

# **Navegando pelos mares (atribulados) da criminalidade tributária**

*Tiago Caiado Milheiro*

(Juiz de Direito)

**Sumário:** I - Primeiros tópicos (§§ 1, 2); II – Subsídio de desemprego e a burla tributária. Induzir ou omitir eis a questão (§§ 3, 4); III – Viajando pelos trilhos sinuosos da punibilidade a) Erro sobre a punibilidade: um admirável mundo novo (§§5 a 8); b) Dar tempo ao tempo (§§ 9 a 12); c) A vinculação temática, princípio do acusatório, notificação e reflexos do pagamento parcial no pressuposto da punibilidade (§§13 a 17); IV – A contagem do prazo prescrição. Um dilema ultrapassado (§18); V - A encruzilhada da representação da sociedade insolvente nos crimes tributários: “velhos” problemas, ficções e realidades. Momento da extinção da responsabilidade criminal da sociedade declarada insolvente (§§ 19 a 25); VI - A responsabilidade criminal do administrador de insolvência (§§ 26 a 29). VII - Dificuldades de liquidez enquanto causa de não preenchimento do tipo de abuso de confiança fiscal (§ 30); VIII – *De facto* o administrador/gerente é culpado ou inocente? (§§31, 32); IX – O (efectivo) pagamento do IVA e quantum de recebimento: uma essencialidade fáctica inultrapassável (§§ 33, 34, 36) X – Os métodos indiciários tributários versus prova processual penal indirecta: duas realidades inconciliáveis? (§§ 37, 38); XI – A investigação tributária pré-inquérito e a (inevitável) compressão do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* (§§ 39, 40); XII - Justificar ou desculpar e os “pratos da balança” (§§ 40, 41); XIII- Obrigação de pagar enquanto condição da suspensão da pena de prisão: de uma aparente rigidez para uma realística razoabilidade (§§ 42 a 44); XIV – Da responsabilidade civil dos administradores/gerente. Subsidiária pelo pagamento de multas em que foi condenada a sociedade. Solidária em relação aos danos por via da prática do ilícito criminal (§§ 45 a 47).

**Resumo:** propõe-se uma “viagem” por um conjunto de questões da criminalidade fiscal controversas (sumariadas) e que não raras vezes surgem em processos.

## I – Primeiros tópicos

**§ 1** A criminalidade tributária está bem presente no dia-a-dia dos tribunais como emerge do elevado número de processos desta índole (essencialmente abusos de confiança e fraudes fiscais). A conexão com as políticas públicas de luta contra a evasão fiscal é latente. Naturalmente que um reforço de meios humanos e materiais para o apuramento, investigação e depuração da existência de ilícitos fiscais, destarte crimes, exponencia a abertura de inquéritos. A obtenção de receitas fiscais é sem dúvida um fim que justifica o “incremento” da investigação neste domínio. Independentemente das razões de prevenção na aplicação das penas e fins de pacificação social inerentes à existência de um processo, as receitas do Estado Português são também um objectivo. Só uma visão *autista* afastaria esta correlação.

**§ 2** Esta evidência justifica uma *reflexão*. Os crimes tributários são cada vez mais “pensados” como uma forma de arrecadação de tributos. Uma *fonte* com o intuito de permitir *exponenciar* as receitas. Este desiderato nem sequer é escondido pelo legislador. As leis do orçamento são a prova. Anualmente são estabelecidas diversas alterações na “estrutura óssea” de crimes fiscais. Por vezes visando o combate da evasão fiscal, nomeadamente quando se agravam as penas. Outras vezes claramente com o fito do aumento do tributo, introduzindo *mutações* nomeadamente a nível da punibilidade de modo a potenciar o pagamento de impostos pelos contribuintes. A “visão” do poder político e legislativo a propósito dos crimes tributários tem privilegiado aspectos económicos/orçamentais. A “eleição” das leis dos orçamentos para se introduzirem modificações constantes (anuais) nos crimes tributários para além do foco de instabilidade e imprevisibilidade impede ponderações reflectidas e maturadas sobre a sua efectiva *necessidade* na tutela de bem jurídico e efeitos preventivos da pena. E quando a “tónica” é apenas orçamental com a “meta” de arrecadação de mais tributos redobrada deverá ser a análise do intérprete a

propósito da conformidade com os princípios da proporcionalidade, adequação e necessidade, de modo a que o bem jurídico e o princípio da culpa não fiquem de tal maneira “longínquos” que se transformem em *miragens*. Deverá sempre o jurista separar as águas das reacções tributárias e das reacções penais e questionar se o exercício do *ius puniendi* neste domínio, em certas alterações, não exacerbará a legitimidade estadual no recurso às penas e ao processo penal para angariar receitas.

## **II – Subsídio de desemprego e a burla tributária. Induzir ou omitir eis a questão**

**§ 3** O art. 87.º RGIT tipifica o crime de burla tributária<sup>1</sup> consagrando no n.º 1 o *tipo matricial*, nos n.ºs 2 e 3 *tipos qualificados*, com uma agravamento “indexada” ao valor da “burla”, o n.º 4 clarificando situações de concurso aparente e efectivo com os crimes de falsas declarações e falsificação no que concerne aos meios fraudulentos usados e terminando o n.º 5 com o realce da punição da tentativa (o que na pureza dos princípios apenas tem efeito útil em relação ao tipo matricial, já que os tipos agravados “fruto” da pena abstractamente aplicável sempre admitiriam a punição da tentativa).

**§ 4** Estaremos perante uma burla tributária quando o trabalhador que está a receber subsídio de desemprego *retoma* da actividade laboral, mas omite essa

---

<sup>1</sup> Facilitando a exposição subsequente relembrar-se na integralidade a letra do art. 87.º RGIT: “1 - Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias. 2 - Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. 3 - Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. 4 - As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber. 5 - A tentativa é punível.

informação à segurança social? O princípio da tipicidade, a proibição de interpretação extensiva ou analógica (garantias inultrapassáveis num Estado de Direito Democrático) e a *letra* da lei não permitem outra interpretação que não seja a *atipicidade criminal*. O recorte do legislador foi claro no sentido de impor enquanto *conditio sine qua non* para uma reacção penal uma actuação *activa* do agente, socorrendo-se de um meio ou artifício fraudulento para lubridiar a segurança pública [ac. da RG, 30.11.2015 (JOÃO LEE FERREIRA)<sup>2</sup>]. A ocultação é censurável e existe uma obrigação legal de comunicação, mas será comportamento a analisar no âmbito contra-ordenacional (arts. 42.º, 64.º e 65.º DL 220/2006, de 3/11). Uma factualidade coincidente com a ora descrita deverá conduzir a um arquivamento, não pronúncia ou rejeição da acusação ou, em último caso, absolvição.

### III – Viajando pelos trilhos sinuosos da punibilidade

#### a) Erro sobre a punibilidade: um admirável mundo novo

**§ 5** Um outro tópico é o denominado *erro sobre a punibilidade* (distinto do *erro sobre o tipo* ou *erro sobre a proibição*). Trata-se de uma temática não muito explorada na doutrina e jurisprudência portuguesa, ao contrário do que sucede na Espanha, Alemanha, Itália e Brasil. A sua importância prática fica desde logo evidenciada com o seguinte exemplo. Hipoteticamente, num processo de crime de abuso confiança fiscal contra a segurança social provou-se que o arguido, após a notificação a que alude o art. 105.º/4/b RGIT, se deslocou aos serviços administrativos, tendo-lhe sido deferido um plano prestacional de pagamento. Mais: o funcionário da segurança social até disse que “tudo ficaria resolvido”. Ficou então o arguido *convicto* de que *também* o processo-crime seria arquivado.

---

<sup>2</sup> Toda a jurisprudência citada foi consultada em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

**§ 6** O que se problematiza é, pois, aferir se este comportamento humano: **a)** é inócuo e irrelevante; **b)** apenas relevará na escolha e medida da pena; ou **c)** “afasta” a responsabilidade criminal. Uma resposta mais clássica ou conservadora diria que, tratando-se de uma “condição objectiva de punibilidade” totalmente alheia ao ilícito e à culpa o erro, seria totalmente *irrelevante*. Quanto muito, um comportamento a ser sopesado na reacção punitiva e doseamento da pena. Todavia, a resposta não é assim tão “simplista”. Não há dúvidas de que o art. 105.º/4/b RGIT consagra uma *condição de punibilidade*. Mas é importante perceber que *tipo* de condição é. Para isso é necessário classificá-la correctamente.

**§ 7** A punibilidade consiste no último “patamar” que fecha o arco da responsabilidade criminal. *Previamente*, há que aferir se a conduta do agente se subsume numa acção (ou omissão), típica, ilícita e culposa. Só então importa indagar se existe alguma *condição* para punir.

**§ 8** Deve diferenciar-se a *condição objectiva de punibilidade* (totalmente alheia à vontade do agente) da escusa absolutória (cuja verificação depende de um impulso volitivo). O elemento de punibilidade previsto no art. 105.º/4/b RGIT é uma *escusa absolutória*, já que prevê um acto de pagamento (um comportamento *positivo* do agente). Esta conexão com a vontade humana impõe que se distinga a situação do cidadão que *não quer* pagar a referida quantia e que *sabe que não cumpre* a condição de punibilidade daquele outro que crê que com a sua conduta exclui a punibilidade da sua *anterior* acção/omissão. Convocando a *analogia* (permitida, por ser *in bonam partem*), devemos socorrer-nos do *erro sobre a proibição*. Perante o circunstancialismo em concreto, deverá equacionar-se se um homem normalmente fiel ao direito *acreditaria* que estava a “cumprir” a escusa absolutória. Também o princípio *in dubio pro reo* opera a nível do erro sobre a escusa absolutória, pelo que, existindo dúvidas acerca desse facto, deverá dar-se como provado (para maiores desenvolvimentos v. TIAGO CAIADO

MILHEIRO/FREDERICO SOARES VIEIRA, DO ERRO SOBRE A PUNIBILIDADE, *Quid júris*, 2011). Respondendo ao que se problematizou e *generalizando*, dir-se-á que o erro sobre a escusa absolutória excluirá a responsabilidade criminal se existiu um acto *inequívoco* da administração tributária ou da segurança social no sentido de que o deferimento do pagamento em prestações excluiria a responsabilidade criminal, induzindo em erro qualquer homem fiel ao direito, por convencê-lo de que se estaria a “anular” a notificação pessoal a que alude o art. 105.º/4/b RGIT, prorrogando o prazo. Não basta o deferimento do pagamento em prestações [assim, ac. RL, 17.04.2018 (JORGE GONÇALVES)]. É necessário provar que o agente foi (mal) informado de que o pagamento prestacional no âmbito dos processos executivos excluiria a responsabilidade criminal. E, mesmo se tal suceder, incumprindo o plano prestacional ficará ciente de que estará novamente sobre a alçada do ilícito criminal, não relevando o erro *inicial* sobre a punibilidade.

### b) Dar tempo ao tempo

**§ 9** O tempo tem especial relevo nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social. Existem períodos temporais durante os quais o agente ainda pode pagar o tributo em falta, evitando uma punição. Razões de política criminal, fiscal e económica estão subjacentes. A liquidação total, ainda que *a posteriori*, num determinado período temporal delimitado pelo legislador torna *desnecessária* a pena (já a liquidação *parcial* apenas relevará na escolha e medida da pena). Por outro lado, retira-se pressão das instâncias formais de controlo, “afastando” dos tribunais situações em que existe já uma pacificação social e nenhum prejuízo estadual ou societário se vislumbra. E, por último, funciona como forma de “incentivar” a arrecadação de receitas, estabelecendo prazos de cumprimento sob pena de prosseguimento do processo.

**§ 10** Nos casos dos crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social, o decurso do *prazo de 90 dias* (art. 105.º/4/a RGIT) após

o decurso do prazo de omissão de entrega e – nos casos em que foi cumprida a obrigação de declaração dos impostos ou contribuições em dívida à AT ou SS – a notificação a que alude o art. 105.º/4/b RGIT e não pagamento, são elementos *temporais estruturais do crime*. Ou seja, trata-se de requisitos cuja verificação é *condição sine qua non* para responsabilizar criminalmente o arguido. *Isto significa que não poderá ser deduzida uma acusação sem que tenham decorrido os prazos em causa e apurar subsequentemente junto da AT ou SS se os referidos valores não foram pagos.* Se a acusação for *entretanto* deduzida, será “extemporânea” e deverá conduzir à não pronúncia, despacho de rejeição de acusação ou absolvição a final (a propósito GERMANO MARQUES DA SILVA, Direito Penal Tributário, Universidade Católica Editora, 2009, p. 89: “A condição de punibilidade faz com que o processo não se possa instaurar antes da sua ocorrência, pois que antes não há facto punível”). Repare-se que a acusação padece de uma verdadeira nulidade, já que no momento em que é proferido o despacho o *tempo* necessário para afirmar o crime estava em curso. *Temporizar* será crucial.

**§ 11** O cumprimento do disposto no art. 105.º/4/b RGIT [notificação para pagamento] deverá ser *sucedâneo e sequencial* em relação ao disposto na alínea a). Na verdade, o decurso do prazo de 90 dias opera *independentemente* de ter existido comunicação. Para aqueles que comunicaram a prestação em dívida, o legislador entendeu *ainda* atribuir um prazo *suplementar*. Esta destrinça só será possível se a notificação for *após* o prazo de 90 dias, caso contrário “esfuma-se” o “benefício” concedido ao agente que *cumpriu* as obrigações declarativas. E, aliás, pode tornar desnecessária a aplicação do art. 105.º/4/b RGIT em caso de pagamento integral, por exemplo, ou pode condicionar o conteúdo da notificação, se, entretanto, no prazo de 90 dias se efectuou um pagamento parcial [v.g., dívida de 60.000€, foram pagos 40.000€ no decurso do prazo de 90 dias; a notificação para extinguir a punibilidade apenas se reportará a 20.000€; para maiores desenvolvimentos v. TIAGO CAIADO MILHEIRO (Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança

social, Julgar n.º 11, 2010). Com posição contrária, GERMANO MARQUES DA SILVA (Direito Penal Tributário, Universidade Católica Editora, 2009, p. 246), entendendo que a administração “não tem que aguardar os 90 dias estabelecidos pela alínea a”].

**§ 12** A contagem do prazo a que alude o art. 105.º/4/b RGIT pressupõe a capacidade física do arguido. Estamos perante uma *escusa absolutória* que depende da *vontade* do arguido, pelo que este deve estar em condições de poder exprimir essa mesma vontade, o que não sucederá se estiver em estado de coma ou padecer de doença impeditiva do exercício da faculdade conferida pela referida notificação. O mesmo sucederá quando, por razões alheias à vontade do arguido e que não lhe são imputáveis, se vê impedido de pagar em tempo como pretendia (v.g., problemas técnicos para efectuar pagamento, *crash* no sistema informático ou burocracias no atendimento dos serviços administrativos).

**c) A vinculação temática, princípio do acusatório, notificação e reflexos do pagamento parcial no pressuposto da punibilidade**

**§ 13** E se, decorrido o prazo do art. 105.º/4/a RGIT [90 dias], é desde logo deduzida acusação, sem cumprir o disposto no art. 105.º/4/b RGIT (notificação para pagar, quando aplicável, ou seja, os impostos ou contribuições foram *declarados*)? Equacionemos uma situação em que o magistrado do MP não se apercebe de que a AT *não* procedeu à notificação. Para responder a esta problemática, deve-se “chamar” à colação o AFJ 6/2008 e o ac. TC 409/2008. Fixou-se jurisprudência de que o disposto no art. 105.º/4/b RGIT se trata de uma “*condição objectiva de punibilidade que, por aplicação do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor*”, pelo que “*cumprida a respectiva obrigação de declaração, deve o agente ser notificado*” (AFJ n.º 6/2008), podendo o tribunal *oficiosamente* realizar essa notificação, interpretação que foi julgada conforme à CRP (ac. TC 409/2008 e ac. TC

23/2009). Neste período temporal de *sucessão* de leis penais no tempo, defendemos que a não realização da referida notificação consubstanciava uma invalidade a suprir oficiosamente pelo tribunal [TIAGO CAIADO MILHEIRO, *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social*, Julgar n.º 11, 2010; como se salienta no ac. TC 23/2009 o “acto acusatório não faz nem podia fazer referência à notificação e à reacção do agente da infracção pela elementar razão de que se trata de factos posteriores”, tratam-se de “condições de punibilidade que à sua data não eram exigidas e que só se tornou necessário averiguar em benefício do arguido, para assegurar o princípio da aplicação da lei penal mais favorável”]. *Distinta* é a situação em que **não** existe esta *sucessão de leis*. Ultrapassado que foi este período de *transição* e perante a prática do facto sob a égide da LN (que impõe como condição de punibilidade a existência da notificação a que alude o art. 105.º/4/b RGIT), o princípio do acusatório impede qualquer intervenção do tribunal. Tanto mais gravoso quando a factualidade trazida a juízo *não é punível* (por **não** cumprimento da notificação legal) e a intervenção do tribunal ao promover a notificação pode “transformá-la” num comportamento *punível*. Nestes casos, a acusação deve ser rejeitada por ser manifestamente improcedente [art. 311º/1/a e 3/d CPP; neste sentido ac. RE, 24.09.2013 (JOÃO GOMES DE SOUSA)].

**§ 14** E se, porventura, foi deduzida acusação, o prazo de 90 dias decorreu, a notificação do art. 105.º/4/b do RGIT foi realizada, mas tal *não foi narrado* na acusação? Aqui importa relembrar que a jurisprudência portuguesa tem vindo a “refinar” o princípio do acusatório ao “filigrana” e que culminou com o AFJ 1/2015. Desta jurisprudência resulta que da acusação do MP *devem* constar os elementos subjectivos, quer os relativos ao tipo, quer os concernentes à culpa. Se tal não suceder a acusação deve ser rejeitada (art. 311.º CPP). Mas se porventura prosseguir para julgamento estamos perante uma acusação com um vício insanável já que – conforme salienta o AFJ 1/2015 – não podem vir a ser introduzidos em juízo *factualmente* os ditos elementos (que não foram narrados

na acusação) pois consistiria em convolar uma *conduta não punível em punível*. Estamos perante uma acusação que nunca surtirá os seus efeitos, como de forma expressiva se realça no AFJ 1/2015: “*Pura e simplesmente, os factos constantes da acusação (aqueles exactos factos), não constituem crime, por não conterem todos os pressupostos essenciais de que depende a aplicação ao agente de uma pena ou medida de segurança criminal.*”. Esta mesma interpretação empreendida no acórdão de fixação de jurisprudência é replicável quando estão em causa os *elementos de punibilidade* cuja descrição se impõe para que se conclua que o “pedaço da vida” transposto na peça acusatória constitui um crime. Estamos perante um verdadeiro ónus de alegação que, se não for cumprido pela entidade acusadora, conduz à rejeição da acusação não mais podendo tais factos serem introduzidos em juízo [contudo, admitindo que, pelo menos, a alegação do decurso do prazo de 90 dias pode ser *implícita*, caso se narre que foi realizada a notificação nos termos do art. 105.º/4/b RGIT e que decorrido o prazo de 30 dias o arguido não pagou, v. ac RL, 8.3.2018 (CALHEIROS DA GAMA)]. Só assim não sucederá quando existe um facto impeditivo da concretização da condição de punibilidade por motivo imputável ao arguido que adopta um comportamento que obsta ao recebimento da notificação [devendo, contudo, alegar-se essa impossibilidade na acusação (v.g., adopta estratégias para não receber a notificação, encontra-se em paradeiro desconhecido, informa os autos de uma morada falsa)]. O que não poderá suceder é o tribunal declarar a nulidade da acusação e “reenviar” o processo para o MP para rectificar a peça acusatória por colidir com o princípio do acusatório. Perante este quadro, o único comportamento legal do tribunal será a rejeição da acusação, não pronúncia ou absolvição (sobre a possibilidade de nestes casos ser deduzida nova acusação v. §16).

**§ 15** A existência da notificação a que alude o art. 105.º/4/b RGIT é um requisito indispensável para afirmar a verificação a condição de punibilidade, já que só deste modo se poderá concluir que o arguido teve conhecimento das

circunstâncias que permitiriam *excluir* a sua punibilidade [notificação que deve ser realizada nos termos do art. 113.º CPP; já quando o arguido se encontra no estrangeiro não se excluirá a possibilidade de notificação para a morada do TIR, devendo pedir-se cooperação internacional para que seja cumprido o ritualismo exigido para uma notificação simples com prova de depósito; mais seguro será o pedido de notificação por contacto pessoal, embora não se excluindo a possibilidade de notificação por via postal registada com AR, desde que seja assinado pelo arguido – v. a propósito ac. RP, 11.04.2018 (LUÍS COIMBRA)]. Trata-se de um facto que será objecto de prova cujo “ónus” impende sobre o MP e que assenta *essencialmente* na prova documental (comprovativos da dita notificação). Também aqui vigora o *in dubio pro reo*, pelo que a dúvida em relação à regularidade da notificação conduzirá a que se dê como não provada a sua existência, o que resultará numa absolvição. As questões nesta temática incidem essencialmente sobre dois aspectos: a) regularidade da notificação; e b) o seu conteúdo. Ou seja, se foi observado o ritualismo processual exigido legalmente para que se considere *efectivada* a notificação e se o conteúdo desta “contém” a informação necessária para que o arguido exerça o seu direito de exclusão de punibilidade. Esta notificação não se pode bastar com *formulações genéricas*. Existe um verdadeiro ónus de comunicação, informação e esclarecimento, que devem estar plasmados no *teor da notificação*, por uma questão de lealdade processual, *fair trial*, processo equitativo, garantias de defesa do arguido. Qualquer ambiguidade, incompletude ou imprecisão não podem desfavorecer o arguido. Por exemplo, a notificação deverá *precisar* a concreta quantia que o arguido tem que pagar para ver excluída a sua punibilidade. O arguido tem o direito a um prazo de 30 dias que só será efectivo se *ab initio* souber quanto terá que pagar [não é exigível impor deslocações a várias repartições com eventuais respostas discrepantes] (contudo, admitindo como não constitucional a “quantificação” ac. TC 151/2009)]. Ainda no domínio do *conteúdo* da notificação e no caso de vários co-arguidos esta deve *individualizar* as quantias que é necessário pagar para excluir a punibilidade, o que importará uma análise prévia

sobre a responsabilidade criminal da pessoa em concreto. Assim, se tiverem “sucedido” (no tempo) dois gerentes, deverá cada um deles ser notificado da omissão de entrega que lhe é imputável.

**§ 16** A rejeição da acusação por ausência de narração da condição de punibilidade suscita a questão da *admissibilidade* da dedução de uma *nova* acusação *adicionando* o elemento de punibilidade. Cremos que tal é possível (pelo menos nos casos em que a notificação foi feita, mas não foi *alegada* na acusação) sem colidir com o princípio do *ne bis in idem*, já que inexistiu um julgamento de fundo, uma decisão sobre o mérito que permita concluir que o arguido *voltou* a ser perseguido criminalmente, quando já tinha sido *julgado*. A rejeição da acusação nestas circunstâncias apenas forma caso julgado formal “*uma vez que o juiz não chega a proferir decisão sobre o mérito da causa, pronunciando-se apenas sobre a inadmissibilidade daquela acusação qua tale dada a existência de vícios estruturais na mesma*” (PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, Comentário do Código Processo Penal, 2.<sup>a</sup> edição, anotação ao art. 311.<sup>º</sup> do CPP, p. 801), não impedindo a formulação de nova acusação onde se narre a condição de punibilidade [ac. RP, 7.02.2018 (FRANCISCO MOTA RIBEIRO)], interpretação esta conforme à CRP já que o despacho judicial *não julga* que os factos que constam na acusação *não são crime*, mas apenas que existe uma deficiência de alegação e descrição do elemento de punibilidade, que é assinalada no momento inicial do recebimento do processo pelo juiz, limitando-se a entidade acusadora a aditar o facto em falta, podendo o arguido exercer cabalmente todos os direitos de defesa no novo processo (ac. TC 246/2017, que julgou não constitucional a possibilidade do arguido ser submetido a novo julgamento após a rejeição de uma acusação por “insuficiente descrição de um elemento típico”).

**§ 17** Se o pagamento *total* do montante em dívida exclui a punibilidade do arguido, a liquidação *parcial* após a notificação a que alude o art. 105.<sup>º</sup>/4/b RGIT não é inócua. Desde logo releva para a *escolha e medida da pena*, bem como pode

favorecer e “potenciar” o recurso a mecanismos de diversão (v.g., suspensão provisória condicionada ao pagamento do remanescente). Mas o pagamento *parcial* também poderá “influenciar” a *concreta punição*. Se a *causa* da qualificação for o *quantum* da dívida e o “sobrante” (após o pagamento parcial) for inferior ao valor monetário considerado *necessário* pelo legislador para o agravamento da pena, entendemos que se deverá equacionar a exclusão da punição do arguido pelo crime *qualificado* (v.g., abuso de confiança fiscal em que o ilícito consiste na omissão de entrega de 60.000€ e são pagos na sequência da notificação 30.000€). Ainda mais problemático será se o pagamento for de tal monta que a dívida passa a ser *inferior* ao limiar da quantia que o legislador considera *necessário para punir como crime* (v.g., pagamento de 55.000€ colocando dívida ao Estado abaixo do limiar de punibilidade de 7.500€), devendo questionar-se se não se verifica uma escusa absolutória quanto à existência do crime, mantendo-se o ilícito contra-ordenacional [debruçando-se sobre esta temática v. ac. da RE, 19.12.2013 (JOÃO GOMES DE SOUSA), defendendo que o “*mero pagamento parcial no âmbito da condição da alínea b) do n.º 4 do artigo 105º do RGIT não exclui a punibilidade. E não exclui essa punibilidade mesmo que o montante ainda em dívida nesse momento [no final do prazo de 30 dias da al. b)] seja inferior aos 7.500 €*”, “*consumado o crime, só o pagamento integral das indicadas quantias e no prazo da al. b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT afasta a punibilidade da conduta*”; embora admitindo que se após o decurso do prazo de entrega do tributo vier a ser aceite e tenha eficácia uma “*declaração de rectificação em sede de direito tributário*” e se face “à *declaração de substituição apresentada (bem como ao pagamento parcial efetuado até essa data)* a *prestações tributária em falta é de montante inferior a 7.500 euros, deixa de ser criminalmente punível, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 105.º do RGIT*”, já que se altera “*a realidade fiscal “prestações em dívida”, altera o elemento objectivo de crime com o mesmo nome em iuris*”)].

#### **IV – A contagem do prazo prescrição. Um dilema ultrapassado**

**§ 18** É controverso se nos crimes tributários em que se impõe a verificação de uma condição de punibilidade para afirmar a existência de um crime a contagem do prazo de prescrição se inicia apenas com o preenchimento do elemento de punibilidade (nossa posição; para maiores desenvolvimentos TIAGO CAIADO MILHEIRO/FREDERICO SOARES VIEIRA, *DO ERRO SOBRE A PUNIBILIDADE*, Quid Juris, 2011) ou bastará a consumação do ilícito para despoletar essa contagem. Entretanto foi uniformizada jurisprudência pelo AFJ 2/2015 no sentido de que «*No crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, previsto e punido pelos artigos 107º, número 1, e 105º, números 1 e 5, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), o prazo de prescrição do procedimento criminal começa a contar -se no dia imediato ao termo do prazo legalmente estabelecido para a entrega das prestações contributivas devidas, conforme dispõe o artigo 5º, número 2, do mesmo diploma*». Jurisprudência “expansível” a todas as outras situações de criminalidade tributária em que *apesar* de existir uma condição de punibilidade, pelos motivos esgrimidos naquele acórdão, se uniformizou uma interpretação de que o *início* do prazo se inicia *desde logo* com a verificação do tipo de ilícito.

#### **V – A encruzilhada da representação da sociedade insolvente nos crimes tributários: “velhos” problemas, ficções e realidades. Momento da extinção da responsabilidade criminal da sociedade declarada insolvente.**

**§ 19** Outra das questões práticas com enorme pertinência prende-se com a representação da sociedade insolvente no processo criminal. O problema não é de fácil resolução e, porventura, não permite respostas “absolutistas”. Num quadro geral se dirá que no processo de insolvência a massa insolvente é representada pelo AI, *mas* a Devedora sociedade continua a ser representada pelo administrador/gerente até ao findar do processo (cfr. art. 81.º/5 CIRE – “A representação não se estende à intervenção do devedor no âmbito do próprio

*processo de insolvência, seus incidentes e apensos*"). E no processo criminal? O CPP não contempla qualquer norma expressa em relação a esta *especificidade*. Compulsado o CIRE, o referido art. 81.º/5 abarca a representação da sociedade devedora *no processo de insolvência*. Já o art. 81.º/4 CIRE firma que a representação do devedor pelo administrador de insolvência [se] *circunscreve aos efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência*. Será esta norma que delimitará a legitimidade de intervenção do AI na qualidade de representante da sociedade *no processo penal*. Excluída está a representação *unicamente* para efeitos de responsabilização criminal, que aliás, não se enquadra nas funções do AI (previstas no art. 55.º CIRE).

**§ 2º** Assim, serão os administradores/gerentes (ou pessoas a quem sejam conferidos poderes representativos para o efeito) que representarão pessoalmente a sociedade em todos os actos do processo (penal) que estejam conexionados *directamente* com a responsabilidade criminal [v.g., prestação de TIR em representação da sociedade, prestação de declarações no processo destarte em audiência de julgamento em representação daquela, constituição da sociedade como arguida, notificação da acusação; sendo certo que mesmo os efeitos de natureza criminal poderão reflectir-se negativamente – de forma *mediata ou indirecta* – no património da massa insolvente; v.g. pena de multa que posteriormente é reclamada pelo MP no âmbito de uma acção de verificação ulterior como crédito comum no processo de insolvência]. Já nos casos em que existe essa *conexão patrimonial directa*, ou seja, actos processuais direcionados a produzir efeitos de carácter patrimonial que afectam o *quantum* da massa insolvente (v.g., apreensão, caução económica, arresto preventivo e para efeitos de perda alargada – sobre as dificuldades que na prática podem ocorrer v. JOANA HENRIQUES DA SILVA, Julgar n.º 33, 2017, pp. 155 a 160), ou em que a prática do acto depende de uma acção do AI [v.g. notificação do art. 105.º/4/b RGIT, cujo pagamento através do património da sociedade sempre dependerá da decisão daquele e da sua vontade uma vez que os administradores/gerentes estão

privados de dispor do património da sociedade; defendemos esta interpretação em v. TIAGO CAIADO MILHEIRO, *Da punibilidade nos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social*, Julgar n.º 11, 2010; com posição concordante ac. RC, 11.10.2017 (VASQUES OSÓRIO), salientando a incongruência que emergiria da impossibilidade da sociedade se ver eximida da responsabilidade criminal, já que apenas o AI pode dispor dos valores da massa insolvente], a massa insolvente representada pelo AI poderá intervir.

**§ 21** De todo modo, o que se deverá ter presente é que as *notificações* são individuais. Pessoa singular e sociedade devem ser *ambos* notificados e nada impede que a pessoa singular seja notificada *também* em representação da sociedade, se tiver poderes representativos (não obstante limitações do contrato de sociedade ou que derivem de deliberações cfr. arts. 260.º/1 e 409.º/1 CSC). Se apenas for notificado numa das qualidades (enquanto responsável criminal dos factos imputados ou como representante da sociedade), nunca a condição de punibilidade se verificará no que se reporta à conduta cuja notificação foi *omitida* [mas o lapso na menção da qualidade em que é notificado não determina que se conclua pela não notificação cf. ac. RL, 11/01/2017 (ANA PAULA GRANDVAUX)): “*Deve ter-se por preenchida a condição de punibilidade a que se reporta o artº 105º/4/b) do RGIT e considerar-se efetuada a notificação aí prevista quer em nome pessoal, quer em nome da sociedade, se um determinado sujeito passivo na relação Tributária e legal representante dessa sociedade, é notificado na mesma ocasião, por duas vezes, lavrando-se duas certidões de notificação distintas, apenas não se fazendo no texto da certidão, alusão expressa à distinta natureza das duas notificações, por manifesto lapso de redação*”]. Contudo, mesmo em caso de co-autoria, “*a falta de notificação de um co-responsável não constitui circunstância impeditiva do prosseguimento do processo quanto aos que, já notificados, não efectuaram o pagamento*” [ac. RC, 11.10.2017 (VASQUES OSÓRIO)]. No pólo oposto, e não obstante a notificação seja *individual*, o pagamento *integral* terá efeitos em relação a *todos* os (co)arguidos [ac. RC, 11.10.2017 (VASQUES OSÓRIO)], sem prejuízo de no plano

das relações internas poderem existir resarcimentos, na medida da culpa, ao co-arguido que liquidou totalmente a dívida. Já o pagamento *parcial*, em princípio, apenas beneficiará o co-arguido que o fez, em termos de escolha e doseamento da medida da pena.

**§ 22** A sociedade declarada insolvente mantém a sua responsabilidade criminal, podendo continuar a ser investigada, acusada e condenada. A declaração de insolvência, por si, é totalmente inócuia já que “*não provoca a sua extinção nem a extinção do procedimento criminal contra ela instaurado*” [ac. da RE, 26.09.2017 (JOSÉ PROENÇA DA COSTA)]. A sociedade devedora mantém a sua capacidade para ser *sujeita* a um procedimento criminal. Será a sua *extinção* que determinará a cessação da responsabilidade criminal e com isso o arquivamento do processo crime.

**§ 23** Nos casos em que o processo de insolvência é *encerrado por insuficiência da massa insolvente* (quando o património é inferior a 5.000€ – art. 232.º/7 CIRE) a sociedade devedora mantém a sua existência e responsabilidade criminal (art. 233.º/1/a) CIRE), muito embora em princípio inexista património que acautele o pagamento de uma eventual pena de multa. A mesma apenas será extinta com o registo do encerramento da liquidação e dissolução no âmbito do processo administrativo na Conservatória (art. 234.º/4 CIRE) – v. ac. da RE, 26.09.2017 (JOSÉ PROENÇA DA COSTA) – interpretação com acolhimento no art. 127.º CP (aplicando por analogia o conceito de “morte” referida no n.º 1 e socorrendo-nos de uma interpretação à *contrario sensu* do n.º 2 do mesmo preceito).

**§ 24** Quando o processo de insolvência *prossegue para liquidação*, por norma sustenta-se a extinção da responsabilidade e procedimento criminal com o registo do encerramento da liquidação. Não obstante, entendemos que esta interpretação deverá ser “afinada”, de modo a corresponder aos ditames do mencionado art. 127.º CP. Na verdade, muitas vezes, sucede que o findar da

liquidação (que corre por apenso ao processo principal de insolvência) *não é registado na conservatória* (em regra o AI não o faz e tal apenas sucederá se no despacho judicial de encerramento da liquidação o juiz o ordenar). Por outro lado, em algumas situações o apenso de liquidação *finda*: **a)** porque não se conseguiram vender os bens (impossibilidade superveniente); ou **b)** constata-se que o património é insuficiente para liquidar as dívidas o que determina o encerramento por *insuficiência da massa*. Em suma, com o encerramento da liquidação é **prematuro** concluir desde logo pela extinção da responsabilidade criminal. Primeiro, porque o acervo patrimonial que confere a substância material à sociedade ainda *subsiste* (embora agora apenas com existência de dinheiro depositada na conta da massa insolvente). Segundo, porque a liquidação por vezes é *reaberta* quando se vêm a “descobrir” outros bens. Por fim, é o próprio CIRE que estipula que a extinção da sociedade ocorre apenas com a realização do rateio (arts. 230.º/1/a e 234.º/3 CIRE, rateio que não é certo que exista já que, entretanto, a “pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento” será possível encerrar o processo de insolvência cfr. art. 230.º/1/c CIRE). Será então o encerramento por via do rateio e subsequente pagamento aos credores (art. 233.º/1/a CITE) que verdadeiramente permitem concluir por um “esvaziamento” do conteúdo patrimonial da sociedade, firmando claramente a própria lei no art. 234.º/3 CIRE o momento da extinção da sociedade com registo desse encerramento, a que corresponderá também a extinção da responsabilidade criminal à luz do art. 127.º CP (e chamando à colação o ac. TC 638/2018 será inconstitucional uma interpretação admitindo “o prosseguimento do processo destinado a apurar a responsabilidade criminal de pessoa coletiva já extinta pelo encerramento da respetiva liquidação”, “fazendo correr sobre o património de cada associado a responsabilidade pelo cumprimento da pena de multa que vier a ser aplicada”).

**§ 25** Nas outras situações de encerramento do processo de insolvência que não importem a dissolução e extinção da sociedade [plano de insolvência ou quando o devedor deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento – art. 230.º/1/b e c) CIRE], cessam todos os efeitos que resultam da declaração de insolvência (art. 233.º/1/a CIRE), mantendo-se a responsabilidade criminal.

## VI – A responsabilidade criminal do administrador de insolvência

**§ 26** Alguns dos crimes tributários, nomeadamente crimes de abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social, são praticados por sociedades em estado economicamente difícil ou que estão insolventes. As dívidas fiscais (vencidas) são, assim, um “sintoma” das dificuldades financeiras das empresas. Com a declaração da insolvência (exceptuando os casos em que a administração fica a cargo do devedor – art. 224.º CIRE), o AI passa a representar a massa insolvente e a praticar os actos necessários para pagamento das dívidas. Num primeiro tópico importa reter que os créditos fiscais existentes *antes* da declaração de insolvência são créditos sobre a insolvência que devem ser reclamados e verificados no processo de insolvência, sob pena de não poderem ser atendidos. As dívidas fiscais vencidas *posteriormente* são dívidas da massa insolvente que devem ser pagas com preferência em relação aos créditos sobre a insolvência [art. 47.º/1/2 e 51.º CIRE e 180.º/6 CPPT; a data de vencimento é o “*termo do prazo legal para pagamento voluntário*” cfr. acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, 15/04/2015 (PEDRO DELGADO)].

**§ 27** No que se reporta às obrigações declarativas e fiscais, as mesmas *extinguem-se* com a *deliberação* de encerramento do estabelecimento [cfr. arts. 65.º/3 e 156.º/2 CIRE; mas nem todas – sobre as obrigações fiscais que subsistem v. Carlos Matos Borges, “A fiscalidade das sociedades insolventes”, pp. 33 e ss, *in* e-book “Insolvência e Contencioso Tributário”, e-book CEJ, Janeiro de 2017; a

propósito do *ónus* do cumprimento das obrigações tributárias a cargo do AI relativo ao dever de declaração e entrega de IVA recebido dos compradores de bens móveis apreendidos à ordem do processo de insolvência ac. RG, 12/07/2016 (ALCINA COSTA RIBEIRO)]. *Na falta de encerramento ou no período que medeia a declaração de insolvência e o encerramento* essas obrigações fiscais incidem sobre quem administra a insolvente (cfr. art. 65.º/4 e 5 CIRE), o que significa que exceptuando os casos em que a administração está a cargo do devedor, o cumprimento das mesmas incumbe ao AI. Assim sendo, se, por exemplo, omitir nesse período as obrigações de declaração e de entrega de IVA, IRS, IRC ou contribuições para a segurança social, poderá incorrer na prática de crimes de abuso de confiança fiscal ou contra a segurança social.

**§ 28** Se, no *decurso do prazo* de entrega do imposto, a sociedade é declarada insolvente, também aqui incumbirá ao AI cumprir as obrigações tributárias. Na verdade, a omissão ilícita típica consuma-se no termo do prazo legal da entrega da prestação – cfr. art.º 5.º/2 RGIT. Caso: **a)** o mesmo seja *posterior* à declaração de insolvência; **b)** num período em que ainda não cessaram a obrigações tributárias; e **c)** a massa insolvente está a ser administrada pelo AI, é sobre este que incide o dever de entrega [v. a propósito, ac. RG, 12/07/2016 (ALCINA COSTA RIBEIRO)]. Até porque é o mesmo que (em princípio) detém o *domínio de facto* sobre a decisão de omitir ou não omitir. Com a declaração de insolvência, todos os elementos de contabilidade e bens (nomeadamente saldos bancários ou dinheiro) são entregues ao AI. O AI passa a *dever* preparar o pagamento das dívidas da insolvente (cfr. art.º 155.º/1/c CIRE). As responsabilidades fiscais a partir da insolvência são daquele a quem é conferida a administração (art. 65.º/5 CIRE), referindo o art. 81.º/1 CIRE que a declaração de insolvência priva os administradores (da sociedade insolvente) dos poderes de administração e disposição. Ou seja, na data do termo do prazo de entrega do imposto (momento temporal relevante para aferir da consumação), os administradores/gerentes estão privados de administrar/gerir a sociedade devedora, não podendo dispor de

bens da massa insolvente. Inexiste, pois, uma omissão tipicamente relevante, já que na data da consumação estão impossibilitados de praticar a acção devida. É sobre o AI que impende este dever de entrega de imposto. Só assim não será quando a administração se mantém no devedor, não tiverem sido entregues ao AI os documentos necessários para percepcionar a consumação da obrigação ou disponibilidade financeira da sociedade, esta não tenha liquidez suficiente, não tiver sido por “culpa sua que o património” (...) “se tornou insuficiente” para a satisfação da dívida tributária (socorrendo-nos do critério enunciado no art. 33.<sup>º</sup> da L 8/2018), ou os administradores/gerentes da sociedade adoptaram acções anteriores causadoras de uma impossibilidade de entrega. Nestes casos o AI poderá não ter qualquer culpa na omissão de entrega. E perdura a responsabilidade criminal dos gerentes/administradores caso se comprove que aquando da declaração de insolvência inexistia liquidez para pagamento da obrigação tributária por motivo que lhes seja imputável. Se, pelo contrário, provarem que essa liquidez existia, a omissão de entrega não lhes pode ser imputada e como tal devem ser absolvidos. O que não parece curial é a desresponsabilização criminal pelo mero facto de ter ocorrido a insolvência, caso contrário a apresentação à insolvência passaria a ser usado como “expediente” para se verem eximidos dessa responsabilidade criminal.

**§ 29** Nos casos em que o encerramento do estabelecimento (art. 65.<sup>º</sup> CIRE), é facto extintivo da obrigação tributária a verificação daquela circunstância *antes* do decurso do prazo de pagamento conduz à inexigibilidade de entrega (afastando a omissão tipicamente relevante). Conforme pronunciou o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, 15/04/2015 (PEDRO DELGADO) as “*obrigações tributárias vencem-se no termo do prazo legal para pagamento voluntário*”, mesmo em caso de declaração de insolvência, não se aplicando o “*art. 91.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1 (que estabelece que a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não subordinadas a uma condição suspensiva)*”.

## VII – Dificuldades de liquidez enquanto causa de não preenchimento do tipo de abuso de confiança fiscal.

**§ 3º** Questão conexa consiste em indagar dos efeitos da falta de liquidez no momento da entrega do imposto. A omissão pressupõe que o omitente não agiu apesar de ter capacidade de acção. Assim, se por motivo *não imputável* ao arguido este incumpriu a obrigação da entrega do imposto [v.g., caso fortuito ou de força maior (acidente em que ficou em estado de coma, fábrica que ardeu, assalto à tesouraria onde estava o dinheiro que ia entregar)], não se verifica o tipo legal do abuso de confiança fiscal (ou contra a segurança social). Neste sentido, GERMANO MARQUES DA SILVA (*Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 88), abarcando todas as situações onde não há dolo (v.g. arresto ou congelamento de contas). Já quando a realidade da vida permite extrair uma conduta dolosa, incluindo situações em que o arguido prefigura como eventual que o seu comportamento implicará que na data legal de vencimento exista uma impossibilidade fáctica de entrega do imposto devido (v.g., o caso de utilização das disponibilidades financeiras para fazer face a despesas da sociedade, pagar a fornecedores ou trabalhadores), a ausência de liquidez por causa que lhe imputável “conduz” à tipicidade da omissão (questão distinta é a existência de causas de justificação/desculpação – v. §§ 4º e 41).

## VIII – *De facto* o administrador/gerente é culpado ou inocente?

**§ 3º** É recorrente nos tribunais, a propósito dos crimes tributários, a discussão em torno de apurar se *de facto* o administrador ou gerente exercia as funções que de direito lhe estavam atribuídas. Ou seja, é habitual, quer como fundamento de requerimento de abertura de instrução, quer enquanto argumento de defesa em sede de julgamento, a invocação que determinada pessoa acusada de um crime tributário *de facto* não exercia funções de administrador ou de gerente. Trata-se de um sustentáculo fáctico que, quando

provado, tem merecido acolhimento dos tribunais no sentido de excluir a responsabilidade criminal. Mas devem tecer-se algumas considerações de modo a *delimitar* em que situação fáctica tal argumentação poderá afastar a imputação do ilícito ao administrador/gerente de *direito*. Assim – e reportando-nos ao crime de abuso de confiança fiscal na questão da omissão de entrega de determinado imposto – importa apurar *efectivamente* quem detinha o *domínio de facto e capacidade para decidir da entrega ou não entrega do mesmo*. Em regra, esse domínio de facto apenas existirá no administrador/gerente de facto. É a pessoa que está efectivamente aos comandos da empresa, que a lidera e “governa” e que tem *capacidade para decidir* da omissão. E também em termos volitivos é este que bem sabe que vai omitir uma obrigação tributária, e decide fazê-lo, ou, pelo menos, conforma-se com tal.

**§ 32** Mas a noção de administração/gerência de facto não pode ser de tal modo ampla que *afaste* os deveres dos administradores/gerentes de direito. Na verdade, ao assumirem tais funções os mesmos têm o dever de ser zelosos e diligentes – *duty of care* (art. 64.º CSC), não podendo descurar as atitudes de outras pessoas que apesar de não estarem “formalmente” designados como administradores/gerentes, de facto, adquirem uma posição de liderança (por motivos de diversa índole, que podem consistir na atribuição de poderes por procuração, para evitar proibições de exercício de comércio, para evitar responsabilizações). O dever de vigilância é ressaltado no CIRE, ao prever a propósito das qualificações de insolvência que os administradores/gerentes meramente de direito poderão ser abrangidos pela dita qualificação (art. 186.º CIRE). Por regra, os administradores/gerentes de direito têm o *dever de “vigiaria”* a conduta da pessoa que no dia-a-dia gere os destinos de uma empresa. O administrador/gerente diligente não se pode alhear do (in)cumprimento das obrigações tributárias, *pelo menos quando atendendo ao quadro fáctico podia desconfiar de que a sociedade omitia os seus deveres tributários*, tendo possibilidades fácticas de intervir, mas conformando-se. Já será de equacionar a

sua desresponsabilização quando, por motivo não censurável, era totalmente desconhecedor de tais omissões, ou as circunstâncias fácticas demonstram que estava impedido de intervir e evitar o risco ou consumação do ilícito. Cremos assim que será a nível do dolo ou da culpa que se resolverá a questão da incriminação, de modo a não afrontar o princípio da culpa. Ou seja, será de excluir a responsabilidade criminal se, de facto, o administrador/gerente de direito ignorava totalmente a actividade da empresa, e/ou não tinha qualquer capacidade de [fruto de diversas condicionantes (vulnerabilidade, etc.)], inverter o “rumo dos acontecimentos”, por não ter o “domínio de facto” [v.g. caso do cônjuge que nunca teve envolvido no negócio, e que assinava os papéis que o outro cônjuge “ordenava”; em casos semelhantes a punição do administrador/gerente apenas de direito consubstanciaria uma verdadeira responsabilidade objectiva não permitida em direito penal; já não será assim o caso de gerente que assistia a reuniões, ou que tem conhecimento do mundo empresarial ou jurídico].

## **IX – O (efectivo) pagamento do IVA e *quantum* de recebimento: uma essencialidade fáctica inultrapassável**

**§ 33** Na sequência de divergências interpretativas o AFJ 8/2015 estabeleceu jurisprudência obrigatoria no sentido de que o crime de abuso de confiança fiscal apenas se consuma se existir efectiva entrega de IVA. Ou seja, no fundo, só se pode concluir pela existência de uma omissão de entrega se o agente tiver a capacidade de praticar a conduta omitida o que apenas ocorre quando “ingressa” na sua esfera jurídica o IVA facturado. Não releva o montante declarado ao Estado e que se deveria liquidar atenta a facturação. Releva sim o montante efectivamente recebido. E se, porventura, existirem dúvidas probatórias quanto ao *quantum* do recebimento deverá ser dado como provado o facto mais favorável ao arguido (o *menor* montante que pode determinar a não punição ou uma pena mais benéfica). E mais: o recebimento relevante é o que ocorre “até à data de

*entrega de tais quantias*" [ac. RE, 24/01/2017 (ANTÓNIO JOÃO LATAS)]. Ou seja, deverá atender-se à data a que o sujeito tributário estava obrigado a entregar o IVA e sopesar o montante que nesse período é devido (v.g., se a obrigação de entrega de IVA for mensal apurar o IVA pago e recebido *durante esse mês*). Será a *quantia de IVA em débito* nestas "balizas de tempo" que definirá se há crime (caso seja superior a 7500€) e, existindo, que relevará para ponderar as consequências do crime.

**§ 34** Esta jurisprudência tem implicações na dedução de uma acusação: não basta narrar factualmente que o arguido *não entregou* o IVA, é necessário alegar que *recebeu* esse IVA. E mais: deverá *densificar-se factualmente* que a diferença entre o valor de IVA *efectivamente* recebido e o pago é superior a 7500€. A *não* alegação de tal factualidade implica a rejeição da acusação. Na verdade, nestes casos os factos que constam da acusação não constituem crime, não sendo passível de uma sanação/reparação em fase de julgamento por afrontar o princípio do acusatório e transmutar uma conduta atípica num crime. Se não for rejeitada a acusação o resultado final "desaguará" necessariamente numa absolvição [ac. RG, 31.3.2014 (FERNANDO MONTERROSO), ac. RC, 20.11.2018 (MARIA PILAR OLIVEIRA) e AFJ 1/2015].

**§ 35** A investigação e densificação factual *quantitativa* releva em todo o crime fiscal em que existe uma "dimensão monetária" pertinente para aferir da sua existência, qualificação ou doseamento da pena. Por exemplo, no crime de fraude fiscal necessariamente se deverá apurar a concreta e efectiva vantagem patrimonial. Não basta a descrição da conduta fraudulenta, mas sim narrar a obtenção de uma vantagem patrimonial (igual ou) superior a 15.000€ (art. 103.º/2 RGIT). O que implica que se calcule, regra geral, "não só os efeitos decorrentes do IVA indevidamente deduzido, mas também os decorrentes da concomitante adulteração dos valores para efeitos de cálculo do IRC, sendo a esse valor global

que deverá atender-se” [ac. RP, 18.12.2018 (JOÃO VENADE), reportando-se a uma situação de facturas falsas].

## X – Os métodos indiciários tributários versus prova processual penal indirecta: duas realidades inconciliáveis?

**§ 36** Nos crimes tributários, a investigação “busca” sempre apurar o dano para o Estado. O tributo que *deveria*, mas *não* “entrou” nos cofres estatais, “gerando” uma diminuição da receita fiscal que seria expectável caso existisse o cumprimento escrupuloso dos deveres tributários pelos contribuintes. Uma das dificuldades na investigação está justamente em lograr a prova do *quantum* do prejuízo estatal perante a conduta do agente. A análise do lastro documental exige uma “minúcia e depuração trabalhosa”, mas que se impõe para clarificar os valores “usurpados” ao Estado. Quando não existe esta documentação ou o acervo documental está “inquinado” pelos vícios da falsidade, deturpação, adulteração ou opacidade, será necessário o recurso a outra prova *admissível* em processo penal. Ora, os denominados métodos indiciários tributários *por si só* não podem *determinar* a aceitação do facto presumido tributário como o *resultado probatório* para efeitos do processo penal. A *transposição* de critérios meramente fiscais de métodos indiciários para *sustentar* uma condenação violaria o princípio da presunção da inocência por inverter o “ónus” da prova (o arguido teria que demonstrar a inexistência de qualquer ilicitude). Mas esta conclusão não exclui a admissibilidade de valoração da prova indirecta [sem a qual, por vezes, se revelaria impossível o apuramento da verdade neste domínio da criminalidade tributária, destarte, como referimos, na ausência de um suporte documental (inexistência de contabilidade, facturação e outros documentos contabilísticos relevantes ou quando os mesmos são ocultados, destruídos ou sonegados)]. São realidades diferenciáveis, mais harmonizáveis. Nada impede que o julgador penal se sirva de indícios factuais tributários, se o convencerem para além de uma

dúvida razoável, do *quantum do prejuízo estatal*. É o que procuraremos explicar melhor em §37.

**§ 37** O recurso a métodos indiciários para efeitos da tributação fiscal visa ultrapassar situações de opacidade, em que por falta de colaboração ou ausência de um acervo probatório bastante se presumem determinados valores com o intuito de calcular o tributo que está em dívida (que *deveria* ser liquidado e não foi, ou que *deverá* ser pago.) Mas mesmo para efeitos tributários trata-se de um critério decisório *subsidiário*. A prova directa, ou se quisermos, a avaliação directa, é erigido também para a AT como *preferencial*, impondo-se primordialmente esta referida avaliação para “*determinar o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação*” (art. 83.º/1 LGT). Quando tal se revelar impossível ou muito difícil (subsidiariedade ressaltada no art. 81.º LGT), então “parte-se” para uma avaliação indirecta que “*visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*” (art. 83.º/2 LGT). Revertendo para o processo penal importa “desmistificar” o “tabu” da utilização dos métodos indiciários fiscais. Quando a *quantificação* seja um elemento necessário para aferir do crime (ou de outros factos relevantes abarcados pelo art. 124.º CPP) para se lograr a prova desse facto *quantitativo*, poderá o tribunal socorrer-se quer de prova directa [confissão, declarações testemunhais (v.g., trabalhadores que atestam as qualidades, quantidades e preços de mercadorias vendidas), perícia], quer de prova indirecta, ou seja, determinados indícios que por si ou conjugados permitem ao tribunal convencer-se *beyond a reasonable doubt*. O que está vedado ao tribunal penal é “importar” acriticamente a avaliação indirecta feita pela AT. Ou seja, dar como provado determinado facto *quantitativo* relevante com (exclusivo) fundamento no *cálculo* através dos ditos métodos indiciários de que se socorreu a AT. Mas nada impede que se socorra dos *factos* em que *assenta* o referido “método”. E analisando esses indícios factuais explanar porque entende que os mesmos permitem alcançar um

resultado probatório *positivo* no que se reporta a um facto quantitativo. Aliás, a análise dos mesmos indícios pode determinar um “resultado” probatório factual quantitativo diverso (um *quantum* superior, inferior ou até mesmo a conclusão de que tais indícios à luz da demais prova produzida naquele processo e dos princípios inerentes ao processo penal, não permitam dar sequer como provado o “prejuízo estatal”).

#### XI – A investigação tributária pré-inquérito e a (inevitável) compressão do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*

**§ 38** Num Estado de Direito Democrático, o pagamento de impostos e as contribuições para a segurança social são questões de *interesse público*. A evasão fiscal é uma forte ameaça à estabilidade económica de um país, contende com a solidariedade social e atenta contra regras de vivência estruturais da comunidade, impedindo ou suprimindo a possibilidade de um Estado social propiciar bens de cariz comunitário à sociedade. Sendo uma utopia o cumprimento global (voluntário) dos tributos (como emerge das percentagens de evasão fiscal), as actividades fiscalizadoras e de inspecção revelam-se indispensáveis para apurar o comportamento dos contribuintes. Nesta tarefa e nesta fase impõem-se deveres de cooperação com a AT.

**§ 39** Uma das questões que se colocam é se a *disponibilização* de documentos e informações ao abrigo de um dever de cooperação numa fase prévia ao inquérito contende com o direito à não auto-incriminação (reconhecido pacificamente como uma garantia do arguido de natureza constitucional) quando essa documentação é *posteriormente* utilizada no inquérito criminal (podendo inclusive “servir” para sustentar a acusação e até uma condenação a final). Como bem se salienta no ac. TC 340/2013, não existem dúvidas que a entrega de documentos ou informações dos contribuintes solicitadas pela AT ao abrigo do dever de cooperação *ulteriormente* utilizadas como prova incriminatória num

processo penal comprime o direito à não auto-incriminação. Mas este direito não tem carácter absoluto. A “validação” constitucional da admissibilidade da utilização probatória terá que passar pelo crivo do art. 18.º/2 CRP. Ora, trata-se de restrições que resultam de lei *prévia, geral e determinada, necessária e adequada* para acautelar a eficiência e eficácia do sistema fiscal, sem exceder a proporcionalidade já que se contemplam mecanismos de recusa (art. 63.º/4 LGT). E, por isso, foi reconhecido pelo referido ac. TC 340/2013 a não constitucionalidade da interpretação do disposto nos artigos 61.º/1/d e 125.º CPP no “*sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte*”. Com uma salvaguarda: desde que não haja um comportamento fraudulento pré-ordenado a obter de forma coerciva esses documentos e informações com a intenção de “angariar” prova incriminatória contra o contribuinte a quem impôs a cooperação (como também se salienta no ac. TC 340/2013 “*a utilização como prova em processo penal de documentos obtidos na atividade de fiscalização tributária, não deixará de ser proibida, nos termos do artigo 126.º, n.º 2, a), do Código de Processo Penal, quando se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspetiva, com a finalidade de recolher meios de prova para o processo penal a instaurar, abusando do dever de colaboração do contribuinte*”).

## XII – Justificar ou desculpar e os “pratos da balança”

**§ 4º** É comum nos processos relativos a crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a segurança social aduzir a Defesa no discurso argumentativo o facto do dinheiro não entregue ao Estado ter sido “canalizado” para pagamento dos salários dos trabalhadores e/ou manutenção da empresa em laboração. No entanto, tal apenas relevará em termos de *medida da pena*. Já foi devidamente escalpelizado em inúmeras decisões que o pagamento dos impostos e de

contribuições, por salvaguardar um interesse público, prevalece sobre interesses privados, pelo que existe um entendimento unânime e pacífico nos tribunais que tais factos não são excludentes da ilicitude (quer por via do estado de necessidade justificante, quer por via do conflito de deveres), nem constituem um estado de necessidade desculpante [entre outros ac. RL, 5.05.2016 (ARTUR VARGUES)].

**§ 41** Salienta-se, contudo, que a *contraposição e ponderação* tem sido entre interesse público e interesse *privado* (de natureza contratual, empresarial e civilística). Mas se, porventura, se alegar que o agente optou por pagar ao trabalhador porque se não o fizesse faria perigar (*in concreto*) a sua vida/integridade física ou da família, já se afigura ser possível sopesar uma causa de exclusão de ilicitude. É claro que tudo depende de *prova*. Em abstracto afigura-se difícil, especialmente porque num Estado Social existem vários subsídios para acorrer aos desempregados e famílias carenciadas. Mas, de todo modo, depende daquele específico caso da “vida real”, importando uma densificação factual bastante que não se limite à alegação “genérica” de que “utilizou o dinheiro para pagar a trabalhadores”. Sempre será necessário para equacionar uma excludente da ilicitude apurar “*se o valor que ficou em dívida foi mesmo utilizado na satisfação do dever de pagar salários dos trabalhadores e em que medida*”, “*da gravidade concreta que teria a falta de pagamento de salários no caso de o arguido ter optado por pagar o IVA*”, de “*quantos trabalhadores se tratava, se tinham ou não acesso às prestações sociais de subsídio de desemprego por salários em atraso, previstas na Lei nº 105/2009*”, “*se a falta de pagamento seria parcial ou total e qual o atraso que implicaria, de dias, semanas ou meses*”, se existiu ou não a violação de uma gestão empresarial criteriosa [ac. RP, 10.01.2018 (MANUEL SOARES)].

### **XIII – Obrigaçao de pagar enquanto condição da suspensão da pena de prisão: de uma aparente rigidez para uma realística razoabilidade**

**§ 42** Na criminalidade tributária, a suspensão da execução da pena de prisão fica obrigatoriamente condicionada ao pagamento ao Estado da prestação tributária e legais acréscimos [art. 14.º/1 RGIT; mas se do dispositivo da sentença apenas se subordina a suspensão ao pagamento da prestação tributária apenas esta deve ser considerada para efeitos de cumprimento da pena substitutiva, sem prejuízo da AT reivindicar o pagamento dos acréscimos legais em processo tributário – ac. RG, 5.11.2018 (AUSENDA GONÇALVES)]. Obrigaçao não julgada inconstitucional pela *primazia que, no caso dos crimes fiscais, assume o interesse em arrecadar impostos* (acs. TC 29/2007 e 61/2007). E não considerada desproporcional ou irrazoável mesmo que no momento da condenação o arguido não tenha uma situação económica que permita satisfazer essa condição já que no futuro poderá lograr uma melhoria de proventos (e a suspensão sempre poderá “estimulá-lo” a angariar receitas). E porque, a final, decorrido o período de suspensão, sempre existe uma “válvula de segurança”: só poderá ser revogada a suspensão em caso de não pagamento se existir prova de que o arguido tinha possibilidades económicas para cumprir a obrigaçao, mas não o fez, ou adopta um comportamento com o fito de impedir o cumprimento (abrange não só situações de penúria, mas casos em que dissipar património ou oculta rendimento). Em suma, só o incumprimento *culposo* legitima uma revogação. E apenas esta interpretação fica a “salvo” de um juízo de inconstitucionalidade (o que se extrai, entre outros, do ac. TC 61/2007).

**§ 43** Já quanto ao *tempo* da suspensão sempre se deverá atender aos montantes que o arguido tem que devolver. Por regra, quanto *mais* elevados forem os valores e *mais* gravosa for a condição económica *mais* extenso deverá ser o período de suspensão. Um prazo muito curto poderá ser desproporcional. Justamente por poder ser *mais prejudicial* ao arguido do AFJ 15/2009 extrai-se

que, numa situação de sucessão de leis no tempo que encurtem o prazo máximo de suspensão, dependerá do impulso do arguido a aplicabilidade da LN por via do mecanismo do art. 371.<sup>º</sup>-A CPP. De todo modo, importa ressaltar que o RGIT é um diploma especial que sempre permitiu um doseamento do período de suspensão – art. 14.<sup>º</sup>/1 RGIT [não tinha aplicabilidade a anterior redacção do art. 50.<sup>º</sup>/5 CP que determinava que o período de suspensão correspondia ao período de prisão. Mesmo quem tinha entendimento diverso “procurou” “atenuar” os efeitos de um prazo fixo de suspensão, admitindo “a concessão de um prazo de pagamento da indemnização condicionante da suspensão da pena superior ao prazo de duração da própria suspensão”, interpretando o art. 57.<sup>º</sup>/2 CP “no sentido de abranger também os casos em que o processo terá de aguardar o decurso do prazo para pagamento da indemnização referida nesse art. 14º, quando concretamente superior ao período de suspensão da pena” - ac. RE, 3.6.2014 (ANA BARATA BRITO)].

**§ 44** Acesa controvérsia suscita a interpretação do AFJ 8/2012 que firmou jurisprudência segundo a qual no “processo de determinação da pena por crime de abuso de confiança fiscal” “a suspensão da execução da pena de prisão”, “obrigatoriamente condicionada, de acordo com o artigo 14.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 1, do RGIT, ao pagamento ao Estado da prestação tributária e legais acréscimos, reclama um juízo de prognose de razoabilidade acerca da satisfação dessa condição legal por parte do condenado, tendo em conta a sua concreta situação económica, presente e futura, pelo que a falta desse juízo implica nulidade da sentença por omissão de pronúncia.”. Em caso algum se pode interpretar o AFJ como firmando que no caso dos crimes tributários que apenas admitem pena de prisão não é possível a suspensão da pena de prisão, concluindo-se que o arguido não tem condições económicas. Tal interpretação seria um forte atentado ao princípio da igualdade e não tem respaldo base factual que originou o AFJ, alargando de forma inadmissível o objecto do acórdão. No pólo oposto também não se afigura defensável extrair daquele AFJ que que sendo apenas aplicável pena de prisão e

não tendo o arguido condições económicas *não deve ser imposta* a condição de pagamento [ac. RL, 26.2.2014 (CARLOS ALMEIDA)]. Na verdade, essa jurisprudência uniformizada é *apenas* aplicável aos casos em que é possível em alternativa aplicar uma pena de multa. Estabelece essa jurisprudência uma metodologia na escolha da pena. No seu percurso decisório, optando o Tribunal por uma pena de prisão suspensa, *deverá* aferir se o arguido tem capacidade económica para cumprir a obrigação. Não tendo elementos probatórios nesse sentido, ou estando provado que não tem essa solvabilidade financeira, então terá que fazer “marcha atrás” e optar pela pena de multa. Já quando apenas é aplicável a pena de prisão essa jurisprudência não deve ser chamada à colação.

**XIV – Da responsabilidade civil dos administradores/gerente.  
Subsidiária pelo pagamento de multas em que foi condenada a sociedade.  
Solidária em relação aos danos por via da prática do ilícito criminal**

**§ 45** O art. 8.º/7 RGIT (que foi revogada pela L75-A/2014, de 30 de Setembro) previa uma responsabilidade **solidária** do administrador/gerente pelo pagamento de uma multa em que tinha sido condenada a sociedade, o que foi julgado inconstitucional por configurar objectivamente “*uma situação de transmissão da responsabilidade penal, na medida em que é o obrigado solidário que passa a responder pelo cumprimento integral da sanção que respeita a uma outra pessoa jurídica, implicando a violação do princípio da pessoalidade das penas consignado no artigo 30.º, n.º 3, da Constituição*”(ac. TC 171/2014). Distintas são as situações descritas no art. 8.º/1/a/b RGIT “*que prescrevem a responsabilidade subsidiária de uma das referidas pessoas singulares, traduzida em responsabilidade civil (extracontratual) por facto próprio, autónomo e culposo – não confundível com a conduta material que originou a condenação da pessoa colectiva no âmbito do processo penal –, gerador do dano que resulta, para a administração fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima devida*” [ac. RC, 16.10.2013 (ELISA SALES)]. Esta responsabilidade civil subsidiária

não é constitucional pois como salienta o ac. TC 129/2009 não é uma modalidade de transmissão de sanção, mas um “*facto autónomo (...) que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal. É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil*”.

**§ 46** A decisão judicial sobre a existência/inexistência da responsabilidade subsidiária implica a dedução prévia de um pedido civil com a narração dos factos que sustentam tal demanda e que serão os necessários para permitir uma subsunção a final nas alíneas do art. 8.º/1 RGIT. O responsável civil “*tem de ser demandado no próprio processo penal, onde se efectivará ou não essa responsabilidade (sendo ou não condenado como tal)*” [ac. RP, 18.09.2013 (JOSÉ CARRETO)]. Esse pedido civil é essencial para garantir que o demandado beneficia de todas as garantias de defesa, destarte o contraditório, pelo que, inexistindo, não é possível, posteriormente, por despacho, decidir sobre essa responsabilização [v.g., depois de constatar que sociedade não tem bens; assinalando a inadmissibilidade da prolação “dessa condenação em despacho posterior à sentença” – ac. RP, 18.09.2013 (JOSÉ CARRETO)]. É aliás respaldo do art. 49.º RGIT que estatui que os “responsibleis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses”. É também a posição de GERMANO MARQUES DA SILVA (Direito Penal Tributário, Universidade Católica Editora, 2009, p. 183).

**§ 47** Situação distinta é a responsabilidade (civil) dos administradores/gerentes por via da prática de ilícito criminal tributário praticado em co-autoria com a sociedade. Apesar da obrigação de pagamento ser solidária a responsabilidade civil dos co-autores é individual e autónoma. O que significa que “[a] responsabilidade cível do recorrente [pessoa singular] assume distinta

*natureza daquela que caberia à arguida pessoa colectiva, e daí que, pese embora a declaração de insolvência desta, deva subsistir” [ac. RC, 28.02.2018 (BRÍZIDA MARTINS)]. Já em relação à sociedade arguida com a declaração de insolvência é controverso se deverá existir uma declaração de extinção da lide cível no que se reporta a si por inutilidade superveniente da lide aplicando o AUJ 1/2014. Defendendo a extinção ac. RL, 8.3.2018 (ALMEIDA CABRAL). Com posição contrária, ac. RE, 20.2.2018 (CLEMENTE LIMA). A jurisprudência foi uniformizada neste último sentido – AFJ 5/2018 – firmando que a insolvência de arguido não implica a extinção da lide cível enxertada. Contudo, de modo a acautelar que o crédito seja abrangido pelo rateio melhor será que no processo de insolvência se reconheça o crédito do lesado sob condição e nos termos que vierem a ser decididos na sentença-crime (pelo menos nas situações em que se antevê que o fim do processo-crime ocorrerá muito tempo depois do término da liquidação no processo de insolvência).*