

Tribunal da Relação de Coimbra
Processo nº 49/20.7IDVIS.C1

Relator: ANA CAROLINA CARDOSO

Sessão: 11 Março 2026

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: RECURSO DECIDIDO EM CONFERÊNCIA

Decisão: RECURSO NÃO PROVIDO

CRIME DE FRAUDE FISCAL

CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

REPERCUSSÕES PENAIIS

Sumário

1. No nosso sistema fiscal, vigora o princípio da autoliquidação do imposto, sendo o IVA cobrado directamente pelo sujeito passivo do imposto aos clientes finais e pelo primeiro entregue ao Estado, efectuando uma declaração trimestral do imposto (IVA) liquidado e entregue ao Fisco.
2. Assim, no que tange à prestação de serviços, o imposto é devido, tornando-se exigível, em regra, no momento da realização da prestação de serviços.
3. O imposto em causa é automático, dependendo em exclusivo de declaração do próprio sujeito passivo, sendo o facto tributário instantâneo: uma vez realizado o negócio jurídico e fixado o respectivo preço, o sujeito passivo deve liquidar o imposto ao cliente.
4. A liquidação do IVA não depende, assim, por norma, de qualquer acto/ liquidação da administração fiscal.
5. A norma do artigo 45º da LGT não tem qualquer relevo para efeitos criminais, valendo apenas e exclusivamente para eventualmente afastar a exigibilidade dos impostos em falta
6. Para efeitos de preenchimento dos elementos do crime, aquele prazo de caducidade não tem aplicação, pois o procedimento administrativo em causa, destinado à determinação da matéria coletável, destina-se a aplicar as taxas correspondente e apurar o imposto devido pelo sujeito passivo do imposto, valendo apenas para efeitos de exigibilidade do imposto.

Texto Integral

*

Acordam, em Conferência, na 5ª Secção Criminal do Tribunal da Relação de Coimbra

I.

RELATÓRIO

1. Por sentença de 25 de setembro de 2025, proferido pelo Juízo Local Criminal da Comarca de Viseu – J1 no **processo comum singular n.º 49/20.7IDVIS.C1**, foi decidido:

Condenar o arguido AA pela prática, em autoria material, de um crime de fraude fiscal, p. e p. pelo artigo 103.º, n.º 1, al. a), do R.G.I.T, na pena de 190 (cento e noventa) dias de multa, à taxa diária de 10,00€ (dez euros), o que perfaz 1.900,00€

*

2. Inconformado com a decisão, dela recorre o arguido **AA**, formulando as seguintes conclusões (que se transcrevem na íntegra):

Primeira) Os presentes autos reportam-se a serviços prestados pelo arguido nos anos 2013/2014.

Segunda) O prazo para emitir a fatura relativamente a estes serviços com IVA incluído era de cinco dias após conclusão dos mesmos, como decorre do artigo 36º do CIVA.

Terceira) A Autoridade Tributária dispunha de quatro anos para a liquidação dos impostos, sob pena de caducidade, por força do artigo 45º da Lei Geral Tributária, o que se veio a verificar.

Quarta) Verificou-se assim a preclusão do prazo de que a Autoridade Tributária dispunha para notificar o recorrente da liquidação do imposto.

(...)

*

3. O Ministério Público, em primeira instância, respondeu ao recurso, sustentando a manutenção da sentença recorrida, rematando com as seguintes conclusões:

1. A alegada caducidade do direito à liquidação não tem relevância para o preenchimento do tipo de crime de fraude fiscal, uma vez que a liquidação do IVA não depende de qualquer ato da administração tributária, sendo o imposto devido no momento da prestação do serviço;

(...)

4. Nesta Relação, o Exmo. Procurador-geral Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso, acrescentando à resposta apresentada em 1ª instância pelo Ministério Público o seguinte:

a) Em primeiro lugar, a eventual caducidade do direito à liquidação, por parte da Autoridade Tributária, dos impostos devidos pelo arguido, apenas poderia ter relevo para efeitos de afastar a possibilidade da exigibilidade fiscal dos montantes de imposto em falta, não tendo qualquer relevância para efeitos de afastamento da responsabilidade criminal do arguido, derivada da sua conduta dolosa e típica, lesiva da pretensão tributária do Estado, cuja ilicitude não depende duma liquidação cuja realização foi, precisamente, inviabilizada por tal conduta.

Daí que apenas relevem, para efeitos de responsabilização penal do arguido (desde logo em sede de punibilidade da respetiva conduta e de eventual prescrição do procedimento criminal instaurado), o montante da vantagem patrimonial ilegítima obtida e o momento no qual se deva considerar consumada a prática do crime.

b) *Passando a este último ponto, tão pouco faz qualquer sentido a aparente alegação, por parte do arguido, de que os serviços por si prestados respeitariam a um período de tributação anterior ao que foi tido em conta na sentença impugnada, sendo a partir de tal período, se bem se percebe, que deveria considerar-se consumada a prática do crime, desde logo para efeitos de contagem do prazo de prescrição (ainda que o arguido não o diga expressamente).*

Perante esta argumentação do arguido, aquilo que se oferece dizer, em primeiro lugar, é que a respetiva pertinência dependeria totalmente duma eventual alteração da matéria de facto dada como assente pelo Tribunal recorrido, que não foi sequer pedida no recurso interposto e que não se vê qualquer fundamento para que deva ser efetuada.

*Porém, mesmo que os serviços prestados pelo arguido o tivessem sido em momento anterior ao da emissão e envio aos clientes do arguido da nota de honorários mencionada no **facto provado nº 2** da sentença impugnada, só nessa altura poderia e deveria ter sido contabilizada, apesar de não o ter sido, a prestação de serviços efetuada – por só nessa altura ter sido liquidado, pelo arguido, o montante que seria devido pelos seus clientes pelos serviços prestados (relevante para efeitos de cálculo do IRS devido pelo arguido), bem como o montante do IVA correspondente ao preço de tal prestação de serviços.*

Com efeito, quando o art. 7º, nº 1, b), do CIVA, aparentemente citado no recurso interposto, se refere ao momento da realização dos serviços prestados como sendo o relevante para efeito de cálculo e liquidação do IVA devido, está-se naturalmente a referir a serviços cujo preço tenha já sido determinado (e exigido) pelo prestador, de forma a clarificar que o IVA será devido independentemente do pagamento de tal preço – não fazendo qualquer sentido uma eventual obrigatoriedade de liquidação de IVA ou de contabilização, para efeitos IRS, de serviços prestados, quando a respetiva contraprestação ainda não tenha sido determinada, por tal impossibilitar o lançamento contabilístico de tal operação e o cálculo do montante de IVA a liquidar (ver art. 16º do CIVA).

Daí que, como bem decidiu a decisão impugnada, o momento relevante para efeitos de contabilização e facturação do preço devido pelos serviços prestados pelo arguido e do correspondente IVA tenha sido o da emissão e comunicação aos seus clientes dos montantes que o mesmo considerou serem devidos.

(...)

Face ao exposto, afigurando-se despiciendo acrescentar algo mais, deverá a sentença impugnada ser mantida na íntegra.

*

6. Cumprido o n.º 2 do art. 417º do Código de Processo Penal, não foi oferecida resposta.

7. Foram colhidos os vistos legais.

II

SENTENÇA RECORRIDA

(transcrição das partes relevantes para o conhecimento do recurso)

«(...) Discutida a causa, com relevância para a decisão, resultaram provados os seguintes factos:

1 - O arguido AA, titular do NIF ...27, encontra-se coletado para o exercício da atividade de advogado, código 6010, estando enquadrado no regime de contabilidade organizada, para efeitos de IRS e, para efeitos de IVA, no regime trimestral.

2 - O arguido, no desenvolvimento da sua atividade, emitiu uma nota de honorários, em 11.03.2016, no valor de 100.000€, acrescida de IVA no valor de 23.000€ a BB, A..., Lda. e B... Unipessoal, Lda.

3 - Na sequência da comunicação da nota de honorários os clientes do arguido não procederam ao pagamento, pelo que o arguido instaurou uma ação declarativa, à qual foi atribuído o n.º de processo n.º62/17..., que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Coimbra, no Juízo Central Cível de Coimbra – Juiz 2, contra BB, A..., Lda e B...-Unipessoal, Lda, na qual, peticionou a condenação solidária dos Réus na quantia de €100.000,00.

4 - Por Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, datado de 23.05.2019, teve o arguido decisão favorável à sua pretensão, a qual confirmou o valor da nota de honorários por si emitida.

5 - Os rendimentos da categoria B de IRS, onde se incluem os auferidos por advogado no exercício da atividade de advogado por parte do arguido, são sujeitos a tributação sempre que seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente para efeitos de IVA, e não apenas no momento do seu recebimento ou colocação à disposição.

6 - Estando o arguido no regime de contabilidade organizada para apuramento dos rendimentos da categoria B, os mesmos são imputados ao período da tributação em que são obtidos, independentemente do seu recebimento.

7 - O arguido ao não declarar para efeitos de IRS e IVA o valor dos honorários contabilizados pelos serviços prestados omitiu rendimentos que deveriam ter sido declarados para efeitos de tributação.

8 - O arguido teve a oportunidade de substituir a declaração de IRS de 2016 por si apresentada, declarando os rendimentos omitidos, nos 30 dias seguintes após a data do trânsito em julgado do processo n.º62/17...., o que não fez.

9 - O arguido não emitiu a fatura correspondente àqueles honorários, na qual teria que liquidar o IVA à taxa de 23%, nem englobou o valor dessa fatura na declaração periódica de IVA por si apresentada com referência ao primeiro trimestre de 2016.

10 - Em sede de IRS o arguido não declarou esses valores à Autoridade Tributária, tendo resultado em virtude dessa conduta omissiva, um imposto em falta nos cofres do Estado, referente ao ano de 2016, no montante de €14.351,20, atendendo a que a declaração de IRS, referente ao ano de 2016, apurou um reembolso a favor do arguido no valor de €3.903,28, que indevidamente fez seus, determinou uma vantagem patrimonial em sede de IRS de 18.254,48€.

11 - Em sede de IVA o arguido está obrigado a liquidá-lo por cada prestação de serviço efetuada, sendo o valor tributável de 100.000,00€ à taxa aplicável de 23%, determinou uma vantagem patrimonial referente ao primeiro trimestre de 2016 de 23.000,00€.

12 - Sabia o arguido a forma como funcionava a incidência fiscal, designadamente, que os valores supra identificados tinham de estar refletidos

em sede na declaração de IRS de 2016, e na declaração periódica de IVA referente ao primeiro trimestre de 2016.

13 - O arguido era conhecedor que no exercício da sua atividade, estava obrigado à emissão de fatura ou documento equivalente, o que não fez.

14 - O arguido agiu sempre, livre, deliberada e conscientemente, sabendo que a sua conduta era proibida e punida por lei, atuando com o propósito de ocultar ilegítimamente, o factos e valores acima referidos à administração tributária, para se furtar ao cumprimento das suas obrigações tributárias.

Mais se provou:

15 - Os referidos valores de IVA e IRS mantêm-se em dívida.

16 - O arguido não tem antecedentes criminais registados.

17 - O arguido e a sua esposa declararam um rendimento bruto relativo ao período de 01.01.2024 a 31.12.2024 de 63.590,11€, cifrando-se o seu rendimento coletável em 54.889,63€.

(...)

III

QUESTÕES A DECIDIR

O objeto do recurso está limitado **às conclusões apresentadas pelo recorrente [cfr. Ac. do STJ, de 15/04/2010: “É à luz das conclusões da motivação do recurso que este terá de apreciar-se, donde resulta que o essencial e o limite de todas as questões a apreciar e a decidir no recurso, estão contidos nas conclusões(...)”]**, sem prejuízo da eventual necessidade de conhecer officiosamente da ocorrência de qualquer dos vícios a que alude o **artigo 410º, do Código de Processo Penal** nas decisões finais ([\[1\]](#)).

São as conclusões da motivação que delimitam o âmbito do recurso, e devem por isso ser concisas, precisas e claras. Se estas ficam aquém, a parte da motivação que não é resumida nas conclusões torna-se inútil porque o tribunal de recurso só pode considerar as conclusões, e se vão além da motivação

também não devem ser consideradas, porque são um resumo da motivação e esta é inexistente ([2]).

Nos “comentários” que na motivação da peça recursiva se foram lavrando relativamente a cada um dos factos provados nenhuma outra questão, para além das enunciadas, foi levada às conclusões, pelo que, como se referiu, se limitará o conhecimento do recurso às aí enunciadas.

Assim, o presente recurso incide, tendo em conta as conclusões formuladas, sobre as seguintes questões:

A) Caducidade da notificação da liquidação do imposto, nos termos do art. 45º da LGT; e

B) (...)

C) (...).

*

IV.

APRECIAÇÃO DO RECURSO

O recorrente foi condenado pela prática de um **crime de fraude fiscal**, p. e p. pelo art. 103º, n.º 1, al. a) do Regime Geral das Infrações Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5.6, e sucessivas alterações, doravante designado por RGIT), na pena de 190 dias de multa, à taxa diária de € 10.

Dispõe aquela norma legal:

«1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.»

O recorrente é sujeito passivo de IVA, nos termos do art. 2º, n.º 1, al. a), do CIVA (Código do IVA).

Os serviços profissionais em causa nos autos foram prestados (nos anos de 2013 e 2014, segundo o arguido), tendo a respetiva fatura sido emitida em 2016, que incluiu o IVA devido, mas não foram pagos pelo adquirente, tendo o recorrente interposto ação judicial **de condenação** que teve o seu desfecho em 3.5.2019, através de Acórdão proferido pelo STJ que condenou os Réus no pagamento ao Autor, ora Arguido, na quantia por este peticionada a título de honorários.

O Recorrente foi constituído arguido em 25.1.2022, e acusado da prática do crime dos autos em 18.1.2024.

Tendo presente estes pressupostos, passamos à apreciação das questões suscitadas no recurso interposto:

A) Caducidade da notificação da liquidação do imposto, nos termos do art. 45º da LGT

No nosso sistema fiscal, vigora o princípio da autoliquidação do imposto, sendo o IVA cobrado diretamente pelo sujeito passivo do imposto aos clientes finais e pelo primeiro entregue ao Estado, efetuando uma declaração trimestral do imposto (IVA) liquidado e entregue ao Fisco.

Assim, no que tange à prestação de serviços, estabelece o art. 7º, n.º 1, al. a), do CIVA que o imposto é devido, tornando-se exigível, em regra no momento da realização da prestação de serviços. O pagamento do imposto apurado pelo

sujeito passivo num curto prazo após a apresentação da declaração que o liquide – arts. 19º, n.º 1, 27º e 29º do CIVA, na redação então em vigor.

Ou seja, o imposto em causa é automático, dependendo em exclusivo de declaração do próprio sujeito passivo, sendo o facto tributário instantâneo – uma vez realizado o negócio jurídico e fixado o respetivo preço, o sujeito passivo deve liquidar o imposto ao cliente.

Em suma, a liquidação do IVA não depende, por norma, de qualquer ato/ liquidação da administração fiscal.

Ora, o arguido emitiu a **nota de honorários** (não uma fatura), em 11.3.2016, no valor de € 100.000,00, acrescida de IVA no valor de € 23.000,00, aos seus clientes, devendo ter emitido a respetiva fatura e incluí-la na declaração trimestral relativa a IVA que posteriormente apresentou, entregando ao Estado o respetivo IVA, bem como o montante cobrado na sua declaração de IRS.

Não releva a data invocada pelo recorrente em que foram prestados os serviços (2014), tanto mais que não impugna a matéria de facto provada, onde tal facto não consta.

Sucede que interpôs ação cível de condenação que, em 2019, confirmou a correção do valor faturado, tornando assim o valor da prestação de serviços líquido e a dívida definitiva.

Como omitiu o cumprimento da obrigação em 2016, nesta altura (2019), enquanto sujeito passivo de imposto, devia o arguido ter cumprido a obrigação de emitir a fatura correspondente, e de entregar ao Estado o valor de IVA que deveria cobrar naquela fatura, corrigindo a declaração trimestral posterior à conclusão da prestação de serviços. Porém, não o fez (factos provados em 9 e 11).

Aqui chegados,

Dispõe o art. 45º da Lei Geral Tributária (LGT – Dec.-Lei n.º 398/98, de 12.12, e sucessivas alterações), sob a epígrafe **Caducidade do direito à liquidação**:

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos. (Redação da Lei n.º

82-E/2014, de 31 de dezembro)

3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. (Redação da Lei 83-[C/2013](#), de 31 de dezembro)

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. (Redação dada pela Lei [55-B/2004](#), de 30 de dezembro)

5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. (Aditado pelo n.º 1 do artigo 57º da [Lei n.º 60-A/2005](#), de 30 de dezembro)

(...)

O presente processo crime teve início em **26.9.2020**, com a participação da Direção Distrital de Finanças ..., que teve acesso ao processo civil de condenação onde verificou ter sido produzida pelo arguido a nota de honorários mencionada, sem que tivesse emitido a correspondente fatura, sem declarar os impostos que a mesma gera - IVA e IRS -, e o recorrente constituído arguido a 25.1.2022.

Sucedem que a norma convocada pelo recorrente (art. 45º da LGT), que se transcreveu parcialmente, não tem qualquer relevo para efeitos criminais, valendo apenas e exclusivamente para eventualmente afastar a exigibilidade dos impostos em falta ([3]). Para efeitos de preenchimento dos elementos do crime, aquele prazo de *caducidade* não tem aplicação, pois o procedimento administrativo em causa, destinado à determinação da matéria coletável, destina-se a aplicar as taxas correspondente e apurar o imposto devido pelo sujeito passivo do imposto, valendo apenas para efeitos de exigibilidade do imposto.

Aliás, não se pode olvidar que a *consumação* do crime de fraude fiscal ocorre “quanto os factos tributários alterados entram na esfera de domínio e conhecimento das autoridades fiscais, provocando uma situação de erro quanto à situação tributária do contribuinte” - constituindo a ocultação ou

alteração de factos tributários pelo contribuinte um ato preparatório não punível ([4]) ([5]).

Tanto basta para concluir pela improcedência da invocada caducidade (cujo relevo para a decisão deste processo crime, de qualquer forma, o recorrente não esclarece).

(...)

Improcede, pois, *in totum* o recurso interposto.

*

V.

DECISÃO

Pelas razões expostas, decide-se julgar totalmente improcedente o recurso interposto pelo arguido **AA**, **mantendo-se na íntegra a sentença recorrida.**

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 4 UC's.

Coimbra, 11 de março de 2026

Ana Carolina Cardoso (relatora – processei e revi)

Paulo Registo (1º adjunto)

Alexandra Guiné (2ª adjunta)

[1] conhecimento oficioso que resulta da jurisprudência fixada no **Acórdão nº 7/95, do STJ, in DR, I série-A, de 28/12/95**

[2] neste sentido, **Germano Marques da Silva, Direito Processual Penal Português, Vol. 3, 2015, págs. 335 e 336.**

[3] Como bem refere o Exmo. PGA no douto parecer emitido.

[4] Cf. Susana Aires de Sousa, “Os Crimes Fiscais”, págs. 84-86.

[5] Não sendo aqui aplicável o AUJ n.º 5/2025, que se reporta apenas à fraude fiscal cometida com utilização de faturas falsas.