

Tribunal da Relação de Guimarães
Processo nº 334/12.1IDBRG.G1

Relator: ALCINA COSTA RIBEIRO

Sessão: 12 Julho 2016

Número: RG

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: RECURSO PENAL

Decisão: NEGADO PROVIMENTO

DECLARAÇÃO E ENTREGA DO IVA

VENDA DE BENS DA MASSA INSOLVENTE

NATUREZA DA MASSA INSOLVENTE

Sumário

Estando em causa a venda de bens móveis apreendidos à ordem do processo de insolvência, sobre a qual o arguido liquidou e recebeu dos compradores, o IVA, venda essa que ocorreu em data posterior à declaração de insolvência, estava o arguido obrigado a declarar e a entregar à autoridade tributária o valor do IVA que liquidou e recebeu dos compradores dos bens vendidos, seja através da declaração periódica apresentada, seja através da declaração imediata de acto isolado, mediante o modelo P2

Texto Integral

Acordam, em Conferência na Secção Penal do Tribunal da Relação de Guimarães

I - RELATÓRIO

1. Por sentença proferida em 17 de Abril de 2015, o tribunal de Fafe decidiu:

A. **Condernar o arguido António D.**, pela prática de um crime de Fraude Fiscal p. e p. no art.103.º, n.º 1, b) com referência ao art.6.º, ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei nº 15/2001, **na pena de 200 (duzentos) dias de multa, à quantia diária de € 20,00 (vinte euros);**

B. Condenar ainda o arguido no pagamento da taxa de justiça que **se fixa em 3 UCS** (art.º 513.º, n.º 1 e 514.º do Código de Processo Penal e art.ºs 8.º, n.º 5 e tabela III anexa do Regulamento das Custas Processuais);

C. Condenar a sociedade arguida “N... Lda.”, pela prática de um crime de Fraude Fiscal p. e p. no art.103.º, n.º 1, b), com referência ao art.7.º, ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei nº 15/2001, **na pena de 300 (trezentos) dias de multa, à quantia diária de € 6,00 (seis euros);**

D. Condenar ainda a sociedade arguida no pagamento da taxa de justiça que se fixa em **3 UCS** (art.º 513.º, n.º 1 e 514.º do Código de Processo Penal e art.ºs 8.º, n.º 5 e tabela III anexa do Regulamento das Custas Processuais).

2. Inconformado com a condenação, dela recorre o arguido, António D., formulando as Conclusões que, a seguir, se transcrevem:

«1. A douta sentença recorrida assenta num pressuposto errado: o Arguido - na qualidade de administrador de insolvência - estava obrigado a apresentar declarações periódicas de IVA.

2. Na douta sentença recorrida não poderia deixar de constar dos factos provados que: a arguida N...Lda encerrou para efeitos de IVA em 02/02/2009, pois tal resulta provado por documento junto aos autos na audiência de discussão e julgamento realizada em 26-03-2015.

3. Mesmo que a arguida N...Lda não tivesse encerrado para efeitos de IVA em 02/02/2009, o que só por mero dever de patrocínio se admite, nunca o Recorrente teria a obrigação de entregar declarações periódicas.

4. Nos termos do artigo 65 do C.I.R.E. com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado officiosamente pelo Tribunal à Administração fiscal para efeitos de cessação de actividade.

5. Nos termos do artigo 51 n.º 1, alínea c) do C.I.R.E. são dívidas da massa Insolvente as dívidas emergentes dos actos de liquidação e partilha da massa insolvente.

6. A liquidação em sede de processo de insolvência constitui a prática de um acto isolado, sujeito ao pagamento de IVA no final do mês seguinte ao da conclusão da operação.

7. No caso sub judice a operação é a liquidação em sede de insolvência.
8. Na operação de liquidação em sede de insolvência a Massa Insolvente suporta custos e despesas com IVA dedutível.
9. Só no final da operação de liquidação é que existe a obrigatoriedade do arguido proceder ao pagamento do imposto devido pela prática de acto isolado, apresentando para o efeito o documento de cobrança mod. P2 devidamente preenchido com o IVA recebido e com o IVA dedutível, entregando ao Estado a respectiva diferença.
10. O recorrente conforme demonstrou através do documento junto em 19 de Fevereiro de 2014 e da informação prestada pela Autoridade Tributária, de fls 252, que revela o pagamento de Iva ao Estado no montante de 25.177.34 Euros (vide artigo 13 dos factos provados)
11. Este e só este era o IVA devido e foi entregue atempadamente.
12. Atendendo a que o recorrente percebeu que o entendimento do Tribunal a quo era diferente do entendimento que resulta da Lei entendeu por bem entregar a diferença entre o montante entregue e os 31.000 Euros (5.822.66 Euros), conforme resulta do artigo 14 dos factos provados
13. O Recorrente foi obrigado a atuar contra o interesse dos credores e da Massa Insolvente. De facto, ao entregar a totalidade do IVA recebido sem deduzir o IVA dedutível com as despesas de liquidação da massa insolvente, prejudicou os credores em benefício do Estado (tese que parece ser sufragada na douda sentença recorrida)
14. Foram notória e erroneamente dados como provados os factos que constam dos artigos 8, 9 e 12 dos factos provados, que aliás estão em contradição insanável com os factos 13 e 14 dos factos provados
15. Não se pode dar como provado que o arguido não entregou 31 000€ de IVA ao estado (artigos 8, 9 e 12 dos fatos provados) e depois dar como provado que entregou essa mesma quantia ao estado (13 e 14 dos fatos provados)
16. O Recorrente não se apropriou de quaisquer quantias a título de IVA. As quantias estiveram na posse da massa Insolvente e foram entregues ao estado no momento definido pela Lei, isto é, no final da operação de liquidação

17. O Recorrente não tinha a obrigação de entregar a declaração periódica, nem o montante de IVA recebido, antes da liquidação no processo de insolvência, não havendo -pois - qualquer prejuízo para o Estado

18. Mesmo que a dita sentença recorrida perfilhasse outro entendimento quanto ao momento em que está obrigado a entregar à Fazenda Nacional o montante de IVA apurado

19. nunca o mesmo estaria a cometer qualquer crime pois nunca houve qualquer intenção, qualquer dolo, nem sequer qualquer apropriação das quantias em causa.

20. A dita sentença recorrida violou o disposto no artigo 65 e 51 n.º 1, alínea c) do C.I.R.E.

21. Violou igualmente o disposto no artigo 46 do C.I.R.E. , pois na dita sentença recorrida não se distingue a arguida N...Lda da Massa Insolvente de N...Lda

22. O Arguido nada tem a ver com a arguida N...Lda nem com os atos que a mesma pratica, pois como resulta do n.º 2 dos factos provados a mesma é representada por Fernando M.

23. Estando o regime da administradora da insolvência definido no CIRE e Portarias com esta atinentes, é este que define com precisão os seus direitos e deveres que não se confundem com os órgãos sociais de uma qualquer sociedade, não podendo ter a qualidade de representante legal conforme parece resultar do entendimento das finanças. A ser aceite tal entendimento estaríamos perante um grave e injustificado atropelo a todo o regime legal instituído do administrador da insolvência, que em última análise inviabilizaria a própria figura do administrador de insolvência.

24. Por outro lado, a situação de insolvência de uma sociedade acarreta para esta uma total exclusão do comércio jurídico quando não existe qualquer plano de insolvência como ocorre no caso em apreço».

3. Ministério Público, em primeira instância respondeu fundamentadamente ao recurso interposto, concluindo pela manutenção do decidido.

4. O Digno Procurador-Geral Adjunto, nesta instância, secundando os argumentos aduzidos em primeira instância, manteve a posição referida em 3.

5 - Cumprido o disposto no artigo 417º, nº 2, do Código de Processo Penal e colhidos os vistos legais, nada obsta ao conhecimento de mérito do Recurso.

II - A SENTENÇA RECORRIDA

A primeira instância julgou a matéria de facto da seguinte forma:

«A - Factos Provados:

Discutida a causa, resultaram provados os seguintes factos com relevância para a descoberta da verdade material:

1. A empresa arguida iniciou a sua actividade de "branqueamento e tingimento", (CAE ...) em 15 de Novembro de 1991, e encontra-se enquadrada em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) no regime geral de determinação do lucro tributável e, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IV A), no regime normal de periodicidade trimestral;
2. À data dos factos, o sócio e gerente da empresa arguida era Fernando M.;
3. Pelo 3º Juízo deste Tribunal Judicial de Fafe, correm termos os autos de insolvência de pessoa colectiva com o n.º 61S/08.3TBFAF, em que é requerente a empresa "S..., Lda." e requerida a empresa arguida, a qual foi declarada insolvente, por sentença proferida a 09 de Abril de 2008 e transitada em julgado a 09 de Junho de 2008;
4. Nessa sentença foi nomeado como administrador da insolvência Paulo A., o qual veio a ser substituído na Assembleia de Credores, realizada a 19 de Junho de 2008, na qualidade de administrador de insolvência pelo ora arguido António D.;
5. No âmbito das suas funções de administrador de insolvência e em representação da massa insolvente, o arguido António D. vendeu os bens móveis apreendidos no âmbito de tal processo de insolvência, a 08 de Julho de 2009, à empresa "P..., Lda.", NIPC ..., com sede na Rua P..., Porto, conforme fatura e documentos de fls. 41 a 56, pelo preço global de € 155 000 (cento e cinquenta e cinco mil euros);
6. Mais tarde, a 13 de Julho de 2009, a empresa "Pl.... Lda.", que não tinha qualquer dívida para com a massa insolvente da empresa arguida, vendeu à empresa "Ci..., Lda.", NIPC ..., com sede na P..., Porto, os mesmos bens, pelo preço global de € 160 000 (cento e sessenta mil euros);

7. As empresas "Pl... Lda." e "Ci..., Lda." têm em comum o gerente Pedro R., que também é Presidente da sociedade "Co... S.A.", NIPC ..., cujo técnico oficial de contas é o ora arguido António D.;

8. O IVA que o arguido liquidou e recebeu dos seus clientes, no montante de € 31 000,00 (trinta e um mil euros), pela venda que efectuou dos bens pertencentes à massa insolvente, a 0-8 de Julho de 2009, à empresa "Pl... Lda.", não foi entregue à Fazenda Nacional, como o arguido sabia estar obrigado a fazer.

9. O arguido actuou, em representação da massa insolvente da empresa arguida, não tendo entregado o montante do imposto exigível, a título de IV A, no montante de trinta e um mil euros;

10. O arguido bem sabia que o IV A em causa era pertença da Fazenda Nacional, a quem deveria ter sido entregue, e que não era sua pertença, nem da massa insolvente da empresa arguida;

11. No período de Junho de 2009 a Abril de 2010 foram apresentadas declarações periódicas de IVA mensais pela sociedade arguida com o valor de 0,00 euros de imposto a favor do Estado;

12. O arguido sabia igualmente que ao não entregar tal montante no prazo legal e ao não fazer constar na declaração periódica enviada relativa ao mês de Julho de 2009 o valor de 31 000 euros de IV A recebido estava a prejudicar a Fazenda Nacional que, assim, não recebeu os trinta e um mil euros, que lhe pertenciam e que sabia estar obrigado a entregar-lhe;

13. O arguido procedeu ao pagamento da quantia de 25 177,34 euros, em 30 de Janeiro de 2013, respeitante ao mês de Dezembro de 2013, porém não foi apresentada qualquer declaração periódica de IV A para o mês de Dezembro de 2013;

14. O arguido, em representação da massa insolvente procedeu ao pagamento da diferença entre o montante entregue a que se alude em 13. e os 31.000,00 euros, no valor de € 5.822,66, que eram devidos ao Estado a título de IVA;

Mais se provou que

15. O arguido António D. Ganha auferir cerca de € 2.000 de retribuição mensal;

16. O arguido vive com uma companheira, empresária que auferes cerca € 700,00 de retribuição;

17. O arguido tem um filho a estudar;

18. O arguido António D. regista antecedentes criminais, designadamente, por sentença transitada em julgado, proferida no processo n.º 3568/12.5TAVNG proferida a 05 de Fevereiro de 2013, por factos praticados a 2012/03/01, em que foi condenado numa pena de 115 dias de multa à taxa diária de € 15,00.

B - Factos não provados:

Inexistem.

III - Convicção do Tribunal

Na determinação do circunstancialismo e forma de ocorrência da factualidade dada como provada, o Tribunal fundou-se na ponderação e análise crítica da prova produzida em audiência, tendo por base parcialmente as declarações do arguido António D., a prova documental, nomeadamente o documento de fls. 2, 34 a 39, 41 a 56, 57, o Contrato de sociedade de fls. 58 a 59, fls. 60 a 68, Certidão permanente de fls. 71 a 76, Informações cadastrais de fls. 79 a 84, documentos de fls. 92 e 93, o Certificado de registo Criminal do arguido António D. de fls. 182 e 183, Certidão de fls. 196 a 198 da decisão judicial que decretou a insolvência da arguida, que se encontra em liquidação com nota de trânsito em julgado, proferida nos autos de insolvência de pessoa colectiva n.º 618/08.3TBFAF, do 3.º Juízo, deste Tribunal Judicial de Fafe, documentos juntos a fls. 253 a 264, 269, 281, 287 a 289 **(mais concretamente resulta da cópia da ata de deliberação da assembleia de credores onde foi aprovada a substituição do administrador de insolvência, Fatura relativa a venda de bens emitida em nome da Massa Insolvente de "A N...Lda, Lda." a favor de "PL..., Lda.", no valor de 155 000 euros, acrescidos do valor de 31 000 euros de IVA, Auto de Arrolamento e Apreensão de Bens, Termo de Adjudicação de Bens, cópias de proposta, de termo de adjudicação e cópias de requerimentos apresentados pelo**

administrador de insolvência no processo de insolvência, extrato de conta da massa insolvente com a "PL..., Lda.", onde se evidencia o movimento a crédito do valor de 186 000 euros, em 30.06.2010, e a débito de 186 000 euros, com data de 30.12.2010, de Diário De Movimentos entre as mesmas empresas, factura emitida pela "PL..., Lda.", a favor da empresa "CI..., Lda.", no valor de 160 000 euros e IV A no valor de 32 000 euros, cópia de contrato de sociedade por quotas da sociedade "Pl...Lda", cópia do contrato de sociedade por quotas da empresa "CI..., Lda.", Informação Cadastral da empresa "Co..., S.A., Print do Portal da Justiça desta última sociedade, Certidão Permanente de "A N...Lda ... Lda.", Informação Cadastral da empresa da sociedade arguida, certidão judicial de fls. 196 e seguintes, extraída dos autos de insolvência da sociedade arguida, com o teor da sentença que decretou a respectiva insolvência, quem foi o administrador de insolvência nomeado e que o mesmo foi substituído pelo arguido António D. na assembleia de credores pelo arguido), e da contestação fls. 359, certidão de fls. 416 a 463 e, bem assim, na prova testemunhal Rosa O., inspectora tributária; Daniel D., técnico oficial de contas, Fernando M., Pedro R., e Armando S..

É regra que os actos decisórios, em matéria penal, são sempre fundamentados, devendo ser especificados os motivos de facto e de direito da decisão, nos termos do artigo 97.º, n.º 4 do Código de Processo Penal. Especialmente quanto à sentença, o artigo 374.º, n.º 2 determina que *“ao relatório segue-se a fundamentação, que consta da enumeração dos factos provados e não provados, bem como uma exposição, tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal”*, o que, aliás, tem consagração constitucional no artigo 205.º da Lei Fundamental.

Com efeito, da análise destes documentos, resulta ainda provado que as empresas "Pl... Lda." e "Ci..., Lda." tinham em comum o gerente Pedro R., que também é Presidente da sociedade "Co... S.A.", NIPC, cujo técnico oficial de contas é o ora arguido António D..

Destes documentos referidos, não resulta que a quantia de 31 000 euros, que foi paga a título de IV A, pela empresa "Pl... Lda.", à sociedade arguida, pela compra dos bens móveis apreendidos para a massa insolvente da sociedade arguida, tivesse sido entregue ao Estado pelo arguido António D., que era o administrador de insolvência da sociedade arguida, dentro do prazo legal para

entrega da respectiva declaração de IV A, relativa ao 3.º trimestre de 2009, isto é, até ao dia 15 de Setembro de 2009.. Resulta, ao invés, que da informação prestada pela Autoridade Tributária, a fls. 252, não foi apresentada qualquer declaração do correspondente IV A apurado respeitante aos 3.º e 4.º trimestres de 2009 e 1.º trimestre de 2010, atinente à liquidação do activo, de onde decorre a inclusão da importância de 31 000 euros liquidada na factura n.º 2006001, não obstante a fls. 253 a 264 verso estar demonstrado que pelo Técnico Oficial de Contabilidade da sociedade arguida, Daniel D., foram apresentadas mensalmente Declarações Periódicas em representação da sociedade "A N...Lda, Lda.", nos períodos de Junho de 2009 a Abril de 2010, com valores 00,00.

Com efeito, nos períodos referentes aos meses de 2009/6, 2009/7, 2009/8, 2009/9, 2009/10, 2009/11, 2009/12, 2010/1, 2010/2, o imposto a favor do sujeito passivo foi de 6.534,68 euros e a favor do Estado foi de 0,00 euros e que nos períodos de 2010/3 e 2010/4, o imposto a favor do sujeito passivo foi de 0,00 euros e a favor do Estado foi de 0,00 euros, sendo que à data em foi deduzida a acusação não havia sido encerrada a 2.ª liquidação do activo da sociedade arguida.

Assim, em audiência de discussão e julgamento, o arguido António D. assumiu que a *“posição assumida pelo anterior administrador não era a mais favorável, pois o objectivo era a elaboração de um plano para recuperar a firma mas constataram que tal não era possível pelo que optaram pelo plano de insolvência e decidiram pela liquidação”*. Neste sentido foi dado início ao encerramento do estabelecimento, com a apreensão dos bens, anúncios de venda para liquidar os bens imóveis, tendo sido a proposta em carta fechada com a melhor proposta a da sociedade Pl..., por € 155.000. Mais confirmou o arguido que presta serviços a uma sociedade de contabilidade, cujos clientes entre o mais é a sociedade “Ci...”.

De salientar que, o arguido apresentou uma versão dos factos que não logrou de todo convencer o tribunal, segundo a qual, enquanto Administrador de Insolvência *“interpretou”* as normas em vigor quanto às obrigações fiscais de liquidação do IVA, da forma mais favorável do ponto de vista da massa insolvente da sociedade arguida. Ou seja, a partir do momento em que a sociedade encerra a sua actividade e inicia o período de liquidação, *“cessam as obrigações fiscais do exercício da actividade, pelo que o apuramento do IVA deve ser realizado modelo autónomo P1 no final da liquidação e não trimestral de modo a compensar as despesas associadas à liquidação, como os seus honorários só apurados no final da liquidação e favorecer os credores”*. Mais

esclareceu o arguido (***o que vem sustentado em prova documental já mencionada***) que após a decisão instrutória liquidou o valor de 25 177,34 euros, ao Estado para pagamento do IVA devido pela massa insolvente e um novo pagamento de € 5.822,66, em falta.

Ora, a questão que se poderá colocar, tal como foi abordado pelo arguido em contestação será a falta de dolo da sua conduta quanto à sua interpretação relativamente ao momento em que está obrigado a entregar ao Estado o montante de IV A apurado, o que diga-se desde já não se compadece com as funções que o arguido exerce, pois não se pode eximir às suas responsabilidades, ainda que penais, alegando o desconhecimento da Lei.

Acontece, porém, que se fosse de facto este entendimento, em momento algum deveria o TOC Daniel D. continuar a entregar as declarações trimestrais apesar de ser com o valor de 00,00, o que fazia e fez até ao mês de Abril de 2010 (***como aliás decorreu do seu depoimento***) por expressa recomendação do arguido e do seu gabinete de contabilidade e, posteriormente, não enviou mais nenhuma declaração, pois não obteve nenhuma comunicação da parte do liquidatário.

Destarte, o arguido sabia que ao serem remetidas declarações de IVA a zeros, designadamente quando no período referente ao 3º trimestre de 2009, havia sido liquidado e, efectivamente, recebido para a massa insolvente a quantia de 31 000 euros, a título de IVA e que a empresa que o pagou poderia, como o fez, deduzir tal IVA, estava a ocultar facto relevante à administração fiscal, em prejuízo desta.

Mais sabia o arguido que tal informação era falsa, no que respeita ao mês de Julho de 2009, pois que neste mês havia sido recebido o valor de 31 000 euros, o qual fora liquidado numa factura de venda de bens pertencentes à massa da insolvente e sabendo que a empresa que pagara tal Iva poderia vir a declarar, tal como declarou, ter pago tal montante de IV A para o poder deduzir no seu próprio valor de IV A recebido e, assim, pagar menos IVA ao Estado.

Neste sentido, ainda que fosse a título de dolo eventual e uma vez que o tipo legal em causa não exige sequer que o arguido tenha o dolo de se apropriar, de facto, de tal importância para si, bastando que saiba que omitiu na respectiva declaração facto que sabia ser relevante, tem de se considerar que a actuação do arguido foi dolosa e quis prejudicar o Estado, como efectivamente prejudicou.

Por último, não logrou convencer o tribunal a “*interpretação*” dada pelo arguido pois finda a liquidação do passivo da massa insolvente, não apresentou à Autoridade Tributária qualquer declaração de IV A de onde se pudesse apurar quais os valores de IV A liquidados e recebidos pela massa insolvente em todo o período que decorreu essa mesma liquidação dos bens pertencentes à massa insolvente e de todos os valores pagos a título de IVA pela mesma massa Insolvente, para no final deduzido o IVA suportado com as despesas se saber com exactidão qual o valor do IVA a entregar ao Estado.

A testemunha **Rosa O.**, Inspectora Tributária cuja razão de ciência advém de ter realizado a acção inspectiva da sociedade arguida referiu expressamente que deveria ter sido liquidado IVA relativo à alienação de diversos bens do activo immobilizado da empresa a uma empresa “Pl..., Lda.” no valor de € 155.000 a que correspondia a quantia de IVA de € 31.000, que deveria ter sido de imediato liquidado, e constar da declaração periódica, tendo sido o arguido enquanto Administrador de Insolvência notificado para justificar a factura de 8/07/2009 mas em momento algum este “*apareceu ou justificou a falta de liquidação*”. Esclareceu, ainda, a testemunha de forma clara e isenta que não existem quaisquer dúvidas de interpretação desta norma legal nem tão pouco qualquer situação excepcional, pois a despesa facturada em processo de insolvência deve ser paga e declarada, não há regime especial para o IVA ser entregue mais tarde ou serem deduzidas eventuais despesas como honorários ou despesas de encarregados de venda, ainda que com a alteração no novo CIVA cessem, actualmente, as obrigações de declaração periódica de IVA mas sempre que existir operação tributável tem de ser comunicada e pago o IVA, logo se os factos tivessem sido praticado à luz do novo regime a situação era exactamente igual, há tributação há de imediato o pagamento de IVA, e não deduzida a final , nos termos do artigo 65º do CIRE, sempre quanto ao mês e prazo de entrega da declaração de IVA, no mês a que disser respeito a operação.

O Técnico Oficial de Contas **Daniel Domingues** da sociedade arguida “A N...Lda - Indústria e Comércio de Têxteis e Vestuário, Lda.” desde a sua constituição até à data da renúncia de 2009-09-29, confirmou que todos os documentos da contabilidade da empresa foram entregues ao administrador de insolvência, António D., que nunca o viu, apenas o contactou telefonicamente para continuar a execução da contabilidade e enviar as declarações periódicas de IV A a zeros, o que o fez até Abril de 2010 por expressas instruções do mesmo. Mais confirmou que tentou entrar em contacto por diversas vezes com o arguido por si e pelo seu colaborador

Armando S. até que *“chegou a um certo ponto que ficou farto de não ser contactado e renunciou no dia 29/09/2009, achou que era demais”*, apesar do seu colaborador ter enviado declarações a zeros, mesmo depois da renúncia. Aliás tal instrução advém de um email remetido pelo mesmo Técnico Oficial de Contas, constante de fls. 92, com a mesma informação quanto ao envio das Declarações de IV A, até Abril de 2010, a zeros, a pedido do administrador de insolvência.

Este depoimento foi corroborado por **Armando P.** com escritório de contabilidade, em parceria com Daniel D..., afirmando expressamente que em momento algum disse o arguido que existiam operações tributáveis que deviam ser declaradas.

Fernando M. reformado, administrador de empresas, da sociedade arguida não tem qualquer conhecimento directo dos factos, pois cessou as suas funções com a intervenção do primeiro Administrador de Insolvência nomeado.

Pedro R., empresário e dono da “Pl., Lda.” confirmou ter adquirido o imobilizado no processo de insolvência pelo valor de € 155.000, *“pagou um sinal, com a adjudicação de 20%, e os restantes 80% foram pagos até 120 dias, ficando liquidados os bens de forma total, no prazo devido”*.

Assim, tendo o arguido induzido o Técnico Oficial de Contas da sociedade arguida a apresentar as declarações mensais que apresentou, cabia-lhe também entregar-lhe todos os documentos e informações necessários para que ele, em cada uma dessas declarações apresentadas, declarasse ao Estado a verdadeira situação fiscal da empresa. Ou seja, na declaração apresentada respeitante ao mês de Julho de 2009 deveria constar o valor do IVA liquidado nesse mês, isto é, os referidos 31 000 euros recebidos da sociedade “Pl... Lda.”, conforme resulta da factura que emitiu a esta empresa, pelo que não podia deixar de saber que tal IV A não pertencia à sociedade insolvente mas ao Estado, provocando-lhe um prejuízo.

Deste modo, o arguido permitiu que a sociedade insolvente obtivesse, à custa do Estado Português, uma vantagem patrimonial indevida, correspondente à não entrega imediata no prazo legal de entrega da respectiva declaração de IV A do 3.º Trimestre de 2009, ou em alternativa no mês de Julho de 2009, e conseqüente não pagamento do imposto devido referente a tal período económico.

Assim, a sociedade "A N....Lda -, Lda.", através do arguido António D., seu administrador de insolvência e quem, efectivamente, recebeu o valor do IV A em causa e quem passou a ter a sua exclusiva disponibilidade, procedeu à ocultação de factos ou valores não declarados e que deviam ter sido revelados à administração tributária na correspondente declaração periódica entregue relativa ao mês de Julho de 2009, o que originou que não tivesse pago o montante de imposto de IV A, relativo a tal período, devido aos cofres do Estado, em valor superior ao montante de 15 000 euros previsto no Regime Geral de Infracções Tributárias.

Relativamente aos antecedentes criminais do arguido e às suas condições pessoais, o tribunal tomou em devida conta o certificado do registo criminal constante dos autos, bem como as declarações prestadas em audiência pelo arguido, as quais não suscitaram quaisquer reservas.

Conclui o tribunal, assim, tal como consta dos factos provados».

III - QUESTÕES A DECIDIR

1. Erro notório na apreciação da prova
2. Contradição insanável na fundamentação
3. Declaração e entrega do IVA sobre a venda de bens da massa insolvente
4. Natureza da massa insolvente

IV - APRECIÇÃO DO RECURSO

1. Erro notório e contradição insanável

Dispõe o artigo 410, nº 2, do Código de Processo Penal que, mesmo nos casos em que a lei restrinja a cognição do tribunal de recurso à matéria de direito, o recurso pode ter como fundamentos, desde que o vício resulte do texto da decisão recorrida por si ou conjugada com as regras da experiência comum:

- a) A insuficiência para a decisão da matéria de facto provada;
- b) A contradição insanável da fundamentação ou entre a fundamentação e a decisão;
- c) Erro notório na apreciação da prova.

Resulta *expressis verbis* deste preceito que os vícios referidos têm que resultar da própria decisão recorrida, na sua globalidade - do texto da decisão recorrida - sem recurso a quaisquer outros elementos que lhe são externos,

para o fundamentar, como por exemplo, quaisquer dados existentes no processo, advindos do próprio julgamento (cf. Maia Gonçalves, *Código de Processo Penal Anotado*, 15ª edição, pág.822; Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, vol. III, pág. 339, e Simas Santos e Leal Henriques, *Recursos em Processo Penal*, pág. 77).

A contradição insanável da fundamentação ou entre a fundamentação e a decisão verifica-se, quando, na decisão recorrida e sobre um mesmo assunto, se assume posições opostas e inconciliáveis.

O vício a que alude a al. b), do nº 2, do citado art. 410º, do Código de Processo Penal - como vem sendo defendido doutrinal e jurisprudencialmente - ocorre:

«quando se dão como provados factos contraditórios, quando se dá ao mesmo tempo, como provado e não provado o mesmo facto, quando existe incompatibilidade entre factos provados e a respectiva fundamentação probatória e, além, disso, quando a contradição se revela de tal sorte no contexto da matéria de facto que não pode ser ultrapassada, sanada, através do que mais consta na decisão recorrida ou do uso de regras da experiência comum» [Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) de 5 de Fevereiro de 1998, Colectânea de Jurisprudência (CJ), 1998, Tomo I, página 195].

Já o erro notório na apreciação da prova existe quando, a decisão ostenta um erro de apreciação da prova, observável por um homem de formação média:

Quando este (homem médio), «perante o teor da decisão recorrida, por si só ou conjugada com o senso comum, facilmente percebe que o tribunal violou as regras da experiência ou que efectuou uma apreciação manifestamente incorrecta, desadequada, baseada em juízos ilógicos, arbitrários ou mesmo contraditórios.

O erro notório também se verifica quando se violam as regras sobre prova *vinculada e/ou das legis artis* (sobre os vícios de conhecimento oficioso, como é o caso do erro notório da apreciação da prova, ver Simas Santos e Leal-Henriques, *Recursos em processo penal*, 5.ª edição, pags 61 e seguintes).

Esse vício do erro notório na apreciação da prova existe quando o tribunal valoriza a prova contra as regras da experiência comum ou contra critérios legalmente fixados, aferindo-se o requisito da notoriedade pela circunstância de não passar o erro despercebido ao cidadão comum, ou, talvez melhor dito, ao juiz “normal”, ao juiz dotado de cultura e experiência que deve existir em

quem exerce a função de julgar, devido à sua forma grosseira, ostensiva e evidente (cf. Porf. Germano Marques da Silva, Curso de Processo Penal (...)).

Trata-se de um vício de raciocínio na apreciação das provas que se evidenciam aos olhos de um homem médio pela simples leitura da decisão, e que consiste basicamente, em decidir-se contra o que se provou ou não provou ou dar-se como provado o que não pode ter acontecido (cf. Simas Santos e Leal Henriques, Recursos em Processo Penal, pág. 74» (Acórdão da Relação de Coimbra, proferido no processo nº 72/07.7JACBR.C1).

Este tipo de erro a ressaltar do teor da decisão, por si ou conjugada com as regras da experiência comum, não se confunde com o erro de julgamento.

Este, consagrado no artigo 412º, n.º 3, resulta da forma como o tribunal teria valorado a prova produzida. A simples discordância do recorrente sobre a decisão da matéria de facto não leva ao vício do erro notório que, ora se analisa.

Este erro de julgamento «ocorre, quando o tribunal considere provado um determinado facto, sem que dele tivesse sido feita prova pelo que deveria ter sido considerado não provado ou quando dá como não provado um facto que, face à prova produzida deveria ter sido considerado provado.

Neste caso de situação de erro de julgamento, o recurso quer reapreciar a prova gravada em primeira instância, havendo que a ouvir em 2ª instância» (Acórdão da Relação de Coimbra, proferido no processo nº 72/07.7JACBR.C1).

Aqui, os poderes de cognição do tribunal de recurso não se restringem ao texto da decisão recorrida (como acontece com o vício do erro notório da apreciação da prova), alargando-se à apreciação do que contém e pode extrair da prova documentada e produzida em audiência, sempre delimitada pelo recorrente através do ónus da especificação a que alude o artigo 412º, n.º 3 a 6.

«O erro de julgamento pressupõe que a prova produzida, analisada e valorada, não podia conduzir à fixação da matéria de facto provada e não provada, nos termos em que o foi; o erro notório na apreciação da prova, para além de ser ostensivo, prescinde da análise da prova produzida, para se ater tão-somente ao texto da decisão recorrida, por si ou conjugado com as regras da experiência comum, o que significa impossibilidade de recurso a outros elementos, ainda que constantes no processo» [Acórdão do Supremo Tribunal

de Justiça (STJ) de 15 de Julho de 2004, processo nº 2150/04-5ª citado por Maia Gonçalves, in Código de Processo Penal Anotado e Comentado, 15ª Edição, página 828).

Como tem vindo a ser repetidamente afirmado na doutrina e jurisprudência:

«Nos casos de impugnação ampla, o recurso da matéria de facto não visa a realização de um novo julgamento sobre aquela matéria, agora com base na audição de gravações, antes constituindo um mero remédio para obviar a eventuais erros ou incorrecções da decisão recorrida na forma como apreciou a prova, na perspectiva dos concretos pontos de facto identificados pelo recorrente.

E é exactamente porque o recurso em que se impugne (amplamente) a decisão sobre a matéria de facto não constitui um novo julgamento do objecto do processo, mas antes um remédio jurídico que se destina a despistar e corrigir, cirurgicamente, erros *in judicando* ou *in procedendo* que o recorrente deverá expressamente indicar, **é que se impõe a este ónus de proceder a uma tríplice especificação, estabelecendo o artigo 412º, n.º3, do CPP:**

Quando a decisão proferida sobre a matéria de facto, o recorrente deve especificar:

- a) Os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados;**
- b) As concretas provas que impõem decisão diversa da recorrida;**
- c) As provas que devem ser renovadas.**

A dita especificação dos «concretos pontos de facto» traduz-se na indicação dos factos individualizados que constam na sentença recorrida e que se consideram incorrectamente julgados, só se satisfazendo tal especificação com a indicação do conteúdo específico do meio de prova ou de obtenção de prova e com a explicitação da razão pela qual essas «provas» impõem decisão diversa da recorrida» (Acórdão da Relação de Coimbra, proferido no processo nº 72/07.7JACBR.C1).

Além disso, dispõe o n.º 4 do mesmo preceito:

«Quando as provas tenham sido gravadas, as especificações previstas nas alíneas b) e c) do número anterior fazem-se por referência ao consignado em

acta, nos termos do n.º 2, do artigo 364º, devendo o recorrente indicar concretamente as passagens em que se funda a impugnação».

Neste caso, «o tribunal procede à audição e visualização das passagens indicadas e de outras que considere relevantes para a descoberta da verdade e boa decisão da causa» (artigo 412º, n.º 6).

«Visando o recurso a impugnação da decisão sobre a matéria de facto, com reapreciação da prova gravada, basta, para efeitos do disposto no artigo 412.º, n.º 3, alínea b), do CPP, a referência às concretas passagens/excertos das declarações que, no entendimento do recorrente, imponham decisão diversa da assumida, desde que transcritas, na ausência de consignação na acta do início e termo das declarações» (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de Fixação de Jurisprudência n.º 3/2012, *in* D.R. n.º 77, Série I de 18-04-2012

Posto isto e regresso ao caso concreto,

Afirma o recorrente que houve erro notório na apreciação dos pontos de facto nº 8, 9, e 12, estando estes em contradição insanável com os factos 13 e 14, na medida em que não se pode dar como provado que o arguido não entregou 31 000,00€ de IVA ao Estado e, ao mesmo tempo, dar como provado que entregou essa quantia (Conclusões 14 e 15).

Estão em causa os seguintes factos:

- O IVA que o arguido liquidou e recebeu dos seus clientes, no montante de 31 000,00€, pela venda que efectuou dos bens pertencentes à massa insolvente, a 8 de Julho de 2009, à empresa “Pl..., Lda” não foi entregue à Fazenda Nacional, como o arguido sabia estar obrigado a fazer (ponto de facto nº 8);
- O arguido actuou, em representação da massa insolvente da empresa arguida, não tendo entregado o montante do imposto exigível, a título de IVA, no montante de 31 000,00€ (ponto de facto nº 9);
- O arguido sabia igualmente que ao não entregar tal montante no prazo legal e ao não fazer constar na declaração periódica enviada relativa ao mês de Julho de 2009, o valor de 31 000,00€ recebido estava a prejudicar a Fazenda Nacional que, assim, não recebeu os 31 000,00€, que lhe tinham pertencido e que sabia estar obrigado a entregar-lhe (facto nº 12);
- O arguido procedeu ao pagamento da quantia 25 177,34€, em 30 de Janeiro de 2013, respeitante ao mês de Dezembro de 2013, porém, não foi

apresentada qualquer declaração periódica de IVA para o mês de Dezembro de 2013 (facto nº 13);

- O arguido, em representação da massa insolvente procedeu ao pagamento da diferença entre o montante entregue a que se alude em 13. E os 31 000,00, no valor de 5 822,66, que eram devidos ao Estado, a título de IVA.

Confrontados estes factos, no contexto dos demais (5 a 7 e 12), facilmente se conclui, que não se vislumbra nenhum erro notório na apreciação dos factos 8, 9 e 12 nem qualquer contradição com os pontos de facto 13 e 14.

Com efeito, quando procedeu à venda dos bens da massa insolvente (2009), o arguido não entregou a declaração do IVA nem procedeu ao pagamento dos 31 000,000€ (factos 8 e 9). Só mais tarde (2013), é que veio a liquidar aquela quantia, nos termos que constam nos factos nºs 13 e 14.

Estas duas realidades ocorridas em momentos temporais são conciliáveis entre si, inexistindo entre elas qualquer contradição ou erro notório, o que nos leva à improcedência das Conclusões 14 e 15.

Acresce que, o documento de fls. 495 não configura uma declaração de encerramento da actividade, para efeitos pretendidos pelo recorrente na Conclusão nº 3.

Quanto à alteração da matéria de facto peticionada no final do recurso, diremos que tem que ser rejeitada, por falta de cumprimento do ónus de especificação consagrado no artigo 412º, nº3, acima aludido, na parte em que não são indicados os meios concretos de prova que impõem uma decisão diversa da recorrida.

Donde, mantém-se, na íntegra, a decisão sobre a matéria de facto fixada na primeira instância.

2. Declaração e entrega do IVA sobre a venda de bens da massa insolvente

Afirma o recorrente que a empresa «N...Lda» encerrou para efeitos de IVA, em 2 de Fevereiro de 2009, não estando, por isso, obrigada a entregar as declarações periódicas do IVA.

Porém, aos arguidos não é imputado o incumprimento da obrigação de entregar as declarações periódicas do IVA. Note-se, aliás, que a sociedade arguida cumpriu este ónus, «no período de Junho de 2009 a Abril de 2010»,

em que foram apresentadas declarações periódicas de IVA mensais com o valor de 0,00 euros de imposto a favor do Estado (facto nº 11).

A conduta imputada ao arguido não se traduz na omissão de entrega das declarações periódicas do IVA, mas na não entrega à Fazenda Nacional do IVA que o arguido liquidou e recebeu dos seus clientes, no valor de 31 000,000€, pela venda dos bens pertencentes à massa insolvente à empresa Pl...Lda

A questão essencial a decidir, consiste, assim, em saber, se o arguido tinha a obrigação de declarar e entregar à Fazenda Nacional aquela quantia, como decidiu o tribunal recorrido, ou se pelo contrário, só tinha a obrigação de declarar aquela quantia no final da operação de liquidação em sede de processo de insolvência, como sustenta o recorrente.

Vejamos, então.

Com a Circular nº 1/2010 emitida pela DGI, entendeu a Autoridade Tributária entendeu que:

«A sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subsequentes ou da modalidade de liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (...).

O perdurar da personalidade jurídica da insolvente após dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de insolvência, não é posto em causa pela particular situação jurídica da insolvente delineada no CIRE, já que as inibições ou as limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano. A personalidade tributária da insolvente, tal como é definida no artigo 15º, da LGT, não é afectada pela declaração de insolvência, porquanto inerente ao respectivo processo de liquidação está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do imposto sobre o IRC e do IVA (...).

O artigo 268º, do CIRE (...) vem, aliás, confirmar a sujeição das entidades insolventes aos impostos (...) pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo, que *a priori*, está sujeito».

Constituindo a declaração de insolvência uma das causas da dissolução da sociedade, mas não a sua extinção, que só ocorrerá com o registo definitivo da liquidação [cf. artigos artigo 141º, al. e) e artigo 160º, nº 2, do Código das Sociedades Comerciais] - mantém a sociedade insolvente personalidade jurídica e tributária, conforme dispõem os artigos 146º, nº, 2, do Código das Sociedades Comerciais e 15º, da Lei Geral Tributária.

O mesmo é dizer que as operações realizadas pela sociedade insolvente continuam sujeitas à incidência e cumprimento de obrigações tributárias, de entre elas, do IVA, ponto é que se verifiquem os respectivos pressupostos legais em sede de incidência do respectivo imposto.

Como explica António Menezes Cordeiro - Código das Sociedades Comerciais Anotado, página 525 - «as causas de dissolução não operam *ipso facto*, apesar da declaração de dissolução fazer cessar logo o exercício da actividade objecto da sociedade. A dissolução só se consuma totalmente com o termo do processo de liquidação, isto é, quando o conjunto de direitos e deveres, que se constituíram à luz da sua personalidade jurídica (que nos termos do artigo 146º, se mantém, seja extinto».

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Fevereiro de 2011, (www.dgsi.pt), entendeu que:

«A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições do CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas».

Vale isto para dizer, que enquanto não se extinguir definitivamente, a empresa insolvente, manter-se-á sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais, desde que verificados os demais pressupostos de incidência.

Assim, praticando o administrador da insolvente, na forma de venda de bens integrantes desta massa, facto tributário sujeito a IVA, estamos perante um facto dá origem a uma obrigação fiscal, na medida em que nenhuma norma do CIRE ou de outro diploma o isenta de tributação.

«A dissolução da sociedade determina o momento a partir do qual esta deixa de prosseguir o seu objecto, esgota a sua função, mas não implica a sua extinção, sendo necessário proceder à cobrança de eventuais créditos, pagar as dívidas existentes e eventualmente partilhar os bens que sobejaram. Assim, e enquanto não se extinguir definitivamente, deverá a sociedade manter-se sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais.

Aliás, tal parece resultar directamente do próprio CIRE já que, além de determinar, no artigo 65º, a manutenção da obrigação de «elaborar e depositar contas anuais, prevê nos seus artigos, 267º a 270º, a aplicação de

benefícios fiscais em caso de liquidação da massa insolvente. Ora, nunca se estenderia a aplicação destes benefícios às situações em que se opta pela liquidação se não se entendesse que as sociedades insolventes em fase de liquidação sujeitas a tributação». Sara Luís da Silva Veiga Dias, *in o Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*.

No caso concreto, estando em causa a venda de bens móveis apreendidos à ordem do processo de insolvência, sobre a qual o arguido liquidou e recebeu dos compradores, o IVA, no valor de 31 000,00€, venda essa que ocorreu em 8 de Julho de 2009, data posterior à declaração de insolvência, estava o arguido obrigado a declarar e a entregar à autoridade tributária o valor do IVA que liquidou e recebeu dos compradores dos bens vendidos, seja através da declaração periódica apresentada referente ao mês de Julho de 2009, seja através da declaração imediata de acto isolado, mediante o modelo P2, referido na Conclusão 9.

E, nem se diga, como faz o recorrente que aquela obrigação só se verificava, no final da operação de liquidação da insolvência.

Na verdade, a tal entendimento, obstem os argumentos aduzidos pelo Digno Procurador-Geral Adjunto, no douto parecer de fls. 555 a 556, que, sufragamos na íntegra, a saber:

«Como consta do seu art. 1.º “ (...) *procede à sexta alteração ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de março, alterado pelos Decretos-Leis n.os 200/2004, de 18 de agosto, 76-A/2006, de 29 de março, 282/2007, de 7 de agosto, 116/2008, de 4 de julho, e 185/2009, de 12 de agosto, simplificando formalidades e procedimentos e instituindo o processo especial de revitalização.*”(sublinhado nosso).

Um dos artigos alterados foi o 65.º, aliás citado na motivação do recurso, que passou a ter a seguinte redação:

Artigo 65.º

[...]

1 - (Anterior corpo do artigo.)

2 - As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm

obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.

3 - Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.

4 - Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

5 - As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.”

O mencionado artigo tinha, na origem, a redacção seguinte:

“Artigo 65.º

Contas anuais do devedor

O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor. “

Não custa perceber e aceitar a dimensão da problemática a que procurou responder o novo conteúdo da norma, complementada, aliás, pela própria administração fiscal através da Circular n.º 10/2015, de 09 de setembro, que é integrada por um anexo destinado a constituir, como ali se diz, um *“Guião para o cumprimento das obrigações fiscais de pessoas colectivas em situação de insolvência.”*

Os factos dos presentes autos são anteriores e a alteração legislativa não dita qualquer obrigação de ponderar os regimes aplicáveis, como parece intuir-se da argumentação recursória que lança mão da nova disciplina jurídica a propósito das (des) obrigações declarativas.

De todo o modo, no plano da discussão estritamente jurídica da temática do presente recurso é bom adiantar, desde já, que a comunicação da liquidação do IVA na venda de bens da massa insolvente e a entrega à administração fiscal do respetivo montante, nem antes, nem depois da dita alteração de

regimes, estiveram dependentes do encerramento da liquidação, desiderato último da argumentação recursória, acima de tudo porque a liquidação da massa insolvente é um procedimento moroso, como atesta o caso dos autos, e, em documento jurídico algum se prevê que o montante arrecadado a título de IVA liquidado possa permanecer, durante anos, na massa insolvente, quiçá a render juros para os credores, em prejuízo do Estado, sendo mesmo hipotizável que, se assim pudesse ser, tudo estava em retardar um pouco, ou muito, a liquidação; isto sem esquecer que o adquirente dos bens estaria junto da fazenda pública a exercer tempestivamente o direito à dedução.

A liquidação da massa insolvente e os sucessivos atos de venda de bens, passíveis da liquidação de IVA, escapam, pois, ao prolongamento de uma actividade económica da insolvente e daí que se possa aceitar que a expressão fiscal desse atos esteja fora do perímetro das estritas obrigações de declaração periódica, em razão do que, através da Portaria n.º 92/2004, de 23 de janeiro, foi instituído o designado modelo P2, destinado a, entre outras finalidades, compreender os chamados “*atos isolados*”, arquétipo em que a doutrina e a praxis fiscal, há muito, vêm integrando as vendas como as que geraram o IVA no caso em apreço, entendimento que, aliás, acaba por ser aceite pelo recorrente, embora com um enfoque diferente, visto que aparenta a leitura de que deveria ser a insolvente a observar o dito esquema de pagamento. Em boa verdade, o modelo P2 deve ser utilizado pelo adquirente e impulsionada a sua entrega pelo administrador da insolvência, antes da adjudicação dos bens, mediante a necessária comprovação junto da Autoridade Tributária Ver, neste sentido, o artigo publicado pelo Consultor dos Técnicos Oficiais, Jorge Carrapiço, no *Jornal de Negócios* de 14 de Setembro de 2015, intitulado “*Insolvências-Novas obrigações.*”.

Neste sentido aponta também, com as necessárias adaptações e paralelismo, o prevenido no art. 28.º, n.º 5, do Código do IVA.

Só que a observância do referido procedimento tem de ser imediata e cumprir, quando muito, o prazo previsto no art. 27.º, n.º 2, do Código do IVA, o que não deixa de ser efeito racional da consideração de que o adquirente dos bens poderá exercer o respetivo direito à dedução do IVA pago, logo na declaração periódica seguinte.

Ou seja, tomando o caso em apreço, o IVA foi liquidado em 08 de julho de 2009, o adquirente dos bens, que o entregou ao recorrente, ficou em condições de exercer o direito à dedução logo no mês ou trimestre seguinte e

o Estado, esse, como sustenta o recorrente, viria a receber o imposto em 2013.

E, se mais tempo decorresse, não seria possível invocar a prescrição da obrigação tributária?

Não deixa de ser uma solução jurídica - a que é reclamada -, no mínimo, absurda, sendo certo que, só muito duvidosamente, a massa insolvente, atenta a sua condição jurídico-tributária, poderá exercer o direito à dedução de qualquer IVA que tenha suportado com a liquidação. Como bem anota o recorrente, e resulta do art. 51.º, n.º 1, al. c), do CIRE, também o IVA que resulte dos atos de liquidação constitui efectivamente encargo da massa insolvente, assumindo-se esta como consumidor final, por isso, sem direito à dedução, como emerge dos arts. 19.º a 21.º do Código do IVA.

O IVA suportado pela massa insolvente nos atos atinentes à venda dos bens [v.g. com a publicação de anúncios, pagamento a serralheiro qua afixa placards de anúncios, ou prestação de outros serviços] não faz já parte da defunta actividade económica da pessoa insolvente, física ou moral. É um momento juridicamente posterior.

Não sendo possível imputar os atos de liquidação da massa insolvente numa concreta actividade económica Com interesse para o esclarecimento da matéria, sobre o que deva incluir-se, ou não, na actividade económica da empresa, veja-se, entre outros, o acórdão "*Floridienne e Berginvest*" contra a Bélgica, do Tribunal de Justiça, de 14 de novembro de 2000, tirado no Processo C-142/99., não será, na nossa ótica, possível exercer o direito à dedução e daí que, salvo o devido respeito, não faça sentido a argumentação recursória quando procura aconchegar juridicamente o protelamento da entrega da declaração e do imposto para o epílogo da liquidação.

Da impossibilidade de exercício do direito à dedução teve o recorrente manifesta convicção jurídica ao determinar o TOC, Daniel D., a enviar as declarações periódicas de IVA, devidas ou indevidas, como apenas "zeros" quando aí poderia, se tal fosse fiscalmente aceitável, incluir o IVA suportado».

A factualidade apurada (factos nºs 8 a 12) permite concluir, «que o recorrente incumpriu, não só a obrigação declarativa, como a obrigação de entrega do imposto, seja através da omissão da operação fiscalmente relevante na declaração periódica - onde era cabível, no entendimento da administração fiscal - seja, como nos parece mais rigoroso - o recorrente concorda, cabendo essa vertente nos factos provados - através da declaração de ato isolado, com

a entrega imediata do imposto, mediante a utilização do modelo P2, a exigir do adquirente e a enviar à administração fiscal previamente à adjudicação.

O certo é que o recorrente não cumpriu a obrigação declarativa, nem a de entregar o imposto, nem as acessórias, no momento próprio, como lhe era exigível, até pela natureza das suas funções e estatuto Cfr. art. 52.º do CIRE. Art. 16.º da Lei n.º 32/2004, de 22 de Julho. Art.12 da Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro, só vindo a fazê-lo quando confrontado com o procedimento criminal e com o benefício do art. 22.º, n.º 2, do RGIT.

A conduta do recorrente, porque ocultadora de uma situação tributária, visou a não entrega do imposto, mesmo após advertência da administração fiscal - cfr. depoimento da testemunha Sónia Leite -, assim tendo feito diminuir a receita tributária» - Fls. 557 verso.

Com estes argumentos im procedem as Conclusões nºs 3 a 11, 12, 13, 16, 17, 23 a 25.

De igual modo, im procedem as conclusões 18 a 20, respeitantes à ausência do dolo. A intenção do recorrente, ao agir como agiu, está patente nos pontos de facto nº 11 a 13.

Note-se que, no período compreendido entre Junho de 2009 a Abril de 2010 foram apresentadas declarações periódicas de IVA mensais pela sociedade arguida com o valor de 0,00 euros de imposto a favor do Estado, com total omissão, dos 31 000,00 de IVA liquidados e recebidos pelo mesmo arguido.

3. Natureza da massa insolvente

O recorrente, nas Conclusões 21 e 22, afirma «nada ter a ver com a sociedade N...Lda nem com os actos que a mesma pratica, pois como resulta do nº 2, dos factos provados, a mesma é representada por Fernando M. ».

Mas, diga-se, manifestamente sem razão.

Como se decidiu no Acórdão da Relação do Porto de 2 de Julho de 2015 (www.dgsi.pt), a separação patrimonial não torna a massa insolvente autónoma num novo ente, distinto daquele a quem o património autónomo continua a pertencer. Não passam a existir duas pessoas. As massas insolventes são apenas partes separadas dos patrimónios das pessoas (singulares ou colectivas) a quem os bens pertencem. O que acontece, quando há uma declaração de insolvência, é apenas, como resulta do artigo 81º, nº 1, do CIRE, uma transferência dos poderes de administração e disposição

relativamente aos bens integrantes da massa insolvente, do insolvente, para o administrador da insolvência. Os bens continuam a ser do insolvente, apenas se dá uma transferência dos poderes daqueles poderes sobre eles (que de outro modo continuariam no insolvente por os bens serem deles).

Após a declaração de insolvência, a administração e gestão da massa é transferida para o administrador de insolvência, sobre quem recai o ónus do cumprimento das obrigações tributárias.

No caso concreto, nenhuma dúvida subsiste que o administrador da Sociedade N...Lda, identificada no facto nº 1, declarada insolvente, por sentença de 9 de Abril de 2008 (facto nº 4), era, à data da prática dos factos, o arguido, nomeado pela Assembleia de Credores de 19 de Junho de 2008.

Além do mais, foi o próprio recorrente quem procedeu à venda dos bens, liquidou e recebeu o IVA dos compradores, sem que o tivesse declarado e entregue ao Estado.

V - DECISÃO

Por todo o exposto, acordam os juízes da Secção Criminal desta Relação julgar não provido o Recurso.

Custas pelo Arguido, com taxa de justiça que se fixa em 4 UCS.

Guimarães, 12 de Julho de 2016

Alcina da Costa Ribeiro

Luís Coimbra