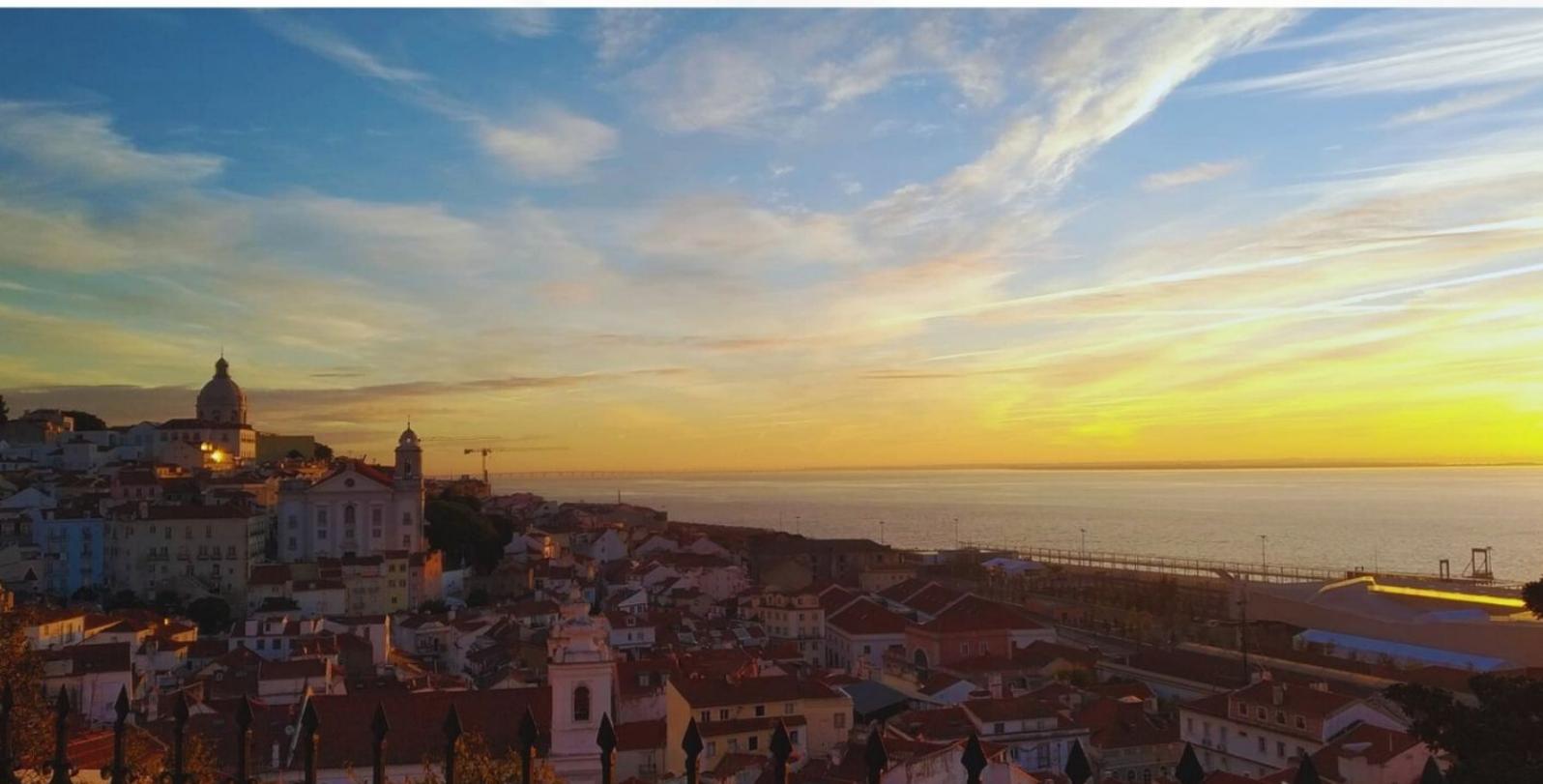


COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO 2025

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL



Diretor do CEJ

Fernando Vaz Ventura, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Ana Teresa Pinto Leal, Procuradora-Geral Adjunta

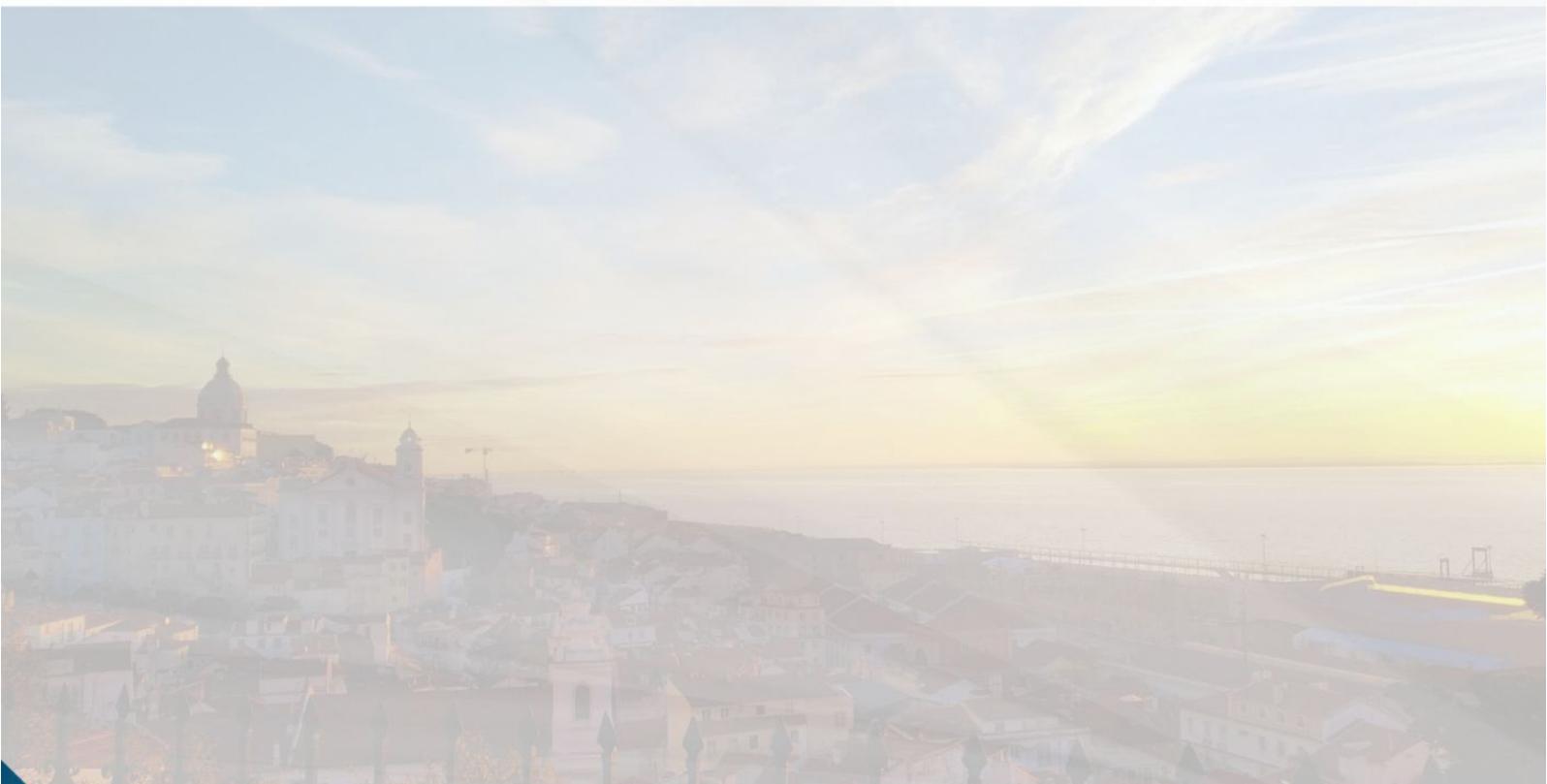
Patrícia da Costa, Juíza Desembargadora

Fernando Duarte, Juiz Desembargador

Pedro Raposo de Figueiredo, Juiz de Direito

Coordenador do Departamento de Relações Internacionais

Valter Batista, Procurador da República



Ficha Técnica

Nome:

Temas de Direito Tributário 2025

Coleção:

Formação Contínua

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Fernando Duarte – Juiz Desembargador, Diretor Adjunto do CEJ, Docente e Coordenador da Jurisdição

Teresa Almeida – Juíza de Direito e Docente do CEJ

Tiago Brandão de Pinho – Juiz Desembargador e Docente do CEJ

Filipe Duarte Neves – Juiz Desembargador e Docente do CEJ

Ações de Formação:

[Temas de Direito Tributário](#) – 24 de janeiro e 21 de fevereiro de 2025

[Direito aduaneiro](#) – 13 de maio de 2025

Intervenientes:

Patrícia Manuel Pires, Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul

Solange Juvandes, Juíza de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada

Serena Cabrita Neto, Professora da Universidade Católica, Advogada

Nuno Oliveira Garcia, Professor da Universidade de Lisboa, Advogado

Joaquim Lampreia, Advogado, sócio da sociedade VdA - Vieira de Almeida

António Gil, Representante da Fazenda Pública da Direção de Finanças de Lisboa

Catarina Valente, Procuradora da República no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada

Tânia Carvalhais Pereira, Docente Universitária

Ana Paula Caliço Raposo, antiga subdiretora-geral da área de gestão aduaneira da ATA

Isabel Silva, Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul

Revisão final:

Pedro Raposo de Figueiredo – Juiz de Direito, Diretor Adjunto do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização de um programa leitor de PDF.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
30/05/2025	

É missão primordial do CEJ assegurar para além da formação inicial também a formação contínua de magistrados judiciais e do Ministério Público para os tribunais judiciais e para os tribunais administrativos e fiscais (artigo 92.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/2008 e artigo 72.º do ETAF).

Cumprindo o objetivo de disponibilizar a toda a comunidade jurídica os conteúdos produzidos para as ações de formação contínua organizadas pelo Centro de Estudos Judiciários, publica-se neste e-book um conjunto de textos e vídeo-gravações em matéria tributária que correspondem a algumas intervenções que decorreram nas ações de formação contínua mais recentes em matéria tributária, assim como textos que nos chegaram que pela sua qualidade técnica nos parece útil partilhar.

A abordagem aos diferentes temas é sobretudo prática, pelo que se afigura de muita utilidade a sua disponibilização compilada em formato e-book, com acesso livre e universal na página do CEJ.

(FD)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Índice

1. A prova do preço efetivo na transmissão de bens imóveis	9
Patrícia Manuel Pires	
2. O Arresto preventivo	11
Solange Juvandes	
3. A Contribuição do setor rodoviário na jurisprudência fiscal	13
Serena Cabrita Neto	
4. O papel dos tribunais na recuperação dos auxílios de Estado: o caso recente da Zona Franca da Madeira	15
Nuno Oliveira Garcia	
5. A produção de prova e a fixação da matéria de facto	17
Joaquim Lampreia	
6. A intervenção da Representação da Fazenda Pública no contencioso tributário	19
António Gil	
7. O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de junho de 2024 e o atual artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único Automóvel (CIUC) à luz das regras da hermenêutica jurídica	21
Catarina Valente	
8. O dissecar da interação entre processos tributários e penais tributários: pressupostos e consequências - Os artigos 47.º, 48.º e 21.º, n.º 4 do Regime Geral das Infrações Tributárias	31
Catarina Valente	
9. Direito aduaneiro: notas introdutórias	47
Tânia Carvalhais Pereira	
10. Os regimes aduaneiros	49
Ana Paula Calição Raposo	
11. Jurisprudência dos TCAS em matéria aduaneira	51
Isabel Silva	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. A PROVA DO PREÇO EFETIVO NA TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

Patrícia Manuel Pires*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1jw2xqn2br/streaming.html?locale=pt>

* Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 24 de janeiro de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

2. O ARRESTO PREVENTIVO

Solange Juvandes*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1jw2xqn2mf/streaming.html?locale=pt>

* Juíza de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.

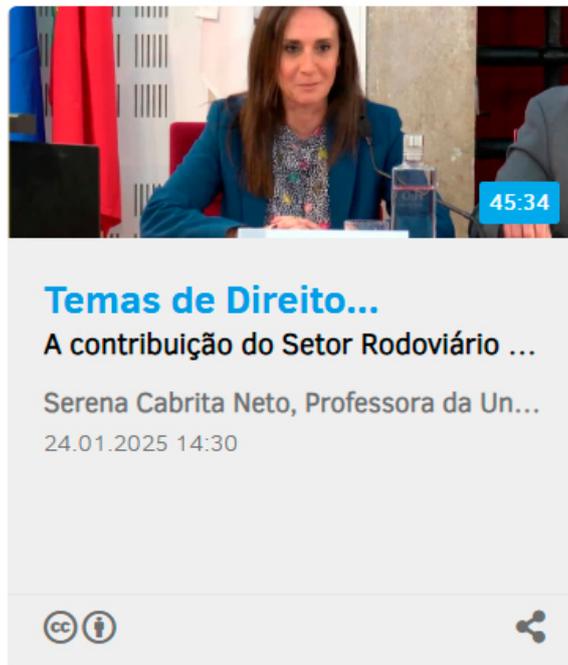
¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 24 de janeiro de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

3. A CONTRIBUIÇÃO DO SETOR RODOVIÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA FISCAL

Serena Cabrita Neto*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/1usxz2r6e1/streaming.html?locale=pt>

* Professora da Universidade Católica, Advogada.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 24 de janeiro de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

4. O PAPEL DOS TRIBUNAIS NA RECUPERAÇÃO DOS AUXÍLIOS DE ESTADO: O CASO RECENTE DA ZONA FRANCA DA MADEIRA

Nuno Oliveira Garcia*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1jw2xqn5bz/streaming.html?locale=pt>

* Professor da Universidade de Lisboa, Advogado.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 24 de janeiro de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

5. A PRODUÇÃO DE PROVA E A FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Joaquim Lampreia*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1efnpat7yp/streaming.html?locale=pt>

* Advogado, sócio da sociedade VdA - Vieira de Almeida.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 21 de fevereiro de 2025.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

6. A INTERVENÇÃO DA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

António Gil*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/1efnpat8ou/streaming.html?locale=pt>

* Representante da Fazenda Pública da Direção de Finanças de Lisboa.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Temas de Direito Tributário”, do CEJ, a 21 de fevereiro de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

7. O ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE 26 DE JUNHO DE 2024 E O ATUAL ARTIGO 3.º, N.º 1 DO CÓDIGO DO IMPOSTO ÚNICO AUTOMÓVEL (CIUC) À LUZ DAS REGRAS DA HERMENÊUTICA JURÍDICA

Catarina Valente*

- I. O ACÓRDÃO DO STA DE 26.06.2024, P. 159/23.9BALS.B.
- II. O ARTIGO 3.º, N.º 1 DO CIUC NAS REDAÇÕES ATUAL (DECRETO-LEI N.º 41/2016, DE 01/08) E ANTERIOR.
 - 1. A questão da consagração de uma presunção legal na atual versão.
 - 1.1. A decisiva interpretação literal.
 - 1.2. O elemento histórico da interpretação.
 - 1.3. O elemento sistemático da interpretação.
 - 1.3.1. Relações de subordinação: os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da equivalência.
 - 1.3.2. Relações de conexão.
- III. CONCLUSÃO.

I. O Acórdão do STA de 26.06.2024, P. 159/23.9BALS.B

O recente Acórdão do STA de 26.06.2024, P. 159/23.9BALS.B (do qual foi Relator o Senhor Conselheiro Pedro Vergueiro), veio fixar a seguinte jurisprudência:

«Para efeitos do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo D.L. nº 41/2016, de 01-08, responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa».

Esta posição não foi unânime integrando tal aresto duas declarações de voto – dos Senhores Conselheiros Nuno Bastos e Gustavo Lopes Courinha - às quais também nos reportaremos no decurso do presente artigo.

II. o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC nas redações atual (Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01/08) e anterior

O artigo 3.º n.º 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 de 1 de agosto (a atualmente vigente) à qual se refere o Acórdão em causa, com a epígrafe «Incidência subjetiva», dispõe:

«1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos».

Importando aqui transcrever igualmente, atentos os ulteriores desenvolvimentos, a versão do mesmo preceito anterior às alterações do aludido Decreto-Lei n.º 41/2016, que tinha a mesma epígrafe e da qual constava:

* Procuradora da República no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.

«1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados».

1. A ausência de presunção legal na atual redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC

Não emerge do Acórdão objeto do presente artigo qualquer controvérsia sobre a questão de o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC ser uma norma de incidência tributária. Quer na jurisprudência que aí obteve vencimentos quer nas duas declarações de voto que o integram.

Diversamente sucede no que concerne à temática de o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto consagrar uma presunção. Com efeito, se a tese vencedora e a declaração de voto do Sr. Conselheiro Nuno Bastos o negam, a declaração de voto do Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha afirma o contrário, ou seja, que “(...) o artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, na redacção decorrente da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, consagra uma incidência subjectiva real, apesar de assente numa presunção de propriedade decorrente do averbamento constante do registo automóvel (...)”.

A este respeito acompanhamos aquela primeira posição, ou seja, não vislumbramos qualquer presunção na atual redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC pelos motivos que de seguida desenvolveremos.

Segundo o artigo 349.º do Código Civil, as presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Tratando-se de uma presunção legal (aquela cuja hipótese se coloca na situação em apreço), consiste numa inferência realizada pela lei de um facto desconhecido a partir de um facto conhecido.

Deste modo e como refere Teixeira de Sousa, as regras legais de presunção apresentam necessariamente na sua estrutura uma implicação entre dois factos, ou seja, estabelecem que um determinado facto conhecido implica um outro facto desconhecido¹.

Como consta do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 753/2014, Processo n.º 247/2014, datado de 12 de novembro de 2014 “As presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, quando são reveladas pelo uso da expressão «presume-se» ou de expressão de idêntico significado, mas podem também resultar implicitamente do enunciado linguístico da norma (...)”.

1.1. A decisiva interpretação literal

Transpondo o enunciado para a regra de incidência subjetiva em causa, afigura-se-nos que no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC na sua anterior redação (supra transcrita) o legislador retirava de um facto conhecido (a titularidade do registo automóvel) um facto desconhecido (a propriedade do veículo), consagrando assim uma presunção legal (349.º do Código Civil) expressa de que o titular do registo automóvel era o seu proprietário.

¹ In *Introdução ao Direito*, Edições Almedina, 2012, p. 234.

Sucede que, desde logo na estrutura da atual redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC não vislumbramos dois factos (nem expressa nem implicitamente), mas apenas um único: a titularidade do registo automóvel que, nos termos deste n.º 1, é o único que define a incidência subjetiva do tributo. Não surge aqui qualquer menção (explícita ou implícita) à propriedade do veículo.

Relativamente às regras e princípios gerais de interpretação das normas fiscais, dispõe o artigo 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária com a epígrafe «Interpretação e integração de lacunas» o seguinte:

«1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis».

Este preceito remete desde logo para o estabelecido no artigo 9.º do Código Civil, com a epígrafe «Interpretação da lei», cujo n.º 2 estipula: «2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso». Como referem Pires de Lima e Antunes Varela, nesta disposição legal é condenado o excesso dos autores subjetivistas «que prescindem por completo da letra da lei»².

Sendo certo que a letra da lei constitui o ponto de partida da tarefa hermenêutica e limite para retirar o sentido da norma, com a tarefa de «eliminar aqueles sentidos que não tenha qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei»³.

Ora, analisando o vigente artigo 3.º, n.º 1 do CIUC por este prisma das regras de interpretação legalmente fixadas, é de concluir antes de mais que a sua letra se apresenta, quanto a nós, bastante clara, estipulando inequivocamente serem sujeitos passivos do imposto as pessoas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos e de todo não convocando a verdadeira propriedade do veículo nesta determinação da incidência subjetiva do imposto. Pelo que, vislumbrar aqui uma presunção que apelasse a essa real propriedade afrontaria, desde logo e em nosso entendimento, as aludidas regras da interpretação por não ter na letra da lei um mínimo de correspondência verbal.

O que significa ser o elemento literal da interpretação que nos impele em primeira (e última) linha a negar a existência de uma presunção de propriedade na norma em apreço.

Esta conclusão de que «o artigo na versão atual não configura qualquer presunção em si» corresponde à da tese vencedora no Acórdão em comentário (sendo contestada no voto de vencido do Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha), se bem que com fundamento diverso, uma vez que são pela mesma atendidos exclusivamente para o efeito «os propósitos do legislador manifestados no preâmbulo do D.L. n.º 41/2016, de 01-08», em consideração pelo «elemento histórico e sistemático».

² Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado Volume I (Artigos 1.º a 761.º)*, 4.ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra Editora, Limitada, 1987, p. 58.

³ Assim Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, p. 182 e 189.

Pelo contrário quanto a nós, e como decorre do exposto, a clareza e inequívocidade da terminologia legal tornam-na decisiva, sob pena de contrariedade ao disposto no n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

Apelando, não obstante, aos elementos histórico e sistemático da interpretação, tendemos a concordar com a tese vencedora (e com os dois votos de vencido que se nos afiguram aqui acompanharem ao menos parcialmente aquela tese como expressaremos mais à frente relativamente à *occasio legis*) no que concerne ao primeiro (o elemento histórico) e com o que emana, a nosso ver, de ambos os votos de vencido apresentados no que respeita ao segundo (o elemento sistemático).

1.2. O elemento histórico da interpretação

Como refere Oliveira Ascensão, o elemento histórico inclui: os precedentes normativos; os trabalhos preparatórios; a *occasio legis* (que corresponde a «todo o circunstancialismo social que rodeou o aparecimento da lei»⁴).

Em relação aos precedentes normativos, do confronto entre as letras de ambas as versões do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC (a anterior e a posterior ao Decreto-Lei n.º 41/2016) ressalta ainda mais evidente que o legislador quis expurgar a atual versão da presunção que anteriormente constava da lei. Tratando-se agora, como reportado pela tese maioritária, de «uma questão de incidência simples».

Ainda neste âmbito do elemento histórico, é de considerar que se lê no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto:

«Finalmente, o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto».

Por sua vez, a mencionada «Lei do Orçamento do Estado» é a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2016, lei de autorização legislativa, lendo-se no respetivo artigo 169.º, alínea a) com a epígrafe «Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação»:

«Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão:

a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º».

4 Cfr. *O Direito Introdução e Teoria Geral Uma Perspetiva Luso-Brasileira*, 4.ª Edição, revista, Editorial Verbo, 1987, p. 340 e 341.

Assim, da ponderação conjunta daquele preâmbulo com esta lei de autorização legislativa, extrai-se nomeadamente que, na versão vigente do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, o legislador pretendeu definir de forma clara (designadamente para obviar a «dificuldades interpretativas» emergentes da anterior versão) que o sujeito passivo do imposto é aquele em nome do qual se encontra registada a propriedade do veículo.

Por último no que concerne a este elemento histórico, especificamente na sua vertente de *occasio legis* (nas palavras de Oliveira Ascensão, «o circunstancialismo social que rodeou o aparecimento da lei»⁵), a nossa experiência funcional no quotidiano judiciário leva-nos a concordar com o que a tal respeito aludem os Srs. Conselheiros Nuno Bastos e Gustavo Lopes Courinha nas correspondentes declarações de voto. Mencionando aquele a propósito:

«considero que o legislador instituiu um regime de tributação que utiliza uma base de dados de cuja gestão se alheia para que eventuais problemas no registo não lhe possam ser opostos» e «isso sucede porque se pretendeu assegurar, acima de tudo, a eficiência dos mecanismos de tributação, maximizando a receita e minimizando os custos de gestão». E afirmando o Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha em sentido semelhante que estamos perante uma tentativa legislativa de solução de uma realidade evidenciada pela Autoridade Tributária consistente nas «reiteradas falhas na correta identificação dos sujeitos passivos do IUC (e consequentes anulações das respectivas liquidações, seguidas das dificuldades de indagação dos novos titulares)».

Pelo que, por qualquer um destes prismas, o elemento histórico aponta no sentido da correção da jurisprudência fixada pelo acórdão em apreço, ou seja, no sentido da ausência de presunção na disposição normativa em apreço.

1.3. O elemento sistemático da interpretação

Contrariamente o faz, em nosso entendimento, o elemento sistemático da interpretação, que não se mostra consentâneo com a atual redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC na versão em análise, quer pelo prisma das relações de subordinação quer pelo prisma das relações de conexão entre as normas.

À luz deste elemento, há que atender à «unidade do sistema jurídico», conforme o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, uma vez que «toda a fonte se integra numa ordem» e «que a regra é modo de expressão dessa ordem global». Podendo as relações existentes entre os vários dispositivos legais ser de: subordinação, conexão e analogia⁶.

1.3.1. Relações de subordinação: os princípios da capacidade contributiva e da equivalência

Assim, na situação que nos ocupa, atendendo às relações de subordinação entre o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC na redação em vigor e «os princípios gerais do sistema jurídico, permitindo-se apurar a incidência que esses princípios têm para o esclarecimento daquela fonte»⁷, é de destacar aqui

⁵ Cfr. op. cit., p. 340 e 341.

⁶ Cfr. Oliveira Ascensão, op. cit., p. 337 e 338.

⁷ In Oliveira Ascensão, op. cit., p. 338.

os princípios da capacidade contributiva e da equivalência, em consonância com o que se extrai da tese vencedora e também das teses vencidas.

Relativamente ao princípio da capacidade contributiva, estipula o artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária com a epígrafe «Pressupostos dos tributos»:

«1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património».

Por sua vez, quanto à tributação do património, consigna o artigo 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa com a epígrafe «Impostos»:

«3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos».

No dizer de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, «A capacidade contributiva tem uma vertente negativa e outra positiva.

Na sua vertente negativa, está ligada ao princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República): não poderão ser integrados por si sós, no tipo legal de imposto, factores como o sexo, a raça, etc. Isto, quer para agravar a carga fiscal quer para a desagravar.

Na sua vertente positiva implica que o tipo legal de imposto contenha só referência a elementos económico-financeiros. Sobretudo e, se possível, exclusivamente, ao rendimento (líquido de encargos), à utilização que dele se faça, e ao património. São estes elementos que devem ser levados em conta para fixar a prestação contributiva a que é chamada cada pessoa. Para factualidade económica semelhante, tributação semelhante e eficácia semelhante de tributação»⁸.

Ora, a este propósito, entendemos que, ao desconsiderar a propriedade do veículo (o património do contribuinte) para a respetiva tributação, o legislador veio afrontar o princípio da capacidade contributiva. Acompanhamos na íntegra a posição do Sr. Conselheiro Nuno Bastos, revelada nas seguintes passagens:

«E é aqui que, a meu ver, está o problema fundamental do caso: os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva do sujeito (é, de resto, o que resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

(...)

Ora, ao considerar como sujeito passivo o titular do registo o legislador permite que prevaleçam os dados do registo sobre a realidade tributária do sujeito (não só em situações limite, em que seja desconhecido o verdadeiro proprietário, mas também naquelas em que se sabe quem é o verdadeiro proprietário e, por isso, o titular da riqueza).

E um imposto que remeta para uma base de dados do registo sem atender ao seu significado e sem se importar com o facto de não traduzir nenhuma manifestação de riqueza não é, a meu ver, compatível com tal princípio, até porque não está muito longe de um imposto de capitação».

⁸ Cfr. *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, 2012, Encontro da Escrita, p. 84.

Pelo que, e em conformidade com tal tese, concluímos «pela inconstitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, na parte em que considera sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos e que não sejam os verdadeiros proprietários dos mesmos».

E essa inconstitucionalidade emerge ainda, a nosso ver, da afronta ao princípio da equivalência. De todo não nos convence a tese vencedora neste particular, ao afirmar que «a existir uma violação do princípio da equivalência esta tanto surgiria quando o sujeito passivo é proprietário como quando é mero titular do registo».

O princípio da equivalência surge plasmado no artigo 1.º do CIUC, de acordo com o qual:

«O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária».

Este princípio é uma concretização do princípio do poluidor-pagador, assentando o direito do ambiente europeu na premissa de que o melhor modo de atingir os objetivos de sustentabilidade é fazer repercutir os custos ambientais sobre os seus causadores.

Ora e regressando à norma de incidência subjetiva em questão, é do senso comum que um **mero** (no dizer da tese vencedora) titular do registo automóvel, que não seja simultaneamente o seu proprietário, só em situações excecionais será o condutor do veículo.

Em contrapartida, como igualmente resulta com evidência das regras da experiência, é normal o proprietário ser um frequente utilizador do veículo ou, ao menos, carecer da sua autorização o uso do veículo por terceiros. Sendo aqui tendencialmente ocasionais as situações inversas, aquelas em que não se verifica tal coincidência.

Razão pela qual se nos afigura de todo acertada a seguinte pertinente argumentação do Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha:

«Trata-se de uma consequência direta do princípio da equivalência que o sujeito do passivo do imposto seja o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, porquanto é o primeiro (e não o segundo) que é responsável pelos custos ambientais e viários que este imposto comutativo forçosamente visa compensar. E, em coerência com aquele princípio ordenador, só ao proprietário real cabe internalizar as externalidades negativas produzidas pelo seu comportamento, seja ao nível da poluição, seja ao nível do desgaste das vias rodoviárias.

A exclusão de tributação do real proprietário como sujeito passivo do imposto faria, com efeito, surgir uma oneração fiscal na esfera de um sujeito não causador, sequer remotamente, dos danos viários e ambientais com o veículo em questão e que nem sequer susceptibilidade de repercussão do valor de imposto pago teria, atenta a extinção da relação jurídica subjacente».

Por tais motivos, também considerando o princípio da equivalência, subscrevemos a afirmação de inconstitucionalidade do preceito firmada no voto de vencido do Sr. Conselheiro Nuno Bastos e já supra reproduzida.

1.3.2. Relações de conexão

Mediante a conexão, por sua vez, «situa-se a fonte no sistema em que se integra» porque «nenhum preceito pode ser interpretado isoladamente do contexto. É natural que cada trecho dum lei surja como um momento do desenrolar lógico de um plano; não se coloca casualmente dentro daquele conjunto»⁹.

Estas relações do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC com outros preceitos do mesmo diploma legal são especialmente desenvolvidas na declaração de voto do Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha, no essencial quanto às outras seguintes normas: a contida no n.º 2 desse mesmo artigo 3.º do CIUC; a que se inclui nos n.ºs. 2 dos artigos 2.º e 6.º, ambos do CIUC (que fazem idêntica sujeição a imposto); as dos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) a d) e 7.º, n.º 1, alíneas a) a c), ambos do CIUC.

E de modo correto o faz, afigura-se-nos, porquanto:

- no preceito imediatamente subsequente àquele sobre o qual versou o aresto em causa, no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, o legislador veio a atribuir exclusiva relevância para efeitos de incidência subjetiva do tributo às reais qualidades dos sujeitos – locatários financeiros, adquirentes com reserva de propriedade, etc. -, independentemente do registo dessas mesmas qualidades;
- o pressuposto de sujeição ao imposto dos n.ºs. 2 dos artigos 2.º e 6.º, ambos do CIUC é «a permanência em território nacional»;
- nas bases de incidência associadas às categorias A a D da incidência objetiva descritas nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) a d) e 7.º, n.º 1, alíneas a) a c), ambos do CIUC, aparecem elementos como os de «antiguidade da matrícula» e «nível de emissão de dióxido de carbono (CO2)».

Ressalta, pois, que todos estes dispositivos legais apontam no sentido da prevalência da incidência real (propriedade) sobre a incidência registral (do registo). Portanto, atendendo à coerência do sistema jurídico, seria de retirar que igualmente o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC assim o faria. O que não acontece, como decorre de todo o anteriormente exposto.

III. Conclusão

Sintetizando as linhas principais do raciocínio desenvolvido no corrente texto, referimos ser a interpretação literal do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 de 1 de agosto) crucial para a conclusão (que acompanha a das teses vencedora e vencida do Sr. Conselheiro Nuno Bastos no Acórdão do STA de 26.06.2024, P. 159/23.9BALSb) pela ausência de presunção legal neste preceito, uma vez que na respetiva estrutura não aparecem dois factos (nem expressa nem implicitamente), mas apenas um único: a titularidade do registo automóvel que, nos termos deste n.º 1, é o único que define a incidência subjetiva do tributo.

Pelo que, vislumbrar aqui uma presunção que apelasse à real propriedade do veículo afrontaria as regras da interpretação por não ter na letra da lei um mínimo de correspondência verbal – cfr. o artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil aplicável *ex vi* do artigo 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

⁹ Cfr. Oliveira Ascensão, op. cit., p. 338.

Avançando, não obstante, para a análise do preceito à face do elemento histórico da interpretação, aprez-nos dele resultar que, na versão vigente do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, o legislador pretendeu definir de forma clara que o sujeito passivo do imposto é aquele em nome do qual se encontra registada a propriedade do veículo. Isto quer na perspetiva da ponderação conjunta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 41/2016 com a correspondente lei de autorização legislativa quer pelo prisma da *occasio legis*, uma vez que se extrai ter o legislador pretendido solucionar uma realidade destacada pela Autoridade Tributária e devida aos erros na identificação dos sujeitos passivos do imposto.

Por último, no que concerne ao elemento sistemático, este não se mostra consentâneo com a atual redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC na versão em análise, seja pelo prisma das relações de subordinação seja pelo prisma das relações de conexão entre as normas.

Começando por estas últimas e à semelhança do expresso pelo Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha, afigura-se-nos que várias outras normas do CIUC apontam no sentido da prevalência da incidência real (propriedade) sobre a incidência registral (do registo). Portanto, atendendo à coerência do sistema jurídico, seria de retirar que igualmente o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC assim o faria. O que, como concluímos anteriormente, não sucede.

Nas referidas relações de subordinação, por sua vez, importa evidenciar a violação do princípio da capacidade contributiva pelo legislador ao desconsiderar a propriedade do veículo (o património do contribuinte) para a respetiva tributação.

E vislumbramos ainda, atenta a mesma desconsideração legislativa, o desrespeito pelo princípio da equivalência, plasmado no artigo 1.º do CIUC e que consiste numa concretização do princípio do poluidor-pagador, assentando o direito do ambiente europeu na premissa de que o melhor modo de atingir os objetivos de sustentabilidade é fazer repercutir os custos ambientais sobre os seus causadores.

Ante todo o enunciado e em unísono com a declaração de voto do Sr. Conselheiro Nuno Bastos, finalizamos com a consideração pela inconstitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC na versão atual por afronta aos princípios da capacidade contributiva e da equivalência, ao determinar que o sujeito passivo do imposto é aquele em nome do qual se encontra registada a propriedade do veículo.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

8. O DISSECAR DA INTERAÇÃO ENTRE PROCESSOS TRIBUTÁRIOS E PENAS TRIBUTÁRIAS: PRESSUPOSTOS E CONSEQUÊNCIAS - OS ARTIGOS 47.º, 48.º E 21.º, N.º 4 DO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Catarina Valente*

I. INTRODUÇÃO.**II. DISTINÇÃO ENTRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA.****III. OS PROCESSOS TRIBUTÁRIO E PENAL TRIBUTÁRIO.****IV. A CONCRETIZAÇÃO DA INTERAÇÃO: DUAS VIAS DE DISTINTA NATUREZA.****1. A interação processual: pressupostos.****2. A interação processual: consequências.****2.1. A suspensão do processo penal tributário (artigo 47.º, n.º 1 do RGIT).****2.2. O carácter prioritário do processo tributário (artigo 47.º, n.º 2 do RGIT).****2.3. Caso julgado para o processo penal tributário (artigo 48.º do RGIT).****2.3.1. A não consagração legal de caso julgado na situação inversa.****2.4. A suspensão da prescrição do procedimento criminal (artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).****V. CONCLUSÃO.**

«O que põe o mundo em movimento é a interação das diferenças, suas atrações e repulsões; a vida é pluralidade, morte é uniformidade»¹.

I. Introdução

A escolha da expressão “O dissecar da interação” para encabeçar o título do presente texto não foi inocente. Com efeito, se a palavra “dissecar” deriva do latim “dissecare”, significando «Cortar ou separar de maneira metódica e organizada»² (no caso, em pressupostos e consequências, tendo em vista as respetivas análises detalhadas), o termo “interação”³, por sua vez, teve-se como o mais revelador de um fenómeno judiciário complexo, caracterizado por uma exigência legislativa inicial de «comunidade de elementos»⁴ - a questão prejudicial a que alude o artigo 47.º, n.º 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) – entre dois processos judiciais de espécies diversas (tributária e penal tributária) e que culmina num advir de consequências para ambos esses processos.

* Procuradora da República no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.

¹ Pensamento de OCTAVIO PAZ, poeta e diplomata mexicano, (<https://www.pensador.com/frase/OTQ1NDE2/>, acesso em 08.07.2024).

² (<https://www.dicio.com.br/dissecar/>, acesso em 06.11.2024).

³ Nome feminino definido como «Influência recíproca de dois ou mais elementos», Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, (<https://dicionario.priberam.org/intera%C3%A7%C3%A3o>, acesso em 06.11.2024).

⁴ JOSÉ LOBO MOUTINHO reporta-se a esta comunidade de elementos como «conexão processual», mencionando que «o facto de a conexão passar pela existência de elementos que são comuns a ambos os objectos do processo ou procedimento repercute-se necessariamente sobre a sua disciplina, consoante se dê prevalência à unidade ou à pluralidade» e vincando que «se (...) se dá prevalência à pluralidade dos objectos do processo, estes formarão matéria de processos distintos mas não autónomos no sentido de que um deverá coordenar-se com o outro. É a disciplina que é sobretudo visível em caso de prejudicialidade (cfr. art. 7.º, designadamente n.º 2, do Código de Processo Penal – “CPP”», *A Investigação na Criminalidade Tributária in Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2013, pp. 175 e segs.

(<https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=3Kn8EJCCXkk%3d&portalid=30>, acesso em 04.11.2024).

A obrigatoriedade legal da apontada sobreposição de objetos, assim como o consequente dinamismo dual de repercussões processuais surgem essencialmente evidenciados nos artigos 47.º, 48.º e 21.º, n.º 4, todos do RGIT.

Os dois primeiros preceitos estão inseridos no Capítulo I, relativo ao «Processo penal tributário» da Parte II, intitulada «Do processo» do RGIT, denunciando desde logo as correspondentes epígrafes dois dos principais efeitos que, para o processo penal tributário, resultam do fenómeno em apreço: respetivamente «Suspensão do processo penal tributário» e «Caso julgado das sentenças de impugnação e de oposição».

Sucedendo aquela suspensão do processo penal tributário, verifica-se a suspensão da prescrição do procedimento criminal, por força do disposto no artigo 21.º, n.º 4 do RGIT.

E, igualmente na sequência daquela suspensão do processo penal tributário, mas agora quanto ao processo tributário, este adquire o estatuto de processo prioritário relativamente a «todos os outros da mesma espécie», ou seja, de impugnação judicial ou de oposição à execução, nos termos do n.º 2 do artigo 47.º do RGIT.

Para além do interesse dogmático suscitado pelo tema em abordagem, que se tem por manifesto, salientamos a respetiva relevância prática: quer geral face ao notório crescendo de cometimento de crimes tributários e divulgação pelos meios de comunicação social do mesmo, nomeadamente quando envolvem figuras públicas e avultadas quantias monetárias; quer particular, extraída da experiência funcional de magistrada num tribunal fiscal. Neste âmbito, referimos tratar-se de uma questão que amiúde se coloca nos processos tributários quotidianamente tramitados, vários de entre eles adquirindo carácter prioritário em decorrência da aplicação do artigo 47.º, n.º 2 do RGIT.

II. DISTINÇÃO ENTRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA

Iniciando por um contexto prévio ao processual e que desde logo evidencia a destriça entre o apenas tributário e o penal tributário, começamos por parafrasear Menezes Cordeiro segundo o qual o sentido básico do termo responsabilidade «inferido, aliás, da própria expressão, é o de possibilidade de responder por alguma coisa». Acrescentando que «essa possibilidade pode, pelo menos, ser entendida em dois sentidos:

- ético;
- fáctico.

Em *sentido ético*, a responsabilidade é a imputabilidade a uma pessoa, de determinado facto. Em *sentido fáctico*, responsabilidade traduz a sujeitabilidade de algo às consequências derivadas de determinada ocorrência»⁵.

⁵ *Direito das Obrigações*, 1.º Volume, Reimpressão, 1990, AAFDL, p. 157.

Examinando as responsabilidades em causa (a meramente tributária e a penal tributária) por este prisma, afigura-se-nos que ambas se reconduzem ao definido sentido fáctico, já que não se circunscrevem à atribuição de um facto (ou omissão) a uma pessoa, prolongando-se até à sujeição às consequências resultantes desse facto (ou omissão).

Com efeito e reportando-nos também à outra palavra comum aos dois conceitos em análise (os de responsabilidade tributária e responsabilidade penal tributária), a palavra “tributária”, importa desde logo reter que, no dizer de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, «o tributo consiste numa prestação legal e impositiva, exigida por uma entidade pública com o fim de cobrar receitas para cobrir as suas despesas»⁶, ou seja, qualquer uma responsabilidades tem inerente um retirar de património pelo Estado.

Estas duas responsabilidades são, porém, distintas entre si, sendo o facto gerador da responsabilidade simplesmente tributária autónomo da responsabilidade criminal, uma vez que, como sustenta Germano Marques da Silva «O facto gerador da dívida de imposto existe independentemente da prática de qualquer crime: a obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto ilícito, ainda que entre a dívida tributária e a responsabilidade pelo crime exista conexão»⁷. E «para que o mero incumprimento se transmute em crime é necessário algo mais do que este incumprimento o que só se pode traduzir na existência da violação do valor, ou bem jurídico, como base no qual a norma penal foi construída»⁸.

As responsabilidades tributária, por um lado e penal tributária, por outro, não apenas aparecem de forma autónoma entre si, como também assim se extinguem, correspondendo-lhes específicas causas para o efeito. Pelo que, se o cumprimento de pena aplicada na sequência da prática de crime tributário não desobriga do pagamento da obrigação tributária na sua génese, igualmente a satisfação da prestação tributária não origina por si só o desaparecimento da solicitação penal.

III. Os processos tributário e penal tributário

Como refere Castro Mendes, o termo «processo» apresenta, na ciência do direito, um sentido restrito e técnico, consistindo na «sequência de actos destinados à justa composição de um litígio, mediante a intervenção de um órgão imparcial de autoridade, o tribunal»⁹.

Por sua vez, «o processo judicial tributário é a categoria processual em que se enquadram os vários tipos de processo judiciais arrolados no art. 97.º do CPPT, que visa concretizar as normas da CRP e da LGT que asseguram a tutela de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária»¹⁰.

⁶ *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 69.

⁷ *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica, 2009, pág. 113.

⁸ Acórdão do STJ de 29.04.2015, P. 85/14.2YFLSB, acessível, tal como todos os demais acórdãos citados sem outra indicação que não os do TC, em <http://www.dgsi.pt>.

⁹ *Direito Processual Civil*, 1.º Volume, Revisto e Actualizado, Edição AAFDL, 1990, p. 34.

¹⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, p. 30.

Nos termos do artigo 96.º, n.º 1 do CPPT, o processo judicial tributário «tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária».

No tema que agora nos ocupa e como resulta do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT, apenas estão em causa os processos tributários de impugnação judicial e de oposição à execução fiscal¹¹, regulados no CPPT. A estes dois tipos de processo reporta-se o artigo 97.º, n.º 1 do CPPT (que elenca os diversos tipos de processos judiciais tributários) respetivamente, nas alíneas a) a g) (impugnação judicial) e o) (oposição à execução fiscal).

Ora, como escreve Jorge Lopes de Sousa, «o processo de impugnação judicial, de estrutura semelhante a um recurso contencioso, dirigido contra um acto da administração tributária [arts. 97.º, alíneas a) a g), 108.º, n.º 1, 131.º, 132.º, 133.º e 134.º] cuja legalidade se pretende apreciar (art. 124.º), continua a ser o meio processual central do contencioso tributário»¹². Definindo o mesmo autor que «a impugnação judicial é o meio processual adequado para obter a anulação de um acto praticado pela administração tributária, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (art. 124.º, n.º 1, do CPPT)»¹³.

E se a impugnação judicial vem regulada nos artigos 99.º e seguintes do CPPT, à ação de oposição à execução fiscal referem-se os artigos 203.º e seguintes do CPPT e a mesma «embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste, assumindo a função de contestação à pretensão do exequente, como vem entendendo o STA»¹⁴.

Constitui um dos dois incidentes do processo de execução fiscal, a par com o processo de embargos de terceiro, «ambos se configurando, como conflitos de interesses, decorrentes da execução»¹⁵.

Distintamente, um processo penal pode ser definido como um encadeamento de atos que visam constatar se ocorreu um crime e, tendo ocorrido, que repercussões jurídicas advêm do seu cometimento.

É na Parte II, Capítulo I do RGIT que surge regulado o processo penal tributário, nos respetivos artigos 35.º a 50.º. Estas normas especiais não apresentam na realidade muitas especialidades relativamente ao modelo comum do processo penal português, sendo este aplicável subsidiariamente (artigo 3.º, alínea a) do RGIT). A partir do final do inquérito, o processo penal tributário reconduz-se totalmente ao modelo do processo penal comum.

¹¹ Em consonância com as estatísticas dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1.ª instância elaboradas pela DGPI, com última atualização em 31/10/2024, dos processos pendentes em matéria fiscal no final de 2023, de um total de 29.615, o maior número era de processos de impugnação – 11.509, correspondente a 38,86% -, seguido dos processos de embargos/oposição – 10.996, correspondente a 37,13% (em <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>, acedido em 04.11.2024).

¹² Op. cit., p. 29.

¹³ Op. cit., p. 107.

¹⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume III, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, p. 428.

¹⁵ CARLOS PAIVA, *O Processo de Execução Fiscal*, 4.ª Edição, Reimpressão, Almedina, 2018, p. 137.

A competência para o julgamento dos crimes tributários é dos tribunais judiciais, tribunais comuns em matéria criminal, porque a Constituição da República Portuguesa proíbe a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes, à exceção dos exclusivamente militares – cfr. os artigos 209.º, n.º 1, alínea a) e 211.º, n.ºs. 1 e 3 da CRP.

Por seu lado, em obediência ao princípio da primazia da jurisdição fiscal para a apreciação das questões tributárias, «o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas (...) fiscais» é da competência dos tribunais fiscais – cfr. o artigo 212.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

Do exposto extraímos, nomeadamente, que nos tribunais fiscais (como aquele onde a signatária do presente texto exerce funções) não são julgados os crimes tributários. No entanto, como já salientámos e consiste no tema do atual artigo, verifica-se uma interação entre os processos de impugnação de liquidação de tributos e de oposição à execução fiscal, que correm nos tribunais fiscais, por um lado e, por outro, os processos penais tributários dos tribunais comuns que estejam relacionados com aqueles.

Desenvolveremos, de seguida, as especificidades de tal interação no domínio do processo.

IV. A concretização da interação: duas vias de distinta natureza

Sintetizando, mencionamos que tal interação, na prática dos tribunais, ocorre sobretudo por duas vias:

- uma de natureza processual, que decorre dos artigos 47.º e 48.º do RGIT, segundo os quais o processo penal tributário se suspende até ao trânsito em julgado das sentenças na impugnação e na oposição fiscais, passando estas a ser ações prioritárias e vindo as sentenças nelas proferidas a constituir caso julgado para o processo crime quanto às questões nelas decididas e nos termos em que o foram; incluindo-se ainda neste prisma adjetivo a suspensão da prescrição do procedimento criminal determinada pelo artigo 21.º, n.º 4 do RGIT, na sequência da suspensão do processo penal tributário a que alude o artigo 47.º do mesmo diploma;
- uma de natureza substantiva, relacionada com a caducidade do direito à liquidação do tributo porque, segundo o artigo 45.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária portuguesa, sempre que este o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de 4 anos para que a liquidação seja validamente notificada ao contribuinte de modo a não caducar é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

No contexto do presente artigo, manteremos o nosso enfoque na abordagem da primeira das referidas vias: a de natureza processual.

1. A interação processual: pressupostos

Nos termos do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT, com a epígrafe «Suspensão do processo penal tributário»: «1 - Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças».

Portanto, segundo tal norma, são dois os pressupostos, taxativos e cumulativos (caraterísticas focadas nos Acórdãos do TRL de 10.04.2014, P. 438/12.0IDL5B-B.L1-9 e de 22.01.2019, P. 604/17.2T9VFX.L1-5), da interação:

- A existência de dois processos judiciais em curso:
 - um processo tributário de impugnação judicial ou oposição à execução, no qual se discute a ocorrência ou não da violação dos deveres tributários e do não pagamento integral da prestação tributária;
 - um processo penal tributário, no qual se discute a ocorrência ou não do crime tributário, aí objeto de imputação. Como resulta do artigo 1.º do Regime Geral das Infrações Tributárias atinente ao âmbito de aplicação de tal regime que regula também o processo penal tributário, como já referido, o crime tributário envolve necessariamente sempre a infração de normas reguladoras dos deveres tributários. Sendo as receitas fiscais, com natureza patrimonial, o bem jurídico protegido no âmbito do crime tributário¹⁶.
- A prejudicialidade da questão suscitada no processo tributário relativamente à que é objeto do processo penal tributário («em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados»).

No que concerne a esta prejudicialidade, de configuração única¹⁷¹⁸, a coincidência de elementos comuns a ambos os processos (no dizer de José Lobo Moutinho, como mencionado na nota de rodapé 3, supra, a «conexão processual») significa que «os factos que são relevantes para o efeito de determinar a existência de uma violação de deveres tributários e da falta de pagamento integral da prestação tributária são relevantes para a questão de saber se foi ou não praticado um crime tributário, mas, naturalmente, são também e antes de mais relevantes para

¹⁶ SUSANA AIRES DE SOUSA, *A Natureza Jurídica da Infração Fiscal no Direito Português: Oscilando entre Crime e Contraordenação in Contraordenações Tributárias*, Centro de Estudos Judiciários, 2016, p. 76 (<https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=4fm1UQCyl5A%3d&portalid=30>, acesso em 11.11.2024).

¹⁷ Aludindo à disparidade entre este regime e os do processo penal comum e do processo civil, focamos o Acórdão do TC de 17.05.2006, n.º 321/2006, acessível, tal como todos os demais acórdãos do TC citados sem outra indicação, em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos>.

¹⁸ No âmbito do processo civil, in *Código de Processo Civil anotado*, Volume I, 3.ª Edição, Reimpressão, Coimbra Editora, 1982, p. 384, definia ALBERTO DOS REIS do seguinte modo o «nexo de prejudicialidade ou dependência»: «estão pendentes duas acções e dá-se o caso de a decisão de uma poder afectar o julgamento a proferir na outra. Aquela acção terá o carácter de prejudicial em relação a esta».

Em consonância com o disposto no n.º 1 do artigo 272.º do Código de Processo Civil, «o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta», ou seja, quando pender causa prejudicial.

apuramento da situação tributária e, portanto, da existência de qualquer responsabilidade tributária». Apesar disto, porém, e também como alerta José Lobo Moutinho, «em nenhuma das duas sedes, tais factos relevantes para ambos os efeitos podem deixar de ser apreciados, sob pena de uma incompleta apreciação, seja da questão penal tributária, seja da questão tributária»¹⁹.

Incompleta apreciação essa que pode, inclusive, vir a gerar a nulidade da sentença proferida no processo tributário, nos termos do artigo 125.º, n.º 1 do CPPT (inserido no capítulo do «Processo de Impugnação» e aplicável ao processo de oposição por força do artigo 211.º, n.º 1 do mesmo diploma legal) ou no processo penal tributário, atendendo ao disposto no artigo 379.º, n.º 1, alínea a) (no trecho referente às menções do artigo 374.º, n.º 2) e n.º 1, alínea c).

Como se extrai da expressão legislativa empregue no artigo 47.º, n.º 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias, a definição da situação tributária no âmbito do processo tributário vai determinar a qualificação criminal dos factos imputados no processo penal tributário. Portanto, não há autonomia, mas subordinação («dependência» no dizer legislativo) do processo penal tributário em relação ao processo tributário.

Tal subordinação afronta o princípio da suficiência do processo penal consagrado no artigo 7.º, n.º 1 do CPP e segundo o qual «O processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa».

Com efeito, este princípio não é absoluto sendo desde logo o próprio n.º 2 deste preceito a reconhecer as suas limitações, do seguinte modo: «2 - Quando, para se conhecer da existência de um crime, for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal, pode o tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente»²⁰.

2. A interação processual: consequências

O pressuposto da prejudicialidade, vindo de abordar, remete-nos para a primeira das consequências da interação processual, que desdobramos nas seguintes quatro: a suspensão do processo penal tributário (artigo 47.º, n.º 1 do RGIT); o carácter prioritário do processo tributário de impugnação judicial ou de oposição à execução (artigo 47.º, n.º 2 do RGIT); constituir a

¹⁹ Cfr. art.cit. pp. 176 e 177.

²⁰ Elencando os dois desfechos possíveis consoante a decisão de mérito venha ou não a ser proferida no processo tributário (no caso de impugnação judicial), destacamos o recente Acórdão do TC de 16.10.2024, P. 457/2024, em cujo corpo se lê: «16. Conforme resulta dos artigos 47.º e 48.º do RGIT, o regime que legislador estabeleceu no processo penal tributário determina que neste processo deverá aguardar-se pela decisão de mérito sobre a «*situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados*» desde que, *obviamente*, essa decisão – de mérito – venha a ser proferida.

Se tal decisão for proferida, a sentença que põe termo ao processo de impugnação judicial ou que tiver decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constituirá, uma vez transitada, caso julgado para o processo penal tributário, ainda que apenas relativamente às questões nela decididas e nos precisos termos em que o foram.

Se tal decisão não chegar a ser proferida, designadamente por força da extinção da instância tributária, o *processo penal* readquire toda a sua *plenitude*, o que significa que o juiz penal retoma a competência para conhecer da questão *não penal*. É o que se extrai do artigo 7.º, n.º 4, parte final, do Código de Processo Penal. O princípio é este: *se por qualquer razão a questão prejudicial não for resolvida, «a questão é decidida no processo penal»*».

sentença proferida no processo tributário, transitada, caso julgado para o processo penal tributário, «apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram» (artigo 48.º do RGIT); a suspensão da prescrição do procedimento criminal (artigo 21.º, n.º 4 do RGIT), na sequência da suspensão do processo penal tributário.

2.1. A suspensão do processo penal tributário (artigo 47.º, n.º 1 do RGIT)

A suspensão do processo penal tributário à qual se reporta o supra reproduzido artigo 47.º, n.º 1 do RGIT é obrigatória, como surge sufragado desde logo no Acórdão do TC de 17.05.2006, n.º 321/06 (já referido na nota de rodapé 15)²¹, sendo também preconizado por António Tolda Pinto e Jorge Reis Bravo com a seguinte justificação: «A obrigatoriedade da suspensão é essencial pois o montante/valor da prestação tributária, da atribuição patrimonial, dos produtos objecto da infração ou da vantagem patrimonial ilegítima é decisiva para a existência de um tipo de crime tributário (e respetiva qualificação em função desse mesmo valor)»²².

Também Alfredo José de Sousa considera 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»²³.

Desta última afirmação supra transcrita retira-se que a suspensão em apreço não tem prazo limite, característica que surge igualmente mencionada no final da seguinte passagem da obra de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, em anotação ao artigo 47º do Regime Geral das Infrações Tributárias: «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.

²¹ Aresto no qual se lê, a propósito: «Por outro lado, dir-se-ia que questões prejudiciais de natureza fiscal surgem, no processo penal tributário, com muito mais pertinência do que nos restantes processos. A questão prejudicial é, por definição, uma questão cuja resolução se revela necessária para a resolução da questão principal - mas é quase inconcebível que num processo penal tributário não seja imprescindível resolver questões de natureza fiscal a ponto de a distinção entre questão principal e questão prejudicial fiscal se chegar mesmo a esbater.

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

²² *Regime Geral das Infrações Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais Anotados*, Coimbra Editora, 2002, p. 173.

²³ *Infrações Fiscais (Não Aduaneiras)*, Almedina, 1997, em anotação ao artigo 50º do RJIFNA, com redação similar ao artigo 47º do RGIT.

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 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»²⁴.

Ora sobre esta questão, em semelhante, embora menos exigente, preceito do RJIFNA (preceito esse que dispõe simplesmente à semelhança, aliás, da redação inicial – anterior à Lei n.º 53-A/2006 de 29.12.2006 – do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT: «1 - 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»), o STJ no Acórdão n.º 3/2007 de 12.10.2006 fixou jurisprudência no sentido de que «Na vigência do artigo 50º, nº1, do Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redacção do Decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro, a impugnação judicial tributária determinava, independentemente de despacho, a suspensão do processo penal fiscal e, enquanto esta suspensão se mantivesse, a suspensão da prescrição do procedimento penal por crime fiscal.»

Diversamente desta jurisprudência fixada quanto ao artigo 50.º, n.º 1 do RJIFNA, a jurisprudência atual, plasmada nos Acórdãos do TRC de 07.04.2021, P. 292/06.1IDBRG.C1 e de 17.02.2021, P. 123/17.T9CNT-A.C1, tem entendido que a suspensão do processo penal tributário, prevista no artigo 47.º do Regime Geral das Infrações Tributárias deve ser fixada mediante despacho judicial que pondere a concreta relevância para a questão suscitada no processo penal dos fundamentos do processo pendente nos tribunais fiscais. Esta diferente posição justifica-se, portanto, desde logo devido à diversa redação dos dois normativos em causa²⁵, atento o supra focado pressuposto da prejudicialidade ao qual se reporta o vigente n.º 1 do artigo 47.º do RGIT.

Resumindo o enunciado, concluímos serem três as características da suspensão do processo penal tributário em questão: a obrigatoriedade; a ausência de limitação temporal; a falta de automaticidade devida à dependência de prévio despacho judicial.

²⁴ *Regime Geral das Infrações Tributárias, Anotado*, 3ª edição, Almedina, 2008, pp. 399 a 407.

²⁵ A posição jurisprudencial contemporânea no sentido de imposição legal de despacho judicial a determinar a suspensão processual em apreço dimana assim, em primeiro lugar, do elemento literal da interpretação («letra da lei»), bem como igualmente da respetiva *ratio legis* («pensamento legislativo»), elementos esses a cuja importância se refere o artigo 9.º do CC.

2.2. O carácter prioritário do processo tributário de impugnação judicial ou de oposição à execução (artigo 47.º, n.º 2 do RGIT)

Dispõe o artigo 47.º, n.º 2 do RGIT: «2 - Se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie».

Não obstante a ausência de limitação temporal da suspensão do processo penal tributário já abordada no ponto antecedente do presente trabalho, o legislador veio estipular neste n.º 2 do artigo 47.º do RGIT a prioridade do processo tributário (de impugnação ou oposição) sobre todos os demais da mesma espécie. Afigura-se-nos, aliás, que o imprimir de maior celeridade aos processos tributários em questão teve nomeadamente inerente o reconhecimento legislativo de que aquela paragem se manterá até ao trânsito em julgado da sentença a proferir no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, independentemente do período temporal que isso signifique.

Apresenta-se, assim a nosso ver, a atribuição deste carácter, também como uma forma de compensar a alguma perturbação dos valores da segurança e da paz jurídica desencadeada pela não estipulação de termo à suspensão processual iniciada.

2.3. Caso julgado para o processo penal tributário da sentença proferida no processo tributário, transitada, «apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram» (artigo 48.º do RGIT)

Segundo o artigo 48.º do RGIT com a epígrafe «Caso julgado das sentenças de impugnação e de oposição»: «A sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido da oposição de executado, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões nelas decididas e nos precisos termos em que o foram».

Em consonância com o artigo 577.º, alínea i) do Código de Processo Civil, o caso julgado corresponde a uma exceção dilatória. Por sua vez, nos termos do artigo 580.º, n.º 1 do mesmo diploma, tal exceção pressupõe a repetição de uma causa, o que sucede quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigo 580.º, n.º 1 do Código de Processo Civil).

O artigo 48.º do RGIT não pressupõe a verificação desta exceção dilatória do caso julgado. Pelo contrário, os pressupostos para o funcionamento deste preceito são, desde logo, aqueles que surgem no n.º 1 do anterior artigo 47.º do RGIT (aos quais nos reportámos acima), o que exclui necessariamente a ocorrência da tríplice identidade entre as duas ações em causa²⁶.

O que este artigo 48.º do RGIT faz – como já anteriormente mencionado – é estipular uma consequência para o processo penal tributário do trânsito em julgado da sentença proferida no processo tributário. Essa consequência reconduz-se, quanto a nós, àquela que por Alberto dos

²⁶ Sobre a definição da autoridade do caso julgado e a não exigência da tríplice identidade de sujeitos, *vd.* os Acórdãos do STJ de 12.01.2021, P. 2030/11.8TBFLG-C.P1.S1 e de 30.04.2019, P. 4435/18.4T8MAI.S1.

Reis é definida como a «função positiva» exercida pelo caso julgado, sustentando que a exerce «quando faz valer a sua força e autoridade».

E pelo citado Professor é explicada do seguinte modo a «razão da força e autoridade do caso julgado»: «é a necessidade da *certeza do direito*, da *segurança* nas relações jurídicas. Desde que uma sentença, transitada em julgado, reconhece a alguém certo benefício, certo direito, certos bens, é absolutamente indispensável, para que haja confiança e segurança nas relações sociais, que esse benefício, esse direito, esses bens constituam aquisições *definitivas*, isto é, que não lhe possam ser tirados por uma sentença posterior»²⁷.

A propósito da autoridade do caso julgado, consigna o artigo 205.º, n.º 2 da CRP o seguinte princípio: «as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades».

Ora, nesta perspetiva, no âmbito do fenómeno jurídico a que se reporta o presente texto, é quanto a nós conferida pelo legislador uma mais valia acrescida à aludida necessidade de segurança, uma vez que aqui impõe a mesma independentemente da base de identificação das ações (a tríplice identidade) que exige em processo civil para que funcione a autoridade do caso julgado, como já focámos.

Para Nuno Victorino e João Ricardo Catarino, a razão de ser da «prejudicialidade do processo penal fiscal perante o processo judicial tributário» «radica na necessidade de, para efeitos de apuramento da responsabilidade criminal, ser necessário conhecer os termos da relação substantiva. Ora, esta, só se torna definitivamente conhecida com o trânsito em julgado da sentença em processo de impugnação judicial ou da decisão em oposição à execução fiscal. Só assim se compreende que os factos e o direito nelas fixado constitua caso julgado no processo crime, tal como resulta do art. 48º deste RGIT»²⁸.

Patrícia Cordeiro da Costa, por sua vez, expressa a seguinte opinião: «a nosso ver, resulta claramente espelhada, no sistema legal português, a preocupação do Legislador em que o processo penal tributário seja dirigido à procura da verdade material *mas de forma que a mesma esteja em consonância com a verdade obtida no procedimento e processo tributário*.

Mas também e ainda que a jurisdição chamada a decidir as questões tributárias, mesmo que ligadas a questões criminais, seja a jurisdição tributária»²⁹.

E, efetivamente, ao nível do processo tributário, o princípio da descoberta da verdade material surge no artigo 13.º, n.º 1 do CPPT com a epígrafe «Poderes do juiz», nestes termos: «1 - Aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer».

²⁷ *Código de Processo Civil anotado*, Volume III, 4.ª Edição, Reimpressão, Coimbra Editora, 1985, pp. 93 e 94.

²⁸ «A evolução do RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias – nas Leis de Orçamento de Estado para 2005 e 2006”, *Fiscalidade*, n.º 25, janeiro-março de 2006, Instituto Superior de Gestão, pp. 182 e 183.

²⁹ «Contributo para a análise dos arts. 41º, 42º, 46º, 47º e 48º do Regime Geral das Infrações Tributárias à luz da Constituição e do Processo Penal Comum” in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume II, Almedina, 2013, pp. 539-569.

Também Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas dos Santos se reportam à *ratio legis* do regime previsto nos artigos 47.º e 48.º do RGIT do seguinte modo (que relembramos, pois já foram citados supra, extraídos da obra identificada na nota de rodapé 24): «Reconhece-se, nestes casos de estar pendente processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal, a 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».

Portanto, ponderando conjuntamente os entendimentos dos citados autores, diremos que a determinação legislativa de que a sentença transitada do processo tributário constitua caso julgado no processo penal tributário é essencialmente devida a duas razões: a necessidade de conhecer definitivamente os termos da relação substantiva para o apuramento da responsabilidade criminal; o reconhecimento da competência exclusiva da jurisdição fiscal para decidir essa matéria, por força do carácter muito especializado da mesma.

2.3.1. A não consagração legal de caso julgado na situação inversa

Não se nos afigura já, porém, que tenha sido intenção legislativa nesta sede obstar à prolação de decisões contraditórias por si só, ou melhor, na sua plenitude³⁰. Isto porque, sendo esse um dos propósitos do legislador, então teria também atribuído força de caso julgado no processo tributário de impugnação ou oposição às decisões proferidas em processo criminal. E inexistente norma que assim o estabeleça.

Isto mesmo é salientado pela jurisprudência contemporânea, da qual reproduzimos infra estas sintomáticas passagens:

- «III - Não existe qualquer norma legal que atribua força de caso julgado no processo de impugnação judicial (ou de oposição à execução fiscal) às decisões proferidas em processo criminal» - cfr. o Acórdão do TCA Sul de 19.10.2023, P. 504/10.7 BELRS;
- «I - A lei não atribui relevância em processo de oposição fiscal ao caso julgado absolutório formado em processo penal.
- II - Apenas se consubstancia num elemento de prova, que pode ser valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, nos termos do disposto no artigo 655.º, n.º 1 do Código de Processo Civil» - cfr. o Acórdão do TCA Norte de 20-04-2017, P. 00145/10.9BEPNF;
- «IV - A decisão proferida no processo crime não é relevante para o desfecho da impugnação da liquidação, sabendo-se que as exigências probatórias em processo crime

³⁰ Diversamente, RUI SAMPAIO expressa o entendimento de que uma das razões subjacente ao artigo 48.º do RGIT é a de «evitar ou minimizar a contradição de julgados entre a jurisdição criminal e a jurisdição fiscal» - cfr. “A Caducidade do Direito à Liquidação e o Processo Criminal – Uma Relação Atribulada” in *Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP* (2021) Ano III – Número 1, p. 24.

são bem vincadas do que no processo judicial tributário e que não tem aqui a força de caso julgado ou, sequer, a autoridade de caso julgado, por inexistir relação de prejudicialidade do processo crime relativamente ao processo judicial tributário» - cfr. o Acórdão do TCA Norte de 25.03.2021, P. 00394/07.7BEBRG.

Do corpo deste último aresto surge desenvolvida do seguinte modo a já sumariada justificação para a não consagração legal de caso julgado no sentido inverso ao do artigo 48.º do RGIT (a justificação de serem as exigências probatórias em processo crime bem mais – embora este advérbio tenha sido omitido certamente por lapso - vincadas do que no processo judicial tributário): «Ora, desde logo, não se nos afigura que a decisão proferida no processo crime seja relevante para o desfecho da presente impugnação, sabendo-se que as exigências probatórias em processo crime são bem vincadas do que no processo judicial tributário.

Na verdade, e como é comumente aceite, estando em causa indícios de faturação falsa, a AT não tem que provar a falsidade das faturas, bastando-lhe demonstrar os indícios de falsidade e que estes são consistentes, sérios e reveladores de uma alta probabilidade de que as faturas são «falsas», para cumprir o seu encargo probatório.

Nesta medida, a prova que, na perspetiva do juiz criminal, é insuficiente para condenar os arguidos pela prática do crime de fraude fiscal, pode ser suficiente para, em sede de processo de impugnação, abalar a presunção de veracidade dos documentos constantes da contabilidade do sujeito passivo e reverter para este o encargo de provar a materialidade das operações questionadas pela Autoridade Tributária».

Também tendo presente esta maior exigência probatória em processo penal tributário relativamente ao processo tributário, conquanto a referida ausência de imposição legal de caso julgado no sentido inverso ao do artigo 48.º do RGIT, não temos pura e simplesmente ignorado, nos processos que quotidianamente nos são apresentados para emissão de parecer, as sentenças transitadas em julgado que foram proferidas em processos penais tributários previamente à prolação da decisão judicial nos referidos processos tributários (se bem que neste cenário não esteja desde logo preenchido um dos pressupostos da interação a que aludimos no ponto 1 da parte IV do presente artigo: o da existência de dois processos judiciais em curso). Obviamente, verificando-se o igualmente supra desenvolvido outro pressuposto do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT de discussão nestes processos de «situação tributária de cuja definição» dependeria «a qualificação criminal dos factos imputados».

Entendendo a signatária nestas específicas situações que, tendo sido qualificados criminalmente, por via da condenação em processo crime, os factos que importam para a definição da ilegalidade da situação tributária, deverá por maioria de razão, considerando aquela maior pretensão probatória, improceder a ação tributária em curso.

Mas, mesmo nos casos em que a sentença criminal foi absolutória, no mínimo ponderamos a prova produzida e a fundamentação alcançada no processo penal, nomeadamente de algum modo «tendo em conta a regra constante nº 3 do art. 8º do Cód. Civil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma

interpretação e aplicação uniformes do direito» – cfr. o Acórdão do STA de 06.09.2023, P. 0193/19.3BEMDL.

2.4. A suspensão da prescrição do procedimento criminal

O artigo 21.º do RGIT estipula que, em geral, o procedimento criminal por crime tributário extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos (n.º 1) e, no n.º 4, que o prazo de prescrição se interrompe e suspende nos termos estabelecidos no CP, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º.

Portanto, a suspensão do processo penal tributário à qual se reporta o artigo 47.º, n.º 1 do RGIT origina a suspensão da prescrição do procedimento criminal, nos termos do artigo 21.º, n.º 4 do mesmo diploma. E tem sido entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores que a suspensão da prescrição em causa depende da prolação do despacho judicial que veio determinar a suspensão do processo penal tributário – cfr. o Acórdão do TRP de 31.10.2018, P. 115/11.0IDPRT.P1 e o Acórdão do TRC de 07.04.2021, P. 292/06.1IDBRG.C1.

Por outro lado, igualmente nesta sede da suspensão da prescrição, tem a jurisprudência sufragado a ausência de imposição legal de limite temporal para a mesma, tendo-se recentemente o TC pronunciado sobre a inconstitucionalidade de tal interpretação conjugada dos artigos 47.º e 21.º, n.º 4 do RGIT. Julgando em sentido negativo. Assim, lê-se no segmento decisório do Acórdão do TC de 11.07.2024, P. 1132/23:

«III – Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Não julgar inconstitucional o artigo 47.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05.06, conjugado com o artigo 21.º, n.º 4, do mesmo diploma legal, interpretado no sentido de que a suspensão da prescrição aí prevista não tem limitação temporal».

Destacando-se a seguinte fundamentação do corpo de tal aresto: «Diga-se, antes de mais, que a razão de ser da suspensão da marcha do processo tem a finalidade de permitir que as questões especificamente tributárias sejam tratadas pela jurisdição especializada a quem foi incumbida a diriminação de litígios administrativos e tributários.

Num outro plano e numa outra ordem de razões, desde já se antecipa que não existe uma garantia constitucional expressa consubstanciada na proibição da imprescritibilidade das penas e sanções equiparáveis ou dos correspondentes procedimentos. De idêntico modo, e certamente como decorrência disso, não reconhece a nossa Constituição um direito subjetivo à prescrição. Por assim ser, a previsão de uma causa de suspensão do processo, e, mais do que isso – porque é o que verdadeiramente importa nos presentes autos –, a previsão da suspensão

do prazo prescricional sem o estabelecimento de um limite temporal máximo não são, à partida e per se, inconstitucionais.

O artigo 120.º do CPP, na sua redação atual, prevê, a título exemplificativo, diversas causas de suspensão do processo penal, admitindo, pois, de forma expressa, a existência de outras causas previstas em outros diplomas. Relativamente a algumas dessas causas de suspensão – **e não, portanto, em relação a todas elas** –, o legislador ordinário estabeleceu os correspondentes limites temporais máximos. Convém aqui prestar alguns esclarecimentos que derivam dos arestos já citados.

Em primeiro lugar, haverá sempre um prazo máximo de suspensão que corresponde ao próprio prazo prescricional – nos termos do artigo 121.º, n.º 3, do CPP. Conforme se pode ler no Sumário do Acórdão da Relação de Coimbra de 08.03.2023, Proc. n.º 302/11.0GAMMV.C1, “II – Antes de apurar o prazo máximo da prescrição do procedimento criminal, previsto no artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal, é sempre imperativo verificar se o prazo normal se atingiria numa data aquém desse prazo máximo, situação em que releva sempre este prazo normal, só funcionando o prazo máximo quando o prazo normal fique para além”.

Em segundo lugar, nada parece obstar a que se aplique ao caso dos presentes autos, o limite temporal consagrado no n.º 2 do artigo 120.º do CPP.

Em terceiro lugar, como dispõe o artigo 47.º, n.º 2, do RGIT, “2 - Se o processo penal tributário for suspenso, nos termos do número anterior, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie”.

Tudo isto ponderado, deve concluir-se que a ausência expressa de limites temporais máximos para a prescrição do processo penal tributário em causa nos presentes autos (solução normativa que resulta da conjugação dos artigos 47.º, n.º 1, e 21.º, n.º 4, do RGIT) não se afigura desconforme com a Constituição, e, não obstante consubstanciar uma entorse, em particular, aos valores da segurança e da paz jurídica, não afeta o núcleo essencial de nenhum direito fundamental, não esvazia irremediavelmente as garantias do processo penal e nem comprime de forma intolerável qualquer princípio fundamental, não se revelando excessiva e causadora de uma insegurança insuportável».

IV. Conclusão

No final do percurso que palmilhámos, estamos em crer ter desentrelaçado o emaranhado complexo normativo estabelecido para fazer face ao cruzamento de dois processos de distintos ramos jurídicos, mas que por via desse cruzamento deixam de ser independentes, projetando-se em consequência um fluxo legislativo que, de uma parte, estanca um dos processos e, em simultâneo, acelera o outro, para abreviar o desfecho deste pelo qual aquele aguarda e que o irá contaminar.

Aceleração essa que se deve à consciência legislativa de que a inexistência de limitação temporal a qualquer uma das suspensões estatuídas ao nível do processo penal tributário (seja a do próprio processo seja a da correspondente prescrição) ainda assim configura «uma entorse, em particular, aos valores da segurança e da paz jurídica» - cfr. o Acórdão do TC de 11.07.2024, P. 1132/23 citado no precedente ponto.

Por outro lado, como aqui realçámos, na prática surgem com alguma frequência situações quase opostas (e referimos “quase” porque, na altura em que se tornam conhecidas, apenas um dos processos, o tributário, se mantém em curso, não estando portanto preenchido um dos desenvolvidos pressupostos), em que, verificando-se a necessária prejudicialidade, a sentença existente é a proferida no processo crime.

A este respeito e a par com a supra aludida jurisprudência, constatamos que a lei não atribui relevância em processo tributário ao caso julgado obtido em processo penal tributário.

Não obstante, tal constatação não nos leva a subscrever nem a observar na nossa prática judiciária concretizada na emissão de pareceres, a seguinte afirmação do supra reproduzido sumário do Acórdão do TCA Norte de 25.03.2021, P. 00394/07.7BEBRG: «A decisão proferida no processo crime não é relevante para o desfecho da impugnação da liquidação» (ou da oposição à execução fiscal).

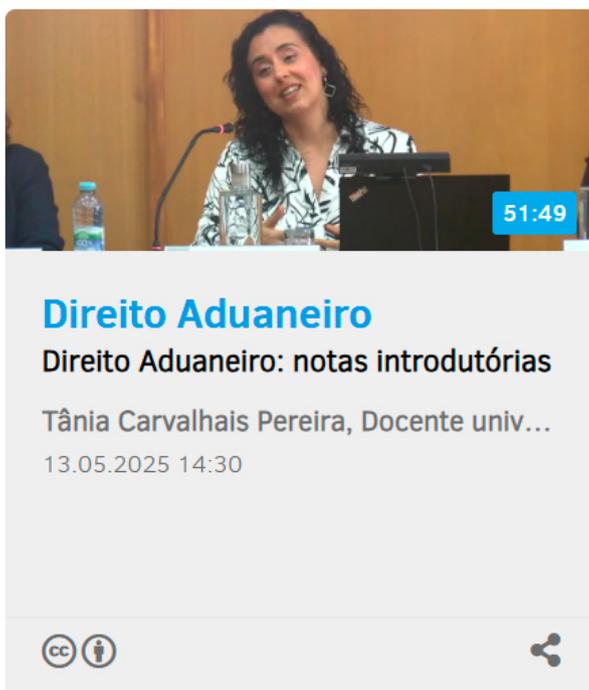
Com efeito, entendemos que aquela decisão deve contagiar o desfecho do processo tributário, com maior incidência quando for condenatória e menor no caso de ser absolutória, atendendo à menos acentuada reclamação probatória em processo tributário.

Assim esperamos também prestar o nosso contributo para a credibilização da justiça.

9. DIREITO ADUANEIRO: NOTAS INTRODUTÓRIAS

Tânia Carvalhais Pereira*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/p3okrioed/streaming.html?locale=pt>

* Docente universitária.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Direito Aduaneiro”, do CEJ, a 13 de maio de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

10. OS REGIMES ADUANEIROS

Ana Paula Caliço Raposo*

Vídeo da intervenção¹



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/p3okrip0r/streaming.html?locale=pt>

* Antiga Subdiretora-geral da Área de Gestão Aduaneira da ATA.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Direito Aduaneiro”, do CEJ, a 13 de maio de 2025.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

11. JURISPRUDÊNCIA DO TCAS EM MATÉRIA ADUANEIRA

Isabel Silva*

| Vídeo da intervenção¹ |

<https://educast.fcn.pt/vod/clips/p3ol1ifhs/streaming.html?locale=pt>

* Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul.

¹ Intervenção realizada no âmbito da formação “Direito Aduaneiro”, do CEJ, a 13 de maio de 2025.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Título:
Temas de Direito Tributário – 2025

Ano de Publicação: 2025

ISBN: 978-989-9102-31-6

Coleção: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt