

Tribunal da Relação de Évora
Processo nº 174/17.1IDFAR.E1

Relator: CARLA OLIVEIRA

Sessão: 16 Janeiro 2026

Votação: UNANIMIDADE

CRIME DE FRAUDE FISCAL

PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL APLICÁVEL

ALTERAÇÃO NÃO SUBSTANCIAL DOS FACTOS

COMUNICAÇÃO

Sumário

I - prazo de prescrição do procedimento criminal aplicável aos crimes de fraude fiscal não é de todo o prazo previsto no art. 21º do RGIT, mas outrossim o prazo de prescrição do procedimento criminal previstos no Cód. Penal por remessa do disposto no art. 21º nº 2 do RGIT.

II - A defesa dos arguidos centrou-se na imputação de 18 crimes de fraude qualificada, em concurso real, ou seja, independentes e autónomos uns dos outros. E é disso que os arguidos se defendem. Em momento algum sugerem ou mencionam sequer a possibilidade de se verificar um único crime sob a forma continuada – e, dados os factos que constavam da acusação, não seria razoável organizar a sua defesa nesse sentido, a não ser que pretendessem a sua condenação nesses termos, o que, manifestamente não pretendem. E tal facto, como resulta do que se disse, não constava da acusação. Assim, ao surgir – de forma inesperada, ou seja, sem qualquer comunicação prévia – na decisão, afetou de modo decisivo a posição dos arguidos que, desse modo, não tiveram oportunidade de dele se defenderem.

E inexistem dúvidas que o facto em causa, além de constituir uma alteração não substancial, tem manifesto relevo para a decisão da causa.

O art. 358º, do Cód. Proc. Penal é claro e expreso e não dispensa a comunicação da alteração quando esta for mais favorável ao arguido. Esta apenas é dispensada quando resulte de factos alegados pela defesa. E tem todo o sentido, pois cabe à defesa – e nunca ao Tribunal – decidir qual a estratégia que pretende adotar, designadamente que factos pretende levar à discussão da causa.

Assim, teria de ser dado cumprimento ao disposto no art. 358º, nº1 e nº3, do Cód. Proc. Penal. Não tendo isso sido feito, e tendo o tribunal considerado o facto em causa para condenar os arguidos em moldes distintos dos constantes da acusação, o acórdão padece do vício previsto no art. 379º, nº1, al.b), do Cód. Proc. Penal: nulidade.

Texto Integral

Acórdão deliberado em Conferência

1. Relatório

1.1 Decisão recorrida

Por acórdão de 23 de junho de 2025, foram condenados:

- O arguido AA, pela prática de um crime de fraude fiscal continuado, na pena de cinco anos de prisão suspensa na sua execução por igual período de tempo sob condição de, nesse mesmo prazo, continuar a efetuar o pagamento do plano de pagamento em prestações nº ...;
- O arguido BB, pela prática de um crime de fraude fiscal continuado, na pena de cinco anos de prisão suspensa na sua execução por igual período de tempo sob condição de, nesse mesmo prazo, continuar a efetuar o pagamento do plano de pagamento em prestações nº ...;
- O arguido CC, pela prática de um crime de fraude fiscal continuado, na pena de cinco anos de prisão suspensa na sua execução por igual período de tempo sob condição de, nesse mesmo prazo, continuar a efetuar o pagamento do plano de pagamento em prestações nº ...;
- A arguida DD, pela prática de um crime de fraude fiscal continuado, na pena de 1000 dias de multa à razão diária de €100,00, o que perfaz um total de €100.000,00.

1.2 Recurso

1.2.1 – Arguidos “DD” e AA

Inconformados, os arguidos “DD” e AA interpuseram recurso.

Da sua motivação, extraíram as conclusões que se seguem (resumo nosso):

- erro de julgamento

Os factos provados 2.", 3.", 4.", 5.", 6.", 7.", 8.", alíneas a) a o), 9.", 10.", 12.", 13.", 14.", 15.", 16.", foram erroneamente dados como provados, quer porque encerram contradições entre si, quer porque não assentam em qualquer tipo de prova ou juízo judiciário indutivo ou dedutivo inadmissível pelas regras da lógica e racionalidade jurídicas, quer porque assentam em prova proibida.

Os factos 2 e 5 encontram-se, no seu conteúdo e afirmações, em contradição, visto que no primeiro (facto 2.") se indicam dois administradores e, depois, no segundo dos factos (facto 5."), já se indicam que poderiam existir outros, pelo que ou existem dois ou não existem mais do que dois, devendo-se referenciar o número exato, bem como as suas concretas funções e competências

Os factos não provados relativamente aos aqui recorrentes deveriam ter sido julgados provados face aos testemunhos prestados, em sede de inquérito pelas testemunhas EE, FF e GG, conjugados com as regras de experiência comum e à necessidade de elevados conhecimentos contabilísticos/tributários para engendrar o estratagema em causa. Acresce que o arguido AA sempre esteve ligado ao sector imobiliário, sendo a sua intervenção na administração da sociedade arguida residual e mostrando-se circunscrito à supervisão de obras de reparação e manutenção.

A gestão das obrigações fiscais da sociedade arguida pertencia ao administrador BB, ao contabilista CC e aos colaboradores EE, FF e GG. Por tal, foi incorretamente provado que o arguido AA participou e teve conhecimento da execução do esquema de fraude fiscal, dando ordens nesse sentido à gestão financeira da sociedade arguida.

Não foi produzida prova nesse sentido e tal não se pode presumir da sua qualidade de administrador da sociedade. Acresce que da prova testemunhal produzida resulta claro que o arguido nunca se envolveu, nem dirigiu de facto a contabilidade da sociedade, impondo por isso decisão diferente.

- Nulidade do acórdão recorrido

O acórdão em crise padece de nulidade por:

- Alteração não substancial dos factos constantes da acusação e alteração da da qualificação jurídica sem comunicação.

Os arguidos foram acusados pela prática de 18 crimes de fraude fiscal qualificada p. e p. pelos arts. 103º, nº1, al.b) e 104º, nº1 e nº2, al.a), do RGIT, duas delas puníveis pelo art. 104º, nº3, do RGIT. Porém, foram condenados

pela prática de um crime de fraude fiscal continuado. Verificou-se assim uma alteração não substancial dos factos imputados, sem que lhes fosse concedido um prazo suplementar de defesa.

- Não ter cumprido o disposto no art. 374º, nº1, als. c) e d), pois apenas indica as normas relativas à parte especial do Cód. Penal e não as aplicáveis e constantes da sua parte geral – sem as quais não é possível ligar o tipo do ilícito a uma conduta concreta do agente e não permite uma ampla defesa do arguido;

- Ausência/deficiência de fundamentação

A decisão da matéria de facto não se mostra suficientemente fundamentada, não sendo perceptível o raciocínio lógico seguido pelo julgador;

- Omissão de pronúncia

Não foram apuradas questões essenciais à apreciação da responsabilidade penal dos arguidos, designadamente saber quem deu ordem de alteração das faturas.

Prova proibida

Todo o processo assenta na utilização de prova proibida, designadamente relatório de inspeção tributário com intervenção dos inspetores que também foram testemunhas, documentos de correção oficiosa e outros documentos emitidos pela AT que foram realizados sem respeito pelos direitos dos arguidos e com violação das suas garantias de defesa. Em concreto a prova obtida por via da inspeção tributária constitui prova proibida, por violação do princípio da não autoincriminação. Acresce que os arguidos foram ouvidos nesse âmbito antes de assumirem tal qualidade processual, o que reduziu as suas defesas, impedindo-os em concreto de não prestar declarações.

Acresce que, em audiência de julgamento foram lidos depoimentos de testemunhas, prestados em fase de inquérito, sem que os arguidos prestassem o seu consentimento. Tais depoimentos foram valorados o que constitui nulidade.

Erro notório na apreciação da prova

Da prova produzida resulta demonstrado, ao contrário da decisão de facto, que o arguido AA nunca participou ou teve qualquer intervenção na parte contabilística da empresa.

Ausência de responsabilidade da pessoa coletiva

Não resultou demonstrado quem em concreto praticou os atos ilícitos aqui em causa pelo que não é possível concluir que o seu autor disponha de poderes de representação da sociedade e, como tal, se pode agir em nome dela e no seu interesse.

Não tendo o arguido AA praticado os factos em causa, nem tendo deles conhecimento, poderá, quando muito, e por ter confiado no seu contabilista, ter agido com negligência.

O princípio do “non bis in idem” obsta a que pelo mesmo facto objetivo venham a ser perseguidas penalmente duas pessoas jurídicas diferentes, sendo também passíveis de sanções diferentes.

Possível inconstitucionalidade material no que respeita à diferença na penalidade das pessoas singulares e coletivas

Tal poderá ocorrer na medida em que o artigo 12º, nº 3, do RGIT dispõe que, salvo disposição em contrário, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstos nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva ou entidade equiparada.

Prescrição

Os 18 crimes aqui em causa já se encontravam – na sua maioria – prescritos quando ocorreu a constituição de arguido

Erro de direito

Foi feito uso do crime continuado o qual não se verifica no caso concreto já que nos encontramos perante 16 crimes de fraude fiscal simples e 2 de fraude qualificada. As penalidades são inferiores. Acresce que, na maioria deles, todas as quantias já se mostram totalmente pagas o que implicaria a atenuação especial da pena a aplicar.

Por outro lado, os elementos do tipo de crime em causa não se mostram preenchidos.

Inconstitucionalidade do art. 14º RGIT

O citado preceito, aplicado na decisão recorrida, mostra-se inconstitucional.

1.2.2 – Recurso do arguido BB

1.2.2.1 – Recurso interlocutório

Por despacho de 11 de novembro de 2024, prévio à realização da audiência de julgamento, foi decidido que os crimes imputados aos arguidos não se encontravam prescritos.

Dessa decisão o arguido BB interpôs recurso o qual foi admitido, a subir a final. Em sede de interposição de recurso do acórdão final, o recorrente, manifestou expressamente a sua intenção na apreciação daquele recurso interlocutório.

No seu recurso apresentou alegações das quais extraiu as seguintes conclusões (transcrição):

«A) A decisão ora recorrida indefere a exceção da prescrição do procedimento criminal por alegada prática de 18 (dezoito) crimes de fraude fiscal (artigos 103.º, n.º 1, alínea b) e 104.º, n.º 1 e 2, alínea a) e 3 do RGIT) pelo qual o ora Recorrente se encontram pronunciado.

B) Entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o Tribunal a quo interpretou incorretamente a fundamentação legal em que se baseou para decidir pelo indeferimento da exceção da prescrição.

C) Tal entendimento, salvo o devido respeito, peca por desconsiderar o disposto no artigo 21.º, n.º 3 do RGIT, que reduz o prazo de prescrição do procedimento criminal ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infração dependa dessa liquidação, como sucede no caso em apreço.

D) Os 18 (dezoito) crimes de fraude fiscal imputado ao Recorrente depende, de forma evidente, da liquidação da prestação tributária, dado que a vantagem patrimonial a que alude o tipo legal de crime só pode ser determinada em sede de liquidação do imposto devido.

E) Sem a liquidação do imposto, não é possível determinar o montante da vantagem patrimonial obtida.

F) Tal entendimento decorre da necessidade de apurar o valor exato da prestação tributária, elemento essencial para a punibilidade do crime de fraude fiscal, sendo que a vantagem patrimonial mínima exigida (€ 15.000,00) só pode ser determinada mediante essa operação.

G) Ora, por força do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária é de 4 (quatro) anos.

H) Assim, por todo o exposto, dúvidas não restam que o prazo prescricional, no caso concreto, é de 4 (quatro) anos nos termos do artigo 21.º, n.º 3 do RGIT e 45.º da LGT.

I) O prazo de prescrição deve ser contado a partir do término do prazo para o cumprimento dos deveres tributários, o qual ocorreu até ao dia 10 do segundo mês seguinte ao período tributário em questão, conforme dispunha a alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.

J) No que toca à existência de eventuais causas de interrupção da prescrição (art.121.º, n.º 1 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT) verificou-se, in casu, a interrupção da prescrição em virtude da constituição do aqui Arguido BB, no dia 24.01.2018, data a partir da qual se iniciou, de novo, a contagem do prazo prescricional, relegando-se a data da prescrição do procedimento para o dia 24.01.2022.

K) Não obstante, ainda que se reconheça que o presente procedimento criminal tenha sido novamente interrompido em virtude da notificação da acusação ao aqui Arguido BB, no dia 27.05.2024, importa sublinhar que tal interrupção se verificou após o decurso do prazo de prescrição, não produzindo, por isso, qualquer efeito jurídico.

L) Caso se entenda que o presente processo esteve suspenso ou que ocorreram outras causas de interrupção da prescrição – o que somente se equaciona por mera cautela de patrocínio – sempre se dirá 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 de prescrição acrescido de metade.” (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

M) Considerando que, no presente caso, já decorreram mais de seis anos desde a data da consumação do crime, verifica-se que se encontra esgotado o prazo máximo de prescrição do procedimento criminal, nos termos do disposto no artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal.

N) Termos em que, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente aos 18 (dezoito) crimes de fraude fiscal - previstos e punidos pelas disposições conjugadas dos artigos 103.º, n.º 1,

alínea b) e 104.º, n.º 1 e 2, alínea a) e 3 do RGIT – se encontra extinto, por prescrição.

O) Ainda que não se entenda que estamos perante uma situação em que a infração depende da liquidação – o que não se concede – sempre se verificaria a prescrição do procedimento em relação a parte dos períodos aqui em causa.

P) O enquadramento legal trazido à colação pela acusação, nomeadamente o artigo 104.º, n.º 2, alínea a) do RGIT, não se aplica aos factos em apreço, dado que todas as faturas são autênticas e correspondem a transações efetivamente realizadas entre as partes envolvidas, devendo, por isso, os períodos abaixo mencionados ser analisados exclusivamente à luz do artigo 103.º, n.º 1, alínea b) do RGIT.

Com efeito,

Período referente a julho de 2011:

Q) Em julho de 2011, período no qual o Ministério Público acusa o Recorrente, na qualidade de administrador, de ter obtido uma vantagem patrimonial no valor de € 90.000,00 (noventa mil euros), a versão então em vigor do RGIT não previa a qualificação do crime de fraude fiscal com base no montante da vantagem patrimonial obtida.

R) Tal qualificação só foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, não sendo aplicável retroativamente, conforme reiterado pelo Tribunal da Relação de Lisboa em Acórdão datado de 26.10.2022 (citado supra).

S) Por conseguinte, a conduta do Recorrente deverá ser enquadrada no âmbito do artigo 103.º, n.º 1 alínea b) do RGIT.

T) Deste modo, o procedimento criminal extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos (cfr. artigo 21.º, n.º 1 do RGIT).

U) In casu, encontra-se prescrito o procedimento criminal, uma vez que o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos decorreu até 10.09.2016, sem que tenha ocorrido qualquer causa de interrupção ou suspensão.

V) Não obstante, ainda que se considere que o presente processo esteve suspenso ou existiram outras causas de interrupção da prescrição, sempre se dirá que já decorreram mais de 7 (sete) anos e 6 (meses) desde a data da

consumação do crime (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

W) Face ao exposto, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente ao período de julho de 2011 se encontra extinto, por prescrição – artigo 21.º, n.º 1 e 4 do RGIT e artigo 121.º, n.º 1 e 3 do Código Penal.

Período referente a março de 2012:

X) O Ministério Público acusa o Recorrente, na qualidade de administrador, de ter obtido uma vantagem patrimonial indevida no valor de € 30.000,00 (trinta mil euros), decorrente da declaração de IVA desse período.

Y) Ora, por força do n.º 1 do artigo 21.º do RGIT, o procedimento criminal extingue-se, por efeito da prescrição, decorridos 5 anos desde a sua prática.

Z) In casu, encontra-se prescrito o procedimento criminal, uma vez que o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos decorreu até 10.05.2017, sem que tenha ocorrido qualquer causa de interrupção ou suspensão.

AA) Não obstante, ainda que se considere que o presente processo esteve suspenso ou existiram outras causas de interrupção da prescrição, sempre se dirá que já decorreram mais de 7 (sete) anos e 6 (meses) desde a data da consumação do crime (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

BB) Face ao exposto, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente ao período de março de 2012 se encontra extinto, por prescrição – artigo 21.º, n.º 1 e 4 do RGIT e artigo 121.º, n.º 1 e 3 do Código Penal.

Período referente a abril de 2012:

CC) O Ministério Público acusa o Recorrente, na qualidade de administrador, de ter obtido uma vantagem patrimonial indevida no valor de € 45.000,00 (quarenta cinco mil euros), decorrente da declaração de IVA desse período.

DD) Ora, por força do n.º 1 do artigo 21.º do RGIT, o procedimento criminal extingue-se, por efeito da prescrição, decorridos 5 anos desde a sua prática.

EE) In casu, encontra-se prescrito o procedimento criminal, uma vez que o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos decorreu até 10.06.2017, sem que tenha ocorrido qualquer causa de interrupção ou suspensão.

FF) Não obstante, ainda que se considere que o presente processo esteve suspenso ou existiram outras causas de interrupção da prescrição, sempre se dirá que já decorreram mais de 7 (sete) anos e 6 (meses) desde a data da consumação do crime (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

GG) Face ao exposto, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente ao período de abril de 2012 se encontra extinto, por prescrição – artigo 21.º, n.º 1 e 4 do RGIT e artigo 121.º, n.º 1 e 3 do Código Penal.

Período referente a junho de 2012:

HH) O Ministério Público acusa o Recorrente, na qualidade de administrador, de ter obtido uma vantagem patrimonial indevida no valor de € 38.268,00 (trinta e oito mil e duzentos e sessenta e oito euros), decorrente da declaração de IVA desse período.

II) Ora, por força do n.º 1 do artigo 21.º do RGIT, o procedimento criminal extingue-se, por efeito da prescrição, decorridos 5 anos desde a sua prática.

JJ) In casu, encontra-se prescrito o procedimento criminal, uma vez que o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos decorreu até 10.08.2017, sem que tenha ocorrido qualquer causa de interrupção ou suspensão.

KK) Não obstante, ainda que se considere que o presente processo esteve suspenso ou existiram outras causas de interrupção da prescrição, sempre se dirá que já decorreram mais de 7 (sete) anos e 6 (meses) desde a data da consumação do crime (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

LL) Face ao exposto, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente ao período de junho de 2012 se encontra extinto, por prescrição – artigo 21.º, n.º 1 e 4 do RGIT e artigo 121.º, n.º 1 e 3 do Código Penal.

Período referente a outubro de 2016:

MM) O Ministério Público acusa o Recorrente, na qualidade de administrador, de ter obtido uma vantagem patrimonial indevida no valor de € 38.788,20 (trinta e oito mil, setecentos e oitenta e oito euros e vinte cêntimos), decorrente da declaração de IVA desse período.

NN) Ora, por força do n.º 1 do artigo 21.º do RGIT, o procedimento criminal extingue-se, por efeito da prescrição, decorridos 5 anos desde a sua prática.

OO) No que toca à existência de eventuais causas de interrupção da prescrição (artigo 121.º, n.º 1 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT), constatou-se que, no caso em apreço, a constituição do aqui Arguido BB, no dia 24.01.2018, interrompeu o prazo de prescrição, reiniciando a sua contagem a partir desse data e fixando o termo do prazo prescricional para o dia 24.01.2023.

PP) Não obstante, ainda que se reconheça que o presente procedimento criminal tenha sido interrompido em virtude da notificação da acusação ao aqui Arguido BB, no dia 27.05.2024, é importante destacar que tal interrupção ocorreu após o decurso do prazo de prescrição, tornando-se, por isso, juridicamente irrelevante.

QQ) Caso se considere que o presente processo esteve suspenso ou existiram outras causas de interrupção da prescrição, sempre se dirá que já decorreram mais de 7 (sete) anos e 6 (meses) desde a data da consumação do crime (cfr. artigo 121.º, n.º 3 do Código Penal ex vi do artigo 21.º, n.º 4 do RGIT).

RR) Face ao exposto, entende o Recorrente, salvo melhor opinião, que o procedimento criminal relativamente ao período de outubro de 2016 se encontra extinto, por prescrição – artigo 21.º, n.º 1 e 4 do RGIT e artigo 121.º, n.º 1 e 3 do Código Penal».

1.2.2.2 – Recurso final

Em recurso do acórdão proferido a final, o recorrente apresentou alegações de onde extraiu as seguintes conclusões (resumo nosso):

- Erro de julgamento da matéria de facto

Os factos provados, constantes dos pontos 2.º, 3.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 10.º, 12.º, 13.º e 14.º da matéria de facto, que imputam ao recorrente a gerência efetiva em matéria ligada à organização da contabilidade, e, muito em particular, quanto à sua participação na fraude fiscal em si, entendida como adulteração dos valores a deduzir em sede de IVA, e à intenção de obtenção de vantagem patrimonial ilícita, não decorrem da prova produzida em audiência. Assim, deverão os mesmos resultar não provados.

Em concreto, o depoimento da testemunha GG – a qual não se mostra isenta nem credível - quer em sede de inquérito, quer em audiência, não se mostra suficiente para a prova dos mencionados factos.

- Violação do disposto no art. 358º, nº1 e 3, do Cód. Proc. Penal

No acórdão recorrido procedeu-se à alteração da qualificação jurídica dos factos descritos na acusação, sem que fosse dado cumprimento ao contraditório, não tendo o tribunal procedido à comunicação prévia ao arguido da intenção de reconfiguração normativa dos factos de que vinha acusado, nem concedendo a este qualquer prazo para a sua defesa.

- Omissão de pronúncia

O tribunal “a quo” condicionou a suspensão da execução da pena de cinco anos de prisão aplicada ao arguido, exigindo, para tal, que este continue “a efectuar o pagamento do plano de pagamento em prestações nº ...”, isto é, que este continue a proceder ao pagamento da quantia correspondente ao prejuízo da fraude fiscal, sem se pronunciar sobre a capacidade económica concreta do arguido para cumprir tal condição.

Sendo aplicável ao caso a jurisprudência fixada no Ac. STJ nº8/2012, de 24/10, importaria apurar a concreta situação do arguido, já que, pese embora até ao momento, seja a sociedade arguida que se encontra a pagar a quantia em dívida ao Estado, nada garante que o continue a fazer. E, não o fazendo, tal responsabilidade recairá sobre o arguido.

- Insuficiência da matéria de facto para a decisão

Não se mostram apurados factos relativos à situação económica do arguido e que permitam concluir que o mesmo dispõe de condições para cumprir o acordo de pagamento em curso.

- Falta de fundamentação da decisão

A decisão recorrida não fundamenta a exigibilidade ao arguido do cumprimento pessoal da condição que lhe foi imposta para a suspensão da pena.

- Quanto à violação dos artigos 103º, nºs. 1 e 104º, n.º3, do RGIT, 50.º, n.º 1, 51.º, n.º 2, do CP e 14º, n.º 1, do RGIT / Da inconstitucionalidade material da interpretação extraída dos normativos em causa:

Mostram-se violados os arts. 103º, n.ºs. 1 e 104º, n.º3, do RGIT, 50.º, n.º 1, 51.º, n.º 2, do CP e 14º, n.º 1, do RGIT.

O Tribunal recorrido, ao julgar como julgou, apenas tendo em conta que o acordo de pagamento que se sabe ter sido requerido e estar a ser cumprido pela sociedade arguida, e não pelo arguido pessoalmente, e sem averiguar da capacidade económica deste (enquanto “condenado”) para, se necessário e em caso de incumprimento da sociedade, o continuar a cumprir individualmente, procedeu a uma interpretação materialmente inconstitucional das referidas normas.

Acresce que, tendo o recorrente cessado funções como administrador em 2022, não detém o mesmo qualquer poder de intervenção sobre a execução de acordos de pagamento pela sociedade arguida, não podendo (sequer) influenciar a decisão de satisfação da dívida fiscal/cumprimento do acordo de pagamento por esta celebrado com a AT.

*

1.3. Resposta/Parecer

O Ministério Público junto do Tribunal recorrido apresentou resposta aos recursos interpostos, sendo o seguinte o teor das suas conclusões (transcrição):

Recurso interposto pela arguida sociedade e pelo arguido AA

1. Os ora recorrentes aduzem a prescrição do procedimento criminal, porém, sem razão. Com efeito:

- O artigo 21.º, n.º 3, do RGIT não é aplicável ao crime de fraude fiscal, porquanto a consumação deste não exige qualquer acto de liquidação do imposto por parte da administração fiscal;
- Considerando a moldura penal aplicável ao crime de fraude fiscal, aplica-se o artigo 21.º, n.º 2, do RGIT, ou seja, aplicam-se os prazos de prescrição estabelecidos no Código Penal;
- Nos termos do artigo 118.º, n.º 1, alínea b), do Código Penal, o procedimento criminal prescreve, logo que sobre a prática do crime tenha decorrido dez anos, quando se tratar de crimes puníveis com pena de prisão cujo limite máximo for igual ou superior a 5 anos, mas que não exceda 10 anos;

- Nos termos do artigo 121.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código Penal, a prescrição do procedimento criminal interrompe-se com a constituição de arguido (alínea a)) e com a notificação da acusação (1.ª parte da alínea b));
- Por se turno, nos termos do artigo 121.º, n.ºs 2 e 3, do Código Penal, depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição, sendo certo que, esta tem sempre lugar quando, desde o seu início e salvaguardado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade;
- A sociedade «DD», AA e BB foram constituídos arguidos em 24-01-2018 (fls. 46, 52 e 60) e CC em 23-11-2017 (fls. 16), tendo sido interrompido o prazo de prescrição do procedimento criminal;
- Foram notificados do despacho de acusação em 27-05-2024 (fls. 628 a 631v.), voltando a interromper-se o prazo de prescrição do procedimento criminal;
- Pelo exposto, ainda não decorreram 15 anos (10 anos acrescidos de metade – artigo 121º nº 3 do Código Penal) e, assim sendo, não se encontra prescrito o procedimento criminal relativamente ao crime pelo qual os arguidos foram condenados e, por conseguinte, deverá, nesta parte, improceder o recurso.

2. Conforme resulta do teor do artigo 374.º, n.º 1, alínea c), do C.P.P., no relatório deve constar

«a indicação do crime ou dos crimes imputados ao arguido, segundo a acusação, ou a pronúncia, se a tiver havido.», sendo certo que, através da simples leitura do relatório do acórdão sob recurso (cfr. folhas 2) se mostra possível concluir que ali se refere expressamente os crimes imputados na acusação e as normas tipificadoras desses ilícitos.

3. De resto, mesmo que se considerasse, por mera hipótese de raciocínio, que teria que haver lugar à indicação das normas da parte geral, a sua omissão constitui mera irregularidade que pode ser ultrapassada pela intervenção correctiva do Venerando Tribunal da Relação de Évora (cfr. artigo 380.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, do C.P.P.).

24 Cfr, neste sentido OLIVEIRA MENDES in: ANTÓNIO HENRIQUES GASPAR et al, Código de Processo Penal comentado, Almedina, 2014, p. 1168 (anotação 3).

4. O acórdão sob recurso fundamenta as suas posições quer de facto quer de direito, todavia, tal entendimento não agrada aos arguidos, sendo certo que, tal discordância não constitui falta de fundamentação e ou omissão de pronúncia.

5. Com efeito, no que tange à omissão de pronúncia, a mesma só verifica quando recaia sobre questões específicas relativamente às quais o Tribunal é chamado a pronunciar-se oficiosamente ou as suscitadas pelos sujeitos processuais, e não sobre motivos ou argumentos, pois que, o não conhecimento destes últimos é inócuo.

6. In casu, os ora recorrentes discordam da matéria de facto provada, nomeadamente, na parte em que se julgou provado que foram os arguidos administradores da sociedade, juntamente com o contabilista, o arguido CC, quem delineou e pôs em prática um plano de modo a aumentar fraudulentamente o IVA suportado pela sociedade arguida e, assim, conseguir reduzir o IVA a ser entregue ao Estado (cfr. pontos 5.º e 6.º da matéria de facto provada) e, bem assim, confundem tal discordância com omissão de pronúncia.

7. A recolha de diversa documentação efectuada no âmbito de uma inspecção tributária, mesmo que realizada também pelo cumprimento do dever de colaboração por parte do contribuinte para com a autoridade tributária, não viola o princípio nemo tenetur se ipsum accusare, tanto na vertente do direito do arguido à sua não auto-incriminação, assim como, na vertente do seu direito ao silêncio, porquanto, este pode sofrer restrições, as quais, têm acolhimento constitucional, nomeadamente a aplicação de uma sanção penal a quem viola os seus deveres enquanto contribuinte, o que só é possível com «a absoluta necessidade de cooperação dos contribuintes nas tarefas da administração tributária» (cfr. a este propósito o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/201326).

8. Na situação em apreço, inexistente qualquer elemento que possa levar a suspeitar que a acção fiscalizadora (levada a cabo antes do início do processo criminal) tenha sido desencadeada ou prolongada com o intuito fraudulento de recolher prova para a futura instauração de um processo de inquérito crime.

9. De resto, os elementos assim recolhidos pela autoridade tributária estão sujeitos ao contraditório, nomeadamente, na fase de julgamento, onde a defesa dos arguidos pode (e pôde) exercer todas as suas garantias

10. No âmbito do processo penal tributário, existem algumas especificidades na fase de inquérito relativamente ao regime geral observado no C.P.P. (cfr. artigo 270.º), que resultam da delegação de competência presumida aos órgãos da administração tributária para a prática de actos no inquérito que, regra geral, o Ministério Público apenas pode atribuir aos órgãos de polícia criminal, sendo certo que, a direcção do inquérito por crime tributário caberá sempre àquele, o qual, pode, a todo o tempo, avocar o processo (cfr. artigos 40.º e 41.º, ambos do RGIT).

11. A supra referida especificidade do processo penal tributário, mantendo a respectiva direcção do inquérito no Ministério Público, enquanto magistratura a quem cabe exercer a acção penal, «não colide com qualquer outro princípio ou valor tutelado pela lei fundamental, pois o desvio ao regime geral é plenamente justificado pela especial natureza técnica das matérias em causa» e, por conseguinte, inexistente a utilização de prova proibida ou qualquer interpretação constitucional do artigo 41.º, do RGIT.

12. A propósito da alegada nulidade decorrente da violação do disposto no artigo 358.º, n.ºs 1 e 3, do Código de Processo Penal, remetemos, para evitar repetições, o que referimos na resposta ao recurso interposto nos presentes autos pelo arguido BB.

13. No que tange ao recurso amplo da matéria de facto, verifica-se que, os oras recorrentes não indicaram concretamente as provas que impõem decisão diversa da recorrida e ou que devessem ser renovadas (cfr. artigo 412.º, n.º 3 alíneas b) e c), do Código de Processo Penal), assim como, não transcreveram as passagens em que fundam a sua impugnação (cfr. artigo 412.º, n.º 4, do Código de Processo Penal).

14. Acresce ainda que, a impugnação ampla da matéria de facto exige não só que se proceda à particularização dos trechos dos depoimentos que fundamentam a impugnação, mas também, que se relacione o conteúdo individual de cada meio de prova capaz de impor decisão díspar, com o concreto ponto da matéria de facto que se considera erroneamente julgado, pois, só assim, poderá o Tribunal de recurso proceder a uma alteração da matéria de facto com consequências ao nível da decisão

15. A sobreditas omissões são suficientes para que seja julgado manifestamente improcedente o recurso no que tange à impugnação alargada da matéria de facto, isto, sem prejuízo de serem de conhecimento officio os

vícios decisórios a que se alude no artigo 410.º, n.º 2, do Código de Processo Penal.

16. Com efeito, in casu, os ora recorrentes limitaram-se, por um lado, a copiar o auto de interrogatório donde constam retratadas as declarações prestadas pelo arguido CC perante o.p.c. na fase de inquérito e cuja reprodução não foi requerida em sede de audiência de discussão e julgamento e, por conseguinte, nada podem aquelas valer para efeitos de formação de convicção do Tribunal (cfr. artigos 355.º e 357.º, n.º 1, alínea a), ambos do C.P.P.) e, bem assim, por outro lado, a copiar os autos de inquirição nos quais se mostram exarados os depoimentos prestados na fase de inquérito pelas testemunhas EE, FF e GG. A propósito da reprodução destes depoimentos em julgamento e, ao contrário do referido pelos ora recorrentes houve acordo dos sujeitos processuais e, tal, mostra-se exarado em acta (cfr.: acta da 2.ª sessão - 27-03—2025-, fls. 1136v. e acta da 3.ª sessão - 27-03-2025, fls. 1137v.º-1138).

17. Acresce ainda que, os depoimentos das mencionadas testemunhas foram reproduzidos em sede de julgamento e o Tribunal «a quo» fundamentou quais os motivos pelos quais conferiu crédito ao depoimento que prestaram em julgamento em detrimento daquele outro prestado na fase de inquérito, conforme se alcança da leitura da fundamentação da matéria de facto.

18. Os ora recorrentes invocam contradição entre os pontos 2.º e 5.º da matéria de facto, porquanto, segundo alegam, no primeiro reporta-se a dois administradores e neste último já se admite a existência de outros. Todavia, a mera leitura dos referidos pontos permite concluir pela inexistência de qualquer contradição, pois que, no ponto 2 exarou-se que a gerência efectiva da sociedade arguida sempre foi exercida pelos administradores e ora arguidos BB e AA, sendo que, no ponto 5 se diz terem sido estes arguidos juntamente com o contabilista quem delineou o plano que concretizaram de forma a aumentar forjadamente o valor do IVA suportado pela sociedade arguida.

19. Aduzem ainda contradição em virtude de o acórdão afirmar que à data do julgamento inexistente qualquer valor em dívida ao Estado, sendo certo que, se encontra em vigor um plano de pagamento em prestações do valor em dívida, todavia, não descortinamos em lado algum da decisão a sobredita menção da não existência de valores em dívida ao Estado, motivo pelo qual, se nos afigura terem os recorrentes incorrido em lapso.

20. De igual modo invoca-se insuficiência para a decisão da matéria de facto, alegando que, o Tribunal «a quo» não averiguou quem deu a ordem para

serem efectuadas as alterações nas declarações de IVA, porém, resulta claramente da matéria de facto provada que foram os arguidos AA e BB quem deram tais ordens (cfr. ponto 5 da matéria de facto provada).

21. Alega-se erro notório na apreciação da prova, porquanto, aduz-se, imputa-se a prática do crime de fraude fiscal ao arguido AA única e exclusivamente em virtude de o mesmo ser administrador da «DD», todavia e, uma vez mais, esquece-se a prova produzida em julgamento e que fundamentou o acórdão sob recurso que vai em direcção contrária, ou seja, provado ficou que aquele era administrador de facto e, no exercício dessas funções, deu instruções/ordens para que fossem efectuadas adulterações nas declarações de IVA.

22. In casu, os ora recorrentes invocam os vícios decisórios previstos no artigo 410.º, n.º 2, alíneas a), b) e c), do C.P.P., única e exclusivamente porque não se conformam que o Tribunal «a quo» não aceite a versão dos factos que os mesmos narram nas suas contestações e, não valide a interpretação que os mesmos fazem da prova produzida em julgamento, sendo que, esta foi valorada pelo douto Colectivo, segundo o regime da livre apreciação da prova e das regras da experiência comum, daqui que, não há que apelar ao princípio in dubio pro reu (ou ao princípio da presunção da inocência), pois que, o mesmo, não se traduz numa valoração (a favor do arguido) das dúvidas invocadas pela defesa sobre a matéria de facto, mas antes, consiste numa exigência dirigida ao julgador no sentido de beneficiar o arguido, quando fundamentadamente não tiver a certeza sobre os factos relevantes para a boa decisão da causa.

23. Da leitura do acórdão sob recurso ficou bem esclarecida, com referências à prova produzida e às regras da experiência comum, como foi formada a convicção do colectivo para julgar provada ou não provada a matéria de facto. E tal está feito de forma objectiva e adequada e, sem que se vislumbrem erros de lógica na formação da convicção e, por conseguinte, no nosso modesto entendimento, inexistiu qualquer violação das normas e princípios invocados, devendo, por isso, improceder nesta parte o recurso.

24. No crime de fraude fiscal não se exige um dolo específico de causar prejuízo ao Estado nem tão-pouco um resultado da conduta, ou seja, um efectivo prejuízo. Assim, para a sua consumação basta que o facto tenha sido cometido com a intenção de obter um determinado resultado, mesmo que este não venha a ocorrer, sendo por isso, um crime de resultado cortado.

25. Desse modo, a invocação de que o Estado acabou por não sofrer prejuízo é inócua (e no caso em pareço tão-pouco corresponde à verdade) e, por conseguinte, improcedente a inexistência de ilicitude na conduta dos arguidos.

26. No que tange à inexistência de dolo reclamada pelo arguido AA, afigura-se-nos que, tal alegação esbarra no ponto 14 da matéria de facto provada, nos termos do qual se deu como provado que «Os arguidos agiram de forma livre, deliberada e consciente, bem sabendo que as suas condutas eram proibidas e punidas por lei.»

27. De facto, o arguido AA limita-se a negar tal facto, não o tenho impugnado nos termos acima expostos no ponto 3 da presente resposta, motivo pelo qual, também nesta parte é inconsequente o recurso.

28. Conforme resulta da matéria de facto provada, ficou demonstrado que a conduta dos arguidos se prolongou no tempo em virtude de não terem sido alvo de nenhuma inspecção por parte da autoridade tributária aquando da entrega da primeira declaração e, aproveitando-se da inércia desta última, repetiram o seu comportamento (cfr. ponto 15 da matéria de facto provada), razões pelas quais, dúvidas não existem que muito correctamente foram condenados pela prática do crime de fraude fiscal qualificada, na forma continuada.

29. No que tange à dispensa ou atenuação da pena a que se alude no artigo 22.º, do RGIT a mesma não se pode verificar na situação em apreço por falta de um pressuposto, qual seja, a falta de pagamento total da prestação tributária e demais acréscimos e, por conseguinte, não pode merecer acolhimento tal pretensão.

30. A responsabilidade penal cumulativa das pessoas colectiva e singular não viola a proibição «ne bis in idem» (cfr. artigo 29.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa), pois esta reporta-se à dupla valoração e punição do mesmo sentido de ilicitude, com a mesma pena e relativamente ao mesmo agente.

31. Com efeito, a pessoa colectiva não se funde nem se limita às pessoas físicas agentes do facto colectivo e, bem assim, é totalmente diferente o sentido do ilícito imputado à pessoa colectiva, ainda que fragmentariamente subordinada aos contributos materiais prestados por pessoas singulares a ela funcionalmente ligadas e, por último, inexistente confusão possível no que tange às sanções penais, vg., penas principais, acessórias e substitutivas aplicadas

às pessoas colectivas (artigos 90.º-A a 90.º-M do Código Penal) com as aplicáveis às pessoas singulares interventoras na prática do facto colectivo.

32. No que tange ao artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, a aduzida inconstitucionalidade da presunção de culpa ali contida, carece de fundamento para o caso em apreço, na precisa medida em que, conforme se escreveu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 283/201032:

«(...) o processo de execução por reversão em que se efectiva este tipo de responsabilidade em nada é equiparável a um qualquer processo sancionatório em que se justifique uma extensão das garantias típicas do processo criminal».

33. Acresce que, para além da decisão acima mencionada, o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a conformidade constitucional da norma correspondente que no CPT se encontrava no artigo 13.º - cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 379/2000 e 44/2001, disponíveis em texto integral no sítio da internet www.tribunalconstitucional.pt).

34. A diferença na penalidade aplicável às pessoas singulares e colectivas (cfr. artigo 12.º, n.º 3, do RGIT) não padece de qualquer inconstitucionalidade, desde logo porque, como acima se referiu, é totalmente diferente o sentido do ilícito imputado à pessoa singular e à pessoa colectiva e, por outro lado, «Um argumento invocado no decurso dos trabalhos da Comissão foi a de que as pessoas colectivas só podem ser toleradas a actuar no mundo do Direito quando desenvolvem a sua actividade em obediência ao Direito e por isso até que possam ser dissolvidas em razão da prática reiterada de crimes ou se tiver sido criada exclusiva ou predominantemente para a prática de crimes tributários. Não assim com as pessoas singulares.»

35. No que tange à inconstitucionalidade do artigo 14.º, do RGIT, cita-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 51/2020 de 16 de Janeiro³⁴ (cuja relatora foi a Exm.ª Conselheira MARIA RANGEL MESQUITA), nos termos do qual se decidiu:

«Não julgar inconstitucional a interpretação do artigo 14.º, do RGIT, conjugado com os artigos 50.º e 51.º do Código Penal, no sentido de que a suspensão da execução da pena de prisão fica obrigatoriamente condicionada ao pagamento das prestações tributárias em dívida e respetivos acréscimos legais, limitado ao pedido de indemnização civil formulado pelo Estado, sem que o Tribunal proceda a um juízo de prognose de razoabilidade acerca da possibilidade da satisfação dessa condição;»

36. Relativamente à invocada inconstitucionalidade do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, transcrevemos o que foi decidido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 412/202535:

«a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, quando interpretado no sentido de que o alargamento do prazo previsto no seu n.º 1 opera nas situações em que o desfecho do inquérito criminal instaurado contra o contribuinte não seja necessário para a liquidação do tributo;

b) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, quando interpretado no sentido de que o alargamento do prazo previsto no seu n.º 1 opera nas situações em que o inquérito criminal instaurado contra o contribuinte e o alargamento do prazo não são do conhecimento do mesmo.»

37. Não se verifica qualquer estado ou direito necessidade, quando o IVA foi recebido e os arguidos fraudulentamente engendram um plano através do qual conseguiam entregar menos imposto ao Estado. Com efeito, eventuais dificuldades de tesouraria não integram qualquer causa de exclusão da ilicitude ou da culpa (cfr. Ac. TRL de 05-04-2016 (proc. n.º 1262/12.6IDLSB]; relator: ARTUR VARGUES, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

38. Em síntese muito apertada a propósito da medida da pena: o acórdão sob recurso realizou uma correta e equilibrada ponderação de todas as circunstâncias relevantes, tendo cumprido os critérios legalmente e constitucionalmente estabelecidos para a escolha e determinação da medida das penas fixadas aos ora recorrentes, pelo que deverá, também nesta parte, improceder o recurso.

Recurso interlocutório interposto pelo arguido BB

«Ora, não assiste razão ao ora recorrente.

Vejamos,

O recorrente BB vem acusado em co-autoria material e na forma consumada, da prática de 18 crimes de fraude fiscal qualificada, p. e p. pelos artigos 103.º, n.º 1, al. b) e 104.º, n.ºs 1 e 2, al. a) do RGIT, dois dos quais puníveis pelo n.º 3 do artigo 104.º do RGIT (relativamente aos períodos de Agosto de 2014 e Agosto de 2016);

Os períodos em causa nos autos, objeto do despacho de acusação e integradores dos ilícitos supra identificados, são os períodos de: Julho de 2011; Março de 2012; Abril de 2012, Junho de 2012, Agosto de 2012, Outubro de 2014, junho 2015; Agosto de 2015, setembro 2015, junho 2016, agosto de 2016, setembro 2016, outubro de 2016, julho 2017, agosto de 2017, agosto de 2013, setembro 2013 e agosto de 2014.

Em suma, o recorrente alega que crimes respeitantes aos períodos de julho de 2011, março de 2012, abril de 2012, junho de 2012 e outubro de 2016 já se encontram prescritos porquanto já decorreu o prazo normal de prescrição do procedimento criminal, acrescido de metade, mesmo considerando as interrupções de tal prazo resultantes da constituição de arguido do recorrente e da notificação do mesmo do despacho de acusação, porquanto o recorrente que o prazo de prescrição é o previsto no art. 21º nº 1 e nº 4 do RGIT, embora, não deixe de, por outra banda, remeter para as normas do Cód. Penal. Mas o certo é que sustenta a sua fundamentação no art. 21º nº 1 do RGIT.

Ora, salvo o devido respeito por entendimento diverso, somos de considerar que não assiste razão ao recorrente porquanto o prazo de prescrição do procedimento criminal aplicável aos crimes pelos quais o recorrente vem acusado não é de todo o prazo previsto no art. 21º do RGIT, mas outrossim o prazo de prescrição do procedimento criminal previstos no Cód. Penal por remessa do disposto no art. 21º nº 2 do RGIT.

Com efeito, dispõe o art. 21º do RGIT que:

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

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

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

Assim vejamos:

Relativamente aos crimes pelos quais o ora recorrente vem acusado veja-se que o crime de fraude fiscal qualificada, p. e p. pelos artigos 103.º, n.º 1, al. b) e 104.º, n.ºs 1 e 2, al. a) do RGIT é punível com pena de prisão de um a cinco anos e o crime de fraude fiscal p. e p. pelo n.º 3 do artigo 104.º do RGIT é punível com pena de prisão de 2 a 8 anos.

De facto, como alega o recorrente, à data de prática dos factos respeitantes ao período de julho de 2011 ainda estava em vigor a versão original do RGIT resultante da Lei n.º 15/2001, de 05 de junho, sendo que a agravante da al. a) do n.º 2 do 104º resultou da alteração da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12.

Contudo, a versão original do RGIT já previa a agravação do ilícito que se imputa ao arguido pois na sua redação original o art. 104º n.º 2 do RGIT tinha o seguinte teor:

“2 - A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.”.

Isto é, à data dos factos por reporte ao período de julho de 2011, já estava prevista a mesma agravação no citado n.º 2 do art. 104º do RGIT, pelo que, ainda que se considere que a lei aplicável ao período de julho de 2011 é que a resulta da versão original do RGIT, ainda assim a qualificação jurídica dos factos e a respectiva moldura penal é exatamente a mesma.

Assim, tendo em conta as molduras penais aplicáveis aos crimes pelos quais o arguido vem acusado, resulta de mera interpretação literal do disposto no art. 21º n.º 2 do RGIT que os prazos de prescrição do procedimento criminal aplicáveis no caso concreto são os previstos no Cód. Penal por remissão do citado art. 21º do RGIT.

Invoca ainda o recorrente que os crimes pelos quais o recorrente vem acusado estão dependentes de liquidação pelo que sempre o prazo de prescrição do procedimento criminal seria reduzido ao prazo de caducidade conforme disposto no art. 21º n.º 3 do RGIT.

Ora, muito menos assiste razão ao recorrente no que tange a este entendimento, porquanto, este dispositivo legal (21º n.º 3 do RGIT) não tem aplicação aos crimes de fraude fiscal (no caso, qualificados), porquanto a

consumação deste tipo de ilícito não depende de qualquer ato de liquidação do imposto.

A verificação do crime de fraude fiscal qualificado, concretamente, a conduta de os arguidos se apropriarem de valores de IVA a entregar ao Estado, in casu, quantias de imposto que receberam dos seus clientes no período compreendido entre os anos de 2011 a 2017 e que as deveriam ter entregado aos Estado – AT, mas não o fizeram, porquanto declararam nas declarações periódicas a remeter à AT, valores de aquisição de outros bens e serviços superiores aquelas que eram passíveis de serem deduzidas, não está dependente de qualquer ato de liquidação por parte da Administração fiscal.

Aliás a jurisprudência tem sido unânime em considerar que a norma do nº 3, do art. 21º, do RGIT, não tem aplicação aos crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal.

Veja-se neste sentido o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães nº 4/12.0IFLSB-A.G1, relator: PAULO SERAFIM, de 08-11-2021, disponível in www.dgsi.pt, onde se pode ler no respectivo sumário: “O disposto no nº3 do art. 21º do RGIT, que determina que o prazo de prescrição do procedimento criminal é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infração depender daquela liquidação, é inaplicável ao crime de fraude fiscal (no caso, qualificado), porquanto a consumação deste tipo de ilícito não depende de qualquer ato de liquidação do imposto, uma vez que, sendo legalmente configurado como um crime de perigo, não exige a causação de prejuízo para a Administração Tributária ou que ocorra enriquecimento indevido para o agente.”

O Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra nº 64/06.3IDVIS.C1, Relatora: ALCINA DA COSTA RIBEIRO de 26-02-2014 disponível in www.dgsi.pt, no qual se pode ler no sumário: “(...) III - A perfectibilização do crime de abuso de confiança fiscal, por não entrega de valores relativos a IVA, apurados e recebidos pelo sujeito passivo, não depende de qualquer acto de liquidação que a administração fiscal haja de fazer”.

Assim, afastada que está a aplicação do nº 3 do art. 21º do RGIT, tem necessariamente aplicação no caso concreto o disposto nos nº 1 e 2 do citado artigo.

Por outro lado, conforme já referido, tendo em conta as molduras penais aplicáveis aos crimes pelos quais o recorrente vem acusado, que, conforme acima já referido, são iguais e superiores a cinco anos de prisão, forçoso é

concluir que os prazos de prescrição do procedimento criminal são os previstos no Cód. Penal ex vi art. 21º nº 2 do RGIT.

Desta feita, voltando aos prazos de prescrição previstos no Cód. Penal, por referência à moldura penal aplicável aos crimes pelos quais o recorrente está acusado, há que considerar o art. 118º nº 1 al. b) que dispõe que o procedimento criminal extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a prática do crime tiverem decorrido os seguintes prazos:

(...)

b) Dez anos, quando se tratar de crimes puníveis com pena de prisão cujo limite máximo for igual ou superior a cinco anos, mas que não exceda dez anos;

Por sua vez, dispõe o art. 121º do Cód. Penal:

“1 - A prescrição do procedimento criminal interrompe-se:

a) Com a constituição de arguido;

b) Com a notificação da acusação (...)

2 - Depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição.

3 - Sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 118.º, a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.”

Acresce que dispõe o art. 120º nº 1 al. a), al. b), nº 2 e nº 6 do Cód. Penal que:

“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 (...);

(...)

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

(...)

6 - A prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa da suspensão.”

No caso vertente importa ainda ter presente o disposto no nº 1 do art 47º do RGIT que dispõe:

1 - Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças.

Assim,volvendo ao caso dos autos, veja-se que o arguido BB foi constituído arguido em 24-01-2018 (fls. 46, 52 e 60) interrompendo-se nessa data o prazo de prescrição do procedimento criminal.

Por sua vez, o arguido foi notificado do despacho de acusação no 27-05-2024 (fls. 628 a 631v.), voltando a interromper-se o prazo de prescrição do procedimento criminal.

Por outro lado, o procedimento criminal esteve suspenso no período compreendido entre 15-01-2019 até 22-11-2023 (data em transitou em julgado a decisão proferida no âmbito do processo dos Recursos jurisdicionais de processo prioritários nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias nº 435/18.2... que correu termos no Tribunal Central Administrativo ...l), ou seja, 4 anos 10 meses e 7 dias de suspensão [art. 47º nº 1 do RGIT e 120º nº 1 al. a), 2 e 6 do Cód. Penal], voltando a correr o prazo a partir do trânsito em julgado da referida sentença.

Sucede que, com a notificação do despacho de acusação voltou a suspender-se o prazo de prescrição do procedimento criminal, suspensão essa que não pode ultrapassar os 3 anos.

Em causa estão os alegados períodos de julho de 2011, março de 2012, abril de 2012, junho de 2012 e outubro de 2016.

Assim tendo em conta as causas de suspensão e interrupção do prazo de prescrição do procedimento criminal acima identificadas, somos de concluir

que o prazo de prescrição do procedimento criminal aplicável a cada um dos períodos impugnados pelo recorrente está longe de ser alcançado».

Recurso da decisão final:

«1. A comunicação prevista no artigo 358.º, n.º 1, do C.P.P., é desnecessária se a alteração consistir numa mera redução da matéria de facto provada no acórdão daquela que foi narrada na acusação ou na pronúncia, em virtude de não se ter julgado provada toda a factualidade ali indicada e, em consequência, de tal limitação fáctica, o número de crimes (idênticos) imputados ter sofrido também diminuição, ou, em vez do crime «qualificado» vir o arguido a ser condenado pelo crime «simples»

2. Ora, na situação em apreço nos presentes autos, nenhuns factos novos foram acrescentados àqueles pelos quais o arguido BB vinha acusado, pois, os que fundamentaram a condenação constituem uma redução comparativamente aos que se mostravam narrados na acusação e, bem assim, a requalificação jurídica, não comporta qualquer alteração essencial do sentido da ilicitude típica do seu comportamento, pois que, não houve qualquer alteração para figura criminal mais grave.

3. Na verdade, resultando a alteração na imputação de um único crime de fraude fiscal qualificada (na forma continuada) em vez dos 18 crimes de fraude fiscal qualificada pelo qual se mostrava acusado o arguido BB, não existe necessidade de qualquer comunicação a este, porquanto, o mesmo ao defender-se destes últimos necessariamente se defendeu relativamente ao ilícito pelo qual foi condenado.

4. Pelo exposto, in casu, com a não comunicação a que se alude no artigo 358.º, n.º 1, do C.P.P., em nada foram colocadas em causa as garantias de defesa do arguido e, por conseguinte, não padece a este propósito o acórdão recorrido de qualquer nulidade, designadamente da prevista no artigo 379.º, n.º 1, alínea b), do C.P.P., não tendo também ocorrido a violação do artigo 32.º, n.º 1, da C.R.P..

5. O arguido BB foi condenado pela prática de um crime de fraude fiscal, previsto e punido pelos artigos 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 3, ambos do RGIT sendo que, a este ilícito e, no que tange às pessoas singulares, corresponde a pena abstracta de 2 a 8 anos de prisão. Quer isto dizer que, estando em causa ilícito punível apenas com pena de prisão, o mesmo caí fora do âmbito de aplicação do Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 8/2012, de 24 de Outubro e, por conseguinte, sendo aplicada a pena de prisão suspensa na sua

execução é peremptório que a mesma seja condicionada ao pagamento da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos

6. Ademais, a sobredita interpretação, tem sido caucionada por diversos acórdãos do Tribunal Constitucional, nomeadamente no acórdão n.º 51/2020 de 16 de Janeiro¹⁶ (cuja relatora foi a Exm.ª Conselheira MARIA RANGEL MESQUITA), nos termos do qual se decidiu:

«Não julgar inconstitucional a interpretação do artigo 14.º, do RGIT, conjugado com os artigos 50.º e 51.º do Código Penal, no sentido de que a suspensão da execução da pena de prisão fica obrigatoriamente condicionada ao pagamento das prestações tributárias em dívida e respetivos acréscimos legais, limitado ao pedido de indemnização civil formulado pelo Estado, sem que o Tribunal proceda a um juízo de prognose de razoabilidade acerca da possibilidade da satisfação dessa condição;»

7. No que tange ao recurso amplo da matéria de facto, verifica-se que, o ora recorrente não indicou concretamente as provas que impõem decisão diversa da recorrida e ou que devessem ser renovadas (cfr. artigo 412.º, n.º 3 alíneas b) e c), do Código de Processo Penal), assim como, não transcreveu as passagens em que funda a sua impugnação (cfr. artigo 412.º, n.º 4, do Código de Processo Penal).

8. Acresce ainda que, a impugnação ampla da matéria de facto exige não só que se proceda à particularização dos trechos dos depoimentos que fundamentam a impugnação, mas também, que se relacione o conteúdo individual de cada meio de prova capaz de impor decisão díspar, com o concreto ponto da matéria de facto que se considera erroneamente julgado, pois, só assim, poderá o Tribunal de recurso proceder a uma alteração da matéria de facto com consequências ao nível da decisão.

9. In casu, o arguido BB não efectuou o supra referido, sendo certo que, tais omissões são suficientes para que seja julgado manifestamente improcedente o recurso no que tange à impugnação alargada da matéria de facto¹⁸, isto, sem prejuízo de serem de conhecimento officio os vícios decisórios a que se alude no artigo 410.º, n.º 2, do Código de Processo Penal.

10. De resto, o arguido BB manifesta a sua insatisfação em virtude de o Tribunal «a quo» ter conferido credibilidade às declarações prestadas em julgamento pela testemunha GG, sendo que, o depoimento desta foi oposto ao

proferido em sede de inquérito (cujo teor das declarações foi reproduzido em sede de audiência de discussão e julgamento).

11. Conforme tem sido salientado pela jurisprudência dos Tribunais superiores, nada obsta a que uma condenação seja fundamentada apenas e só com base no depoimento de uma testemunha, desde que o julgador exponha o raciocínio concreto e objectivo que o levou a tal decisão.

12. Ora, compulsado o teor do acórdão condenatório verifica-se que no mesmo, fundamentadamente, se indica os meios de prova (que não foram só o depoimento de uma testemunha) pelos quais o Tribunal «a quo» condenou o arguido BB e, em particular, considerou credível o depoimento da sobredita testemunha GG.

13. Por todo o exposto, concluímos que a prova produzida em julgamento foi valorada pelo douto Colectivo, segundo o regime da livre apreciação da prova e das regras da experiência comum e, bem assim que, não há que apelar ao princípio in dubio pro reu (ou ao princípio da presunção da inocência), pois que, o mesmo, não se traduz numa valoração (a favor do arguido) das dúvidas invocadas pela defesa sobre a matéria de facto, mas antes, consiste numa exigência dirigida ao julgador no sentido de beneficiar o arguido, quando fundamentadamente não tiver a certeza sobre os factos relevantes para a boa decisão da causa

Neste Tribunal da Relação, a Exma. Sra. Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento dos recursos, acompanhando a posição expressa nas respostas apresentadas.

*

2. Questões a decidir no recurso

São as seguintes, as questões a apreciar nesta sede:

1 - Recurso interlocutório

- prescrição do procedimento criminal

2 - Recurso interposto pela arguida sociedade e pelo arguido AA:

- erro de julgamento da matéria de facto

- Nulidade do acórdão recorrido

- Prova proibida
- Erro notório na apreciação da prova
- Ausência de responsabilidade da pessoa coletiva
- Possível inconstitucionalidade material no que respeita à diferença na penalidade das pessoas singulares e coletivas
- Prescrição
- Erro de direito
- Inconstitucionalidade do art. 14º RGIT

3 – Recurso interpostos pelo arguido BB

- Erro de julgamento da matéria de facto
- Violação do disposto no art. 358º, nº1 e 3, do Cód. Proc. Penal
- Omissão de pronúncia
- Insuficiência da matéria de facto para a decisão
- Falta de fundamentação da decisão
- Violação dos artigos 103º, nºs. 1 e 104º, nº3, do RGIT, 50.º, nº 1, 51.º, nº 2, do CP e 14º, nº 1, do RGIT / Da inconstitucionalidade material da interpretação extraída dos normativos em causa

*

3. Fundamentação

3.1. Factualidade provada/não provada

É o seguinte, o despacho proferido em 11 de novembro de 2024 e relativo à prescrição do procedimento criminal:

«Os arguidos vêm acusados em co-autoria material e na forma consumada da prática de 18 crimes de fraude fiscal qualificada, p. e p. pelos artigos 103.º, nº 1, al. b) e 104.º, nºs 1 e 2, al. a) do RGIT, dois dos quais puníveis pelo nº 3 do artigo 104.º do RGIT, relativamente aos períodos de Agosto de 2014 e Agosto de 2016;

Assiste razão ao Digno Magistrado do Ministério Público na sua Douta promoção, pelo que dispõe o art. 118º n.º 1 al. b) que o procedimento criminal extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a prática do crime tiverem decorrido os seguintes prazos:

(...)

b) Dez anos, quando se tratar de crimes puníveis com pena de prisão cujo limite máximo for igual ou superior a cinco anos, mas que não exceda dez anos;

Por sua vez, dispõe o art. 121º do Cód. Penal:

1 - A prescrição do procedimento criminal interrompe-se:

a) Com a constituição de arguido;

b) Com a notificação da acusação (...)

2 - Depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição.

3 - Sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 118.º, a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.”

Os arguidos DD, AA e BB foram constituídos arguidos em 24-01-2018 (fls. 46, 52 e 60) e o arguido CC em 23-11-2017 (fls. 16), tendo sido interrompido o prazo de prescrição do procedimento criminal.

Foram notificados do despacho de acusação no 27-05-2024 (fls. 628 a 631v.), voltando a interromper-se o prazo de prescrição do procedimento criminal.

Destarte, ainda não decorreram 15 anos (10 anos acrescidos de metade -art. 121º n.º 3 do Cód. Penal), pelo que não se encontra prescrito o procedimento criminal relativamente aos crimes pelos quais os arguidos vêm acusados.

Notifique.»

É a seguinte, a decisão da matéria de facto:

«1. Factos provados

Produzida a prova e discutida a causa, resultou provada a factualidade que se segue, com pertinência para a decisão da mesma:

1.º A arguida DD com sede em Lugar da ... - ..., tem por objecto o exercício de actividades turísticas e hoteleiras, incluindo alojamento e restauração e, bem assim, a implementação de projectos e a realização de estudos no âmbito das actividades referidas, encontrando-se enquadrada em sede de I.R.C., no regime geral e, em sede de I.V.A., no regime normal de periodicidade mensal.

2.º A gerência efectiva da sociedade, desde a data da sua constituição e até ao presente, foi sendo desempenhada, conjuntamente, pelos arguidos AA e BB, seus administradores.

3.º Nessa qualidade, os arguidos AA e BB tomaram decisões e deram ordens relacionadas com o exercício da actividade da sociedade, nomeadamente, no que diz respeito à organização da respectiva contabilidade, ao recebimento dos pagamentos dos clientes e pagamentos aos fornecedores, aquisição e venda de bens, bem como ao cumprimento das respectivas obrigações fiscais.

4.º O arguido CC é contabilista da sociedade arguida desde a sua constituição, em 2008, sendo responsável pelo tratamento da contabilidade da sociedade, nomeadamente pelo preenchimento e envio das declarações mensais de IVA à Administração Tributária.

Sucede que,

5.º No ano de 2011, os arguidos administradores da sociedade, juntamente com o contabilista CC, delinearam um plano de forma a aumentar ficticiamente o valor do IVA suportado pela empresa e deduzido em cada período de tributação, diminuindo, dessa forma, o valor de IVA a entregar ao Estado.

6.º A actuação dos arguidos consistia em alterar, em cada declaração periódica a remeter à A.T., os valores a inserir no campo 24 - campo no qual são inscritos os valores a deduzir, referentes à aquisição de outros bens e serviços - declarando um valor superior àquele que era passível de ser deduzido, apropriando-se da respectiva diferença.

7.º Assim, com recurso a expedientes destinados a fazer aumentar o valor inscrito nas declarações periódicas de IVA, conseguiram os arguidos diminuir o valor do IVA a entregar ao Estado no período compreendido entre 2011 e

2017, o qual tinha sido pago pelos seus clientes e do qual os arguidos se apropriaram.

8.º Na execução desse propósito, os arguidos alteraram os valores inscritos no campo 24 das declarações de IVA a enviar mensalmente à A.T., da seguinte forma e nos períodos seguintes:

a) A factura n.º .../2011, de 30.07.2011, foi emitida pela empresa HH à arguida DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 1.273,02, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 91.273,02, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 90.000,00, materializada na declaração de IVA de Julho de 2011;

b) A factura n.º ... de 31.03.2012, foi emitida pela empresa II à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 390,87, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 30.390,87, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 30.000,00, materializada na declaração de IVA de Março de 2012;

c) O recibo verde electrónico n.º ..., de 6.03.2012, foi emitido por JJ à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 415,41, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 45.415,41, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 45.000,00, materializada na declaração de IVA de Abril de 2012;

d) A factura n.º ..., de 1.06.2012, foi emitida pela empresa KK à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 3.730,96, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 37.030,96.

- A factura n.º ..., de 16.05.2012, foi emitida pela empresa KK à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 552,12, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 5.520,12, verificando-se uma vantagem patrimonial em relação a esta duas facturas, no valor de € 38.268,00, materializada na declaração de IVA de Junho de 2012;

e) A factura n.º ..., de 7.06.2012, foi emitida pela empresa LL à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de €182,15, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 182.000,15, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 181.818,00, materializada na declaração de IVA de Agosto de 2012;

f) A factura n.º ... de 15.10.2014, foi emitida pela empresa MM à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 21,19, o qual foi contabilizado

pela DD pelo valor de € 110.000,00, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 110.021,19, materializada na declaração de IVA de Outubro de 2014;

g) As facturas n.º ..., ... e ..., foram emitidas pelo NN à DD. A totalidade do IVA nelas contido e passível de ser deduzido era de € 59.918,00. A DD deduziu o referido valor no período correcto, Julho de 2015, mas também no mês de Junho de 2015, tendo, desta forma, deduzido a mais, a quantia de € 59.918,74, no IVA de Junho de 2015;

h) A factura n.º ... de 14.08.2015, foi emitida pela empresa OO à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 6.332,89, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 206.332,89, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 200.000,00, materializada na declaração de IVA de Agosto de 2015;

i) A factura n.º ..., de 14.09.2015, foi emitida pela empresa OO, à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 5.019,80, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 135.019,80, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 130.000,00, materializada na declaração de IVA de Setembro de 2015;

j) A factura n.º ..., de 30.06.2016, foi emitida pela empresa II à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 1.764,40, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 116.640,00, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 114.876,00, materializada na declaração de IVA de Junho de 2016;

k) A factura n.º ... de 29.08.2016, foi emitida pela empresa PP à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 25,53, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 250.053,00, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 250.027,47, materializada na declaração de IVA de Agosto de 2016;

l) A factura n.º..., de 30.09.2016, foi emitida pela empresa QQ à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 269,13, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 93.269,13, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 93.000,00, materializada na declaração de IVA de Setembro de 2016, através da sua inclusão no campo 24.

m) A factura n.º ..., de 13.10.2016, foi emitida pela empresa RR à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 391,80, o qual foi

contabilizado pela DD pelo valor de € 39.180,00, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 38.788,20, materializada na declaração de IVA de Outubro de 2016;

n) A factura n.º ..., de 4.07.2017, foi emitida pela empresa KK à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 2.301,05, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 132.301,93, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 130.000,00, materializada na declaração de IVA de Julho de 2017;

o) A factura n.º ..., de 5.08.2017, foi emitida pela empresa OO à DD. O IVA nela contido e passível de ser deduzido era de € 1.218,39, o qual foi contabilizado pela DD pelo valor de € 151.218,22, verificando-se uma vantagem patrimonial no valor de € 150.000,00, materializada na declaração de IVA de Agosto de 2017;

9.º No que se refere aos períodos de Agosto e Setembro de 2013 e Agosto de 2014, as deduções no campo 24 foram efectuadas com recurso a um documento interno de contabilidade, nos seguintes termos:

- Na declaração de IVA de Agosto de 2013, submetida a 10.10.2023, foi apostado no campo 24 o IVA no valor de € 115.000,00, tendo como suporte o documento interno contabilidade datado de 31.08.2013, contabilizando o IVA no extracto da conta 243327, verificando-se uma vantagem patrimonial de € 115.000,00;

- Na declaração de IVA de Setembro de 2013, submetida a 11.11.2023, foi apostado no campo 24 o IVA no valor de € 115.000,00, tendo como suporte o documento interno de contabilidade datado de 30.09.2013, contabilizando o IVA no extracto da conta 243327, verificando-se uma vantagem patrimonial de € 115.000,00;

- Na declaração de IVA de Agosto de 2014, submetida a 9.10.2014, foi apostado no campo 24 o IVA no valor de € 230.000,00, tendo como suporte o documento interno de contabilidade datado de 1.08.2014, contabilizando o IVA no extracto da conta 243327, verificando-se uma vantagem patrimonial de € 230.000,00.

10.º Com a conduta acima descrita, os arguidos apropriaram-se do valor total de €2.121.696,41.

11.º Todas estas situações foram corrigidas através de documentos de correcção officiosos, tendo os valores apostos pela DD sido expurgados do campo 24 das declarações em causa, dando origem a liquidações adicionais de

IVA, pelos valores não entregues à AT, encontrando-se ainda em dívida a quantia de € 1.165.592,91, à data da acusação.

12.º Os arguidos SS, AA e BB, agiram no seu próprio interesse e no interesse da sociedade arguida, juntamente com o arguido CC, de comum acordo e em comunhão de vontades e de esforços, com o propósito conseguido de, através da dedução indevida do IVA – mediante a aposição no campo 24 das declarações que enviaram à AT, de valores manifestamente superiores aos valores passíveis de ser deduzidos – pagarem um valor inferior ao que efectivamente deveria ser pago.

13.º Desta forma, os arguidos, por si e em representação da sociedade arguida, obtiveram uma vantagem patrimonial indevida, causando prejuízos ao Estado de valor equivalente, colocando em crise o regular funcionamento do sistema fiscal e dos interesses por este servidos.

14.º Os arguidos agiram de forma livre, deliberada e consciente, bem sabendo que as suas condutas eram proibidas e punidas por lei penal.

Mais se provou no decurso da audiência de discussão e julgamento e em benefício dos arguidos que

15.º. Os arguidos agiram deste modo porquanto não foram alvo de qualquer inspecção por parte da AT aquando da entrega da primeira declaração com a factura n.º .../2011, de 30.07.2011, pelo que valendo-se da inércia da AT, repetiram tal comportamento com as declarações que se seguiram e que constam dos factos.

16.º Foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA dos períodos abaixo indicados:

Período 2011.07 – montante de € 90.960,00 – IVA, pago;

- montante de € 27.407,86 - Juros de Mora, pago;

- montante de € 15.066,96 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 4.702,51 - Juros de Mora, pago;

- encontra-se regularizado

Período 2012.03 – montante de € 29.549,80 – IVA, pago;

- montante de € 4.128,87 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 0,00 - Juros de Mora;

- encontra-se regularizado

Período 2012.04 - montante de € 44.068,86 - IVA, pago;

- montante de € 6.003,02 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 0,00 - Juros de Mora;

- encontra-se regularizado

Período 2012.06 - montante de € 35.854,33 - IVA, pago;

- montante de € 4.648,29 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 0,00 - Juros de Mora;

- encontra-se regularizado

Período 2012.08 - montante de € 181.715,84 - IVA, pago;

- montante de € 44,19 - Juros de Mora, pago;

- montante de € 22.343,58 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 336,87 - Juros de Mora, pago;

- encontra-se regularizado

Período 2013.08 - montante de € 124.660,00 - IVA, pago;

- montante de € 15.218,76 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 246,41 - Juros de Mora, pago;

- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 11.609,66, a que corresponde o valor de € 9.874,20 a juros de mora e o valor de € 1.735,46 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2013.09 - montante de € 102.607,42 - IVA, pago;

- montante de € 12.166,70 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 294,49 - Juros de Mora, pago;

- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 10.903,43, a que corresponde o valor de € 9.672,47 a juros de mora e o valor de € 1.230,96 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2014.08 - montante de € 218.374,57 - IVA, pago;

- montante de € 17.924,66 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 639,70 - Juros de Mora, pago;

- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 17.045,30, a que corresponde o valor de € 14.432,50 a juros de mora e o valor de € 2.612,80 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2014.10 - montante de € 110.000,00 - IVA, pago;

- montante de € 4.146,84 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 151,82 - Juros de Mora, pago;

- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 5.999,33, a que corresponde o valor de € 5.217,29 a juros de mora e o valor de € 782,04 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2015.06 - montante de € 59.918,74 - IVA, pago;

- montante de € 1.792,47 - Juros de Mora, pago;

- montante de € 5.515,75 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 440,49 - Juros de Mora, pago;

- encontra-se regularizado

Período 2015.08 - montante de € 200.000,00 - IVA, pago;

- montante de € 36.747,93 - Juros de Mora, pago;

- montante de € 17.029,90 - Juros Compensatórios, pago;

- montante de € 3.129,06 - Juros de Mora, pago;

- encontra-se regularizado

Período 2015.09 - montante de € 131.437,50 - IVA, pago;

- montante de € 24.150,33 - Juros de Mora, pago;
- montante de € 10.774,22 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 1.980,08 - Juros de Mora, pago;
- encontra-se regularizado

Período 2016.06 - montante de € 86.133,77 - IVA, pago;

- montante de € 15.066,60 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 36.757,95, a que corresponde o valor de € 28.742,23 a Imposto (IVA), o valor de € 6.983,20 a juros de mora e o valor de € 1.032,52 a custas do processo executivo nº ...
- montante de € 4.474,23 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 782,62 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 2.035,33, a que corresponde o valor de € 1.493,02 a Imposto (Juros Compensatórios), o valor de € 362,74 a juros de mora e o valor de € 179,57 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2016.08 - montante de € 187.470,05 - IVA, pago;

- montante de € 32.792,39 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 79.798,95, a que corresponde o valor de € 62.557,42 a Imposto (IVA), o valor de € 15.198,94 a juros de mora e o valor de € 2.042,59 a custas do processo executivo nº ...;
- montante de € 8.481,96 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 1.484,20 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 3.743,68, a que corresponde o valor de € 2.831,35 a Imposto (Juros Compensatórios), o valor de € 687,87 a juros de mora e o valor de € 224,46 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2016.09 - montante de € 69.726,72 - IVA, pago;

- montante de € 12.198,08 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 29.772,67, a que corresponde o valor de € 23.273,28 a Imposto (IVA), o valor de € 5.653,92 a juros de mora e o valor de € 845,47 a custas do processo executivo nº ...;
- montante de € 2.919,15 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 510,60 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 1.352,94, a que corresponde o valor de € 974,11 a Imposto (Juros Compensatórios), o valor de € 236,67 a juros de mora e o valor de € 142,16 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2016.10 - montante de € 26.315,87 - IVA, pago;

- montante de € 4.603,20 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 11.348,96, a que corresponde o valor de € 8.781,42 a Imposto (IVA), o valor de € 2.133,58 a juros de mora e o valor de € 433,96 a custas do processo executivo nº ...;
- montante de € 1.009,37 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 176,63 - Juros de Mora, pago;
- Encontra-se em dívida, na presente data o montante total de € 485,91, a que corresponde o valor de € 336,82 a Imposto (Juros Compensatórios), o valor de € 81,75 a juros de mora e o valor de € 67,34 a custas do processo executivo nº ...;

Período 2017.07 - montante de € 130.000,00 - IVA, pago;

- montante de € 2.507,39 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 19,63 - Juros de Mora;
- encontra-se regularizado

Período 2017.08 - montante de € 150.000,00 - IVA, pago;

- montante de € 3.912,32 - Juros Compensatórios, pago;
- montante de € 3,64 - Juros de Mora;

- encontra-se regularizado

Os processos de execução fiscal nº ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., relativos a IVA/Juros Compensatórios dos períodos de 2016.06, 2016.08, 2016.09 e 2016.10, encontram-se no plano de pagamento em prestações nº ... autorizado e em cumprimento, com garantia constituída nos termos legais.

Consta dos relatórios Sociais que

O arguido AA vive numa moradia rodeada por jardim, situada numa das zonas nobres da cidade, caracterizada por discrição no relacionamento entre vizinhos. Vive com o cônjuge de 65 anos de idade, doméstica, numa dinâmica familiar que foi descrita como positiva e estável, preservando proximidade de contactos com os dois filhos e agregados que constituíram. À data dos factos, também permanecia integrado no agregado familiar o filho mais velho e o neto, que contam presentemente 42 e 24 anos de idade, que, entretanto, se autonomizaram.

O arguido é o administrador e gerente da “KK”, empresa que constituiu em sociedade com o irmão (SS) com o qual efectuou investimentos imobiliários sempre com quota de 50% para cada e constituiu outras empresas, nomeadamente relacionadas com a comercialização de vinho de quintas que herdaram ou adquiriram. Segundo referiu, ambos a residir no ..., efectuaram diversos investimentos no ... (hotéis e aldeamentos turísticos) contudo, atentos à distância e necessidade de acompanhamento e gestão dos investimentos, constituíram a “DD” com sede no ..., e estabeleceram contrato com os coarguidos BB e CC, para o exercício da actividade de administrador e contabilista, respectivamente, pessoas em quem informou que depositavam inteira confiança.

Na sequência da morte do irmão, há um ano, o arguido passou a assumir a administração/gestão das empresas, mas sendo na “KK” o local de trabalho, onde passou a contar com o apoio do filho mais velho.

O arguido que descreveu ter sempre disfrutado de uma situação económica como favorecida, informou ser ele quem assume todas as despesas decorrentes da manutenção da habitação, tendo estimado o valor de €2500,00, mas do qual também faz parte a despesa com alimentação e o pagamento de outros dos serviços nomeadamente das empregadas domésticas.

AA, refere privilegiar o trabalho como forma de ocupar o tempo, onde enquadra o facto de manter a actividade laboral como administrador das

empresas que constituiu apesar de já ter ultrapassado a idade para se reformar, deslocando-se diariamente para a sede da “KK” que fica situada muito próximo da sua habitação.

O arguido valoriza a família, assumindo discurso revelador de apoio e orgulho pelo percurso pessoal e profissional dos filhos e pelo papel do cônjuge enquanto garante das condições de estabilidade familiar, sendo em sua casa que o filho mais velho almoça diariamente, mantendo proximidade de contacto com o neto (24 anos) ambos residentes nas proximidades.

Nos tempos livres, AA refere privilegiar o descanso e, aos fins de semana desloca-se com o cônjuge para a que se constituiu a casa de morada da família de origem, integrada em propriedade onde exploram uma vinha e onde o filho mais novo explora uma pequena unidade hoteleira. O arguido descreve estes períodos, como se constituindo como revigorantes e psicologicamente relaxantes, ocasiões em que também convive com aquele filho, nora e dois netos (de 3 e 5 anos).

Nos períodos de férias refere que viaja com a família, actividade que indica como preferencial, pela oportunidade de conhecer novas cidades, costumes, etc....

Muito embora tenha amigos de longa data, afirma que presentemente pouco tempo dedica ao convívio com aqueles pela necessidade de manter um estilo de vida regrado, decorrente de problema de saúde.

Como projecto de vida o arguido indica o de conseguir manter condições para não vir a necessitar de se sujeitar a hemodiálise, o que considera acarretará fortes limitações, nomeadamente ficando impossibilitado de viajar para fora do país.

AA informou que tem diagnóstico de insuficiência renal e anemia, alvo de acompanhamento nos competentes serviços do Centro Hospitalar do Segundo referiu desloca-se ali com periodicidade bimensal, também para receber transfusão de sangue e ferro.

Face a este problema de saúde, que informou ser hereditário, afirma cumprir rigorosamente a medicação e outras prescrições, nomeadamente alimentares, tendo como principal objectivo o de se conseguir manter sem necessidade de se sujeitar a hemodiálise.

AA, que refere ser este o seu primeiro confronto com o sistema de justiça, identifica como principal impacto decorrente do presente processo o facto de

ter sido constituído arguido, o que considera prejudicar o seu bom nome. Mais informou que apenas deu conhecimento desta situação ao filho mais velho, tendo optado por preservar a família de preocupações.

CC e o cônjuge coabitam com o filho, elementos face aos quais expressa afecto e reconhecimento do investimento pessoal daqueles, tanto no acompanhamento das suas necessidades, assim como no sentido de minimizarem o impacto da presente situação jurídico-penal. As dinâmicas interrelacionais apresentam-se gratificantes e norteadas pelo espírito de entreajuda.

À data dos factos, CC vivia sozinho, reunindo-se aos familiares, essencialmente, nos fins-de-semana e períodos de férias.

Filho único, CC foi criado num seio familiar afectivo e estruturado, tendo seguido os valores socialmente considerados que apreendeu dos seus pais. Após o primeiro matrimónio, o arguido iniciou relação amorosa com o actual cônjuge, com quem casou, em Agosto do ano 1995.

Pese embora satisfeito com as condições de habitabilidade, CC admite sentimentos de vergonha porquanto se encontra numa conjuntura que necessita do acolhimento do filho.

À data dos factos constantes nos autos a situação, por conta da actividade profissional, CC vivia no ..., num imóvel arrendado.

CC é licenciado em organização e gestão de empresas, percurso que passou pelo estudo de três anos no curso de economia e os dois últimos na área das finanças. Reformou-se, no decurso do ano 2017/2018, após ter sido desvinculado da sociedade arguida.

À data dos factos, CC exercia funções de contabilista na sociedade arguida, desde o ano 2008. De acordo com o mesmo, a sua interacção com os administradores, igualmente coarguidos, era pontuada por partilha de visões distintas sobre várias matérias, que geravam alguma tensão.

Para além das funções na sociedade arguida, CC afirma que também prestava serviços de contabilidade numa firma sita em ... (...).

CC afirma que foi demitido, no final do ano 2018, situação que percepçiona como um alívio, na medida em que deixou de ser confrontado com o ambiente laboral que percepçionava como pouco afável e apazível. Desde então, o seu

exercício passou a ser circunscrito à empresa de ..., a qual foi declarada insolvente, no decurso do ano 2019.

De acordo com o apurado, CC efectuou o percurso laboral na área da economia e finanças, descrevendo o seu gáudio nas várias experiências, algumas com ligação a mercados internacionais.

CC apresenta uma situação económica desfavorável, agravada pelo facto de os seus proventos serem alvo de penhora, segundo mesmo, vitalícia, uma vez que terá sido declarado responsável solidário. Junto do cônjuge é perceptível o esforço e demanda no cumprimento dos acordos efectuados com as entidades credoras, alguns desses no seguimento de acções judiciais – facto documentado.

Os demais encargos com a habitação são a expensas do filho do arguido, o qual tem uma situação económica independente.

CC apresenta limitações de saúde que impedem o seu envolvimento em actividades no exterior, de forma autónoma, situação que vivencia com desalento e desconforto. No mesmo sentido, a sua rede de sociabilidade é composta pela família que constituiu.

O cônjuge do arguido confirma a conjuntura supramencionada, acrescentando que CC deixou de ser a pessoa dinâmica, bem como o afastamento paulatino de pares que, outrora, faziam parte do quotidiano.

Pese embora sem ocupações estruturadas, o arguido, à data dos factos, dispunha de condições de saúde que lhe permitiam a realização de várias actividades. As suas interacções com os coarguidos ocorriam no contexto da actividade profissional, embora não sejam abordadas como gratificantes.

CC apresenta problemas de saúde, de plúrima natureza, mormente de mobilidade, condição que vivencia com acentuado constrangimento porquanto implica a sua dependência dos familiares. Pese embora medicado e com acompanhamento regular nas consultas da especialidade, o arguido verbaliza o agravamento paulatino de alguns sintomas.

CC enuncia os constrangimentos que gera no seu cônjuge, em concreto o facto de o seu grau de dependência implicar que esta se veja impelida a ter várias ausências ao trabalho, por forma a acompanhá-lo nas diligências judiciais. Por outro lado, faz referência aos dispêndios associados às deslocações, o que vive com angústia, atenta a condição económica limite em que permanece.

CC aborda os factos que constam na acusação alegando limitações no seu exercício profissional que atribui a factores externos. É sob esta égide que afirma ponderar um recurso da decisão, caso a mesma resulte na sua condenação.

BB tem 68 anos de idade e encontra-se reformado vive com a mulher TT de 70 anos, reformada.

O agregado constituído beneficia de dinâmica descrita como afectivamente gratificante e solidária. O casal tem uma descendente em comum, a qual à data dos factos integrava o agregado. Presentemente com 30 anos de idade, autonomizou-se há cerca de um ano e o filho do cônjuge/ enteado, presentemente com 41 anos de idade, autonomizou-se há cerca de 10 anos.

BB encontra-se reformado há cerca de 3 anos, prosseguindo, contudo, actividade na área da consultadoria financeira através da empresa “....” que constituiu há cerca de 30 anos e da qual é sócio-gerente.

O arguido era administrador da empresa “DD”.

BB encetou actividade laboral com cerca de 15 anos de idade como administrativo, prosseguindo em paralelo os estudos, em regime nocturno. Após conclusão da sua licenciatura, em 1980, passou a exercer funções de director financeiro na empresa “...”, onde trabalhou cerca de um ano, posteriormente manteve durante cerca de 10 anos actividade junto de entidades bancárias, como técnico de análise de projectos de investimento. Constituiu a empresa “...”, pela qual foi executando trabalhos de consultadoria e foi administrador em várias empresas. Em 2001/2002, assumiu funções de administrador na empresa “...” e posteriormente da DD.

A situação económica do agregado foi avaliada como equilibrada e confortável.

À data dos factos, o agregado subsistia dos rendimentos de trabalho do arguido, cerca de 4000 Euros líquidos, e cônjuge, cerca de 2000 Euros, apresentando como principais despesas fixas mensais os encargos com a prestação do crédito da habitação e com a educação da descendente, em montantes que não conseguiu estabelecer. BB considera que sempre beneficiou de uma situação financeira estável.

O arguido ocupa o seu quotidiano com alguns trabalhos de consultadoria, a aprendizagem de piano, actividade de jogging, passeios com o cônjuge e convívio com a família alargada.

À data dos factos, BB organizava o seu quotidiano em função do seu trabalho, enquanto administrador da empresa “DD”, cuja actividade decorria primordialmente nas instalações da empresa no ..., efectuando deslocações regulares às instalações/propriedades que dispunham/exploravam no Nos seus tempos livres o arguido privilegiava o convívio com a família.

Face ao presente confronto com o sistema da administração da justiça penal, BB manifesta constrangimento, não identificando, contudo, impacto negativo do mesmo na sua vida, sendo que o mesmo apenas é do conhecimento dos envolvidos e do cônjuge.

Os arguidos não possuem antecedentes criminais.

2. Factos não provados.

Produzida a prova e discutida a causa, não resultaram provados os seguintes factos com pertinência para a decisão da mesma:

(Da Contestação do arguido CC)

O único acto em que participava o Arguido CC, no que às declarações de IVA respeitava, seria, apenas preenchia as declarações, assinava-as digitalmente e submeti-as à AT,

Salvo se o mesmo, ao preencher as declarações, tivesse notado erros, lapsos ou alguma situação duvidosa, relativamente aos elementos contabilísticos que os empregados administrativos da empresa, dos quais era chefe, lhe entregavam para a elaboração e submissão das declarações à A.T.

Durante todo o procedimento de classificação de documentos e lançamentos contabilísticos, o Arguido CC, não tinha qualquer contacto com o mesmo ou com os respectivos documentos de suporte,

O qual, à semelhança de qualquer outro Contabilista Certificado ou Técnico Oficial de Contas, não interferia nesse procedimento, sendo uma actividade atribuída aos empregados administrativos.

Só no final de cada mês é que o Arguido tinha contacto com os elementos contabilísticos lançados pelos administrativos, quando a Sr.^a GG lhe entregava o “rascunho” da declaração de IVA a submeter à A.T., vulgarmente designado pelo “Borrão da Declaração”.

Perante o Borrão elaborado que lhe era apresentado e sem conferir as facturas com os valores de IVA a deduzir, o Arguido preenchia, assinava e submetia as declarações à A.T., preenchendo a declaração de IVA com os mesmos valores que constavam no Borrão recebido, os quais, por sua vez reflectiam os valores dos lançamentos contabilísticos efectuados pelos empregados administrativos,

O que fazia por não detectar erros ou lapsos e sem lhe ter surgido quaisquer dúvidas ou sem se aperceber, ou sequer desconfiar, de que existiam lançamentos de valores de IVA superiores aqueles que efectivamente constavam nas facturas dos fornecedores ou de prestadores de serviços, sempre confiando nos elementos que lhe eram dados pela Sr.^a GG, e por isso, não sentiu a necessidade de consultar o Diário de Lançamentos e as respectivas facturas.

(Das contestações dos demais arguidos)

O Arguido AA sempre esteve ligado, de forma preponderante, ao sector imobiliário, tendo dedicado a maior parte da sua actividade profissional à aquisição, alienação e gestão de imóveis em sociedades distintas da DD, pelo que a sua intervenção na administração da DD era meramente residual, no conjunto da actividade da empresa, não constituindo a sua principal ocupação nem a sua principal fonte de rendimento.

O seu envolvimento na gestão da sociedade Arguida estava circunscrito à supervisão de obras de reparação e manutenção, que embora acontecessem com regularidade, correspondiam apenas a 5% ou 10% do tempo que dedicava à sua actividade profissional.

O Arguido AA nunca esteve envolvido na gestão financeira ou contabilística da sociedade, nem dispunha de qualquer informação sobre as diligências associadas à dedução de IVA.

O Arguido BB não tinha qualquer conhecimento acerca das operações fiscais da sociedade, uma vez que tais responsabilidades eram exercidas por colaboradores em quem o Arguido depositava total confiança.

A gestão operacional das obrigações fiscais da DD era da responsabilidade dos colaboradores da sociedade Arguida, que tinham o dever de garantir que a empresa cumpria as obrigações impostas pelas autoridades fiscais competentes.

Esta repartição de responsabilidades possibilitou que o Arguido se concentrasse noutras áreas essenciais, como a gestão das operações comerciais, a manutenção da competitividade no mercado e acompanhamento de problemas que exigiam uma resposta imediata.

Inexistem mais factos não provados.

Os demais factos são conclusivos ou constituem matéria de direito, ou não tem pertinência para a decisão da causa, razão por quanto aos mesmos não se responde».

*

3.2. RECURSO INTERLOCUTÓRIO

Saliente-se, antes de mais, que a questão da prescrição suscitada nesta sede será apreciada em função das circunstâncias concretas que se verificavam ao momento em que o despacho ora em crise foi proferido. Em concreto, tendo em consideração a qualificação jurídica constante da acusação, na qual, aos arguidos era imputada a prática de 18 crimes de fraude fiscal p. e p. pelos arts. 103º, nº1, al.b) e 104º, nº1 e 2, al. a) e nº3, do RGIT.

Dispõe o art. 21º, nº3, do RGIT:

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

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

(...) ».

Deste preceito decorre, de forma clara, que o prazo geral de prescrição do crime de fraude fiscal é de 5 anos, contados a partir da consumação do crime. Contudo, o próprio RGIT estabelece duas exceções a tal prazo, alargando-o, ao estipular que os prazos de prescrição previstos no Código Penal são os aplicáveis quando o limite máximo da pena de prisão é igual ou superior a 5 anos (passando o prazo de prescrição a ser de 10 anos – art. 118º, nº1, al.b), do Cód. Penal) e, por outro lado, encurtando-o, ao estabelecer que nos casos em que a infração depender de liquidação, o prazo é o da caducidade do direito à liquidação da prestação tributária (passando a 4 anos – art. 45º, nº1, da LGT).

Importa, desde modo, apurar se os crimes em causa nestes autos se integram na previsão do citado nº3, do art. 21º.

Entende-se que não.

Com efeito, para a verificação do crime de fraude fiscal não se mostra necessária qualquer liquidação por parte da Administração Tributária. Nos casos de fraude fiscal, designadamente aqueles que são praticados, como ocorre no caso concreto, com falsificação/alteração de valores de faturas, a infração não só não depende da liquidação como, pelo contrário, é precisamente uma fraude que impede ou dificulta a liquidação. Acresce que o crime se consuma no momento da entrega da declaração de valores respetiva, não ficando a aguardar por qualquer liquidação posterior. E, a circunstância – tal como dispõe o art. 103º, nº2, do RGIT – dos factos que integram o crime de fraude fiscal não serem puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15.000,00 €, em nada altera a realidade descrita. Tal requisito (valor superior a esse montante) não constitui um elemento objetivo do tipo de crime, sem o qual o mesmo não se verifica. Constitui antes, e apenas, uma condição objetiva de punibilidade do crime, do que se resulta que se o crime, já consumado, não gerar uma vantagem ilegítima superior a 15.000,00 €, não perde a natureza e a qualidade de crime. Continua a ser crime, apenas não é punível.

Do que se deixa dito resulta claro que, para se verifique o crime de fraude fiscal, não se mostra necessária qualquer liquidação tributária. Ele existe independentemente desta.

Impõe-se assim afastar a aplicação do prazo de prescrição previsto no nº3, do art. 21º, do RGIT.

Invoca ainda o recorrente que o enquadramento legal efetuado na acusação, designadamente a qualificação dos crimes de fraude fiscal pela al. a), do nº2, do art.104º, se mostra incorreto. Sustenta para tanto que, no caso, todas as faturas, relativas a todos os crimes, são autênticas e correspondem a transações efetivamente realizadas pelas partes, motivo pelo qual tal alínea não lhes é aplicável. E, deste modo, todos os atos descritos integram apenas o tipo simples, previsto no art. 103º, nº1, al.b), do RGIT, punível com pena até 3 anos de prisão e cujo prazo de prescrição é de 5 anos (art. 21º, nº1, do RGIT).

Não lhe assiste qualquer razão.

Desde logo, note-se que o despacho recorrido foi preferido, como questão prévia suscitada pelos arguidos, antes do início da audiência de julgamento. Como tal, os elementos a tomar em consideração – nesse momento processual – são aqueles que constam da acusação deduzida contra os arguidos. E, estes estavam acusados pela prática de 18 crimes de fraude fiscal qualificada, todos eles pelo mencionado preceito legal (como aliás foram condenados, embora num único crime sob a forma continuada). Desta forma não cabia ao Tribunal recorrido, nesse momento processual, e para esse efeito, apreciar da correta qualificação jurídica dos factos em causa – note-se, aliás, que a acusação havia já sido recebida nos termos e para os efeitos previstos no art. 311º, do Cód. Proc. Penal. De qualquer forma, sempre se adianta que, tendo em conta a descrição factual contida na acusação, parece-nos claro a verificação da aludida qualificativa a qual é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas, ou documentos equivalentes, por operações inexistentes ou por valores diferentes – que é precisamente o caso.

Assim, é evidente, que os crimes a considerar para efeito de apreciação da prescrição são exatamente aqueles que, na acusação pública se mostram imputados aos arguidos.

Note-se que assiste razão ao recorrente quando afirma que, em julho de 2011, a versão do RGIT em vigor não previa a qualificação do crime de fraude fiscal com base no valor da vantagem patrimonial obtida. Porém, esse crime concreto, imputado ao arguido – relativamente a tal período de tempo – não é qualificado pelo valor, mas sim pelo uso de fatura por valores diferentes (a já mencionada al. a), do nº2, do art. 21º, do RGIT). E essa qualificativa mostrava-se á data, tal como atualmente, em vigor. Assim, e em concreto para efeito de prescrição, trata-se de questão totalmente irrelevante.

Mostrando-se os arguidos acusados pela prática de 18 crimes de fraude fiscal, p. e p., cada um deles, pelos arts. 103º, nº1, al.b) e 104º, nº1 e 2. al.b), do RGIT, sendo 2 deles também pelo nº3 deste último preceito, é claro que a pena aplicável a cada um deles é prisão de 1 a 5 anos e, relativamente aos últimos dois, de 2 a 8 anos. Verifica-se, pois, a situação de exceção à regra geral de prescrição dos crimes tributários, consagrada no nº2, do mencionado art. 21º. São por isso aplicáveis as regras previstas no Cód. Penal, sendo que, nos termos do art. 118º, nº1, al.b), o prazo de prescrição dos crimes aqui em causa é (para todos eles) de 10 anos. Este prazo é contado a partir do momento da consumação – entrega da declaração à AT – sendo posteriormente sujeito às regras de suspensão e interrupção previstas no Cód. Penal (além das próprias, decorrentes de normas tributárias).

No caso, os arguidos “DD”, AA e BB foram constituídos arguidos em 24-01-2018 e o arguido CC em 23-11-2017 tendo sido, nessas datas, interrompido o prazo de prescrição do procedimento criminal. E, note-se, os factos mais antigos aqui em causa ocorreram em julho de 2011 pelo que nessas datas não havia ainda decorrido o prazo de prescrição – 10 anos. O prazo interrompeu-se, começando a contar novo prazo o qual foi interrompido e suspenso no dia 27/5/24, com a notificação do despacho da acusação- arts. 119º, nº1, 120º, nº1, al.b) e nº2 e 121º, nº1, als. a) e b), do Cód. Penal. Ora, desde julho de 2011 não decorreram ainda 15 anos (acrescido dos períodos de suspensão) – art. 121º, nº5.

Desta forma o procedimento criminal não se mostra prescrito. O recurso improcede.

*

3.3. Nulidade do acórdão

É suscitado pelos arguidos recorrentes a nulidade do acórdão, porquanto, neste, foram aditados novos factos à acusação que constituem uma alteração não substancial e que geram uma alteração da qualificação jurídica, sem que tenha sido dado cumprimento ao disposto no art. 358º, do Cód. Proc. Penal. Tal, de acordo com o disposto no art. 379º, nº1, al.b), do mesmo diploma, gera a nulidade do acórdão.

Vejamos.

O objeto da discussão da causa, em processo penal, é constituído pelos factos alegados pela acusação e pela defesa, bem como por aqueles que resultarem

da discussão da causa (da prova produzida), desde que sejam relevantes para a decisão – art. 339º, nº4, do Cód. Proc. Penal. O juiz encontra-se, por regra, limitado a tal objeto – é a denominada vinculação temática do julgador.

Este princípio, tem como razão de ser, por um lado, a garantia dos direitos de defesa do arguido e, por outro, a necessária delimitação do objeto do processo penal. Com efeito, ao limitar o julgamento aos factos descritos na acusação, o princípio assegura que o arguido possa conhecer e preparar antecipadamente, de forma adequada, a sua defesa, com respeito pelo contraditório. O estabelecimento de limites claros para o julgamento promove a segurança jurídica na medida em que permite a delimitação precisa da atividade probatória e, bem assim, a previsibilidade e estabilidade do processo penal.

Trata-se assim de um princípio essencial, que garante um processo justo e equitativo, respeitando os direitos fundamentais do arguido e os princípios básicos do Estado de Direito.

Porém, tal regra conta com exceções, sendo estas precisamente aquelas que resultam da 1ª parte do citado preceito legal (nº4, do art. 339º), i.é, o “regime aplicável à alteração de factos”. Este regime é aquele que se mostra previsto nos arts.358º e 359º, do Cód. Proc. Penal.

Tais exceções são igualmente essenciais ao processo penal na medida em que permitem que as decisões proferidas tenham maior correspondência com a verdade material dos factos, em regra aquela que emerge no decurso da produção de prova. Traduzem-se, no fundo num equilíbrio entre o princípio acusatório e o da procura da verdade material, da efetiva realização da justiça. E, por outro lado, razões de economia processual também as impõem: permitem, dentro de certos limites, o aproveitamento do processo já instaurado para apreciação de factos relacionados, mas não exatamente os mesmos, com o objeto principal.

E, qualquer uma das situações excepcionais, assegura plenamente os direitos de defesa do arguido, impedindo que o mesmo possa ser condenado por factos diferentes (com relevo para a decisão da causa), sem que lhe seja concedida a oportunidade de deles se defender.

Em concreto, é suscitada a existência de uma alteração não substancial dos factos e, em sua decorrência, uma alteração da qualificação jurídica. Dispõe o art. 358º, do Cód. Proc. Penal, na parte que nos interessa: «1. Se no decurso da audiência se verificar uma alteração não substancial dos factos descritos na acusação ou na pronúncia, se a houver, com relevo para a decisão da causa, o

presidente, oficiosamente ou a requerimento, comunica a alteração ao arguido e concede-lhe, se ele o requerer, o tempo estritamente para a preparação da defesa. 2. Ressalva-se do disposto no número anterior o caso de a alteração ter derivado de factos alegados pela defesa».

Importa, pois, verificar em que consiste a alteração não substancial dos factos.

Nas palavras de Fernando Gama Lobo (Código de Processo Penal Anotado, Almedina, 3^aed., pag. 744/5: «Esta noção, alcança-se por contraposição com o art. 1^o-f), que define alteração substancial. Assim, será não substancial, a alteração de factos, que não tiver por efeito a imputação de um «crime diverso» nem a «agravação dos limites máximos das sanções aplicáveis». Tendencialmente poderá dizer-se que na definição de alteração não substancial de factos não se inclui os factos principais ou estruturais (que integrem os elementos objetivos ou subjetivos do tipo legal e cuja constatação conduz a outro crime) mas tão-somente os factos meramente instrumentais (que explicam e estabelecem ligação entre os factos principais e permitem compreender os circunstancialismos envolventes)». Ou, como se pode ler, no Ac. so STJ, de 21/3/2007, aí citado: «Alteração não substancial constitui, diversamente, uma divergência ou diferença de identidade que não transforma o quadro da acusação em outro diverso no que se refere a elementos essenciais, mas apenas, de modo parcelar e mais ou menos pontual, e sem descaracterizar o quadro factual da acusação, e que, de qualquer modo, não tem relevância para alterar a qualificação penal ou para a determinação da moldura penal. A alteração, para ser processualmente considerada, tem de assumir relevo para a decisão da causa».

No caso, o que está em causa é o “aditamento” aos factos provados, do seguinte facto que não consta da acusação:

« 15^o. Os arguidos agiram deste modo porquanto não foram alvo de qualquer inspecção por parte da AT aquando da entrega da primeira declaração com a factura n.º .../2011, de 30.07.2011, pelo que valendo-se da inércia da AT, repetiram tal comportamento com as declarações que se seguiram e que constam dos factos».

Conforme resulta evidente, os factos principais ou estruturais, constantes da acusação e aqueles que resultam provados são, no essencial, os mesmos. Este último não altera a identidade e a natureza daqueles, nem modificam, no essencial, a acusação formulada.

Porém, os factos instrumentais (aqueles que rodeiam os principais e que os explicam ou concretizam) sofrem efetivamente uma alteração, designadamente no que respeita ao modo de execução e motivação interna dos agentes na prática dos ilícitos em causa. E, tal trata-se já de uma realidade distinta daquela que é inicialmente descrita (embora, repete-se, quanto aos factos instrumentais). E, dessa alteração, decorre – como se viu – uma alteração da qualificação jurídica.

Verifica-se por isso uma alteração não substancial dos factos. Mas, impõe-se a sua comunicação ao arguido, nos termos previstos no art. 358º, do Cód. Proc. Penal?

A defesa dos arguidos, como se pode ver em sede de contestação e também nesta sede, centra-se na imputação de 18 crimes de fraude qualificada, em concurso real, ou seja, independentes e autónomos uns dos outros. E é disso que os arguidos se defendem. Em momento algum sugerem ou mencionam sequer a possibilidade de se verificar um único crime sob a forma continuada – e, dados os factos que constavam da acusação, não seria razoável organizar a sua defesa nesse sentido, a não ser que pretendessem a sua condenação nesses termos, o que, manifestamente não pretendem.

E tal facto, como resulta do que se disse, não constava da acusação. Assim, ao surgir – de forma inesperada, ou seja, sem qualquer comunicação prévia – na decisão, afetou de modo decisivo a posição dos arguidos que, desse modo, não tiveram oportunidade de dele se defenderem.

Não temos, pois, dúvidas que o facto em causa, além de constituir uma alteração não substancial, tem manifesto relevo para a decisão da causa.

Mas, poder-se-ia argumentar que a condenação por um crime continuado é mais favorável do que a condenação por 18 crimes em cúmulo jurídico e, como tal, sendo benéfico ao arguido, a comunicação não se mostra necessária. Não é assim. O art. 358º, do Cód. Proc. Penal é claro e expresso e não dispensa a comunicação da alteração quando esta for mais favorável ao arguido. Esta apenas é dispensada quando resulte de factos alegados pela defesa. E tem todo o sentido, pois cabe à defesa – e nunca ao Tribunal – decidir qual a estratégia que pretende adotar, designadamente que factos pretende levar à discussão da causa.

A comunicação é obrigatória para garantir o princípio do contraditório e evitar “decisões surpresa”. A defesa tem o direito de saber exatamente quais os

factos pelos quais está a ser julgada e, sobretudo, de se pronunciar sobre eles. E, o mesmo se diga da sua qualificação jurídica, ainda mais se ela decorrer da alteração dos factos já fixados como sendo o objeto do processo.

Em concreto, se o tribunal vai dar como provada “uma solicitação exterior” a defesa, para ser plena e efetiva, tem de poder, querendo, contestar esses factos específicos antes da decisão – e sem a verificação dos quais não poderá ser condenada nos moldes em que o foi.

Assim, teria de ser dado cumprimento ao disposto no art. 358º, nº1 e nº3, do Cód. Proc. Penal. Não tendo isso sido feito, e tendo o tribunal considerado o facto em causa para condenar os arguidos em moldes distintos dos constantes da acusação, o acórdão padece do vício previsto no art. 379º, nº1, al.b), do Cód. Proc. Penal: nulidade.

Deste modo, procedendo o primeiro fundamento invocado neste recurso, fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas.

*

4 - DECISÃO

Pelo exposto:

- nega-se provimento ao recurso interlocutório, mantendo, nessa parte, a decisão recorrida;
- concede-se parcial provimento ao recurso e, em consequência, declara-se o acórdão recorrido nulo, determinando-se a reabertura da audiência de julgamento, pelo mesmo tribunal, para se proceder à comunicação dos novos factos e da alteração da qualificação jurídica, nos termos do disposto no artigo 358º nº 1 e 3, do Cód. Proc. Penal e, bem assim, ao processamento subsequente a que houver lugar.

Sem custas.

*

Évora, 16 de janeiro de 2026

Carla Oliveira (Relatora)

Maria Clara Figueiredo (1ª Adjunta)

Carla Francisco (2ª Adjunta)