Professora Dra. Carla Castelo Trindade

**Lisboa, abril 2023**

## **Agradecimentos**

Aos meus pais pelo apoio incondicional.

Aos meus amigos, pelos conselhos e noites de estudo.

A todos os meus professores que me incentivaram a estudar Direito Fiscal.

À Professora Carla Castelo Trindade, pela orientação, conhecimento e ajuda.

## ÍNDICE

<b>Lista de Siglas e Abreviaturas .....</b>	<b>7</b>
<b>1. Introdução.....</b>	<b>8</b>
<b>2. Análise do Artigo 47.º do RGIT .....</b>	<b>10</b>
2.1 <i>Enquadramento Histórico do artigo.....</i>	10
2.2. <i>(In)constitucionalidade do artigo .....</i>	11
2.3 <i>Desvio ao princípio da suficiência do artigo 7.º do Código de Processo Penal..</i>	12
2.4. <i>Pressupostos legais de aplicação do artigo .....</i>	14
<b>3. Os vários problemas que o art. 47.º do RGIT suscita .....</b>	<b>18</b>
3.1. <i>O Tipo de Suspensão que está aqui em causa .....</i>	18
3.1.1. <i>Suspensão automática ou por despacho .....</i>	18
3.1.2. <i>Distinção entre a suspensão que resulta do artigo 47.º do RGIT face à que decorre do artigo 42.º do RGIT .....</i>	23
3.2. <i>O não acompanhamento dos novos meios de defesa do contribuinte, pelo art. 47.º do RGIT.....</i>	26
3.2.1. <i>As causas da suspensão do processo penal tributário: impugnação judicial e oposição à execução.....</i>	26
3.2.2 <i>A não inclusão do regime da arbitragem.....</i>	29
3.3. <i>Beneficiários do Regime da Suspensão .....</i>	31
3.4. <i>Poderá haver suspensão parcial? E será que esta suspensão abrange todos os arguidos? .....</i>	31
3.5. <i>Analisar quais as consequências da suspensão do processo, designadamente ao nível da prescrição .....</i>	36
<b>4. Crítica ao art. 47.º do RGIT .....</b>	<b>40</b>
4.1. <i>A constante não atualização desta norma face ao processo tributário.....</i>	40
<b>5. As consequências da continuação da aplicação do artigo 47.º do RGIT na atualidade e uma breve crítica à indecisão da sua aplicação pela jurisprudência portuguesa .....</b>	<b>41</b>
<b>6. Conclusão .....</b>	<b>45</b>

<b>7. Bibliografia.....</b>	<b>47</b>
<b>8. Jurisprudência .....</b>	<b>48</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>49</b>
<i>Anexo A – Regras de citação .....</i>	<i>49</i>

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

Ac. - Acórdão;

Art. (arts.) - Artigo(s);

CEDH- Convenção Europeia dos Direitos Humanos;

Cfr. - Conforme;

CPP- Código de Processo Penal;

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário;

CRP - Constituição da República Portuguesa;

(C)IVA- (Código) Imposto do Valor Acrescentado;

(C)IRC- (Código) Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas;

LGT - Lei Geral Tributária;

LOE- Lei do Orçamento de Estado;

N.º - Número;

Pág. (págs.) - Página(s);

Proc. - Processo;

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias;

RGIFNA- Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras;

RJAT- Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária;

Ss. - Seguintes;

STA - Supremo Tribunal Administrativo;

STJ- Supremo Tribunal de Justiça;

TC - Tribunal Constitucional;

TCA - Tribunal Central Administrativo;

Vol. - Volume.

## **1. Introdução**

Ao realizar um estudo mais aprofundado do Regime Geral das Infrações Tributárias, encontramos o art. 47.º do RGIT. A presente dissertação partirá da análise deste artigo, olhando para este como um regime especial do processo penal tributário em relação ao processo penal comum.

Começando com uma breve análise histórica deste artigo, realçando que este partiu do anterior art. 50.º do RGIFNA, sem ter tido muitas alterações significativas até à atualidade.

Após esta breve contextualização histórica, farei ainda uma pequena abordagem à não consideração desta norma inconstitucional, falando dos motivos que levaram a esta decisão pelos nossos tribunais.

Irei igualmente analisar como esta norma se tornou um desvio claro à regra da suficiência do processo penal, do n.º 1 do art. 7.º do CPP por se considerar que o processo de impugnação judicial ou a oposição à execução, nos termos do CPPT constituem uma questão que não é penal e prejudicial ao conhecimento de um crime tributário. Usando aqui, argumentos que estão explanados na jurisprudência e defendidos pela doutrina.

Conexo, com este tema, analisarei também os pressupostos de aplicação do art. 47.º do RGIT, recorrendo à interpretação dada pela jurisprudência e a doutrina.

Também abordarei, a questão da suspensão automática do art. 47.º do RGIT, recorrendo a variada jurisprudência que nesta matéria não é de todo unânime ou coesa.

Abordarei também várias questões que este regime suscita, como e a título de exemplo se esta suspensão também poderá ser parcial e, se esta vai beneficiar apenas o autor ou também os seus participados. Acabando, também, por fazer uma comparação entre a suspensão do art. 42.º do RGIT e do art. 47.º do RGIT, fazendo referências às suas principais similaridades e diferenças, e mostrando como estes dois artigos conseguem coexistir no nosso sistema jurídico.

Nesta dissertação debatarei uma potencial extensão da norma, questionando se o processo penal tributário só se suspende nos casos que este prevê, como a oposição à execução ou a impugnação judicial, pois parece-me plausível e tendo em conta o direito tributário (CPPT) que esta suspensão se poderia estender por exemplo, à arbitragem tributária que foi criada como alternativa a uma impugnação judicial.

Vou também explanar as principais consequências, da suspensão do processo penal tributário, ao nível da prescrição, através de uma explicação do art. 21.º do RGIT, e um exemplo prático.

Acabarei também por questionar se este regime e a construção da norma, tendo em conta a evolução da doutrina, jurisprudência e alterações legislativas fará sentido.

Questionando por fim, e em tom de provocação, a sua aplicação no presente, nomeadamente a violação do princípio da segurança jurídica e a instabilidade jurisprudencial.

**Palavras-chave:** Suspensão do processo penal tributário; instabilidade jurisprudencial; falta de atualização e de alteração.

## 2. Análise do Artigo 47.º do RGIT

### 2.1. Enquadramento Histórico do artigo

A disposição legal que antecedeu o artigo 47.º do RGIT, o n.º 1 do artigo 50.º do RGIFNA (DL 20-A/90, de 15-01, na redação do DL 394/93, de 24-11), tinha a seguinte redação: “*Se tiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição de executado, nos termos do Código de Processo Tributário, o processo penal fiscal suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças*”. Esta redação manteve-se inalterada com a entrada em vigor do RGIT, através da Lei n.º 15-2001 de 05-06, e até à alteração que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29-12-2006 (LOE 2007).

O alcance normativo de ambas as normas é substancialmente idêntico, sendo que, a redação inicial do artigo 47.º do RGIT não continha, tal como o artigo 50.º do RGIFNA, qualquer referência à relação de prejudicialidade (dependência) entre o processo fiscal e o processo penal tributário, como limite à suspensão obrigatória deste último processo, a qual apenas foi introduzida de forma explícita pelo aditamento referido acima da Lei 53-A/2006.

O STJ ao se pronunciar sobre o artigo 50.º do RGIFNA AFJ n.º 3/2007 de 12-10-2006 conclui que “*a suspensão do procedimento penal por crime fiscal em virtude de impugnação fiscal constitui um imperativo legal*»; «*(...) se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão prejudicial ope legis ao conhecimento penal e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respetiva impugnação (...)*.”<sup>1</sup>

Como abordarei mais à frente nesta dissertação, os artigos são praticamente idênticos. O artigo 47.º do RGIT só teve uma alteração no ano de 2006. Ou seja, se fizermos as contas, este está há 17 anos sem uma alteração significativa. Sendo que esta norma, afeta dois ramos de direito, o direito fiscal e o direito penal.

Por isso, o que podemos para já concluir do enquadramento histórico deste artigo, é que este se mantém preso no passado e sem nenhuma alteração no presente.

---

<sup>1</sup> Cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12-10-2006, Processo n.º 06P256, publicado no DR, I Série, 37, de 21-2-2007, pág. 1294.

## 2.2. *(In)constitucionalidade do artigo*

Inicialmente surgiu a dúvida, se este art. 47.º do RGIT era inconstitucional, por não ter na redação um prazo expresso, determinado e exato para a suspensão do processo penal tributário. Esta discussão foi objeto de recurso para o Tribunal Constitucional que decidiu no seu Ac. n.º 321/2006 de 17-05-2006, do Processo n.º 1043/05, que esta norma não era inconstitucional, na interpretação segundo a qual o processo penal tributário se suspende até que transitem em julgado as sentenças que venham a ser proferidas nos processos de impugnação judicial ou de oposição à execução que estejam a decorrer, independentemente do momento em que este trânsito ocorra, pois, o disposto no art. 7.º do CPP não se aplica ao processo penal tributário.

Nomeadamente, entendeu-se neste acórdão que da inexistência de um prazo de suspensão no processo penal tributário, nos casos que o n.º 1 do artigo 47.º RGIT consagra, não pode ser inferido uma violação do direito ao julgamento no mais curto prazo compatível com as garantias da defesa, e assim, a violação dos artigos 2.º e n.º 2 do art. 32.º, da CRP, porque, segundo o Tribunal Constitucional: “ (...) a decisão da questão prejudicial pelo tribunal administrativo ou fiscal não significa, em si mesma considerada, um necessário retardamento do processo principal: é que, não tendo o tribunal onde corre o processo principal competência especial- e, por isso, preparação especial- para o julgamento de questões administrativas e fiscais, a suspensão do processo principal até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial e o cometimento da decisão desta questão ao tribunal especialmente competente pode até significar o meio mais célere de resolver a questão principal”<sup>2</sup>.

E porque a lei vai prever um mecanismo que, de certa forma, procura obstar a uma indesejável demora da decisão da questão prejudicial, que é o de atribuição de prioridade ao processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal sobre os outros da mesma espécie, previsto no n.º 2 deste artigo 47.º, pois, “tendo o processo que deu causa à suspensão uma prioridade relativa, não pode afirmar-se que a decisão da questão prejudicial aí proferida ocorrerá, em regra, mais tardiamente do que uma correspondente decisão no processo principal”<sup>3</sup>, e mesmo que que tal prioridade não signifique “a existência de um prazo máximo de suspensão do processo principal.”<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Cfr. o Acórdão do Tribunal Constitucional 321/2006, de 17-05-2006, do Processo n.º 1043/05.

<sup>3</sup> *Idem.*

<sup>4</sup> *Idem.*

Contudo, na redação da argumentação do Tribunal Constitucional este também salienta que: *“a existência de um prazo máximo de suspensão não garante, por si só, que a decisão sobre a questão prejudicial seja proferida em prazo razoável: basta pensar que, devolvida a questão prejudicial ao tribunal da causa principal, este tribunal pode eventualmente demorar a decidi-la.”*<sup>5</sup> Concluindo assim que: *“Deste modo, não pode, da inexistência de um prazo de suspensão no processo penal tributário, nos casos previstos no artigo 47º, n.º 1, do RGIT, inferir-se a violação do direito ao julgamento no mais curto prazo compatível com as garantias da defesa e, assim, a violação dos artigos 2º e 32º, n.º 2, da Constituição (...)”*<sup>6</sup>

Podemos assim concluir que a suspensão do processo penal tributário, não viola garantias de defesa, designadamente, o direito que os sujeitos passivos têm de ser julgados em prazo razoável. Como está previsto, no n.º 4 do art. 20.º da CRP e no art. 6 §1º da CEDH.

### ***2.3. Desvio ao princípio da suficiência do artigo 7.º do Código de Processo Penal***

O Processo Penal Português no seu artigo 7.º do CPP, consagra o princípio da suficiência, estatuidando no seu n.º 1 que: *“o processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa”*, admitindo no n.º 2 a possibilidade de suspensão unicamente a título excecional e submetida a requisitos e prazos muito apertados (números 3 e 4), com vista a obviar a constantes interrupções determinadas por questões acessórias, com o conseqüente protelamento da decisão da questão penal.

O direito a um processo justo, que pressupõe a obtenção de uma decisão em prazo razoável, adquire uma especial relevância em matéria criminal, seja pela necessidade que o acusado tem em ver uma resposta à integridade do seu comportamento em comunidade, ou seja pela necessidade da reação de proteção de eventuais bens jurídicos que tenham sido violados, de molde a combater a sensação quer de injustiça quer de impunidade.<sup>7</sup> Daí esta prevalência que existe do princípio da continuidade do processo penal, com repercussão no art. 7.º do CPP.

---

<sup>5</sup> *Idem.*

<sup>6</sup> *Idem.*

<sup>7</sup> Cfr. o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 24-11-2021, Proc. n.º 82/13.5IDPRT-A.P.

Como tem sido defendido pela jurisprudência e pela doutrina, o artigo 47.º do RGIT consagra um desvio ao princípio da suficiência da ação penal, que se encontra consagrado no art. 7.º do CPP, onde se estipula que: *“O processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa”*.

Em anotação ao n.º 1 do art. 47º do RGIT, Alfredo de Sousa diz precisamente que: *“Não vale aqui o princípio da suficiência da acção penal consagrado no Código Processo Penal (...)”*<sup>8</sup>

Germano Marques da Silva partilha do mesmo entendimento, defendendo que o princípio de suspensão do processo penal tributário previsto no art. 47.º do RGIT, vai constituir um desvio à regra da suficiência do processo penal, que se encontra consagrado no n.º 1 do art. 7.º do CPP. Considera este, que o processo de impugnação judicial ou oposição à execução, nos termos do CPPT, constituem questão não penal que não pode ser convenientemente resolvida no processo penal, prejudicial ao conhecimento de um crime tributário.<sup>9</sup>

Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas dos Santos em anotação a este preceito legal, afirmam que: *“(...) neste artigo 47.º RGIT tem-se por assente que as questões que são objecto de apreciação no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução, nos termos do CPPT, constituem questões não penais que não podem ser convenientemente resolvidas no processo penal. Naturalmente que a suspensão só se justificará nos casos em que a existência de infracção criminal depende da resolução de uma questão de natureza fiscal. (...) Em qualquer caso, a suspensão não pode, porém, prejudicar a realização de diligências urgentes de prova (por aplicação subsidiária do artigo 7.º, n.º 3, CPP). (...) Infere-se do regime previsto neste artigo que existe uma opção legislativa no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais (...)”*<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Ideia expressa em *“Infracções Fiscais Não Aduaneiras”*, 1998, pág. 217.

<sup>9</sup> Ideia expressa em *“Direito Penal Tributário”*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018, pág. 163.

<sup>10</sup> Ideia expressa em *“Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado”*, 2008, pág. 404.

Conseguimos retirar do art. 47.º do RGIT, que existe uma opção legislativa no sentido da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, isto tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza. Carácter este que está subjacente à atribuição constitucional da competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada (n.º 3, do art. 212.º, da CRP) e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.

A referida necessidade de devolução aos tribunais tributários justifica-se por razões emergentes, desde logo, da distinta natureza dos tribunais tributários e como forma de evitar a usurpação de jurisdição de tribunais de ordem diversa da dos tribunais judiciais e por não haver no processo-crime os elementos disponíveis que permitam uma eficaz clarificação da situação tributária de cuja definição dependa a qualificação jurídico-penal dos factos.

Por outro lado, quando estiver em causa a averiguação de factos que relevem para a fixação da matéria tributável, a formulação de um juízo pelo tribunal tributário não depende da decisão que for proferida em processo criminal sobre a mesma matéria, pois, enquanto no processo penal criminal as dúvidas sobre a matéria de facto são valoradas a favor do arguido, no processo de impugnação judicial, havendo indícios de irregularidade de escrita, o ónus da prova da veracidade desta cabe ao contribuinte. Contudo, similarmente ao processo criminal, temos o n.º 1 do art. 100.º do CPPT, que constitui uma afloração do princípio “*in dubio contra fiscum*”, vigente no momento da decisão sobre facto incerto na aplicação da lei e com alcance análogo ao do princípio “*in dubio pro reo*” no que respeita à apreciação da prova em processo penal. Este princípio leva a que o interesse substancial da justiça domine o atual processo tributário em detrimento do mero interesse formal ou financeiro do Estado<sup>11</sup>.

#### **2.4. Pressupostos legais de aplicação do artigo**

Os pressupostos exigidos para a suspensão do processo penal tributário, do artigo 47.º do RGIT, são:

- i) A existência de uma impugnação judicial ou oposição à execução fiscal; e
- ii) A discussão nesses processos de uma concreta situação tributária de que dependa a qualificação jurídico-penal dos factos imputados ao impugnante ou opositor à execução.

---

<sup>11</sup> Ideia expressa em XAVIER, Alberto, “*Conceito e Natureza do Acto Tributário*”, Almedina, 1972, pág.158; MARTÍNEZ, Soares, “*Direito Fiscal*”, 8ª. edição, 1996, pág.133 e seg.

Ou seja, nos termos do n.º 1 do art. 47.º do RGIT, se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do CPPT, o processo penal suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças.

Uma vez verificada a situação objetiva referida na previsão da norma, isto é, se estiver a correr ou processo de impugnação judicial ou oposição à execução nos termos do CPPT, deve ser declarado a suspensão do processo penal tributário.

Resulta assim, que segundo este artigo a declaração de suspensão do processo penal tributário não é uma faculdade e não depende de critérios de oportunidade nem da análise dos pressupostos da impugnação judicial feitos pelo tribunal penal, é sim, o reconhecimento da verificação de uma situação objetiva ao qual a lei vai atribuir efeitos ao processado.

A paralisação deste processo penal tributário vai ser uma consequência da verificação desta situação objetiva, que fundamenta a suspensão do processo. O juiz do processo está assim, obrigado a suspender o processo por efeito da lei.

É compreensível que, o legislador não tenha pretendido atribuir ao juiz a faculdade de optar ou não pela suspensão do processo nos casos que o artigo 47.º do RGIT alude. Isto é, não compete ao juiz do processo penal tributário determinar quando suspende ou não o processo, usando critérios mais ou menos seguros, e cálculos de conveniência, nomeadamente de contagem de prazos de prescrição.

Esta norma não sujeita a suspensão a qualquer limite, a não ser, o do trânsito em julgado das sentenças a proferir na impugnação judicial ou na oposição à execução.

Podemos assim, concluir que a suspensão nos casos a que se refere o n.º 1 do artigo 47.º do RGIT são de carácter obrigatório. Pois, o não cumprimento deste preceito legal, faz o Estado Português incorrer em responsabilidade civil extracontratual e pode levar a uma condenação no Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, sendo também, um fator de descredibilização da justiça e do Estado português.

Este entendimento é defendido por Alfredo José de Sousa, em anotação ao artigo 50º do RGIFNA, com redação similar (anterior) ao artigo 47.º do RGIT, considerando que: *“A suspensão de processo penal fiscal em virtude da pendência de processo de impugnação judicial ou oposição à execução afigura-se obrigatória e não apenas facultativa como no processo penal comum. A obrigatoriedade da suspensão do processo penal fiscal é fundamental pois que o montante do imposto discutido na impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal é decisivo quer para a definição da existência de fraude fiscal, (alínea a) do n.º 3 do art. 23.º) quer para a determinação da multa*

*aplicável em alternativa à prisão (n.ºs 4 e 5 do art. 23.º e n.ºs 1, 4 e 5 do art. 24.º). A suspensão do processo penal fiscal nos termos deste normativo prolonga-se até ao trânsito em julgado das decisões da impugnação judicial ou oposição à execução.”<sup>12</sup>*

Contudo como reitera o Acórdão de Relação do Porto de 01-02-2006 a suspensão do processo penal tributário em consequência de uma impugnação judicial, só reveste carácter obrigatório se: *“a mesma for absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada (crime fiscal ou tributário), de modo que se lhe apresente como um antecedente lógico-jurídico, com carácter autónomo e condicionante do conhecimento da questão principal, o que só sucede quando:*

*1.º) a questão aí versada revista de carácter estritamente tributário, na medida em que vise a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal relacionada com a conduta imputada aos arguidos, independentemente destes serem ou não partes naquele processo tributário.*

*2.º) tal questão tenha, concomitantemente, natureza substantiva e esteja conexas com o ato tributário cujo tipo legal fiscal, imputado ou suscetível de imputar aos arguidos, se vise tutelar, sendo, por isso, determinante, na sua qualificação ou então na escolha ou determinação da pena a aplicar”.*<sup>13</sup>

Como também refere Alfredo José de Sousa que, *“para além da impugnação judicial afigura-se-nos que só a oposição à execução fiscal que tenha por objecto o acto tributário definidor do montante do imposto que com o crime fiscal o arguido deixou de pagar deve suspender o processo penal fiscal (cfr. o art. 286º, n.º 1, g), do C. P. T.). Tal suspensão é possível em todos os crimes fiscais, excepto no de violação de segredo fiscal (art. 27º). A obrigatoriedade da suspensão do processo penal é fundamental, pois que o montante do imposto discutido na impugnação judicial ou na oposição à execução fiscal é decisivo quer para a definição da existência de fraude fiscal (alínea a) do n.º 3 do art. 23º, quer para a determinação da multa aplicável em alternativa à prisão (n.ºs 4 e 5 do art. 23º e n.ºs 1, 4 e 5 do art. 24º)”.*<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Ideia expressa em *“Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)”*, 3ª edição - anotada e atualizada -, 1998, pág. 218 e ss., ainda que em relação ao art. 50.º, n.º 1, do Regime das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

<sup>13</sup> Cfr. Acórdão da Relação do Porto, 01-02-2006, Proc. n.º 515213.

<sup>14</sup> Op. Cit., pág. 218, ainda que em relação ao art. 50.º, n.º 1, do Regime das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

Esta norma tributária, pretende simplesmente dar conhecimento dos crimes tributários (cf. artigos 35.º e seguintes do RGIT), pelo que importa deste logo, esclarecer se houve ou não infração de certas normas de natureza tributárias (cf. o artigo 1.º do RGIT), o que vai fazer com que seja uma questão fiscal.

Contudo, não basta a existência de um qualquer processo tributário para dar lugar à suspensão do processo penal fiscal. É necessário, que a questão nele suscitada seja “prejudicial” em relação ao objeto desse processo. Isto, extrai-se do próprio n.º 1 do art. 47.º do RGIT, quando alude à *“situação tributária de cuja definição dependa da qualificação criminal dos factos imputados.”* Entende-se que *“uma causa depende do julgamento de outra quando na causa prejudicial se esteja a apreciar uma questão cuja resolução por si só possa modificar uma situação jurídica que tem de ser considerada para a decisão de outro pleito.”*<sup>15</sup> Tem sido assim, definida a “questão prejudicial”, em processo penal como, a questão que *“(…) possuindo objeto- ou até natureza- diferente da questão principal do processo em que surge, e sendo suscetível de constituir objeto de um processo autónomo, é de resolução prévia indispensável para se conhecer em definitivo da questão principal, dependendo o sentido deste conhecimento da solução que lhe for dada.”*<sup>16</sup>

As questões prejudiciais de natureza fiscal são, questões cuja resolução se revela necessária para a definição criminal da questão principal, até porque num processo penal tributário é quase inconcebível que não se resolva questões de natureza fiscal, ao ponto que até a distinção entre a questão principal e a questão prejudicial fiscal chega mesmo a ser atenuada.

Relativamente à competência especial dos tribunais fiscais, em relação à suspensão do processo penal tributário aludem Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, em anotação ao artigo 47.º do RGIT que, *“Neste art. 47.º do RGIT tem-se por assente que as questões que são objecto de apreciação no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução, nos termos do CPPT constituem questões não penais que não podem ser convenientemente resolvidas no processo penal. Naturalmente, a suspensão só se justifica nos casos em que a existência de infracção criminal depende da resolução de uma questão de natureza fiscal (…)* Reconhece-se, nestes casos de estar pendente processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, a

---

<sup>15</sup> Cfr. Acórdão da Relação do Porto, de 24-11-2021, Proc. n.º 82/13.SIDPRT-A.P1.

<sup>16</sup> *Idem.*

*competência exclusiva da jurisdição fiscal para decidir essa matéria, o que tem justificação no carácter altamente especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a essa jurisdição especializada (art. 212.º, n.º 3, da CRP). Por isso, nestes casos em que está já pendente um processo em que vai ser apreciada a questão prejudicial justifica-se plenamente que se aproveite essa situação, atribuindo-se aos tribunais fiscais competência exclusiva para decidir a questão. Em face desta atribuição de competência exclusiva, nestes casos de pendência de processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, não há fixação de prazo de suspensão, no processo penal tributário, pois ela durará até que transite em julgado a sentença a proferir no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal.”<sup>17</sup>*

Pela competência especial, para o julgamento das questões administrativas e fiscais, a suspensão do processo principal até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial e a atribuição da decisão desta questão ao tribunal especialmente competente pode até significar o meio mais célere de resolver a questão prejudicial e até de resolver a questão principal.

Por fim, também me parece relevante mencionar que segundo o n.º 2 do artigo 47.º do RGIT quando o processo penal tributário é suspenso, o processo que deu causa à suspensão é prioritário sobre todos os outros da mesma espécie. Mais, uma vez justificando o carácter célere e obrigatório deste regime.

### **3. Os vários problemas que o art. 47.º do RGIT suscita**

#### ***3.1. O Tipo de Suspensão***

##### ***3.1.1. Suspensão automática ou por despacho***

Um tema que atualmente, ainda causa bastante discrepância e discussão jurisprudencial, é sem dúvida saber se a suspensão penal tributária é automática - *ope legis* - ou se é por despacho - *ope judicis*.

Relativamente a este tema o STJ no acórdão n.º 3/2007 proferido em 12-10-2006 fixou jurisprudência no sentido de que “*Na vigência do artigo 50º, nº1, do Decreto-Lei*

---

<sup>17</sup> Op. Cit., pág. 404 e ss.

*n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redacção do Decreto-Lei n.º 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.” Como se pode ler neste Acórdão, “(...) as peculiaridades do direito fiscal, enquanto ramo de direito, justificam o afastamento do chamado princípio da suficiência do processo penal no domínio do direito penal fiscal em termos tais que a impugnação judicial tributária deve ser necessária e exclusivamente apreciada na esfera jurisdicional administrativa-fiscal, motivo pelo qual a pendência aí de tal impugnação constitui causa ope legis de suspensão do procedimento penal fiscal e, em consequência, de suspensão do respectivo prazo prescricional, sem necessidade, pois, de despacho judicial que o declare. É manifesto que o direito fiscal constitui um ramo de direito público, imbuído de princípios e normas próprios, do ponto de vista quer substantivo, quer adjectivo. Uma tal peculiaridade do direito fiscal justificou a criação de uma ordem jurisdicional própria - os Tribunais Administrativos e Fiscais. Dadas as apontadas especialidades do direito fiscal, a impugnação judicial tributária constitui objecto próprio de apreciação e decisão em sede da jurisdição administrativa-fiscal. Mais, constitui objecto exclusivo de tal jurisdição, assim se postergando o princípio da suficiência do processo penal. Nestes termos, se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão incidental ope legis ao conhecimento penal e, por isso, suspende o procedimento penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação, sem necessidade, pois, de despacho judicial nesse sentido.”<sup>18</sup>*

Atualmente, existem ainda vários acórdãos que partilham deste entendimento, nomeadamente o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 31-10-2018, que afirma que “(...) tal suspensão opera “ope legis” e não “ope judicis”, na medida em que o artigo 47.º, n.º 1 do RGIT refere que “... o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças”, ao passo que o artigo 7.º, n.º 2 do Código de Processo Penal refere que “... pode o tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente”.<sup>19</sup> O Acórdão do Tribunal da Relação do

---

<sup>18</sup> Cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de Outubro de 2006, Proc. n.º 06P256, publicado no DR, I Série, 37, de 21-02-2007, pág. 1294.

<sup>19</sup> Cfr. o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 31-10-2018, Proc. n.º 115/11.0IDPRT.P1.

Porto de 23-03-2022, que defende que “*Tal causa de suspensão opera “ope legis” - e não “ope judicis” (ou seja, ocorre a partir do momento em que ocorre o facto gerador da suspensão e não a partir da prolação do despacho que reconhece a existência da causa da suspensão), caso se verifique a existência de causa prejudicial.*”<sup>20</sup> Similarmente a estes acórdãos, também temos o acórdão da Relação de Lisboa, de 12-11-2020, que em várias passagens, demonstra partilhar da opinião, que a suspensão do processo penal tributário é *ope legis*. Vejamos como exemplo, “*I. As normas do artigo 50º, nº 1 do RGIFNA e do artigo 47º, nº 1 do RGIT têm a mesma redacção, com excepção do segmento “era que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados”, presente na segunda.*

*II. O RGIT não alterou nenhum dos princípios subjacentes ao RJIFNA que justificam a suspensão ope legis do processo criminal por crime fiscal, no caso de impugnação tributária dos actos tributários que constituem matéria conexa e prévia aos factos imputados ao arguido no primeiro.” E, “ (...) por isso, a pendência aí de tal impugnação constitui causa ope legis de suspensão do processo penal por crime fiscal e, em consequência, por directa imposição da lei, de suspensão do respectivo prazo prescricional, sem necessidade, pois, de despacho judicial que o declare.”<sup>21</sup>*

Conseguimos retirar também deste acórdão, um entendimento que me parece resumir bem, a jurisprudência e doutrina que considera esta suspensão como *ope legis*. Porque segundo este entendimento, se o conhecimento da matéria penal tributária depender de uma prévia apreciação da impugnação judicial tributária, esta vai constituir uma questão prejudicial *ope legis* ao conhecimento penal, e consequentemente, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação. Não há assim, uma necessidade de despacho judicial nesse sentido. Porque fazer depender de despacho judicial, a suspensão do processo penal fiscal seria ignorar a situação de conflitualidade que a pendência da impugnação tributária vai encerrar e a prejudicialidade *ope legis* da questão que vai constituir o seu objeto.<sup>22</sup>

Em suma, com recurso a critérios de interpretação, fundados nos elementos literal, sistemático e teleológico de interpretação (artigo 9.º do Código Civil), a norma do artigo 50.º, n.º 1, do RGIFNA deve ser interpretada no sentido de que a suspensão da prescrição

---

<sup>20</sup> Cfr. o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 23-03-2022, Proc. n.º 60/05.8IDAVR.P1.

<sup>21</sup> Cfr. o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12-11-2020, Proc. n.º 9492/05.0TDLSB.

<sup>22</sup> *Idem.*

do procedimento penal fiscal decorre *ope legis* da suspensão do processo em virtude de impugnação judicial tributária, não dependendo, pois, de prévio despacho judicial que a declare.

Tendo em consideração este Acórdão de fixação de jurisprudência (que versa sobre o art. 50.º do RGIFNA), e os vários acórdãos que seguem o seu entendimento, podíamos considerar que este problema estaria resolvido. Contudo, na atualidade esse não é o caso.

Temos vários acórdãos, que defendem que a suspensão do processo penal tributário para se verificar necessita de despacho judicial, vejamos então alguns exemplos concretos.

Conforme se pode retirar do Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 15-01-2013, que defende que atendendo “(...) a redacção do artº 47º, nº 1 do RGIT (introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) a suspensão do processo penal tributário, em caso de impugnação judicial tributária ou oposição à execução, não é automática, tornando-se necessário analisar se na impugnação judicial apresentada está em causa matéria “em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados”. II-A suspensão do processo penal tributário ocorrerá se a questão em discussão na impugnação judicial tributária se apresentar como uma verdadeira questão prejudicial no processo penal em curso”.<sup>23</sup> O Acórdão de Relação de Coimbra, de 04/07/2021, partilha claramente o mesmo entendimento quando diz que: “Entender-se que a suspensão do processo penal opera automaticamente, com a instauração das competentes impugnações judiciais e oposições à execução, pressupõe necessariamente a consideração de que o despacho proferido ao abrigo do disposto no artigo 42º, nº 2 do RGIT ou ao abrigo do disposto no artigo 47º do RGIT tem efeitos retroativos, pois é nesse despacho que são verificados os pressupostos da suspensão.”<sup>24</sup> O Acórdão Relação de Coimbra de 17-02-2021, também partilha do entendimento “... que, com a redacção do artigo 47º, nº 1, do RGIT (introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dez.) a suspensão do processo penal tributário, em caso de impugnação judicial tributária ou oposição à execução, não é automática, tornando-se necessário analisar se

---

<sup>23</sup> Cfr. Acórdão da Relação de Lisboa, de 15-01-2013, Proc. n.º 712/00.9JFLSB-W.L1-5.

<sup>24</sup> Cfr. o Acórdão Relação de Coimbra, de 04-07-2021, Proc. n.º 292/06.1IDBRG.C1.

*na impugnação judicial apresentada está em causa matéria em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados.*”<sup>25</sup>

No entanto, considero que quem defende que a suspensão do processo penal tributário é *ope judicis*, crítica fortemente o entendimento que esta pode ser *ope legis*. Nomeadamente quando defendem, que o Acórdão do STJ de 3/2007 (de fixação de jurisprudência) foi proferido no âmbito de legislação diferente (do artigo 50.º do RGIFNA), e que conseqüentemente, o artigo 47.º do RGIT tem uma redação visivelmente diferente do n.º 1 do artigo 50.º, do RGIFNA, realçando o entendimento de que a suspensão não opera automaticamente, não dependendo *ipso facto* da pendência de impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal competente. Até porque, como afirmou o próprio STJ no seu Acórdão de 24-04-de 2015 (relatora a Sra. Conselheira Helena Moniz), e assim sumariado, que: “I - Quando o Supremo Tribunal de Justiça profere um acórdão de fixação de jurisprudência terá que, por força do disposto no art. 437.º, do CPP, se verificar não só a existência de soluções opostas sobre a mesma questão jurídica, mas ainda que estas tenham sido proferidas “no domínio da mesma legislação” (art. 437.º, n.º 1, do CPP). Isto porque o que se pretende é, em nome de uma ideia de segurança e certeza jurídicas, obter uma identidade de decisões. E esta identidade só poderá ser plenamente estabelecida quando esteja em causa a mesma legislação. Além disto, uma qualquer solução jurídica deve ter por base não só o específico normativo que esteja em discussão, mas todo o regime em que este esteja enquadrado, sendo relevante não só todo o diploma em que se integra, mas todo o ordenamento jurídico em vigor. II – (...). Porém, para que se possa afirmar esta unidade é necessário que as decisões sejam proferidas no âmbito da mesma legislação. Ora, nas duas decisões em confronto, o acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2007 e o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 03.11.2014, foram proferidos no âmbito de legislações distintas.”<sup>26</sup>

Outras críticas que a mim parecem relevantes, e que são mencionadas em alguns acórdãos, é o facto de que se entendermos que a suspensão do processo penal tributário opera automaticamente, pressupõe-se necessariamente a consideração de que o despacho proferido ao abrigo do disposto no artigo 42.º n.º 2 do RGIT ou ao abrigo do artigo 47.º

---

<sup>25</sup> Cfr. o Acórdão Relação de Coimbra, de 17-02-2021, Proc. n.º 123/17.T9CNT-A.C1.

<sup>26</sup> Cfr. citação, deste acórdão, no Acórdão da Relação de Coimbra, de 04-07-2021, Proc. n.º 292/06.IIDBRG.C1.

do RGIT, têm efeitos retroativos, porque é nesse despacho que são verificados os pressupostos da suspensão. E também, que ao: “ (...) *entender-se que a suspensão do processo penal opera automaticamente, com a instauração das competentes impugnações judiciais e oposições à execução, pressupõe considerar-se que o processo penal poderá estar suspenso sem que o próprio processo penal disso tenha conhecimento, pois que a instauração das referidas ações pode não ser logo comunicada ao processo penal, o que é absurdo! No limite, no caso de a instauração das impugnações judiciais e oposições à execução nos tribunais administrativos e fiscais respetivos preceder a instauração do competente procedimento criminal, então o procedimento criminal “nasce” suspenso, sem que disso tenha conhecimento, o que, uma vez mais, é absurdo”.*<sup>27</sup> O que depois não iria coadunar com o funcionamento das causas de suspensão e de interrupção da prescrição, e consequências destas.

Em conclusão, conseguimos nitidamente entender que esta discrepância e conflito jurisprudencial, só causa incerteza e insegurança jurídica. Porque, se os próprios tribunais, conseguem tão facilmente descartar um acórdão de fixação de jurisprudência socorrendo-se de argumentos formais e de alterações legislativas mínimas, então o contribuinte será sempre uma parte prejudicada, pois nunca se poderá fiar numa decisão justa e consistente.

### ***3.1.2. Distinção entre a suspensão que resulta do artigo 47.º do RGIT face à que decorre do artigo 42.º do RGIT***

O artigo 42º, do RGIT estatui que:

*“1 - Os atos de inquérito delegados nos órgãos da administração tributária, da segurança social ou nos órgãos de polícia criminal devem estar concluídos no prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia do crime.*

*2 - No caso de ser intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, não é encerrado o inquérito enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior.*

---

<sup>27</sup> Cfr. o Acórdão da Relação de Coimbra, de 04-07-2021, Proc. n.º 292/06.1IDBRG.C1.

*3 - Concluídas as investigações relativas ao inquérito, o órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal competente emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito.*

*4 - Não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza. ”.*

O art. 42.º do RGIT, trata dos prazos de duração do inquérito e seu encerramento, tendo tido a sua última atualização pela Leis n.º 82-B/2014 e 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

Como podemos averiguar pelo seu n.º 1 é estabelecido um prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia do crime, para os atos de inquérito delegados nos órgãos da administração tributária, da segurança social, ou nos órgãos de polícia criminal, sendo que de acordo com o n.º 1 do art. 35.º do RGIT, a notícia do crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária, com a competência delegada para os atos de inquérito, por intermédio dos órgãos da polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia.

Como verificamos no n.º 2, este prazo suspende-se enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida decisão tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos e em relação ao qual foi intentado procedimento, caso em que não será encerrado inquérito. Independentemente desta suspensão, as investigações não serão concluídas enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre os outros da mesma natureza, como podemos ver no n.º 4. Sendo, que a menção no n.º 4 deste artigo ao termo “procedimento” torna claro que tal procedimento é o tributário levado a cabo pela Administração Tributária de apuramento da matéria coletável e de liquidação do imposto em falta.

Encerrado o inquérito, por concluídas as respetivas investigações, um órgão da administração tributária, da segurança social ou da polícia criminal competente emite um parecer fundamentado que vai remeter ao Ministério Público juntamente com o auto do inquérito, como menciona o n.º 3.

Os prazos para os crimes tributários têm um prazo mais longo do que é fixado usualmente para os crimes comuns e o prazo fixado para o inquérito por crime tributário só abrange o *terminus* dos atos de inquérito delegados nos órgãos da administração tributária, de segurança social ou de polícia criminal e já não a tomada de posição do

Ministério Público que fica assim “sem prazo” de prolação, tendo a socorrer-se do prazo do CPP. O termo inicial do prazo, no âmbito do RGIT começa a correr da aquisição da notícia do crime, contudo para os crimes comuns começa a contar a partir do momento em que o inquérito tiver passado a correr contra pessoa determinada ou se tiver verificada a constituição do arguido (no n.º 3 do art. 276.º do CPP).

Como verificamos pela redação do art. 42.º do RGIT, este artigo têm algumas similitudes ao art. 47.º do RGIT, nomeadamente, ambos tratam da suspensão embora, um seja da suspensão da duração do inquérito (art.42.º do RGIT), e outro seja da suspensão do processo penal tributário (art.47.º do RGIT); ambos mencionam a prioridade, tendo como objetivo tornar o processo mais célere; estes são também causas da suspensão da prescrição, como refere o n.º 4 do art. 21.º do RGIT; na sua redação mencionam ambas a “qualificação criminal dos factos”, dando ênfase à sua importância. E se, consideramos a doutrina e jurisprudência que defende o despacho judicial em relação à suspensão do processo penal tributário do art. 47.º do RGIT, ambas as suspensões são através de despacho, um que é judicial e outro pelo Ministério Público (art. 42.º do RGIT). E como já mencionei anteriormente, similarmente, ao art. 47.º do RGIT também há quem considere que o art. 42.º do RGIT é uma exceção ao princípio da suficiência do processo penal, defendendo-se mesmo neste caso, a imperatividade da suspensão do processo penal tributário face à leitura do n.º 2 do art. 42.º do RGIT, e o n.º 1 do art. 47.º do RGIT.<sup>28</sup>

Contudo, embora estes artigos sejam similares, também têm as suas diferenças. Diferenças estas, que à primeira vista me parecem óbvias, pois como já referi o art. 47.º do RGIT trata da suspensão do processo penal tributário, enquanto, o art. 42.º do RGIT, trata da suspensão do prazo de oito meses da duração do inquérito; a suspensão do processo penal tributário, tem como causas a impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal, por outro lado, a suspensão do prazo de oito meses de duração de inquérito, dá-se quando, é intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos. O próprio âmbito dos artigos é diferente, pois o objetivo da suspensão do processo penal tributário, é que não corra processo fiscal e processo penal tributário em simultâneo, dando prioridade à resolução do processo fiscal, porém, o objetivo do art. 42.º do RGIT

---

<sup>28</sup> Cfr. Jorge dos Reis Bravo, em “Prejudicialidade e “adesão” em processo penal tributário”, revista do M.P., n.º 115 — Jul-Set 2008, 2009, págs. 103-116 (89-130).

é impor a suspensão do prazo de conclusão dos atos de inquérito, enquanto não for proferida decisão.

Ou seja, entendeu então o legislador que a verdade fiscal deve em primeira linha ser apurada no âmbito do procedimento tributário competente e só após deverá o Ministério Público encerrar o inquérito quando a decisão final dependa desse apuramento, isto em relação, ao art. 42.º do RGIT.

Se após a liquidação do tributo (deduzida ou não a acusação) for intentado processo de impugnação judicial ou oposição à execução na jurisdição fiscal onde se discutam questões relevantes para a responsabilidade penal do arguido, então ocorre a suspensão do processo penal tributário, até tais questões terem sido definitivamente decididas.

Em conclusão, conseguimos apurar várias diferenças e similaridades entre os dois artigos, artigos que depois no próprio processo penal tributário se acabam por complementar.

### **3.2. O não acompanhamento dos novos meios de defesa do contribuinte, pelo art. 47.º do RGIT**

#### ***3.2.1. As causas da suspensão do processo penal tributário: impugnação judicial e oposição à execução***

Como causas da suspensão do processo penal tributário, achei que devia nesta dissertação abordar brevemente a impugnação judicial e a oposição à execução.

A **impugnação judicial** trata-se do meio processual por excelência do processo judicial tributário. Como refere Freitas da Rocha, “*trata-se de um meio processual exclusivo da jurisdição tributária que visa a anulação total ou parcial de actos tributários.*”<sup>29</sup> Constitui assim, uma garantia essencial dos contribuintes, tendo lugar perante um tribunal.

Como se disse no Acórdão do STA de 30-09-2009 (rec. N.º 629/09), é pacífico na jurisprudência e na doutrina que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do CPPT, constitui um meio de reacção paradigmático que o contribuinte dispõe para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o ato tributário, como ato de liquidação do tributo, sendo este também o meio processual adequado para reagir contra

---

<sup>29</sup> Ideia expressa em “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, 5ª Edição, 2014, pág. 292.

outros atos em matéria tributária para os quais a lei prevê que seja este o meio de reação do contribuinte (n.º 1 do art. 97.º do CPPT).<sup>30</sup>

Neste sentido ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que “(...) o processo de impugnação será de utilizar quando o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto administrativo que comporta a apreciação de um acto desse tipo e, relativamente a actos de outro tipo, quando a lei utilizar o termo «impugnação» para referenciar o meio processual a utilizar”.<sup>31</sup>

Esta visa a apreciação da legalidade do ato de liquidação e constitui o meio processual adequado para obter a sua anulação ou a declaração da sua nulidade ou inexistência, como está presente no n.º 1 do art. 124.º do CPPT.

Por outro lado, temos a **oposição à execução fiscal**, nos termos dos art. 203.º e seguintes do CPPT, sendo este meio processual utilizado quando o contribuinte considere a dívida inexigível ou, em certos casos, ilegal. Esta tem como fundamentos os taxativamente indicados no art. 204.º do CPPT, tendo a doutrina e a jurisprudência entendido que a lista consagrada neste artigo é taxativa, devido ao emprego da palavra “só” no seu n.º 1. Jorge Lopes de Sousa, defende a taxatividade da lista consagrada neste artigo, e considera que esta não é inconstitucional, na medida em que, “*não implica uma restrição aos direitos fundamentais de acesso aos tribunais, à tutela judicial efectiva e ao recurso contencioso.*”<sup>32</sup> Pois, para este o carácter taxativo dos fundamentos da oposição à execução, não consubstancia uma restrição dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, mas apenas um condicionamento dos mesmos, o que “*não é proibido pela constituição.*”<sup>33</sup> E como referem Carla Castelo Trindade e Serena Neto<sup>34</sup>, o carácter aberto de algumas alíneas como por exemplo a al. i) que admite a invocação, de “*quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores*”, ainda que apenas aprovados por documentos e não atinentes à apreciação da legalidade da dívida exequenda, acaba por atenuar, a taxatividade desta lista. E aqui também poderíamos

---

<sup>30</sup> Cfr. citação do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, 15-04-2021, Proc. n.º 39/20.0BEFUN.

<sup>31</sup> Ideia expressa em “*Código de Procedimento de Processo Tributário, Anotado*”, Volume II, anotação 2, ao artigo 99.º, pág. 107 e 108.

<sup>32</sup> Ideia expressa em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, 2011, Volume III, págs. 441-442.

<sup>33</sup> Idem, págs. 441-442.

<sup>34</sup> Ideia expressa em “*Contencioso Tributário*”, 2020, Volume II, pág. 602.

considerar a al. h) do seu n.º 1, pois a impugnação de atos lesivos é permitida sempre que a lei assegurar um meio de os impugnar de forma contenciosa.

Sendo, que de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 203.º do CPPT, a oposição à execução fiscal deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal, ou se esta não existiu, da primeira penhora, ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

Gostaria de mais uma vez reiterar, que para que ocorra a suspensão do processo penal tributário prevista no n.º 1 do art. 47.º do RGIT, não basta a pendência da impugnação judicial tributária ou a oposição à execução fiscal, é também necessário, que a qualificação criminal dos factos dependa da definição da concreta situação tributária em discussão, e só pode ser decretada se no processo fiscal se discutir uma situação tributária de cuja definição dependa da qualificação criminal dos factos imputados. Impõe-se assim, um despacho que ao ponderar os fundamentos da impugnação ou da oposição à execução pendente nos tribunais administrativos e fiscais, verifique se os mesmos têm relevância para a questão suscitada no processo penal, determinando assim a suspensão do processo penal tributário, se esta relevância for verificada.

Como afirmam Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, “(...) Neste artigo 47.º do RGIT tem-se por assente que as questões que são objecto de apreciação no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução, nos termos do CPPT, constituem questões não penais que não podem ser convenientemente resolvidas no processo penal. Naturalmente que a suspensão só se justificará nos casos em que a existência de infracção criminal depende da resolução de uma questão de natureza fiscal ... Infere-se do regime previsto neste artigo que existe uma opção legislativa no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais.”<sup>35</sup>

Por conseguinte, só a impugnação judicial e oposição à execução fiscal que forem absolutamente necessárias para a decisão da questão prejudicial, ou seja, para o preenchimento dos elementos constitutivos do crime fiscal ou tributário, que se apresentam como um antecedente lógico-jurídico, vão impor a suspensão do processo penal tributário.

---

<sup>35</sup> Op. Cit., pág. 400 e ss.

E sem tirar grandes conclusões, julgo que o legislador apenas, considerou estes dois meios processuais como causas da suspensão do processo penal tributário, pois a impugnação judicial é o meio de excelência do contribuinte e a oposição à execução têm uma lista taxativa de fundamentos. E, porque estes têm campos de aplicação distintos, pois na impugnação discute-se a ilegalidade dos atos, presentes no art. 97.º do CPPT, e no processo de oposição à execução discute-se a exigibilidade da dívida.

Contudo, duas causas de suspensão de processo penal tributário, e só dois meios processuais fiscais, não me parece suficiente para garantir ao contribuinte uma suspensão do processo penal tributário justa. Nomeadamente, porque hoje temos meios mais céleres deste recorrer aos tribunais, como a arbitragem tributária.

### ***3.2.2 A não inclusão do regime da arbitragem***

A arbitragem em matéria tributária constitui um meio alternativo de litígios no domínio fiscal que surgiu no ano de 2010. Este regime surgiu no seio de uma doutrina que lhe era contrária, pois a maioria da doutrina fiscal opunha-se a este regime, e rejeitava a possibilidade dos litígios tributários beneficiarem de uma alternativa de resolução dos seus litígios. Regime este que já havia no seio do Direito Privado e, no Direito Administrativo. Assim foi-se introduzindo no ordenamento jurídico português um regime de arbitragem em matéria tributária que servia como meio de resolução jurisdicional de conflitos alternativo à impugnação judicial. Este tinha como objetivo o reforço da tutela jurisdicional efetiva e dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, também queria que houvesse uma maior celeridade na resolução dos litígios e por fim, a redução do número de processos pendentes nos tribunais administrativos e fiscais.

Podemos começar por dizer que o regime jurídico da arbitragem é constituído pelo próprio RJAT; pelos regulamentos do CAAD; e pela portaria de vinculação que limita o regime da arbitragem.

Muito brevemente, e sem me alongar muito, segundo a al. a), do n.º 1, do artigo 2.º do RJAT, vão ser arbitráveis: os atos de liquidação administrativa, podendo ela ser simples, oficiosa ou adicional; os atos de autoliquidação, os atos de retenção na fonte e por fim, os atos de pagamento por conta. E segundo a sua al. b), como é referido por Carla Castelo Trindade e Serena Neto<sup>36</sup>, também está compreendida no âmbito material da

---

<sup>36</sup> Op. Cit., pág. 439.

arbitragem tributária a apreciação da legalidade de atos de determinação da matéria tributável quando não dão origem à liquidação de qualquer tributo; relatórios de inspeção com alterações em prejuízos fiscais; relatórios de inspeção em que as correções sejam efetuadas à matéria coletável e atos de fixação de valores patrimoniais. Contudo esta portaria contempla duas limitações, pois, só são arbitráveis impostos cuja administração esteja como cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira. A Autoridade Tributária e Aduaneira está vinculada, aos tribunais arbitrais, contudo, como refere o art. 4.º do RJAT, esta vinculação é limitada pela Portaria do Governo que estabelece o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Estes podem funcionar com um árbitro singular ou com um árbitro coletivo de três árbitros, como menciona o art. 5.º do RJAT. Como afirma o art. 6.º do RJAT, quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mas quando este já é coletivo, as partes já podem escolher os árbitros, cabendo a designação do árbitro-presidente aos dois árbitros escolhidos pelas partes ou na falta de acordo ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. Os contribuintes têm 90 ou 30 dias, para recorrer à arbitragem, segundo o art. 10.º do RJAT. É depois, comunicado às partes a constituição do tribunal arbitral, decorridos 10 dias a contar da designação dos árbitros, como diz a al. c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT. A decisão arbitral, é emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral, veja-se o n.º 1 do art. 21.º do RJAT, sendo que esta, decisão depois vincula a própria Administração Tributária e também o sujeito passivo.

Expliquei de forma simples e sucinta o regime dos tribunais arbitrais, fi-lo para que se entendesse que a meu ver não existe qualquer razão para que este meio administrativo não seja uma das causas da suspensão do processo penal tributário, a única razão, que vejo para este regime ser excluído é porque este apenas, foi introduzido em 2010 e não houve nenhuma alteração legislativa significativa feita no artigo 47.º do RGIT desde 2006. Ou seja, os contribuintes estão a ser prejudicados de aceder à suspensão do processo penal tributário quando o seu processo é julgado no CAAD. Como expliquei anteriormente, este meio foi feito como alternativa à impugnação judicial tendo as suas limitações no RJAT, mas limitações estas que não justificam o não acesso a esta suspensão.

Se, o objetivo da criação dos tribunais arbitrais para o regime fiscal foi o da celeridade dos processos, o reforço da tutela jurisdicional efetiva e também que houvesse uma menor acumulação de processos nos tribunais administrativos e fiscais não me faz

sentido que esta não seja uma das causas da suspensão do processo penal tributário. Pois, se excluirmos este meio administrativo como causa da suspensão do processo penal tributário, estamos a ir contra os seus objetivos e a razão do CAAD ter sido transposto para o regime fiscal.

Face ao exposto e sem me alongar muito, conseguimos perfeitamente entender que se houvesse uma alteração legislativa do RGIT que acompanhasse os novos meios administrativos de resolução de litígios fiscais, como por exemplo o regime da arbitragem, os contribuintes teriam este regime como causa da suspensão do processo penal tributário, regime este que como sabemos e temos vindo a verificar ao longo dos anos tem resolvido vários processos de uma forma célere e justa.

Todavia, admito que já há progresso neste tema, pois na minha pesquisa consegui identificar acórdãos do CAAD<sup>37</sup>, onde existe a aplicação do art. 47.º do RGIT. Mas, o que queria evidenciar com esta exposição, era mais uma vez, a falta de atualização deste artigo face às normas tributárias e aos novos meios de defesa do contribuinte. Porque, embora a jurisprudência arbitral se pareça adaptar aos tempos modernos e aplicar este artigo, a legislação não a acompanha.

### ***3.3. Beneficiários do Regime da Suspensão***

Verificados os pressupostos do art. 47.º do RGIT há a aplicação deste regime aos arguidos, que no mesmo processo estão acusados do mesmo crime com base em factualidade estruturalmente comum, independentemente do tipo de questões a apreciar em sede tributária, formal ou substantiva. Sendo, que pelo menos um deles, tem de ter impugnado em sede fiscal ou tributária a correspondente materialidade imputada.

### ***3.4. Poderá haver suspensão parcial? E será que esta suspensão abrange todos os arguidos?***

Decidi no mesmo tema incluir não só a questão da suspensão parcial, mas também se esta suspensão abrange todos os arguidos, pois muitos dos argumentos são comuns para ambas as situações. E embora este tema, não seja tão controverso ou debatível, como o anterior, merece a nossa análise. Decidi também, basear a minha análise no Ac. do

---

<sup>37</sup> Cfr. Acs. do Tribunal Arbitral, de 10-12-2020, Proc. n.º 174/2020-T; e de 02-10-2019, Proc. n.º 593/2018-T.

Tribunal da Relação do Porto, de 24-11-2021, Proc. n.º 82/13.5IDPRT-A.P1, acabando por seguir o entendimento deste tribunal na análise deste tema.

O legislador no artigo 47.º do RGIT apenas se refere “ao processo”, ou seja, este não especifica se a suspensão do processo penal tributário é total ou meramente parcial. Isto é, se fica suspenso todo o processo ou apenas parte dele. Ou também, se respeita apenas ao impugnante ou se abrange subjetivamente todos os arguidos.

Se partimos do princípio de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados e de que a letra da lei é o limite e o ponto de partida de toda a interpretação (cfr. art. 9.º do Código Civil), vamos ser levados a concluir que a suspensão atinge todo o processo, independentemente de a imputação objetiva efetuada na acusação integrar apenas crimes fiscais, ou, esteja em concurso efetivo, com outros ilícitos penais. E que também, vai atingir todos os arguidos no processo relativamente aos factos que lhes são imputados em comparticipação- *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.<sup>38</sup>

Em primeiro lugar, temos de reiterar que a lei, neste caso o artigo 47.º do RGIT, não nos dá uma resposta imediata a estas questões, por isso teremos que recorrer aos meios da interpretação da norma. Como sabemos, o elemento base de toda a interpretação é o texto da própria norma, contudo é sempre necessária uma tarefa de interligação e valoração, onde intervêm os elementos da interpretação- de ordem histórica, sistemática e teleológica.<sup>39</sup>

Começando pelo elemento histórico, como já referi anteriormente sabemos que a disposição legal que antecedeu o art. 47.º do RGIT, o art. 50.º do RGIFNA, têm um normativo substancialmente idêntico. O STJ no ac. N.º 3/2007 de 12-10-2006, concluiu em relação ao art. 50.º do RGIFNA que “*a suspensão do procedimento penal por crime fiscal em virtude de impugnação fiscal constitui um imperativo legal*” e que “*(...) se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma questão prejudicial ope legis ao conhecimento*

---

<sup>38</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 24-11-2021, Proc. n.º 82/13.5IDPRT-A.P1.

<sup>39</sup> Como resulta do art. 9º do Código Civil a interpretação não deve cingir-se à letra da lei (elemento literal), mas reconstituir o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada (n.º 1), não podendo, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (n.º 2); na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3).

*penal e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado a decisão proferida em sede fiscal quanto à respetiva impugnação (...)*<sup>40</sup>

E mesmo, que nesta ocasião não se coloque a questão de saber se a suspensão abrangia “todo o processo” e “todos os arguidos”, ou apenas parte deles, o que é certo é que, o STJ ao ter concluído que a suspensão do processo penal tributário não depende de prévio despacho, é obvio que entendeu que a suspensão respeitava a todo o processo, pois só a prolação de despacho judicial poderia restringir a aplicação objetiva ou subjetiva do regime de suspensão.

Relativamente ao elemento sistemático da interpretação, dir-se-á que é ao sujeito passivo do respetivo imposto que a lei reconhece legitimidade para deduzir impugnação ou oposição contra atos de liquidação praticados pela Autoridade Tributária. Todavia, no que respeita ao IVA e ao IRC, a lei também reconhece legitimidade para esse efeito aos contribuintes solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto (n.º 1 do art. 97.º do CIVA e n.º 1 do art. 137.º do CIRC). Não estaríamos então perante uma situação de litisconsórcio necessário, pois a decisão que vier a ser proferida sobre (in)validade da liquidação tributária, vincula não só o sujeito passivo, mas também as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis.

Até porque independentemente de o agente que praticou o crime, ser o sujeito passivo do imposto, uma vez que, a norma prevista no art. 47.º do RGIT, resulta da necessidade de garantir uma boa decisão da causa em matéria fiscal, deverá o processo penal tributário aguardar o desfecho do processo de impugnação tributária, em que o facto fiscal se encontra em discussão.

Não pode ser assim, defensável que a suspensão integral do processo penal tributário esteja dependente da impugnação da liquidação ou oposição à execução também por parte dos solidária ou subsidiariamente responsáveis, pois contra estes também foi deduzida acusação. Até porque, quando o n.º 1 do art. 47.º do RGIT alude a “respetivas sentenças”, não está a pressupor a instauração de diferentes ações judiciais, por parte do sujeito passivo e de todos aqueles que atuaram em comparticipação com ele, refere-se sim, aos dois meios processuais: a impugnação judicial e/ou a oposição à execução.

---

<sup>40</sup> Cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 10 de Dezembro de 2006, Processo n.º 06P256, publicado no DR, I Série, 37, de 21-2-2007, pág. 1294.

Não obstante, existe uma parte significativa da jurisprudência, (especialmente da Relação do Porto), que defende ter “*a impugnação judicial carácter individual e pessoal, pelo que apenas pode condicionar os efeitos da sua ação em relação ao impugnante e não em relação a quem não é parte na impugnação, nem nela interveio, pelo que a suspensão do processo penal tributário só poderá ser aplicável aos subscritores da impugnação e não a quaisquer outros que com eles possam ter tido uma ligação, ainda que incidental, (...)*”<sup>41</sup>

Mas, não se pode sempre afirmar que a impugnação judicial tem sempre “carácter individual e pessoal”. Pois, temos que entender que vai depender da impugnação tributária ter natureza **objetiva**, tendo por objeto o ato da liquidação, da qual vai depender a subsistência da própria obrigação tributária, o que, por si, justifica que a decisão que venha a ser proferida sobre a questão prejudicial se estenda também aos restantes arguidos não impugnantes. Ou, se estiver em causa uma impugnação tributária de natureza **subjativa**, em que por exemplo se questionasse, a possibilidade de reversão do processo da execução fiscal contra gerentes ou administradores da pessoa coletiva, o sujeito passivo da obrigação tributária. Aí sim, a impugnação teria um carácter individual e pessoal, apenas condicionando os efeitos da ação em relação ao impugnante.

Também neste tema, faz sentido falar do **caso julgado**, nomeadamente, do art. 48.º do RGIT que afirma que: “*A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram*”, aqui poderíamos entender que apenas se refere aos impugnantes perante os quais faz caso julgado e não perante quaisquer outros arguidos que neste processo não intervieram, e por isso não são abrangidos pelo caso julgado.

Porém, este raciocínio confunde, o caso julgado como exceção, com a autoridade do caso julgado. Como afirma Miguel Teixeira de Sousa, “*a exceção do caso julgado visa evitar que o órgão jurisdicional, duplicando as decisões sobre idêntico objeto processual, contrarie na decisão posterior o sentido da decisão anterior ou repita na decisão posterior o conteúdo da decisão anterior: a exceção do caso julgado garante não apenas a impossibilidade de o Tribunal decidir sobre o mesmo objeto duas vezes de*

---

<sup>41</sup> Cfr., entre outros, Acs. do Tribunal da Relação do Porto, de 20-05-2009, Proc. n.º 0818024; de 05-01-2011, Proc. n.º 110/98.2IDAVR.P1; e de 03-07-2013, Proc. n.º 47/08.9IDPRT-A.P1.

maneira diferente (...), mas também a inviabilidade do Tribunal decidir sobre o mesmo objeto duas vezes de maneira idêntica (...).

*Quando vigora como autoridade do caso julgado, o caso julgado material manifesta-se no seu aspecto positivo de proibição de contradição da decisão transitada: a autoridade do caso julgado é o comando de ação ou a proibição de omissão respeitante à vinculação subjetiva a repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à não contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente.*"<sup>42</sup>

Na autoridade do caso julgado, o que importa é a aceitação de uma decisão proferida em ação anterior, que se insere, quanto ao seu objeto, no objeto da segunda, e visa obstar a que a relação ou situação jurídica material definida, por uma sentença seja validamente definida de modo diverso por outra sentença, com razões de certeza e segurança jurídica, não sendo exigível a coexistência da tríplice identidade prevista no art. 498.º do CPC.

Segundo Alberto dos Reis, "*O caso julgado formado sobre uma determinada relação jurídica só deve fazer sentir a sua influência sobre outras relações jurídicas quando estas estejam para com aquela num nexo de dependência tal que seja logicamente inevitável a repercussão. E para se caracterizar esta dependência parece-nos aceitável o critério de Allorio – o critério da prejudicialidade. Se a relação coberta pelo caso julgado entra na formação doutras relações, como pressuposto ou como elemento necessário, tem de admitir-se a projeção reflexa do caso julgado sobre essas relações, na medida em que ele fixou e definiu a relação prejudicial*".<sup>43</sup>

Conclui-se que nos termos do art. 48.º do RGIT, o objeto da impugnação tributária vai constituir questão prejudicial no atual processo penal tributário, sendo pressuposto necessário da decisão de mérito, tendo assim que se admitir a projeção reflexa do caso julgado formado na primeira ação (a tributária), na medida em que esta fixou e definiu a relação prejudicial.

Ou seja, a autoridade do caso julgado da sentença proferida no processo de impugnação judicial nos termos do CPPT, impõe-se à segunda decisão (do processo penal tributário) como sendo o seu pressuposto irrefutável, subjacente a uma relação de

---

<sup>42</sup> Ideia expressa em "*O objecto da sentença e o caso julgado material*", BMJ n.º 325, Abril 1983, pág. 49 e ss.

<sup>43</sup> Ideia expressa em "*Boletim da Faculdade de Direito*", vol. XVII, págs. 246 e 247 – "*Eficácia do Caso Julgado em Relação a Terceiros.*", 1940-1941.

prejudicialidade entre o objeto de ambas as decisões, ainda que os sujeitos deste último processo não tenham tido intervenção naquele.

Por isso, se verificarmos a relação de prejudicialidade prevista no n.º 1 do art. 47.º do RGIT, entre o processo penal tributário e a impugnação judicial deduzida nos termos do CPPT, a suspensão deve ser determinada em relação a todo o processo e a todos os arguidos.

### ***3.5. Analisar quais as consequências da suspensão do processo, designadamente ao nível da prescrição***

O artigo 21.º do RGIT, sob a epígrafe “*Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal*” dispõe, o seguinte:

*“1. O procedimento criminal por crime tributário extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos 5 anos.*

*2. O disposto no número anterior não prejudica os prazos de prescrição estabelecidos no Código Penal quando o limite máximo da pena de prisão for igual ou superior a 5 anos.*

*3. O prazo de prescrição do procedimento criminal é reduzido ao prazo da caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infração depender daquela liquidação.*

*4. O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do art. 42º e no art. 47º”.*

A prescrição é uma causa pessoal de anulação de um crime, que se vai configurar como um obstáculo processual. Ocorre pelo simples lapso de tempo, independentemente de qualquer outra condição, os seus efeitos operam *ope legis* e esta é de conhecimento oficioso.<sup>44</sup>

O foco desta dissertação, será o n.º 4 do artigo 21.º, que nos diz, que a causa de suspensão da prescrição é a suspensão do processo penal. E, por sua vez, a suspensão do processo penal só ocorre a partir do momento em que o tribunal a determina, nos termos do n.º 1 do artigo 47º do RGIT (ou o Ministério Público nos termos do artigo 42º, n.º 2 do RGIT).

---

<sup>44</sup> SOUSA, Jorge Lopes e SANTOS, Manuel Simas, “*Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*”, 4ª Edição, em anotação ao art. 21.º do RGIT.

Deste modo, suspenso o processo penal por força da pendência nos tribunais administrativos e fiscais de questão prejudicial de natureza fiscal, suspende-se também o prazo prescricional respetivo.

Nos casos do n.º 4 do art. 21.º, não há fixação de prazo de suspensão, durando esta, até que transite em julgado a sentença a proferir ou no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal.

Contudo, o problema deste n.º 4, será o início da contagem da suspensão da prescrição, para responder a esta questão veja-se então o acórdão do Tribunal de Relação do Porto, de 31-10-2018, que concluiu pelo início após despacho judicial.

Para efeitos da determinação da suspensão da prescrição, tal como para efeitos de determinação da própria suspensão do processo penal, releva o despacho que determina tal suspensão, quer o proferido ao abrigo do disposto no n.º 2 do art.42.º do RGIT, como o proferido ao abrigo do disposto no art.47.º do RGIT.

Isto é, se se impõe, que seja proferido um despacho, ponderando os fundamentos da impugnação ou da oposição à execução pendente nos tribunais Administrativos e Fiscais, verificando se os mesmos têm relevância para a questão suscitada no processo penal, determinando a suspensão do processo penal, então também a suspensão da prescrição só pode ocorrer a partir do momento em que tal despacho é proferido.

Como defende o Ac. do Tribunal da Relação do Porto, Proc. N.º 115/11.0IDPRT.P1 e de 31-10-2018, o entendimento que a suspensão do processo penal tributário, é automática, seria dificilmente compatível com o próprio funcionamento das causas de suspensão e de interrupção da prescrição e com as consequências das mesmas. Como este refere: *“A suspensão do processo penal neste caso concreto do artigo 47º de RGIT pressupõe que o mesmo não prossiga os seus termos e aguarde que os tribunais administrativos se pronunciem em definitivo sobre as questões prejudiciais (em relação ao processo penal) que nos mesmos foram suscitadas, por decisão transitada em julgado, encontrando-se também suspenso o prazo prescricional respetivo.*

*Ora, se assim é, como é que um processo “automaticamente” suspenso pode prosseguir o seus termos, desde logo com a prática de atos processuais com relevo para efeitos de prescrição, como é desde logo a constituição como arguido?*

*É que a constituição como arguido interrompe o prazo prescricional que se encontra em curso, determinando que novo prazo comece a correr a partir da data de tal constituição.*

*E se o prazo de prescrição já estiver suspenso, é possível interromper-se um prazo suspenso?”*

Tal resulta igualmente da própria letra da lei.

*Decorre do disposto no n.º 2 do artigo 47º do RGIT que “Se o processo penal tributário **for suspenso** (negrito nosso), nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”.<sup>45</sup>*

Ou seja, se a causa de suspensão da prescrição no n.º 4 do art. 21.º é a suspensão do processo penal, e esta só ocorre a partir do momento que o tribunal a determina, o mesmo ocorrerá na suspensão da prescrição.

Por outro lado, se considerarmos que a suspensão do processo penal tributário opera *ope legis*, então a própria suspensão da prescrição, também seria automática, não sendo necessário qualquer despacho judicial, para que esta fosse suspensa.

Parece-me então, que mais uma vez, esta divergência jurisprudencial terá consequências diretas na suspensão do prazo de 5 anos da prescrição dos crimes tributários, por isso, volto a reiterar que é preciso os tribunais se entenderem e procurarem uma solução satisfatória e justa, para que depois não tenhamos decisões discrepantes.

Mesmo assim, gostaria de apresentar um exemplo, que está no Ac. do Tribunal da Relação do Porto (que citei), onde conseguimos perfeitamente entender o regime da prescrição e a suspensão da prescrição do n.º 4 do art. 21.º do RGIT, causada pela suspensão do processo penal tributário, do art.47.º do RGIT.

Neste acórdão, a data da prática dos factos objeto do processo, é em 31-05-2009, ou seja, o prazo de prescrição do procedimento criminal iniciou-se em 01-06-2009, e mesmo que se admitisse que ocorreu em 01-01-2009, o prazo de 5 anos de prescrição presente no n.º 1 do art. 21º do RGIT, completar-se-ia no dia 01-01-2014. Isto, se não se contasse com nenhum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição do procedimento criminal.

Contudo, as recorrentes foram constituídas arguidas em 15-02-2012, ou seja, aqui interrompeu-se a contagem e reiniciou-se o prazo. A Acusação Pública também só foi notificada em 17-05-2012, voltando a interromper a prescrição. E, a notificação da sentença de condenação em 1ª instância ocorreu a 02-05-2018, suspendendo-se o prazo. A 15-02-2012, a Sociedade arguida, vai impugnar as liquidações de IRC, IVA e Imposto de Selo dos exercícios de 2007 e 2008, o que originou dois autos de Impugnação Judicial.

---

<sup>45</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 31 de Outubro de 2018, Processo n.º 115/11.0IDPRT.P1.

O Ministério Público acabou por suspender o processo de inquérito a factos de 2007, e imposto de selo de 2008.

Em 23-07-2012, a acusação foi deduzida e já em sede de instrução, decidiu-se que este processo abrangia ambas as arguidas.

No mesmo dia, o Tribunal de Instrução Criminal, suspendeu o processo com base no n.º 4 do art. 21.º e no n.º 1 do artigo 47.º do RGIT.

Em 19-05-2016, transita em julgado o acórdão do STA.

Por isso, as causas de suspensão e interrupção da prescrição neste caso foram:

- a impugnação judicial das liquidações, nos termos do artº 47º do RGIT;
- a constituição de arguido;
- a notificação da acusação;
- a notificação da sentença.

Ou seja, no momento em que as arguidas foram constituídas, só tinham decorrido 3 anos, 1 mês e 14 dias, deste a constituição dos factos, e neste momento ocorre interrupção da prescrição, pelo que o novo prazo se reiniciou a 16-02-2012.

Em 17-05-2012, ocorre a notificação da acusação pública, havendo outra vez a interrupção da prescrição, e entre a data anterior e esta só ocorreram 3 meses e um dia.

Entre esta data e o dia 23-07-2012 (data da suspensão por força do 47º do RGIT) decorreram 2 meses e seis dias.

Entre 23-07-2012 e 19-05-2016 (data do trânsito da decisão do STA), o processo ficou suspenso 4 anos, 2 meses e 4 dias.

Recomeçando a contagem da prescrição, devido à data da notificação da sentença condenatória, que determina nova suspensão decorreram entre esta data e 02-05-2018, 2 anos e 18 dias, configurando o prazo total da prescrição 2 anos 2 meses e 24 dias (data de 17-05-2012 a 02-05-2018).

Ocorreram assim, quatro períodos de contagem da prescrição sem que tivesse decorrido um período seguido de 5 anos, e também nunca foi ultrapassado o prazo máximo permitido de 7 anos e seis meses do n.º3 do art. 121º, do CPP com as sucessivas interrupções.

A prescrição só ocorreria em 05-08-2020 (5 anos + 2 anos e 6 meses + 4 anos+2 meses + 4 dias).

Ou seja, pelo ponto de partida, que o Tribunal considerou a 01-01-2009, não houve prescrição.<sup>46</sup>

Em conclusão, como podemos ver pelo exemplo acima a prescrição, pode ser interrompida e suspensa de várias formas. E como podemos verificar a suspensão do processo penal tributário, do art. 47.º do RGIT, suspende a contagem do prazo da prescrição.

#### **4. Crítica ao art. 47.º do RGIT**

##### ***4.1. A constante não atualização desta norma face ao processo tributário***

Como já mencionei anteriormente o art. 47.º do RGIT só teve a sua última atualização em 2006, com a Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, lei esta, que apenas alterou o seu n.º 1 e acrescentou “*em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados*”. O seu n.º 2 manteve-se inalterado.

Temos vários exemplos da não atualização desta norma face ao processo tributário, um destes exemplos que já abordei anteriormente, é a não inclusão do regime da arbitragem como um dos requisitos da suspensão do processo penal tributário, e volto a reiterar que a única razão para a não inclusão deste regime neste art. 47.º do RGIT é porque este só surgiu em 2010, e não há alterações nesta norma desde 2006. Sem uma atualização recente e necessária deste artigo, os contribuintes têm poucas hipóteses de verem este regime nesta norma.

Outros exemplos, e que embora possam não ter um impacto direto no artigo, também demonstram a sua constante não atualização, é sem dúvida, as alterações que os próprios regimes da impugnação fiscal e da execução fiscal, sofreram ao longo dos anos. Estes regimes estão em constante atualização, e como causas da suspensão do processo penal tributário, seria normal um acompanhamento da suspensão do processo penal tributário destes regimes, mas este não é o caso.

Outro exemplo, claramente relevante, é como a própria jurisprudência tanto recente como antiga, anda constantemente a tentar atualizar este preceito, seja em saber

---

<sup>46</sup> Exemplo Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 31 de outubro de 2018, Processo n.º 115/11.0IDPRT.P1.

se a suspensão é automática ou por despacho, se pode ser parcial ou não ou se até, alberga todos os participados. Ou seja, temos aqui uma tentativa da jurisprudência de atualização e densificação do próprio artigo 47.º do RGIT, desde a sua introdução. Atualização esta que não devia estar a ser feita pelos tribunais, mas sim pelo próprio legislador que conforma a redação da norma. Porque, como abordarei mais à frente nesta dissertação, isto resulta numa jurisprudência pouco coerente e pouco coesa.

Por fim, também é de notar que o próprio art. 42.º do RGIT, artigo este que já foi objeto de análise nesta dissertação, já teve várias alterações ao longo do tempo, tendo tido a sua última em 2014, com a Lei n.º 82-B/2014, de 31/12. Isto é, temos um artigo que também trata duma suspensão, embora em moldes diferentes, que também pertence ao mesmo diploma legal, a ter várias alterações e atualizações, e depois temos uma norma como a suspensão do processo penal tributário, que têm uma grande necessidade de alteração e densificação e nada é feito.

Podemos concluir, que esta norma, está desesperadamente à espera de uma reforma legislativa, duma densificação e de uma atualização. Pois, não tem acompanhado as várias alterações que o processo tributário tem realizado até à atualidade.

Não, podemos deixar os contribuintes sempre reféns duma jurisprudência e doutrina que não encontra um consenso, e dum artigo que se mantém praticamente inalterado desde a instauração do RGIT com a Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho.

##### ***5. As consequências da continuação da aplicação do artigo 47.º do RGIT na atualidade e uma breve crítica à indecisão da sua aplicação pela jurisprudência portuguesa***

Como já conseguimos entender este art. 47.º do RGIT tem um papel fulcral na articulação do processo penal com o processo tributário. Evitando a existência de dois processos distintos a correr em simultâneo. Mas, para um artigo com um papel tão importante, a sua falta de atualização, tem causado uma interpretação e aplicação por parte da doutrina e jurisprudência pouco uniforme.

Nos termos do princípio da segurança jurídica, o Estado deve evitar que os seus cidadãos, sejam sujeitos a normas cujos efeitos não conseguem antever. Nesse sentido, deve-se impedir e evitar cenários de insegurança jurídica. Como ensina Gomes Canotilho, a segurança jurídica impõe que as normas sejam dotadas de fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência para que “o cidadão veja garantida a segurança nas suas

*disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos.*<sup>47</sup> De acordo com este autor, a segurança jurídica configura um elemento constitutivo do Estado de Direito, nos termos do artigo 2.º da CRP, visto que “*o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida.*”<sup>48</sup> Também, acrescenta Casalta Nabais que o princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia de Estado de Direito, serve como critério de ponderação em situações em que “*há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado.*”<sup>49</sup> No mesmo sentido, Jorge Miranda defende que a segurança jurídica apenas alcança a sua máxima realização em Estado de Direito, pois nesta se manifestam, em simultâneo: certeza, compreensibilidade, razoabilidade, estabilidade, previsibilidade e determinabilidade.

A meu ver, temos aqui um caso típico e característico de violação deste princípio da segurança jurídica.<sup>50</sup>

Por outro lado, como sabemos os tribunais são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome da população. A sua função é garantir a defesa dos direitos e dos interesses dos cidadãos, protegidos por lei, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados.

Os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei. As suas decisões são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades.

Em Portugal, há duas jurisdições distintas constitucionalmente consagradas (art.º 209.º e seguintes da Constituição da República Portuguesa): a civil e a administrativa. Está prevista, ainda, a jurisdição do Tribunal Constitucional e do Tribunal de Contas, para além da dos tribunais arbitrais e dos julgados de paz.

Na jurisdição civil os tribunais comuns em matéria cível e criminal são os tribunais judiciais, que são os tribunais comuns em matéria cível e criminal e que exercem jurisdição em todas as matérias que não são atribuídas a outras ordens judiciais. Estes estão organizados em três instâncias, da hierarquicamente superior e territorialmente mais abrangente para a hierarquicamente inferior e territorialmente mais restrita: o Supremo

---

<sup>47</sup> Ideia expressa em “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, 7.ª edição, 2003, pág. 257 e ss.

<sup>48</sup> Idem, pág. 257 e ss.

<sup>49</sup> Ideia expressa em “*Direito Fiscal*”, 11ª Edição, 2019, (Reimpressão de 2021), pág. 148 e ss.

<sup>50</sup> Ideia expressa em “*Manual de Direito Constitucional*”, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4ª Edição, 2008, pág. 272 e ss.

Tribunal de Justiça (competência nacional), os tribunais da Relação (um por distrito judicial e dois no distrito judicial do Porto) e os tribunais judiciais de comarca (1.<sup>a</sup> instância).

Da jurisdição administrativa fazem parte os tribunais administrativos e fiscais (1.<sup>a</sup> instância), os tribunais centrais administrativos (Norte e Sul) e o Supremo Tribunal Administrativo (abrangência nacional). Cujas funções são dirimir os litígios emergentes de relações administrativas e fiscais.

O art. 47.º do RGIT, torna-se um artigo interessante, porque já foi e continua a ser objeto de jurisdição de quase todos os tribunais que menciono na minha exposição. Pois, acabou por não ser considerado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, tendo sido objeto de análise. E, como sabemos intercala dois tribunais bastante diferentes, na sua aplicação, o Tribunal Judicial e o Tribunal Administrativo e Fiscal. Sendo, que como referem vários autores, tem-se por assente que as questões objeto de impugnação fiscal, e execução fiscal são questões não penais, que não podem ser resolvidas em tribunais judiciais, mas terão sim, que ser resolvidas em tribunais fiscais.

Como vimos ao longo desta dissertação, os tribunais não se parecem entender em vários aspetos do art. 47.º do RGIT, e não parece haver uma tentativa de unanimidade pelos mesmos no que toca a estes aspetos. A doutrina, também não ajuda, pois parece cada uma interpretar os conceitos do art. 47.º do RGIT, da forma que acha mais adequada, gerando várias contradições.

Houve também uma tentativa inicial, de fixação da jurisprudência, com o Ac. de 3/2007, proferido em 12-10-2006, mas não passou dum tentativa, pois como já expliquei, no caso em apreço estava em causa o art. 50.º do RGIFNA (redação anterior do art. 47.º do RGIT), o que causou com que muitos acórdãos da atualidade dispensassem o entendimento deste acórdão, por, e como já referi considerarem que o Ac. do STJ de 3/2007 foi proferido no âmbito de legislação diferente, e por o art. 47.º do RGIT, ter uma redação diferente da do n.º 1 do art. 50.º do RGIFNA. Mais uma vez, há uma falha da resolução deste problema pela jurisprudência, o que claramente causa dúvidas na interpretação correta deste artigo.

Mas, tanta incoerência, só cria incerteza e insegurança nos contribuintes, que se veem sem saber o que esperar desta norma e sem saber como agir perante ela.

Como diz Carla Castelo Trindade, *“A determinabilidade e previsibilidade da lei fiscal, enquanto comandos de normação legislativa, encontram-se hoje intimamente dependentes do grau de estabilidade da jurisprudência tributária. (...) Demasiada*

*rigidez torna a aplicação do Direito pelos tribunais mais anacrônica, mas demasiada flexibilidade sem preocupações de efectiva uniformização e coerência, torna a aplicação do Direito pelos tribunais uma espécie de “casino”. E esta aleatoriedade não se compadece com a necessidade de segurança jurídica. Esta aleatoriedade não se compadece com a previsibilidade e estabilidade necessárias à tutela das expectativas dos destinatários (...)”<sup>51</sup>*

Temos também aqui, quase uma tentativa da jurisprudência, fazer o papel de legislador, esta pode não ser intencional, mas os tribunais acabam por extravasar as suas competências, aplicando a norma da forma que acham mais adequada, e sem muita flexibilidade para interpretações contrárias. Como mais uma vez, refere Carla Castelo Trindade, “Não pode existir um Estado de Direito onde, se permita que os tribunais concretizem normativamente o conteúdo de leis latas e não se dote o sistema processual de instrumentos que assegurem que o exercício do papel jurisprudencial vai ser consistente, fiável, e em certa medida, previsível. A segurança jurídica não pode, portanto, significar insegurança jurisprudencial.”<sup>52</sup>

Por fim, temos graças à não atualização deste artigo processos poucos coesos, violação de princípios e uma permanente instabilidade jurisprudencial.

---

<sup>51</sup> Ideia expressa em “*A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários*”, 2022, pág. 19.

<sup>52</sup> *Idem*, pág.19.

## 6. Conclusão

O art. 47.º do RGIT, que consagra a suspensão do processo penal tributário, foi um bom esforço do legislador português, de modo a não sujeitar o sujeito passivo a dois processos a correr em simultâneo, isto é, o processo penal e o processo tributário. No entanto, é um artigo que pela discordância jurisprudencial e doutrinal, fica a meio caminho do seu potencial.

Para um artigo que interlaça dois processos distintos, a falta de alterações legislativas resulta numa densificação jurisprudencial e numa insegurança jurídica para os contribuintes clara.

Ao longo desta dissertação, captei os vários problemas que este artigo contempla, pela sua falta de clareza e falta de densificação dos conceitos que alberga. Forçando a jurisprudência portuguesa, a densificar estes conceitos de forma a poder aplicar este artigo de forma justa.

Mas, como reiterei durante esta dissertação, este artigo não explica conceitos base, o que causa inquietações na sua leitura e interpretação. Conceitos base, como se a suspensão é automática ou por despacho; ou se pode ser parcial, ou até se alberga todos os arguidos. Questões, que o próprio artigo devia especificar, mas não o faz.

Este artigo também se torna bastante restritivo, pois apenas consagra dois meios de defesa do contribuinte, a impugnação judicial e a oposição à execução, não lhe possibilitando o acesso ao regime da arbitragem, um regime que foi criado como um meio alternativo à impugnação judicial. Tudo, por razões, meramente redundantes, como a introdução deste regime em 2010, e este artigo não ser atualizado desde 2006.

Este artigo não é só relevante no nosso sistema jurídico por ligar dois sistemas processuais jurídicos distintos, é também relevante pela sua ligação com a prescrição, nomeadamente com a suspensão desta e com a sua interligação com a suspensão do prazo de duração de inquéritos.

Temos então um artigo com uma elevada importância, que liga vários sistemas jurídicos, sem qualquer atualização e alteração à mais que uma década, e sem qualquer tentativa legislativa de densificação dos conceitos que menciona, o que causa que a jurisprudência o faça da forma que bem entende. O que resulta, claramente numa jurisprudência inconsistente, pouco fidedigna e em alguns casos, injusta.

Podemos então, concluir que este art. 47.º do RGIT está preso no passado, e está em grande necessidade de uma reforma legislativa. Os tribunais não devem fazer o trabalho de um legislador, e também não devem aplicar a lei como querem sem

procurarem qualquer tipo de coerência jurisprudencial. Isto só resulta, em uma elevada incerteza e insegurança jurídica por parte dos contribuintes, que são no final do dia, os beneficiários diretos desta norma.

## 7. Bibliografia

- BRAVO, Jorge dos Reis, “*Prejudicialidade e “adesão” em processo penal tributário*”, revista do M.P, nº 115 — Jul-Set 2008, 2009;
- CANOTILHO, Gomes, “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2003;
- MARTÍNEZ, Soares, “*Direito Fiscal*”, 8.<sup>a</sup> edição, 1996;
- MIRANDA, Jorge, “*Manual de Direito Constitucional*”, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2008;
- NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 11.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2019, (Reimpressão de 2021);
- REIS, Alberto, “*Boletim da Faculdade de Direito*”, vol. XVII, – “*Eficácia do Caso Julgado em Relação a Terceiros.*”, 1940-1941;
- ROCHA, Carlos Freitas, “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2014;
- SILVA, Germano Marques, “*Direito Penal Tributário*”, 2.<sup>a</sup> Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018;
- SOUSA, Miguel Teixeira, “*O objecto da sentença e o caso julgado material*”, BMJ n.º 325, Abril 1983;
- SOUSA, Alfredo José, “*Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*”, 3.<sup>a</sup> edição - anotada e atualizada, Almedina, 1998;
- SOUSA, Jorge Lopes e SANTOS, Manuel Simas, “*Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*”, 4.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2008;
- SOUSA, Jorge Lopes, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Volume II, Almedina, 2011;
- SOUSA, Jorge Lopes, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Volume III, Almedina, 2011;
- TRINDADE, Carla Castelo e NETO, Serena, “*Contencioso Tributário*”, Volume II, Almedina, 2020;
- TRINDADE, Carla Castelo, “*A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários*”, Almedina, 2022.
- XAVIER, Alberto, “*Conceito e Natureza do Acto Tributário*”, Almedina, 1972;

## **8. Jurisprudência**

Acórdão da Relação do Porto, 01-02-2006, Proc. n.º 515213;

Acórdão do Tribunal Constitucional 321/2006, de 17-05-2006, do Processo n.º 1043/05;

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12-10-2006, Processo n.º 06P256, publicado no DR, I Série, 37, de 21-02-2007, pág. 1294;

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 20-05-2009, Proc. n.º 0818024;

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 05-01-2011, Proc. n.º 110/98.2IDAVR.P1;

Acórdão da Relação de Lisboa, de 15-01-2013, Proc. n.º 712/00.9JFLSB-W.L1-5;

Acórdão da Relação do Porto, de 03-07-2013, Proc. n.º 47/08.9IDPRT-A.P1;

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 31-10-2018, Proc. n.º 115/11.0IDPRT.P1;

Acórdão do Tribunal Arbitral, de 02-10-2019, Proc. n.º 593/2018-T;

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12-11-2020, Proc. n.º 9492/05.0TDLSB;

Acórdão do Tribunal Arbitral, de 10-12-2020, Proc. n.º 174/2020-T; e de 02-10-2019, Proc. n.º 593/2018-T;

Acórdão Relação de Coimbra, de 17-02-2021, Proc. n.º 123/17.T9CNT-A.C1;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, 15-04-2021, Proc. n.º 39/20.0BEFUN;

Acórdão Relação de Coimbra, de 04-07-2021, Proc. n.º 292/06.1IDBRG.C1;

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 24-11-2021, Proc. n.º 82/13.5IDPRT-A.P;

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 23-03-2022, Proc. n.º 60/05.8IDAVR.P1.

## **Anexos**

### **Anexo A – Regras de citação**

Na presente dissertação seguiu-se o seguinte conjunto de regras.

Para as referências bibliográficas, quando feitas pela primeira vez, identificou-se o autor, o título da obra, a edição (quando exista mais do que uma), a editora, o ano da obra e sempre que possível os números das páginas consultadas.

Nos casos das obras divididas em volumes, é ainda indicado o número do volume.

Para os artigos consultados que integram publicações periódicas, para além da identificação do autor, título da obra, é ainda feita referência ao nome da publicação periódica, número do volume, ano e as páginas consultadas.

Os Acórdãos são identificados pelo seu tribunal, data e número do processo. Para as referências quanto ao mesmo autor e obra que sejam citadas mais do que uma vez, após a primeira citação, é escrito “Op. Cit.” e a página consultada.

No caso de citações em notas de rodapé consecutivas, é utilizada a expressão “Idem”.

A referência a página é feita por “pág.” e a páginas por “págs.”.

Na bibliografia final todos os elementos anteriormente mencionados são incluídos, mas o nome do autor aparece de forma invertida, primeiro o apelido e depois o nome.