

Tribunal da Relação do Porto
Processo nº 115/11.0IDPRT.P1

Relator: PAULO COSTA

Sessão: 31 Outubro 2018

Número: RP20181031115/11.0IDPRT.P1

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: REC PENAL (CONFERÊNCIA)

Decisão: IMPROCEDENTE O RECURSO DA ARGUIDA

FRAUDE FISCAL

PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO

SUSPENSÃO

CONTAGEM DO PRAZO

Sumário

I - Prescrição sua contagem na fraude fiscal do art. 103º do RGIT.

II - Suspensão da prescrição por força do disposto no art.21º, n.º 4 do RGIT e problemática do início da sua contagem concluindo-se pelo início após despacho judicial.

Texto Integral

Processo n.º 115/11.0IDPRT.P1

Relator: Paulo Emanuel Teixeira Abreu Costa

Adjunta: Élia São Pedro

Acórdão, julgado em conferência, na 1ª secção criminal do Tribunal da Relação do Porto:

I. Relatório.

B..., LDA. E C..., vieram interpor recurso da sentença proferida em processo comum singular do Juízo Local Criminal do Porto - Juiz 2, Tribunal da Comarca de Porto, que as condenou pela prática em autoria material e na forma consumada de um crime pela prática em autoria a sociedade "**B..., Lda.**", pela prática de **um crime de fraude fiscal**, p. e p. pelos arts. 7º, 103º, n.º 1, al. a) e b) e n.ºs 2 e 3, da Lei 15/2001, de 05/06 (RGIT), na redação introduzida pela [Lei n.º 60-A/2005, de 30/12](#), **na pena de 120 dias de multa**, à taxa diária de **25,00 euros**.

E C... pela prática **um crime de fraude fiscal**, p. e p. pelos arts.103º, n.º 1, al. a) e b) e n.ºs 2 e 3, da Lei 15/2001, de 05/06 (RGIT), na redação introduzida pela [Lei n.º 60-A/2005, de 30/12](#), **na pena de 120 dias de multa**, à taxa diária de **10,00 euros**.

Inconformada com a decisão proferida dela veio a arguida interpor o presente recurso, fazendo-o nos termos que constam de folhas 706 e ss dos autos, que ora aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os legais efeitos, concluindo pela forma seguinte: (transcrição)

- 1.** A douta sentença ora recorrida é nula por prescrição do procedimento criminal nos termos do disposto no artigo 121.º, n.º3 CP;
- 2.** Isto porque, os factos em questão reportam-se, nas palavras da douta sentença recorrida *“no final do ano de 2007”*;
- 3.** O prazo de prescrição do crime de fraude fiscal é de 5 anos conforme dispõe o artigo 21.º, n.º1 RGIT, sendo o prazo de prescrição do procedimento criminal de sete anos e seis meses nos termos do artigo 121.º, n.º3 CP;
- 4.** Mesmo considerando o tempo de suspensão desse prazo de prescrição de três anos, nos termos do disposto no artigo 120.º, n.º1, al. b) e n.º2 CP, desde 17/05/2012 (data da notificação da acusação às Arguidas), até 17/05/2015 (data em que a suspensão cessa por força do disposto no artigo 120.º, n.º2 CP);
- 5.** O procedimento criminal prescreveu em 01/04/2018;
- 6.** A douta sentença ora recorrida foi pronunciada após a prescrição do procedimento criminal;
- 7.** A douta sentença ora recorrida é nula por insuficiência para a decisão da matéria de facto provada;
- 8.** A contabilidade da Arguida B... é organizada e processada por entidade externa e autónoma das Arguidas;
- 9.** As alegadas divergências entre as bases de dados da Arguida *“D...”* e *“E...”* teriam sido facilmente supridas e colmatadas caso os formandos/alunos da Arguida B... tivessem sido contactados no sentido de apurar se haviam ou não pago os alegados valores em questão;
- 10.** Porém, tal diligência foi em absoluto omitida, quer pela Inspeção Tributária, quer pelo Ministério Público em sede de inquérito, quer em sede de julgamento;
- 11.** Assim, nenhuma prova existe que possa suportar a conclusão da douta sentença recorrida de que as alegadas divergências entre as bases de dados reflectem factos integrantes do tipo legal de fraude fiscal;
- 12.** Isto porque é manifesta a ausência de qualquer matéria de facto provada que permita, para lá de dúvida razoável, provar que essa divergência não corresponde meramente ao facto de a base de dados *“D...”* visar apenas a

organização interna dos cursos de formação da Arguida B... e, por essa razão, às vezes manter registos desactualizados de formandos que rescindiram os contratos, deixaram de comparecer às aulas ou deixaram de pagar as mensalidades e que não reflectem qualquer facto contabilístico, precisamente por nenhuma operação económica lhes estar subjacente;

13. Toda a contabilidade da Arguida B... está refletida na base de dados “E...”, pelo que as entradas na base de dados “D...” nada têm a ver com operações económicas;

14. Em suma, foram as Arguidas condenadas por fraude fiscal apenas por a sua base de dados de organização interna de cursos de formação não corresponder à sua base de dados de contabilidade/facturação;

15. Por outro lado, a insuficiência da matéria de facto provada para a decisão é ainda manifesta na circunstância de não se ter logrado provar, para lá de dúvida razoável, que quaisquer valores declarados pela Arguida B... em sede de IRC não correspondiam à verdade;

16. Isto porque, como refere a douta sentença recorrida, toda esta questão se prende apenas e tão só com a impossibilidade de localizar faturas;

17. Porém, as Arguidas sempre disponibilizaram toda a demais documentação comprovativa, como seja recibos, cheques e orçamentos;

18. Para mais, tratando-se esses serviços de operações de construção civil, a confrontação do actual estado das edificações intervencionadas face aos orçamentos seria sempre prova de que os gastos declarados estavam na perfeita regularidade;

19. Tanto assim que não é matéria controversa que esses gastos/despesas tenham efectivamente sido pagos pela Arguida B...;

20. Assim sendo, para que a matéria de facto fosse suficiente para a decisão condenatória impunha-se em absoluto diligenciar junto das entidades que fornecerem os serviços declarados pela Arguida B..., se haviam efetivamente fornecido esses serviços;

21. Porém, tal diligência foi admitidamente omitida;

22. De tal forma que foram as Arguidas, na prática, condenadas por a sua contabilidade ter perdido as faturas de serviços contratados há mais de uma década;

23. Estas situações constituem uma manifesta violação do princípio *in dubio pro reo* plasmado no artigo 32.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa;

24. A douta sentença recorrida padece ainda de nulidade por erro na apreciação da prova;

25. Com efeito, a base de dados “D...” e a base de dados “E...” são totalmente autónomas entre si, servindo finalidades diversas e sendo operadas por

funcionários diferentes da Arguida B...;

26. A base de dados “E...” é a base de dados da contabilidade da Arguida B... e nela estão reflectidas todas as operações de facturação dessa sociedade, quer ativas, quer passivas.

27. A base de dados “D...” é uma base de dados de processamento interno na qual estão registados os formandos/alunos da Arguida B... para organização das turmas e cursos de formação;

28. Essa base de dados, sendo apenas de uso interno, apresenta por vezes registos de formandos que deixaram de comparecer às aulas, deixaram de pagar as prestações ou rescindiram os seus contratos.

29. Uma vez que a base de dados “D...” é meramente de uso interno para organização dos cursos de formação da Arguida B..., uma vez que os seus colaboradores são capazes de identificar esses registos sem efeito, não é necessário proceder à sua correcção;

30. Por essa razão surgem as alegadas divergências entre essa base de dados e a base de dados “E...” relativa à contabilidade/facturação da Arguida B...;

31. Ou seja, não estamos aqui perante duas bases de dados de contabilidade/facturação em que apenas uma reflecte a realidade, bem pelo contrário a realidade contabilística da Arguida B... está plenamente reflectida na base de dados “E...”;

32. Por essa razão apenas por erro na apreciação da prova se poderá admitir que a dita sentença recorrida deu como provado que essa divergência entre as bases de dados correspondia a factos integrantes do tipo legal de fraude fiscal.

Pedem seja dado provimento ao presente recurso interposto pelas Arguidas B..., Lda. e C..., e, conseqüentemente seja revogada a dita sentença condenatória recorrida.

A este recurso respondeu o Ministério Público junto do tribunal recorrido nos termos que constam de folhas 721 e ss dos autos, que agora aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os legais efeitos, concluindo pela sua improcedência.

Mesma posição foi sufragada neste tribunal de recurso pela Digna Procuradora Geral Adjunta no parecer que emitiu e que se encontra a folhas 730 e ss.

Cumprido o preceituado no artigo 417º número 2 do Código Processo Penal nada veio a ser acrescentado no processo.

Efetuada o exame preliminar e colhidos os vistos legais foram os autos submetidos a conferência.

Nada obsta ao conhecimento do mérito.

II. Objeto do recurso e sua apreciação.

O âmbito do recurso é delimitado pelas conclusões extraídas pela recorrente da respetiva motivação, sendo apenas as questões aí sumariadas as que o tribunal de recurso tem de apreciar (Cfr. Prof. Germano Marques da Silva, "Curso de Processo Penal" III, 2ª ed., pág. 335 e jurisprudência uniforme do STJ (cfr. Ac. STJ de 28.04.99, CJ/STJ, ano de 1999, p. 196 e jurisprudência ali citada), sem prejuízo das de conhecimento oficioso, designadamente os vícios indicados no art. 410º nº 2 do CPP.

As recorrentes invocam:

Nulidade da sentença por prescrição do procedimento criminal;

Nulidade da sentença por insuficiência para a decisão da matéria de facto provada;

Violação do princípio da livre apreciação de prova e do princípio in dubio pro reo (art. 127º do C.P.P, art. 355º do C.P.P. e art.32º da C.R.P

E erro notório na apreciação da prova do 410º, nº 2 , al. a) e c) do C.P.P.

Do enquadramento dos factos dados como provados.

Sentença recorrida (que se transcreve nas partes relevantes).

1. A sociedade arguida B..., Lda., NIPC, com sede na Rua ..., n.º ..., ..., Porto, tem como objecto social a consultoria e gestão empresarial, edição e comercialização de livros didácticos e ministrar cursos de formação profissional, a que corresponde a actividade de "outras actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares", CAE, desde 01.10.1993, data em que iniciou a actividade.

2. Não obstante o CAE constante do cadastro fiscal, os serviços que prestam consistem na administração de cursos nas áreas de línguas, mais especificamente da língua inglesa, e informática (Windows, Web Design, Hardware, Computação Gráfica, Adobe Photoshop, entre outros ...), tendo associado o fornecimento do respectivo material didáctico (14,76% do valor total da mensalidade).

3. A sociedade arguida, em sede de IRC, está enquadrada no regime geral de tributação, e, em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime de isenção, nos termos do art. 9º do CIVA, a partir de 01.01.2007 (de acordo com as declarações entregues em 10.01.2006, tendo em 18.09.2007 entregue nova declaração de alteração, de forma a possibilitar a realização de aquisições intracomunitárias).

4. Desde o início da actividade da sociedade arguida que a arguida C... exerce a gerência, de direito e de facto, daquela, sendo a responsável pelos actos de gestão da mesma, decidindo autonomamente de todos os assuntos ligados à respectiva organização comercial e financeira, bem como do destino a dar às receitas de empresa, e dos pagamentos a efectuar por esta, designadamente impostos.

5. Em data não concretamente apurada, mas que se situará no final do ano de 2007, a arguida C... formulou o propósito de se furtar ao pagamento dos impostos devidos ao Estado pelo exercício da referida actividade comercial da sociedade arguida, escudando-se para o efeito na omissão dos pagamentos dos cursos ministrados relacionados com a actividade desenvolvida, omitindo tais pagamentos e deduzindo indevidamente custos nos registos da contabilidade, bem como os proveitos daí resultantes.

6. Assim, e em execução de tal plano, a arguida na base de dados da facturação da sociedade arguida concebeu os seguintes registos:

- "F...", com a designação "D...-B1...", que contém os registos relacionados com a gestão operacional da actividade de formação:

.....
.....
.....

- "Microsoft SQL Sever' com a designação "E...", que contém registos relacionados com a emissão da facturação aos formandos:

.....
.....
.....

7. Tais registos de dados de facturação foram utilizados em desenvolvimento do propósito de não pagamento dos impostos devidos ao Estado, designadamente de IRC, no exercício de 2008.

8. Efectivamente, do confronto dos dados da facturação das tabelas acima referidas resulta:

- Um conjunto de formandos com prestações registadas na tabela ".. _ _ .." (programa "D...") relativas a mensalidades de cursos frequentados nos anos de 2007 e 2008 sem qualquer correspondência em documentos registados na base de dados "E..." (programa de facturação);
- Um conjunto de formandos com divergências entre o valor total das mensalidades, referentes aos anos de 2007 e 2008 registadas na tabela ".. _ _ .."(programa "D...") e o total do valor facturado através dos documentos registados na base de dados "E..."(programa de facturação);

9. Por outro lado, nos contratos celebrados com os formandos ou encarregados de educação o preço do curso foi pago, por regra, num determinado número de prestações, em função do curso em causa, sendo que:

- A primeira prestação vencia-se no acto de inscrição e as restantes até o dia 20 de cada um dos meses de duração do curso;
- A falta de pagamento de qualquer prestação até à data do respectivo vencimento conferia à empresa o direito de se recusar a prestar ao aluno a

formação contratada e o de exigir ao formando o pagamento de todas as prestações vencidas e não pagas, acrescidos dos juros legais.

10. Ora existiam contratos para os quais não existia qualquer facturação emitida e existiam certificados emitidos a alunos, para os quais a facturação existente nos anos da vigência do curso foi inferior ao valor total do curso constante do contrato celebrado.

11. Da distribuição dos valores facturados, por aluno, existiam em inúmeros casos omissões; cerca de 20% dos contratos celebrados no ano de 2008, num total de 1640, tinham a indicação no mesmo como tendo sido rescindido, pelo que estes não foram tidos em conta pela Autoridade Tributária.

12. Assim, a arguida C..., em representação da sociedade arguida, no decurso das acções de formação adoptou o seguinte procedimento:

- O formando, no início do contrato, tinha 5 dias após o início da formação, para poder rescindir o contrato celebrado, sendo que o valor pago no acto do contrato era, nestes casos, devolvido, pelo que estes não foram tidos em conta pela Autoridade Tributária;

- Existiram nalguns casos, cedências dos direitos a terceiros, desde o início, pelo que a facturação foi desde logo emitida em nome do terceiro, pelo que estes não foram tidos em conta pela Autoridade Tributária;

- Havia inúmeros casos de formandos para os quais não existia qualquer facturação emitida, e atendendo ao facto da sociedade arguida apenas proceder à emissão de factura aquando do recebimento das prestações devidas, a acção inspectiva procedeu à análise, para efeitos de tributação, do número dos formandos, tendo sido analisados os seguintes casos:

- "Certificado emitido" - estado dos formandos para os quais já foi emitido certificado do curso frequentado;

- "Em frequência" - estado dos formandos cujos cursos estavam ainda a decorrer ou, tendo o mesmo finalizado estando a aguardar a emissão de certificado, sendo requisito para precederem à emissão do respectivo certificado que as mensalidades estivessem todas pagas;

- "Em cobrança externa" - estado em que a cobrança era feita pelo gabinete jurídico da B..., o que pressupunha a frequência dos cursos e/ou aulas.

13. Quanto ao "Proveitos Vendas/Prestações de Serviço", de acordo com o n.º 3 do art. 7.º do Código do IVA, e relativamente às prestações de serviço de carácter continuado resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que as prestações de serviço são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento.

14. Por outro lado, e atendendo ao exposto n.º 1, do art. 36.º (prazo de emissão, formalidades das facturas e documentos "equivalentes) do mesmo código, as facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos o mais

tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento definido no art. 7º, pelo que a sociedade arguida se enquadra nos mesmos, porquanto administra cursos, na sua maioria, com durações superiores a um ano; celebra contratos de prestação de serviços, nos quais é referido nas suas cláusulas que o preço estipulado é pago em mensalidades que nos anos em análise variavam entre 19 e 22.

15. Assim, a sociedade arguida estava obrigada à emissão de factura nos meses em que o curso decorria.

16. Nesta sequência, com base na informação constante dos registos informáticos e elementos disponibilizados pela sociedade arguida, apurou-se o valor dos proveitos omitidos, consistindo na diferença entre os valores constantes das bases de dados "D..." e os constantes da facturação, atingidos os seguintes montantes, no ano de 2008:

.....
.....
.....

17. Ademais, a contabilização de custos diferidos na conta - Outros Custos Diferidos Conservação Plurianual - Edifícios e outras construções com IVA não dedutível que originaram os lançamentos de regularização na conta - Conservação e reparação no montante de €9.576,89 em 2008, a sociedade arguida justificou tais montantes porque as obras reflectidas a partir de 2004 na conta - Outros custos diferidos-Conservação Plurianual - referiam-se a várias facturas de fornecedores sendo que a contabilização deveu-se ao facto de ter adquirido o edifício em Leasing, tendo em 2004 efectuado uma cedência do leasing à sociedade G..., ficando estabelecido no contrato que as obras de manutenção seriam da responsabilidade da B....

18. Assim, e dado que deixaram de ter o edifício no imobilizado, as obras ainda não amortizadas passaram a estar reflectidas na conta, o custo da "amortização" reconhecido anualmente na conta de custos

19. Mas, não obstante o referido, não foi comprovado documentalmente o custo anual no montante de €1.875,56 nos anos de 2007 e 2008 referente aos fornecedores:

- H..., Lda. -10.973,55€ (taxa amort. 10%);
- Fornecedor não identificado - 6.460,43€ (taxa amort. 10%);
- Fornecedor não identificado - 1.321,60€ (taxa amort. 10%);

20. Deste modo, uma parte da actividade exercida pela sociedade arguida não se encontrava reflectida na contabilidade e conseqüentemente nos valores declarados à Administração Fiscal.

21. Assim, a inspecção tributária efectuou as seguintes correcções aritméticas à matéria tributável de IRC no exercício de 2008:

.....
.....
.....

22. Deste modo, a arguida C..., em nome e representação da sociedade arguida, logrou obter a vantagem patrimonial, que reverteu em benefício da sociedade, em sede de IRC, no montante de 23.216,55€. conforme liquidação entregue e correcção elaborada para o exercício de 2008.

23. A arguida C... para omitir a real actividade da sociedade arguida adulterou a declaração de IRC do ano de 2008 que apresentou à Administração Fiscal, fornecendo-lhe informações que sabia que não correspondiam à verdade, e sonegando-lhe outras, indispensáveis à correcta avaliação da situação fiscal da sociedade arguida, bem sabendo que lesava o património do Estado e violava o dever de colaboração e lealdade perante a Administração Fiscal que impende sobre todos os contribuintes.

24. Actuou, a arguida C..., como gerente de direito e de facto da sociedade arguida, e no interesse daquela, com o objectivo de obter, como obteve, vantagem indevida, passível de causar uma diminuição das receitas tributárias, e, desse modo, depauperar o património do Estado no valor supra referido, que reverteu em benefício da sociedade arguida.

25. A arguida C... agiu em nome e no interesse da sociedade arguida, e actuou animada com propósito de ocultar factos e valores que deviam ser revelados à Administração Fiscal, engrandecendo o património da sociedade arguida à custa do não pagamento de impostos devidos ao Estado.

26. A arguida C... agiu livre, voluntária e conscientemente, em execução de um plano que previamente delineou, bem sabendo que praticava condutas criminalmente punível e proibidas por lei.

27. Em 15.02.2012, a sociedade arguida impugnou judicialmente a liquidação apurada pelos Serviços de Inspecção Tributária, de IRC do ano de 2008, no âmbito do Proc. N.º 438/12.0BEPRT, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto-Unidade Orgânica 3.

28. Por decisão transitada em julgado, a 19.05.2016, no âmbito do referido processo, foi julgada improcedente a impugnação deduzida referente ao IRC do ano de 2008.

29. A arguida C... é casada e tem três filhos menores de idade (16, 14 e 12 anos), a seu cargo.

30. O marido da arguida é empresário, auferindo mensalmente cerca de €3.000,00/brutos.

31. A arguida C... é gerente da sociedade arguida, auferindo mensalmente cerca de €2.000,00/líquidos.

32. A arguida C... e o seu agregado familiar vivem em casa própria adquirida

com recurso ao crédito bancário, pagando a título de prestação mensal €1.000,00.

33. A arguida C... é licenciada em informática de gestão.

34. A sociedade arguida integra 50 pessoas nos seus quadros e 200 pessoas como prestadores de serviços/formadores.

35. Os rendimentos da sociedade arguida advêm dos serviços prestados a particulares.

36. A sociedade arguida vem cumprindo com o pagamento dos salários, prestadores de serviços, fornecedores e impostos, com uma gestão criteriosa dos recursos financeiros, o que não tem sido fácil.

37. Nada consta nos certificados de registo criminal das arguidas.

38. A sociedade aderiu ao PERES, tendo pago, em prestações, até 31.08.2017, o valor global de €11.585,80.

Factos não provados.

Não se provaram quaisquer outros factos dos alegados nos autos ou em audiência, nem outros, não escritos, contrários ou incompatíveis com os provados e com interesse para a decisão da causa.

Motivação da decisão de facto.

O tribunal baseou a sua convicção na análise crítica e comparativa da prova documental, por declarações da arguida C... e testemunhal produzida em audiência, nomeadamente e de forma resumida:

- Desde logo valoraram-se os seguintes documentos:
- Certidão permanente da sociedade de fls. 21 a 24;
- Auto de busca e apreensão de fls. 44 a 48;
- Informação e mapas de fls.79 a 81;
- Docs. de fls. 82 a 90;
- Contrato de locação financeira de fls. 92 a 96;
- Impugnação administrativa de fls. 120 a 170;
- Docs. de fls. 171 a 179;
- Mapas de fls. 188, 196, 205-206;
- Decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de fls. 399 a 405 (sem interesse para os factos em causa), de fls. 417 a 451 (sentença, com interesse para os presentes autos) e de fls. 521 a 526.
- Documentos de fls. 611 e 617-618, comprovativos que a sociedade aderiu ao PERES, tendo pago, em prestações, até 31.08.2017, o valor global de €11.585,80.
- E-mail de fls. 627 e documentos de fls. 628 a 632, comprovativos das diligências efectuadas pela Inspectora Tributária e respectiva resposta da sociedade arguida;

- Docs. de fls. 666, 668 e 672, relativos ao requerido e deferido a fls. 635;
- Respectivos certificados de registo criminal dos arguidos, devidamente actualizados.
- A **arguida C...** referiu que todo e qualquer serviço prestado pela sociedade era facturado, descreveu como eram celebrados os contratos com os formandos e respectivas regras/cláusulas, tendo negado os factos imputados a fls. 260 da acusação.
- As facturas só eram emitidas perante o pagamento do aluno.
- Disse que os contratos rescindidos ou anulados não eram facturados; mais referiu que, como a formação era de longa duração, pelo que o remanescente do ano anterior aparecia superior ao do ano em curso.
- Alegou que o fisco considerou os contratos rescindidos, anulados e em cobrança externa.
- Quanto a custos referentes a fornecedores e outros custos de conservação do edifício (adquirido em leasing e tendo havido uma cedência do mesmo à G..., tendo ficado acordado que as obras de conservação ficavam a cargo da sociedade arguida), referiu que, com efeito, não localizaram alguns dos fornecedores, nem a respectiva factura; mais o cheque referido a fls. 635, também não foi possível obter; relativamente à H... disse que foi a sociedade escolhida para fazer a certificação eléctrica de todo o edifício, o que consistiu num projecto que se prolongou no tempo, sendo que não conseguiram localizar a correspondente factura, o que imputa a um lapso da contabilidade. Mais referiu que a dita H... já se encontra dissolvida.
- Quanto aos formandos os certificados dos cursos ficavam em poder da sociedade até se verificar o pagamento completo.
- Referiu que no ano de 2008, tinham cerca de 1500 alunos e que existia 201 mensalidades em atraso, o que não foi tido em conta pelo fisco.
- Alegou que a autoridade fiscal lançou mão de métodos indiciários e que os factos acusados não correspondem à verdade.
- Por fim referiu a arguida a sua situação socioeconómica e familiar, bem como referiu a situação da sociedade arguida.
- **I...**, directora financeira da sociedade arguida, disse as facturas eram emitidas quando se verifica a frequência do curso, não dependendo do real pagamento (o que se mostra contrário ao alegado pela própria arguida), sendo que quando o aluno tem atrasos no pagamento não lhe é emitido o respectivo certificado, não obstante a conclusão da formação.
- No caso de um aluno deixar de frequentar as aulas não eram emitidas facturas.
- Referiu que a sociedade H... fez a certificação eléctrica de todo o edifício e que, de facto, não foram localizados dois fornecedores. Nunca lidou com a

H..., cujo contrato foi celebrado antes de prestar serviços para a empresa.

- Os cursos ministrados tinham duração variável, de 22 meses, 12 meses e 6 meses.

- Relativamente aos alunos com contrato rescindido, os valores foram expurgados.

- Os contratos em frequência e contratos com certificados emitidos, constavam em uma rubrica, mas separando as rubricas havia, relativamente aos contratos em frequência apenas um rendimento expectável e não concreto.

Quanto aos contratos com certificados emitidos, deve ter ocorrido um lapso.

- Confrontada com o e-mail de fls. 627, disse que a informação prestada não se revela completa, mas não o pode assegurar, acabando por afirmar não saber.

- Confirmou a gerência de facto e de direito da arguida C..., sendo certo que esta está mais ligada à área pedagógica.

- O depoimento em causa afigurou-se-nos vago e pouco preciso, não contribuindo para um verdadeiro esclarecimento dos factos.

- **J...**, Inspectora Tributária, referiu como decorreu a fiscalização à sociedade arguida entre 2007 e 2008, tendo sido solicitados os elementos contabilísticos, balancetes, extractos de conta, bem como foram feitas cópias dos sistemas informáticos em uso na sociedade.

- A sociedade tinha dois sistemas informáticos, sendo um de gestão operacional da formação e outro de facturação, cujo funcionamento explicou.

- Verificaram fisicamente os contratos, sendo que todos os rescindidos e todos os desistentes não foram levados em conta. Só os contratos em curso ou findos, com certificado emitido, foram considerados.

- Fizerem o confronto entre os sistemas informáticos, verificando discrepâncias, e nomeadamente na contabilidade onde não existiam facturas. Existia facturação em falta, pois não havia correspondência entre o sistema de gestão operacional da formação e o sistema de facturação.

- Apesar da duração de cada curso, no final de cada mês, os alunos pagavam as mensalidades, com excepção dos alunos que pagavam integralmente o curso.

- Foi analisado aluno a aluno, frequência do curso e pagamentos, pelo que, só relativamente estes, foram tidas as conta as discrepâncias.

- Verificaram ausência de facturas.

- Quanto aos contratos sem qualquer facturação emitida, a situação foi esclarecida e desconsiderada.

- Quanto aos fornecedores em causa e custos diferenciados, referiu ter visto orçamentos, mas relativamente a três facturas não existiam e só estas foram consideradas.

- Em cobrança externa estavam 29.196,94 e que eventualmente não teriam

sido pagos, de facto, sendo que em termos contabilísticos tal poderia ter sido corrigido, mas não foi.

- A vantagem patrimonial consiste no não pagamento do IRC devido.
- A data da liquidação no programa informático era a data de pagamento e não da prestação de serviço, como foi alegado pela arguida.
- Explicou assim a testemunha de forma clara e concisa a inspecção levada a cabo, o que fez de forma séria, isenta e credível, confirmando o relatório inspectivo.
- Assim, tendo em conta que o crime em análise é de fraude fiscal e não de abuso de confiança fiscal, da análise crítica e comparativa da globalidade da prova produzida, nomeadamente atentas as declarações sérias, isentas e credíveis da Inspectora Tributária e até ponderando o declarado pela arguida, tudo conjugado com a abundante prova documental produzida, temos que, atentas as regras da experiência comum e os juízos de normalidade, dúvidas não subsistiram quanto à veracidade dos factos pronunciados.
- Nenhuma prova foi produzida.”

Vejamos.

Concretizando a posição da recorrente:

Da alegada prescrição.

A prescrição é uma causa pessoal de anulação de um crime, ver “Regime Geral das Infracções Tributárias” anot, por Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, 4ª ed. Em anot. ao art.21º, que se configura com um obstáculo processual. Ocorre pelo simples lapso de tempo, independentemente de qualquer outra condição, cujos efeitos operam ope legis e de conhecimento officioso.

O prazo de prescrição do procedimento criminal corre desde o dia em que o facto se tiver consumado – artigo 119º, n.º 1 do Código Penal -, sendo certo que o facto se considera praticado no momento em que o agente atuou ou deixou de atuar – artigo 3º do Código Penal.

O objeto do presente processo criminal fixado na acusação pública reconduz-se a factos que se reportam ao apuramento da matéria tributária apurada para efeitos de tributação em sede de IRC no exercício de 2008 que se subsumem, segundo a acusação, a um crime de fraude fiscal, previstos e punidos pelo disposto nos artigos 7º, 6º e pelos artigos 103º, n.º 1, alíneas a) e b) e n.º 2 e 3 da Lei 15/2001 na atual redação do Regime Geral das Infracções Tributárias. Prevê especificamente o artigo 5º do RGIT quanto ao momento da prática do facto, o seguinte:

“1 - As infracções tributárias consideram-se praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o

agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter atuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, sem prejuízo do disposto no n.º 3.

2 - As infrações tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários.

3 - Em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, a respetiva infração considera-se praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente.”

No caso de infração contínua sucessiva, com é o caso dos autos, o momento relevante será aquele em que é executado o último ato que integra a infração. Ora, são imputados factos em data não concretamente apurada, mas que se situará o início no final do ano de 2007 quanto a omissão de pagamentos por cueros ministrados e dedução de custos de forma indevida bem com de proveitos daí resultantes, centrando -se a avaliação nos rendimentos do ano de 2007 e 2008, pelo que o crime se terá consumado na data da obrigação da declaração dos rendimentos, ou seja, em 31 de maio de 2009.

Mesmo que assim se não entendesse sempre teríamos por base, pelo menos a data de 01.01.09, data que coincidiria com o fim dos rendimentos atinentes a 2008.

Atualmente, o artigo 21º do RGIT sob a epígrafe “Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal” dispõe, por sua vez o seguinte:

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

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

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

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

Nos crimes de fraude fiscal em apreço, não estamos perante a previsão do nº 3 do artigo 21º do RGIT, pelo que o prazo prescricional a considerar é o geral, de 5 anos.

Dito isto, cumpre então verificar se o mesmo está decorrido, ou ainda não, designadamente por efeitos de causas de interrupção e/ou de suspensão.

Como causas interruptivas da prescrição temos, segundo a regra geral do artigo 121º do Código Penal e que determinam reinício do prazo:

- a) a constituição de arguido;
- b) a notificação da acusação, ou não tendo esta sido deduzida, com a notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou com a notificação do requerimento para aplicação da sanção em processo sumaríssimo;
- c) a declaração de contumácia;
- d) a notificação do despacho que designa dia para audiência de julgamento na ausência do arguido;

Estabelece ainda o respetivo nº 3 que “(...) A prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade, (...)”. No caso sete anos e seis meses.

No concernente à suspensão do prazo de prescrição, voltando a prescrição a correr, ou seja, o prazo prescricional não corre enquanto durar a mesma, voltando a correr a partir do dia em que cessar a causa da suspensão - artigo 120º, n.º 3 do Código Penal:

«1. A prescrição do procedimento criminal suspende-se, para além, dos casos especialmente previstos na lei, durante o tempo em que:

- a) O procedimento criminal não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal ou de sentença a proferir por tribunal não penal, ou por efeito da devolução de uma questão prejudicial a juízo não penal;
- b) O procedimento criminal estiver pendente a partir da notificação da acusação ou, não tendo esta sido deduzida, a partir da notificação da decisão instrutória que pronunciar o arguido ou do requerimento para aplicação da sanção em processo sumaríssimo;
- c) Vigorar a declaração de contumácia;
- d) A sentença não puder ser notificada ao arguido julgado na ausência;
- e) A sentença condenatória, após notificação ao arguido, não transitar em julgado;
- f) O delinquente cumprir no estrangeiro pena ou medida de segurança privativas da liberdade

2. No caso previsto na al. b) do número anterior a suspensão não pode ultrapassar 3 anos.

3...

4. No caso previsto na al. e) do n.º 1 a suspensão não pode ultrapassar 5 anos, elevando-se para 10 anos no caso de ter sido declarada a excecional complexidade do processo.»

Haverá, por fim, que considerar a causa de suspensão, especificamente

prevista no artigo 21º, n.º 4 do RGIT, que nos remete para as situações em que não está ainda definida a situação tributária, por estar pendente processo tributário instaurado com essa finalidade, definição da qual dependa a qualificação jurídica dos factos - artigos 42º, n.º 2 e 47º do RGIT.

Nestes casos não há fixação de prazo de suspensão, durando até que transite em julgado a sentença a proferir no processo de impugnação judicial ou de oposição à execução fiscal.

A este respeito, importa ter em consideração recente jurisprudência sobretudo no que diz respeito à automaticidade da suspensão e data de início da contagem da suspensão.

Assim, seguindo de perto acórdão da Relação do Porto de 03 de Julho de 2013, pesquisado em www.dgsi.pt, que “do art.º 47º do RGIT resulta que, ocorrendo impugnação judicial de determinada situação tributária, o processo penal tributário suspende-se até ao trânsito em julgado, constituindo essa decisão caso julgado material no processo penal tributário”, e ainda que “tal situação só faz sentido havendo repercussão de um processo no outro - causa prejudicial -, pelo que o objeto de ambos tem de ser o mesmo ou estar numa relação de dependência direta e necessária.

Consagra, pois, o citado artigo 47º, n.º 1 consagra um desvio ao princípio da suficiência do processo penal, que está consagrado no artigo 7º, n.º 1 do Código Processo Penal, nos termos do qual o processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa.

Na base deste princípio está a tutela das exigências de concentração e continuidade processual, obviando-se à sua fraturação, ou mesmo paralisação, perante a existência ou a criação “artificial” de obstáculos ao exercício da ação penal e do jus puniendi do Estado - Neste sentido Cavaleiro Ferreira, “Curso de Processo Penal”, Vol. III, 1981, pg. 72 e sgs., e Figueiredo Dias, “Direito Processual Penal”, 1981, pg. 163 e sgs. -.

Tais obstáculos ou condicionantes são conhecidos como questões prejudiciais, as quais, no âmbito do processo penal podem assumir natureza penal, como não penal.

Podendo da apreciação da questão prejudicial à margem do processo penal resultar, como se expôs, a atrofia ou mesmo paralisação deste processo, há que fixar critérios para a sua admissibilidade, sob pena de se permitir que tal suceda de facto praticamente por mera vontade e impulso do arguido visado nesse processo.”

Deverá então entender-se à luz do citado artigo 47º, n.º 1 do R.G.I.T., citando agora o Acórdão da Relação do Porto de 1 de Fevereiro de 2006 (P.º 515213), pesquisado em www.dgsi.pt, o referenciado acórdão, que a suspensão do

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

- 1.º) a questão aí versada revista carácter estritamente tributário, na medida em que vise a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal relacionada com a conduta imputada aos arguidos, independentemente destes serem ou não partes naquele processo tributário.
- 2.º) tal questão tenha, concomitantemente, natureza substantiva e esteja conexcionada com o ato tributário cujo tipo legal fiscal, imputado ou suscetível de imputar aos arguidos, se vise tutelar, sendo, por isso, determinante, na sua qualificação ou então na escolha ou determinação da pena a aplicar.

Aliás, este segmento do preceito, que não constava da sua redação original, e que foi nele introduzido pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, teve precisamente como intenção clarificar definitivamente este aspeto.

A suspensão do processo penal tributário só será pois obrigatória quando a questão em discussão na impugnação judicial/oposição à execução se apresente como uma verdadeira questão prejudicial no processo penal em curso, nos termos do preceituado pelo n.º 2, do artigo 7º, do Código de Processo Penal, ou seja, quando a decisão dessa questão (prejudicial) seja absolutamente indispensável para a decisão do crime fiscal ou tributário (questão prejudicada), relativamente à qual se assume como um verdadeiro “antecedente jurídico - concreto”, de carácter autónomo.

E tal suspensão opera “ope legis” e não “ope iudicis”, na medida em que o artigo 47.º, n.º 1 do RGIT refere que “... o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respetivas sentenças”, ao passo que o artigo 7.º, n.º 2 do Código de Processo Penal refere que “... pode o tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente”.

Ou seja, a suspensão do processo penal tributário em consequência de processo de impugnação judicial ou de oposição à execução é obrigatória e não facultativa como no processo penal comum se se mostrar absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada (verificação do crime fiscal tributário).

Neste sentido, veja-se também os recentes Acórdãos da Relação do Porto de 23 de Setembro de 2015, e de 11 de janeiro de 2017, pesquisados em www.dgsi.pt, assim sumariando: “Para que ocorra a suspensão do processo prevista no artº 47º1 RGIT não basta a pendência da impugnação judicial tributária ou oposição à execução fiscal, mas é ainda necessário que a

qualificação criminal dos factos imputados dependa da definição da concreta situação tributária ali em discussão”.

Como se pode ler no texto deste aresto, infere-se do regime previsto neste artigo 47.º do RGIT que “existe uma opção legislativa no sentido da primazia da jurisdição fiscal para apreciação de questões tributárias, o que tem plena justificação no carácter especializado das questões desta natureza, que está subjacente à atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais”.

O certo é que, uma vez verificados os pressupostos do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT, a suspensão do processo penal é decretada por força da lei e até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial pela jurisdição tributária, o que consubstancia um regime especial relativamente ao que, em geral, a lei processual penal prevê para os casos de prejudicialidade de questões não penais em processo penal, em que a suspensão é sempre decretada por um prazo, ainda que prorrogável, findo o qual a questão será decidida no processo penal.

Impõe-se assim o regime decorrente daquele artigo 47.º do RGIT como verdadeira regra especial e obrigatória, relativamente ao princípio geral da suficiência do processo penal, do artigo 7.º do Código de Processo Penal.

No mesmo sentido pronunciam-se ainda os Acórdãos da Relação do Porto de 06 de Junho de 2012, de 28 de Março de 2012 e de 23 de Janeiro de 2013, o Acórdão da Relação de Guimarães de 09 de Janeiro de 2012, e os Acórdãos da Relação de Lisboa de 15 de Janeiro de 2013 e de 10 de Abril de 2014, todos pesquisados em www.dgsi.pt.

Ora, nos termos do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT, “O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º”.

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

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

Pois se se impõe, seja proferido um despacho que, ponderando os fundamentos da impugnação ou da oposição à execução pendente nos tribunais administrativos e fiscais, verifique se os mesmos têm em concreto

relevância para a questão suscitada no processo penal, determinando a suspensão do processo penal se concluir da verificação dessa relevância, então também a suspensão da prescrição só pode ocorrer a partir do momento em que tal despacho é proferido.

“ Entender-se que a suspensão do processo penal opera automaticamente, com a instauração das competentes impugnações judiciais e oposições à execução, pressupõe necessariamente a consideração de que o despacho proferido ao abrigo do disposto no artigo 42º, n.º 2 do RGIT ou ao abrigo do disposto no artigo 47º do RGIT tem efeitos retroativos, pois é nesse despacho que são verificados os pressupostos da suspensão.”

“Mais ainda, entender-se que a suspensão do processo penal opera automaticamente, com a instauração das competentes impugnações judiciais e oposições à execução, pressupõe considerar-se que o processo penal poderá está suspenso sem que o próprio processo penal disso tenha conhecimento, pois que a instauração das referidas ações pode não ser logo comunicada ao processo penal, o que é absurdo!

No limite, no caso de a instauração das impugnações judiciais e oposições à execução nos tribunais administrativos e fiscais respetivos preceder a instauração do competente procedimento criminal, então o procedimento criminal “nasce” suspenso, sem que disso tenha conhecimento, o que, uma vez mais, é absurdo”

Transcrevemos: “Depois, tal entendimento seria dificilmente compatível com o próprio funcionamento das causas de suspensão e de interrupção da prescrição, e com as consequências das mesmas.

A suspensão do processo penal neste caso concreto do artigo 47º do RGIT pressupõe que o mesmo não prossiga os seus termos e aguarde que os tribunais administrativos se pronunciem em definitivo sobre as questões prejudiciais (em relação ao processo penal) que nos mesmos foram suscitadas, por decisão transitada em julgado, encontrando-se também suspenso o prazo prescricional respetivo.

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

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

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

Tal resulta igualmente da própria letra da lei.

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

Da redação deste preceito decorre claramente que tal suspensão não é automática nem opera pela simples instauração dos processos fiscais nos tribunais competentes, tornando-se necessário que o processo penal tributário seja suspenso, podendo sê-lo ou não, nos termos do n.º 1 do artigo 47º do RGIT, através do competente despacho que tome posição, que decida sobre esta suspensão.

A causa de suspensão da prescrição prevista no artigo 21º, n.º 4 do RGIT é a suspensão do processo penal.

E, por sua vez, a suspensão do processo penal só ocorre a partir do momento em que o tribunal a determina, nos termos do n.º 1 do artigo 47º do RGIT (ou o Ministério Público nos termos do artigo 42º, n.º 2 do RGIT), conforme já referimos.

Neste sentido pronunciou-se expressamente o Acórdão da Relação do Porto de 23 de Janeiro de 2013, pesquisado em www.dgsi.pt, assim sumariado:

“I. Para a suspensão do processo penal tributário não releva saber se a impugnação judicial foi previamente intentada ao processo criminal ou o seu contrário, mas apenas que se encontre pendente quando o tribunal tenha de decidir acerca da suspensão deste. (sublinhado e negrito nosso) II. A pendência de impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal não determina, ipso facto, a suspensão do processo penal tributário, sendo necessário que a questão nela suscitada seja prejudicial relativamente ao objeto deste processo”.

É certo que, no âmbito da vigência do RGIFNA, foi proferido o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 3/2007, publicado do Diário da República n.º 37, Série I de 2007-02-21, que fixou jurisprudência no sentido de que “na vigência do artigo 50.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, na redação do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, a impugnação judicial tributária determinava, independentemente de despacho, a suspensão do processo penal fiscal e, enquanto esta suspensão se mantivesse, a suspensão da prescrição do procedimento penal por crime fiscal”.

No entanto, tal Acórdão foi proferido no âmbito de legislação diferente, e o artigo 47º do RGIT tem uma redação claramente diferente do artigo 50º, n.º 1 do RGIFNA, a realçar e a vincar o entendimento de que a suspensão não opera automaticamente, não dependendo ipso facto da pendência de impugnação

judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal competente.

Isto mesmo decidiu muito recentemente o Supremo Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 24 de Abril de 2015 (relatora a Sra. Conselheira Helena Moniz), pesquisado em www.dgsi.pt, e assim sumariado:

“I - Quando o Supremo Tribunal de Justiça profere um acórdão de fixação de jurisprudência terá que, por força do disposto no art. 437.º, do CPP, se verificar não só a existência de soluções opostas sobre a mesma questão jurídica, mas ainda que estas tenham sido proferidas “no domínio da mesma legislação” (art. 437.º, n.º 1, do CPP). Isto porque o que se pretende é, em nome de uma ideia de segurança e certeza jurídicas, obter uma identidade de decisões. E esta identidade só poderá ser plenamente estabelecida quando esteja em causa a mesma legislação. Além disto, uma qualquer solução jurídica deve ter por base não só o específico normativo que esteja em discussão, mas todo o regime em que este esteja enquadrado, sendo relevante não só todo o diploma em que se integra, mas todo o ordenamento jurídico em vigor.

II - No presente caso, estamos perante um recurso de uma decisão em que se invoca a sua não conformidade com um acórdão de fixação de jurisprudência; trata-se de um recurso que tem em vista a defesa de um interesse na unidade do direito. Porém, para que se possa afirmar esta unidade é necessário que as decisões sejam proferidas no âmbito da mesma legislação. Ora, nas duas decisões em confronto, o acórdão de fixação de jurisprudência n.º 3/2007 e o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 03.11.2014, foram proferidos no âmbito de legislações distintas.

III - É certo que se constata, a partir do recurso interposto pelo Ministério Público, que não há uniformidade de jurisprudência quanto à questão de saber se é necessário ou não um despacho para que se possa considerar que a impugnação judicial tributária determina a suspensão do processo penal fiscal e a suspensão de prescrição do procedimento criminal penal por crime fiscal. Porém, a ser assim, outro recurso, o de fixação de jurisprudência, terá que ser interposto”.

Acrescente-se que o artigo 47º do RGIT tem aplicação ao caso dos autos, uma vez que se trata de disposição de natureza processual, que, como tal, é de aplicação imediata, conforme decorre expressamente do disposto no artigo 5º, n.º 1 do Código de Processo Penal.

No RGIT, a mesma causa de suspensão da prescrição do procedimento criminal está prevista no seu artigo 21º, n.º4, 2ª parte, e a suspensão do processo penal tributário, está prevista no artigo 47º, do RGIT, contudo, como se entendeu no Acórdão do TRP de 06.06.2012, Proc. 36/08.3IDPRT.P1, disponível in www.dgsi.pt. que tem a mesma Relatora do presente Acórdão:

«Da imediata leitura da disposição do artigo 47º, ressalta que na actual redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a suspensão do processo penal tributário não é automática e só pode ser decretada se no processo fiscal se discutir “situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados”.

Portanto, o ponto essencial deste regime é que a suspensão do processo penal só ocorre quando, em virtude do recurso aos expedientes processuais tributários, se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados.». Concluindo-se, assim, que a suspensão do processo penal tributário não é nem automática nem opera ope legis, o que tem como consequência que em face do disposto no artigo 47º do RGIT, a suspensão da prescrição do procedimento criminal fica dependente de um despacho que reconheça a suspensão do processo penal tributário, segundo os pressupostos enunciados na redacção actual do artigo 47º do RGIT. O certo é que, uma vez verificados os pressupostos do artigo 47.º, n.º 1 do RGIT, a suspensão do processo penal é decretada por força da lei e até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial pela jurisdição tributária, o que consubstancia um regime especial relativamente ao que, em geral, a lei processual penal prevê para os casos de prejudicialidade de questões não penais em processo penal, em que a suspensão é sempre decretada por um prazo, ainda que prorrogável, findo o qual a questão será decidida no processo penal.

Impõe-se assim o regime decorrente daquele artigo 47.º do RGIT como verdadeira regra especial e obrigatória, relativamente ao princípio geral da suficiência do processo penal, do artigo 7.º do Código de Processo Penal. Cumpre, por último, assinalar que o procedimento criminal cessa com o trânsito em julgado da decisão que tiver aplicado a pena, nos termos do artigo 122º/2 do Código Penal, sendo que a partir da decisão transitada em julgado que aplica uma pena, estamos perante prazos de prescrição da pena, previstos no nº 1 deste mesmo preceito.

Sustenta-se no douto recurso que o procedimento criminal prescreveu em data anterior à da prolação da sentença, a saber no dia 01.04.2018.

O cálculo tem, como data de referência do início da contagem do prazo de prescrição, a data em que deviam ter sido declarados os rendimentos de 2008, 31 de maio de 2009, data da consumação.

Com efeito na acusação consta que *“em data não concretamente apurada, mas que se situará no final do ano de 2007, a arguida C... formulou o propósito de se furtar ao pagamento dos impostos devidos ao Estado pelo exercício da referida atividade comercial da sociedade arguida, deles se apoderando, escudando-se para o efeito na omissão dos pagamento dos cursos ministrados*

relacionados com a atividade desenvolvida, omitindo tais pagamentos e deduzindo indevidamente custos nos registos da contabilidade, bem como os proveitos daí resultantes” - cfr. fls. 258 e 259.

O fim do ano de 2007 constituiu, assim, o período em que se iniciou a conduta criminosa e não o momento em que a mesma terminou ou se consumou. Nesse período de tempo a arguida C... elaborou o seu plano e decidiu implementá-lo. Daí que a acusação prossiga declarando, a fls. 259: “*assim, e em execução de tal plano, a arguida.....*”

A execução e desenvolvimento do plano criminoso delineado pela arguida C... estendeu-se, como também fluí da acusação, até ao fim do exercício de 2008. Com efeito, a arguida pretendeu obstar ao pagamento dos impostos devidos ao Estado, em sede de IRC, relativos ao exercício de 2008, ocultando lucros auferidos em 2008 e empolando custos contabilizados nesse mesmo ano. Os recorrentes propugnam a prescrição do procedimento criminal porque, como momento da consumação do crime, elegem a data em que o plano criminoso é delineado pela arguida C..., esquecendo que a atividade criminosa contende com a matéria tributável de IRC no exercício do ano de 2008. Contudo, mesmo dando como admissível a consumação em 01.01.2009, numa perspetiva mais favorável às arguidas uma vez que aqui estão em causa rendimentos do ano de 2008, pode constatar-se pelos nossos cálculos que não ocorreu a prescrição.

Vejamos as datas relevantes no acaso em apreço:

Data da prática dos factos objeto do processo situa-se em 31 de maio de 2009; assim, o prazo de prescrição do procedimento criminal inicia-se em relação aos factos objeto dos autos no dia 01 de junho de 2009, mas mesmo admitindo que se inicie em 01.01.2009, o prazo dos 05 anos de prescrição do procedimento criminal, completar-se-ia no dia 01 de janeiro de 2014.

Apenas assim não será se intercorrer algum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição do procedimento criminal.

- As recorrentes foram constituídas arguidas em 15 de fevereiro de 2012.

Interrompeu-se contagem e reiniciou-se novo prazo.

-A acusação pública foi notificada em 17 de maio de 2012, voltando-se a interromper a prescrição.

-A notificação da sentença de condenação em 1ª instância ocorreu em 02.05.2018, suspendendo-se o prazo.

- Em 15 de fevereiro de 2012, a sociedade arguida impugnou as liquidações de IRC, exercício de 2007 e 2008, IVA e imposto de selo daqueles anos, cfr. fls.

120 e ss, o que originou dois autos **de Impugnação Judicial n.º**

435/12.6BEPRT e 438/12.0BEPRT.

Entretanto o M.P. suspendeu o processo de inquérito a factos de 2007 e

imposto de selo de 2008, só para a sociedade arguida, cfr. decisão de fls. 250, prosseguido para os demais factos.

Foi deduzida acusação e já em sede de instrução, o tribunal a fls. 367 decidiu que a suspensão do processo abrangia ambas arguidas no dia 23.07.12.

Em 23 de julho de 2012, o Tribunal de Instrução Criminal suspendeu o processo com base no art. 21º n.º 4 e 47º, n.º 1 do RGIT, cfr. fls. 367 e 406.

Em 19 de maio de 2016, transitou em julgado o acórdão do STA datado de 04 de maio de 2016, como resulta da certidão de fls. 521.

Temos, assim, que se verificam nos autos causas de suspensão e interrupção da prescrição;

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

No momento em que as arguidas foram constituídas como tal, ainda só tinham decorrido 3 anos, 1 mês e 14 dias, momento em que ocorre interrupção da prescrição, pelo que, novo prazo se reiniciou a 16/02/12.

Em 17/05/12, ocorre a notificação da acusação pública, interrompendo novamente a prescrição, havendo decorrido entre aquela data e esta 3 meses e um dia.

Entre esta data e o dia 23/07/2012 (data da suspensão por força do 47º do RGIT) decorreram 02 meses e seis dias.

Entre 23/07/12 e 19/05/16 (data do trânsito da decisão do STA), o processo ficou suspenso 4 anos, 2 meses e 4 dias. Recomeçando a contagem da prescrição, decorreram entre esta data e 02.05.2018 (data da notificação da sentença condenatória, que determina nova suspensão), 02 anos e 18 dias, configurando o prazo total da prescrição 2 anos 2 meses e 24 dias (data de 17.05.12 a 02.05.18).

Ora, ocorreram quatro períodos de contagem da prescrição sem que tivesse decorrido um período seguido de 5 anos, e nunca foi ultrapassado o prazo máximo permitido de 7 anos e seis meses do art. 121º, n.º 3 do CPP com as sucessivas interrupções, na medida em que o cômputo total foi de 05 anos, 09 meses e 14 dias sem prejuízo do período da suspensão. A prescrição só ocorreria em 05 de agosto de 2020 (5 anos + 2 anos e 06 meses + 04 anos +02 meses + 04 dias).

Em súmula, pelo nosso critério ou até pelo seu próprio critério, caso estabelecessem o ponto de partida para a contagem do prazo (01.01.2009), facilmente se constataria que a prescrição não ocorreu.

Considerando o que precede entendemos que neste conspecto improcede o duto recurso.

Da **insuficiência para a decisão da matéria de facto provada.**

.....
.....
.....

Decisão.

Em face do exposto julga-se improcedente o recurso e, em consequência, confirma-se a sentença recorrida.

Custas com taxa de justiça em 4Ucs a cargo de cada uma das arguidas - artigo 513.º, n.º 1 do CPP.

Notifique.

Sumário:

.....
.....
.....

Porto, 31 de outubro de 2018

(Elaborado e revisto pelo 1º signatário)

Paulo Costa

Élia São Pedro