N.º 4/25

JMRA

Senhora Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais,

Excelência:

I
(Relatório)

1. Em 9 de dezembro de 2024 deu entrada nos serviços, dirigido à Senhora Chefe do Gabinete de Sua Excelência o Procurador-Geral da República, o ofício n.º 1132, de 09/12/2024, do Exmo. Chefe do Gabinete da Senhora Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, epigrafado "Despacho n.º 174/2O24-XXIV da Senhora Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, de 6 de dezembro de 2024 - pedido de parecer ao Conselho Consultivo da PGR sobre as relações entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário", remetendo, para os devidos efeitos, o dito Despacho n.º 174/2024-XXIV, de 6 de dezembro.

2. Aquele Despacho n.º 174/2024-XXIV, na sua fundamentação, discorre assim: "A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), na sua competência de órgão de polícia criminal, colabora regularmente com o Ministério Público (MP), "*com vista à realização das finalidades do processo*" e, naturalmente, "sob a direção das autoridades judiciárias e na sua dependência funcional" (cf. artigos 55.º, n.º 1, e 56.º do CPP-Código de Processo Penal).

As relações entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário não são objeto de um tratamento estruturado no ordenamento jurídico português, suscitando questões quanto à coordenação

entre eles, sempre que os mesmos factos sejam simultaneamente objeto de um processo penal tributário e de um procedimento e processo tributário.

Com efeito, existindo factos relevantes para a determinação de existência de um incumprimento dos deveres tributários e da falta de pagamento de tributos devidos, os mesmos podem ser relevantes não apenas para o apuramento de eventuais responsabilidades tributárias, mas também para aferir da eventual prática de um crime tributário.

Ora, a lei parece não densificar suficientemente quais as implicações que advêm da existência de elementos comuns entre estes processos, permitindo dúvidas não só quanto a saber se, atento o princípio da suficiência do processo penal, ínsito no artigo 7.º do CPP, se deve dar prevalência à unidade dos objetos processuais, devendo estes ser processados num único processo - por exemplo, através de pedido de indemnização civil no montante dos tributos em falta, no processo penal - mas, igualmente, quanto a saber de que modo deve ser efetuada a coordenação entre estes dois processos.

Com efeito, se, por um lado, o artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária (LGT) determina o alargamento do prazo do direito à liquidação quando este respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado um inquérito criminal, daqui resultando uma precedência do inquérito criminal relativamente ao processo ou procedimento tributário (de que, de resto, alguma jurisprudência dá nota[x1], por outro lado, o artigo 42.º, n.º 2, do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), estabelece que, intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta uma situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, o inquérito não será encerrado enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a situação tributária.

Diferente parece ser o caso em que não foi praticado qualquer ato tributário (que o pode ser, nos termos do sobredito artigo 45.º, n.º 5 da LGT, até

um ano após o arquivamento ou trânsito em julgado da sentença no âmbito do processo crime), caso em que importa apurar a situação tributária (nos termos do n.º 4 do artigo 42.º do RGIT), mantendo-se contudo o direito à liquidação posterior do imposto que se mostre devido, que se fará apenas após a conclusão do processo crime.

No mesmo sentido milita o disposto na alínea c), do n.º 5, do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), que estabelece que o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção se suspende quando "Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença".

Nesse contexto, entende-se adequado solicitar parecer jurídico do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, que esclareça qual a relação entre os dois processos.

Esta clarificação da disciplina, aplicável à relação entre o processo de inquérito criminal e o procedimento e processo tributário, é necessária para a desejável clarificação do enquadramento legal em que deve operar a cooperação entre a AT e o MP em geral, mas também porque este mesmo tem vindo a ser publicamente suscitado e questionado, nomeadamente em casos que assumiram grande notoriedade, como seja o relacionado com o negócio da transmissão de seis barragens do grupo EDP para o consórcio francês integrado pela Engie, Crédit Agricole Assurances e Mirovo (Grupo Notixis).

Importa ter presente que, do ponto de vista prático, a pendência de um processo de inquérito criminal pode implicar a apreensão (no âmbito penal referido) de elementos de prova necessários ao apuramento da situação

---

(Cont. da Nota)

[x1] "Vejam-se, a título exemplificativo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 2 de junho de 2022 (processo n.º 00367/18.4BEVIS, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12 de março de 2023 (processo n.º 1673/15.5BEALM)".

tributária, o que motiva e justifica a suspensão do procedimento de inspeção tributária (cf. artigo 36.º, n.º 5, alínea c) do RCPITA) e o alargamento do prazo de caducidade (cf. artigo 45.º, n.º 5 da LGT), por poder no caso concreto a Administração Tributária não dispor sequer, no âmbito do procedimento tributário, dos elementos necessários a tal apuramento (apreendidos e apenas disponíveis no âmbito do processo criminal).".

E conclui: "Assim, considera-se desejável uma plena clarificação do direito aplicável, com vista a firmar entendimento quanto ao regime aplicável na relação entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário, pelo que se solicita, com urgência, o parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República sobre as seguintes questões:

a. O desvio à regra da suficiência do processo penal consagrado no n.º 2 do artigo 42.º do Regime Geral das Infrações Tributárias deve ser reservado aos casos em que haja sido intentado "*procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos*", pressupondo a existência prévia de um ato de liquidação que seja objeto de discussão, como condição para a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito?

b. Tendo presente o princípio da suficiência do processo penal, deve o artigo 42.º, n.º 4, do Regime Geral das Infrações Tributárias, conjugado com os artigos 45º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 36.º n.º 5, alínea c) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, ser interpretado como devendo suspender-se o procedimento de inspeção e o prazo de caducidade do direito à liquidação sempre que haja coincidência entre os factos sob investigação criminal e os factos que servem de base à liquidação do imposto?

c. A suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção previsto no artigo 36.º, n.º 5, alínea c) do RCPITA decorre automaticamente da lei ou depende de despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de inquérito?".

3. O pedido de parecer, como consta do último parágrafo do aludido Despacho, é solicitado "com [declaração de] urgência" [Estatuto do Ministério Público (doravante, EMP)[2], art. 46.º, n.º 2, e Regimento do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República (doravante RCCPGR)[3], art. 15.º, n.º 2].

Foi, assim, distribuído, por sorteio, na 2.ª espécie (Pareceres urgentes) e logo encaminhado ao relator, por despacho de 11 de dezembro do Exmo. Senhor Vice-Procurador-Geral da República, sendo que tem "prioridade sobre os demais pareceres não urgentes e deve ser concluído no mais curto prazo possível" (arts. 46.º, n.º 2, EMP, e 11.º, n.ºs 1, 3, 4 e 7, todos do RCCPGR).

4. Embora tal não resulte expressamente do dito Despacho n.º 174/2024-XXIV, sendo o parecer pedido por um membro do Governo, é emitido nos termos do artigo 44.º (Competência), da alínea a), do EMP, e do artigo 3.º (Competência, alínea a), do RCCPGR, portanto é "restrito a matéria de legalidade".

5. Cumpre, assim, emitir o solicitado parecer nos termos legal e regimentalmente estabelecidos, ou seja, em *matéria de legalidade*, fundamentado e com as pertinentes conclusões, claras e expressas, sobre todas as questões solicitadas na consulta [art. 44.º, alínea a), EMP, e arts. 3.º, alínea a), e 14.º, n.º 3, RCCPGR].

II
(Fundamentação)

a) Âmbito e razão de ordem

[2] Lei n.º 68/2019, de 27 de Agosto (Aprova Estatuto do Ministério Público), com a redação conferida pela Lei n.º 2/2020 (Orçamento do Estado para 2020), de 31 de março.
[3] Aprovado pela Deliberação n.º 991/2023, de 9 de outubro.

6. Importa encetar delimitando com precisão o âmbito do pedido de Parecer da Exma. entidade consulente, à luz do genuíno sentido e alcance do mesmo, bem como das disposições legais e regimentais pertinentes, tudo em ordem à consecução da "plena clarificação do direito aplicável" que peticiona (p. 3).

7. Relativamente ao *teor do pedido*, em certas passagens da sua fundamentação faz referência às "relações entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário [que] não são objeto de um tratamento estruturado no ordenamento jurídico português, suscitando questões quanto à coordenação entre eles, sempre que os mesmos factos sejam simultaneamente objeto de um processo penal tributário e de um procedimento e processo tributário." (p. 1) e, mais adiante, pede que se "esclareça qual a relação entre os dois processos" (p. 2) e, finalmente, alude a "firmar entendimento quanto ao regime aplicável na relação entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário" (p. 3).

8. Porém, no caso não se trata de versar, em toda a sua latitude e facetas, o tema da "relação entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário". Isso por certo *extravasaria* do âmbito próprio de um Parecer, que é o de dilucidar *questões concretas,* e seria, ainda, uma tarefa *impraticável*, pois o pedido é formulado com *declaração de urgência*.

Aliás, a este propósito FAUSTO DE QUADROS, aludindo sintomaticamente ao *princípio da limitação do conteúdo* dos pareceres, afirma: "Outro traço marcante da actividade consultiva é a *limitação do seu conteúdo*. É sintoma desta característica o facto de a consulta ter de recair sobre um ponto determinado, de o parecer ter de incidir concretamente sobre uma questão ou sobre aspetos da questão que o órgão activo tem de decidir" (itálico no original)[4].

[4] *Os conselhos de disciplina na administração consultiva p*ortuguesa, CCTF, Lisboa, 1974, p. 180.

9. Acresce que as referidas palavras constantes da fundamentação, na verdade, inculcam um significado que é *mais extenso, processual e materialmente* falando*,* que o do genuíno *alcance do pedido*, devidamente interpretado, nomeadamente à luz dos demais termos literais da fundamentação, das questões postas à consulta, e dos normativos invocados.

10. Com efeito, o pedido está expressamente vinculado à "clarificação da disciplina aplicável à relação entre o *processo de inquérito criminal* e o *procedimento e processo tributário*" (p. 2, itálicos nossos).

Domínio esse que é corroborado pelo teor das questões postas à consulta, que aludem à "suspensão do prazo para a conclusão do *inquérito*"; à "*investigação* criminal" e ao "despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de *inquérito*" (a., b., e c.)

E, finalmente, o âmbito dos normativos invocados, os n.ºs 2 e 4 do artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento), do Regime Geral das Infrações Tributárias (doravante, RGIT)[5], n.º 5, do artigo 45.º (Caducidade do direito à liquidação), da Lei Geral Tributária (doravante, LGT)[6], e alínea a), do n.º 5, do artigo 36.º (Início e prazo do procedimento de inspecção) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante, RCPITA)[7], todos eles têm por referência, imediata ou mediata, o

[5] Aprovado pelo artigo 1.º (Regime Geral das Infracções Tributárias), n.º 1, da Lei n.º 15/2001 (Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias, de 5 de Junho), na redação que, por último, lhe conferiu o artigo 12.º (Alteração ao Regime Geral das Infrações Tributárias) da Lei n.º 81/2023 (Transpõe a Diretiva (UE) 2020/284, no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento com vista a combater a fraude ao IVA no comércio eletrónico), de 28 de dezembro.

[6] Aprovada pelo artigo 1.º (Aprovação da Lei Geral Tributária) do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, na redação que, por último, lhe foi conferida pela Lei n.º 82/2023 (Orçamento do Estado para 2024), de 29 de dezembro.

[7] Aprovado pelo artigo 1.º (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira) do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, na redação que, por último, lhe foi conferida Lei n.º 36/2023 (Transpõe a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho, de 22 de março de 2021, que altera a Diretiva 2011/16/UE, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, alterando o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do

(Nota Cont.)

inquérito por *crimes tributários* (entendido, para os efeitos do presente Parecer, *lato sensu*, integrando crimes tributários comuns e crime fiscais).

11. Em suma, não está aqui e agora em causa *todo* o processo penal mas, antes e apenas, *uma* das modalidades da *fase preliminar* do mesmo, concretamente a fase de "inquérito".

Por conseguinte, o *âmbito processual* das questões da consulta está circunscrito à fase da *investigação dos crimes tributários*, a realizar processualmente na forma de *inquérito*, sob a *direção do Ministério Público* (arts. 40.º a 46.º, RGIT).

12. Finalmente, no aspeto *material*, como elucida a propósito a melhor doutrina, "Consistindo a conexão no facto de vários objectos do processo ou procedimento terem uma parte em comum, ela envolve que não se pode decidir um sem decidir os outros, ao menos parcialmente, isto é, na parte comum à prim*eira* (...). No presente caso, *os factos que são relevantes para o efeito de determinar a existência de uma violação de deveres tributários e da falta de pagamento integral da prestação tributária são relevantes para a questão de saber se foi ou não praticado um crime tributário, mas, naturalmente, são também e antes de mais relevantes para apuramento da situação tributária e, portanto, da existência de qualquer responsabilidade tributária*. Em nenhuma das duas sedes, tais factos relevantes para ambos os efeitos podem deixar de ser apreciados, sob pena de uma incompleta apreciação, seja da questão penal tributária, seja da questão tributária."[8] (itálico nosso).

(Cont. da Nota)

Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e o Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio.), de 26 de julho.

[8] JOSÉ LOBO MOUTINHO, *A coordenação entre processo penal tributário e procedimento e processo tributários: algumas questões*, Momentum - Penal e Contra-Ordenações, https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Artigo-de-Jose-Lobo-Moutinho-sobre-A-coordenacao-entre-processo-penal-tributario-e-procedimento-e/2998/, 2012, pp. 4 e 5.

13. No nosso caso, porém, não se trata de apreciar todo o "regime aplicável na relação entre o processo penal tributário e o procedimento e processo tributário", mas apenas de certas questões de *coordenação* entre essas formas processuais, na medida em que exista entre eles *conexão processual,* por estarem a correr, em concomitância com o *inquérito em matéria de crimes tributários*, *procedimento* ou processo *tributário* no qual se "discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos".

Em concreto estão em causa dois tipos de *questões de legalidade*, a saber: (i) a repercussão do *contencioso* sobre as *questões prejudiciais tributárias* ("situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos") na *continuidade* do correlativo inquérito por crimes tributários, e por outra parte, sobre (ii) a repercussão da *instauração do inquérito por crimes tributários* na *continuidade* da tramitação dos *procedimentos tributários de inspeção e de liquidação do imposto*, na medida em que aquela investigação criminal e estes procedimentos tributários versem sobre *factos homólogos*, em qualquer caso sempre no âmbito e com referência à interpretação dos "artigos 42.º, n.ºs 2 e 4, do Regime Geral das Infrações Tributárias, 45º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 36.º n.º 5, alínea c) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira".

14. Quanto à *ordem do discurso*, este principiará por um *enquadramento*, tendo por objeto certas questões suscitadas pelo teor da *fundamentação* do Despacho n.º 174/2024-XXIV, de 6 de dezembro (doravante, Despacho n.º 174).

Feito este *enquadramento*, estão postas as bases necessárias para prosseguir, *respondendo* circunstanciadamente às questões formuladas pela entidade consulente.

b) Enquadramento: *Direção* do inquérito pelo MP; *Coadjuvação* e *assistência técnica* ao MP pela AT; *Colaboração* do MP com a AT e *colaboração* da AT com o MP

15. O Despacho n.º 174 alude à "colaboração regular" e à "cooperação" da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT) com o Ministério Público (doravante, MP), pelo que importa clarificar a *estrutura* da *relação funcional* entre o MP e a AT, no âmbito da investigação dos crimes tributários, bem como as *atribuições* e *competências* em que tal relação se manifesta.

16. Assim, ao MP está *constitucionalmente* atribuída a função de "exercer a ação penal orientada pelo princípio da legalidade" (art. 219.º, n.º 1, Constituição; arts. 2.º, e 4.º, n.º 1, alínea), EMP).

17. Também *estatutariamente* lhe é atribuída tal *função* e, logo depois, ainda a *função*, que é *instrumental* para o *exercício da ação penal*, de "Dirigir a investigação e as ações de prevenção criminal que, no âmbito das suas competências, lhe incumba realizar ou promover, assistido, sempre que necessário, pelos órgãos de polícia criminal" [EMP, arts. 2.º e 4.º, alíneas d) e e)].

18. Para efeitos da idónea prossecução das referidas *funções*, a lei processual penal, através do meio técnico de uma *definição legal*, atribui ao MP o estatuto de "autoridade judiciária", o qual compreende, mormente, o *direito legal* de "ser coadjuvado por todas as outras autoridades", enquanto no exercício de tal autoridade.

Quanto à *posição e atribuições* no processo do MP, estas são, ainda segundo a lei processual penal, as de "colaborar com o tribunal na descoberta da verdade e na realização do direito, obedecendo em todas as intervenções

processuais a critérios de estrita objectividade" e, ainda, de "Dirigir o inquérito" [art. 53.º, n.ºs 1, e 2, alínea b), Código de Processo Penal[9] (doravante, CPP)].

19. Por outra parte, ainda segundo as pertinentes *definições legais* do CPP, são «Órgãos de polícia criminal» todas as entidades e agentes policiais a quem caiba levar a cabo quaisquer actos ordenados por uma autoridade judiciária ou determinados por este Código; e são «Autoridade de polícia criminal» os directores, oficiais, inspectores e subinspectores de polícia e todos os funcionários policiais a quem as leis respectivas reconhecerem aquela qualificação (art. 1.º, n.º 1, alínea c), CPP).

Finalmente, sempre nos termos da lei processual penal, "compete aos órgãos de polícia criminal *coadjuvar* as autoridades judiciárias com vista à realização das finalidades do processo, sendo que especificamente para estes efeitos "os órgãos de polícia criminal actuam, no processo, sob a direcção das autoridades judiciárias e na sua dependência funcional." (arts. 55.º, n.º 1, e 56.º, CPP).

20. Revertendo agora ao Regime Geral das Infracções Tributárias[10] (doravante, RGIT) que, em essência, é a *sedes materiae* deste Parecer, tal diploma legal contém um *regime próprio*, que adapta o regime da lei processual penal às especialidades da investigação dos crimes tributários, decorrentes de estes estarem constitutiva e funcionalmente vinculados à infração "das

[9] Aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de fevereiro, na redação que, por último, lhe foi conferida pela Lei n.º 52/2023 (Completa a transposição da Decisão-Quadro 2002/584/JAI, do Conselho, de 13 de junho de 2002, da Diretiva (UE) 2010/64, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de outubro de 2010, da Diretiva (UE) 2012/13, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de maio de 2012, e da Diretiva (UE) 2013/48, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2013, relativas ao processo penal e ao mandado de detenção europeu, e altera a Lei n.º 65/2003, de 23 de agosto, e o Código de Processo Penal), de 28 de agosto.

[10] Aprovado pelo artigo 1.º (Regime Geral das Infracções Tributárias), n.º 1, da Lei n.º 15/2001 (Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias, de 5 de Junho), na redação que, por último, lhe conferiu o artigo 12.º (Alteração ao Regime Geral das Infrações Tributárias) da Lei n.º 81/2023 (Transpõe a Diretiva (UE) 2020/284, no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento com vista a combater a fraude ao IVA no comércio eletrónico), de 28 de dezembro.

prestações tributárias, dos regimes tributários e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias, e dos benefícios fiscais" (art. 1.º, n.ºs 1, alíneas a), b) e c), e n.º 2).

Com efeito, GERMANO MARQUES DA SILVA, depois de notar que "Uma das preocupações do legislador do RGIT foi reduzir ao mínimo as especialidades do processo penal tributário, aplicando subsidiariamente o processo penal comum", traça seguidamente um incisivo sumário das especialidades em causa, que respeitam justamente "à *competência delegada para a investigação pré-acusatória*, e outras resultantes das particularidades do sistema tributário, nomeadamente no que respeita à *suspensão da prescrição* e às *questões prejudiciais*, que aconselham, pelo menos transitoriamente, algumas regras particulares"[11] (itálicos nossos). Ao que que poderíamos acrescentar, pela nossa parte, a competência dos órgãos da administração tributária para receberem o *conhecimento da notícia do crime* e, sobretudo, para *instauração do inquérito* (embora com sujeição ao *dever de imediata comunicação* ao Ministério Público).

Na prática, a regra é a da aplicação do regime do RGIT; *no que ali não está especialmente previsto* são aplicáveis *subsidiariamente*: "Quanto aos *crimes e seu processamento*, as disposições do Código Penal, do *Código de Processo Penal* e respectiva legislação complementar" (art. 3.º, alínea a), RGIT, itálicos nossos).

Para os nossos efeitos, importa, sobretudo, atentar nas especialidades constantes dos artigos 35.º, 40.º, 41.º, 42.º, do RGIT, *enunciados legais* esses seguidamente transcritos.

21. Artigo 35.º (Aquisição da notícia do crime):

"1 - A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os actos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia.

2 - A notícia do crime é sempre transmitida ao órgão da administração tributária com competência delegada para o inquérito.

3 - Qualquer autoridade judiciária que no decurso de um processo por crime não tributário tome conhecimento de indícios de crime tributário dá deles conhecimento ao órgão da administração tributária competente.

4 - O agente da administração tributária que adquira notícia de crime tributário transmite-a ao órgão da administração tributária competente."

Artigo 40.º (Inquérito):

"1 - Adquirida a notícia de um crime tributário procede-se a inquérito, sob a direcção do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal.

2 - Aos órgãos da administração tributária e aos da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àquelas entidades, independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima.

3 - No âmbito do inquérito, para efeitos do Código de Processo Penal, são consideradas autoridade de polícia criminal:

a) Na Autoridade Tributária e Aduaneira, o diretor-geral, o subdiretor-geral para a área da Inspeção Tributária e Aduaneira, os dirigentes dos serviços a quem as competências de investigação criminal estejam cometidas e os diretores de finanças, sem prejuízo da sua organização hierárquica;

(...)

(Cont. da Nota)

[11] GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, 2.ª ed., revista e ampliada, UCE, Lisboa, 2018, p. 148 (n.º 21.1).

4 - A instauração de inquérito pelos órgãos da administração tributária e da administração da segurança social ao abrigo da competência delegada *deve ser de imediato comunicada ao Ministério Público*."

Artigo 41.º (Competência delegada para a investigação):

"1 - Sem prejuízo de a todo o tempo o processo poder ser *avocado* pelo Ministério Público, a competência para os atos de inquérito a que se refere o n.º 2 do artigo 40.º presume-se delegada:

(...)

b) Relativamente aos crimes fiscais, nas autoridades de polícia criminal referidas na alínea a) do n.º 3 do artigo anterior;

(...)

2 - Os atos de inquérito para cuja prática a competência é delegada nos termos do número anterior são realizados pelos funcionários designados pelas autoridades de polícia criminal competentes, no âmbito da autonomia técnica e tática necessária ao eficaz exercício dessas atribuições.

3 - (Revogado.)

4 – (...)".

Artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento):

"1 - Os actos de inquérito delegados nos órgãos da administração tributária, da segurança social ou nos órgãos de polícia criminal devem estar concluídos no prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia do crime.

2 - No caso de ser intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, não é encerrado o inquérito enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior.

3 - Concluídas as investigações relativas ao inquérito, o órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal competente emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito.

4 - Não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.".

Artigo 43.º (Decisão do Ministério Público):

"1 - Recebido o auto de inquérito e respectivo parecer, o Ministério Público procede nos termos dos artigos 277.º a 283.º do Código de Processo Penal, tendo em conta o disposto no artigo seguinte.

2 - O Ministério Público pratica os actos que considerar necessários à realização das finalidades do inquérito."[12].

Artigo 50.º (Assistência ao Ministério Público e comunicação das decisões):

"1 - A administração tributária ou da segurança social *assiste tecnicamente* o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário, que tem sempre a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação.

2 - Em qualquer fase do processo, as respetivas decisões finais e os factos apurados relevantes para liquidação dos impostos em dívida são sempre comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira ou à segurança social.".

---

[12] O n.º 1 do art. 64.º (Competência e organização), do EMP, dispõe: "Compete ao núcleo de assessoria técnica, com autonomia técnico-científica, assegurar assessoria e consultadoria técnica à Procuradoria-Geral da República e, em geral, ao Ministério Público, nomeadamente em matéria económica, financeira, bancária, contabilística, de mercado de instrumentos financeiros, informática, ambiental, de urbanismo e ordenamento do território e de *fiscalidade*." (itálico nosso).

22. Posto isto, e encurtando razões, diremos que os termos "colaboração" e "cooperação" a que aludem certas passagens da fundamentação do Despacho n.º 174 (e outros cognatos usualmente mencionados, nomeadamente "coordenação", "auxílio", "coadjuvação administrativa"), denotam conceitos jurídicos que relevam das *relações interadministrativos*.

Com efeito, ALEXANDRA LEITÃO começa por notar que a "distinção entre os conceitos de cooperação, colaboração e coordenação [é] matéria que assume alguma complexidade devido à imprecisão terminológica" e, bem assim, que se trata "de conceitos com elevado grau de abstração, cuja densificação se torna, por isso mesmo, muito mais difícil". Em todo o caso, logo depois, realiza o pertinente *apuramento* e *distinção* conceitual, sendo que *localiza* tais conceitos no domínio das *relações interadministrativas*, *v.g.*: "No entanto, estes conceitos partem sempre do mesmo pressuposto: a necessidade de assegurar a unidade de actuação da Administração e de tornar mais eficaz o exercício das competências de cada entidade", e todos os exemplos ali apresentados se *subsumem* neste quadro conceitual (o ponto n.º 5, "Colaboração, cooperação e coordenação *entre entidades administrativas*" e, depois, o ponto n.º 6, "Tipos e formas de colaboração e de cooperação entre entidades administrativas (...)" são, ambos, sintomaticamente, epigrafados com referência às *relações entre entidades administrativas*)[13].

23. Atento o exposto, em suma, ao MP, enquanto "autoridade judiciária", está cometida a *competência* de "direção do inquérito", para prossecução da respetiva *atribuição*, estatutária e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (art. 4.º, n.º 1, alínea e), EMP; arts. 40.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, e 43.º, n.ºs 1 e 2, 44.º, n.ºs 1 e 2, 45.º, 50.º, n.º 2, RGIT; arts. 53.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), 56.º, 262.º, n.º 2, e 263.º, n.ºs 1 e 2, CPP, *ex vi* art. 3.º, alínea a), RGIT).

[13] ALEXANDRA LEITÃO, *Contratos interadministrativos*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 81 a 89 [81].

Mais: a melhor doutrina, com notório interesse para o caso, acrescenta que o MP tem "o poder de definir a estratégia considera mais adequada para a investigação da notícia do crime, nela se compreendendo a selecção das diligências a realizar, além das impostas por lei, e a sequência da sua realização"[14].

24. Em geral, segundo a mais qualificada doutrina, "A direcção, no sentido utilizado pelo CPP traduz, por um lado, uma relação de subordinação distinta da hierarquia (precisamente a que decorre da dependência meramente funcional) e, por outro, é também tradução dos poderes que cabem ao ente superior" para logo depois, mais especificamente, aduzir que "E os poderes que são inerentes à figura da direção são os de direcção e controlo (…) e para que se possa alcançar o correcto sentido do conceito de direcção, é fundamental a compreensão da distinção ente ordens e directivas. No sentido mais corrente, «ordens são comandos concretos, específicos e determinados que impõem a necessidade de adoptar imediata e completamente uma certa conduta; as directivas são orientações genéricas, que definem, imperativamente os objectivos a cumprir pelos seus destinatários, mas que lhes deixam liberdade de decisão quanto aos meios a utilizar e às formas a adoptar para atingir esses objectivos»[29 x2] (…) Enquanto que a ordem implica um acto de mera execução (meramente aplicativo, mecânico), a directiva implica da parte do ente subordinado *uma atitude valorativa pelo menos quanto à forma e meios da sua execução*[30 x3]" e, finalmente, "Mas, um aspeto deve ser desde já frisado: o de que o reconhecimento da direcção e, em especial, a consequência do poder de emitir directivas, não é mais que um correlato lógico e necessário da ideia de coadjuvação. Pois, pela própria natureza das coisas, esta figura implica que haja

[14] PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE (org.), *Comentário do Código de Processo Penal / À luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos Humanos*, volume II, 5.ª edição atualizada, UCP Editora, 2023, comentário ao artigo 263.º, n.º 1, citando MAIA COSTA, p. 102.

[x2] "A definição é de Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Vol. I, 1986, pág. 711".

uma complementaridade de funções, pelo que a actividade do órgão coadjutor se caracteriza pela «auxiliaridade» (...)"[15] (itálico nosso).

Vem assim agora ao caso, quanto ao sentido da figura da "directiva", tal como antes caraterizada, lembrar o teor do n.º 3 do artigo 41.º do RGIT, pois este normativo consagra justamente tal "autonomia valorativa" da execução: "Os atos de inquérito para cuja prática a competência é delegada nos termos do número anterior são realizados pelos funcionários designados pelas autoridades de polícia criminal competentes, *no âmbito da autonomia técnica e tática necessária ao eficaz exercício dessas atribuições"* (itálico nosso).

25. Já à AT, enquanto " autoridade" e "órgão de polícia criminal" estão cometidas as *competências* de "coadjuvação" e de "assistência técnica" ao MP, para consecução da respetiva *atribuição*, institucional e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (arts. 55.º, n.º 1, 56.º, 262.º, n.º 1, e 270.º, n.º 1, CPP; arts. 40.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), 41.º n.º 1, e alínea b), 2 e 4, 42.º, n.ºs 3 e 4, e 50.º, n.º 1, RGIT).

26. Para os nossos efeitos, o mais importante é notar que a *competência* de "coadjuvação", cometida aos órgãos de polícia criminal, se "Traduz (...) exatamente, na situação de se conferir legalmente a um determinado órgão uma *função de auxílio* a um outro órgão no exercício de determinados poderes (...)[16] (itálico nosso).

Já o conteúdo da "assistência técnica" não vem legalmente definido (art. 50.º, n.º 1, RGIT), mas nessa noção se poderá subsumir, além do mais, a *competência* da AT para "apurar a situação tributária", muito em particular

(Cont. da Nota)

[x3] "No sentido expresso aqui no texto vd. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, Vol. Primo, 1970, pág. 295 e ainda PAULO OTERO, A competência delegada em direito administrativo português, 1987, pág. 263-4".

[15] JOSÉ MANUEL DAMIÃO DA CUNHA, *O Ministério Público e os órgãos de polícia criminal: No novo código de processo penal*, UCP Editora, Porto, 1993, pp. 117-118.

aquela "da qual dependa a qualificação criminal dos factos", nos termos que adiante melhor discriminaremos (*infra*, n.º 67).

27. Finalmente, para fechar o círculo de *figuras funcionais* da investigação criminal, convém referir que, embora no seu sentido técnico e próprio os conceitos da "colaboração" e "cooperação" estejam referidos ao âmbito das *relações interadministrativas*, ou *policiais*, ainda assim poderão relevar, no seu sentido *comum* e *informal*, no âmbito das relações mútuas entre o MP e a AT, seja no quadro do *inquérito criminal* ou do *procedimento ou processo tributário*, para assim promover a eficaz e eficiente prossecução do interesse público, no respeito pelo legal e correto desempenho das *atribuições* e *competências* de cada uma dessas entidades, na missão de "descoberta da verdade e na realização do Direito" que no caso prosseguem.

Para os presentes efeitos é relevante o conteúdo útil do conceito de "colaboração", recíproca, enquanto "relação que se estabelece entre duas entidades que actuam conjuntamente para resolução de um problema (…) que recai no âmbito das atribuições ou competências de uma delas."[17].

Assim, temos a *obrigação de colaboração* do MP com a AT, à qual deve comunicar as "decisões finais" e os "factos apurados relevantes para a liquidação dos impostos em dívida", atos e factos esses, está bem de ver, com especial relevância no quadro da presente consulta (art. 50.º, n.º 2, RGIT).

E, reciprocamente, a *obrigação de colaboração* da AT com o MP, ao qual, nomeadamente e também com especial relevância no quadro da presente consulta, deve prestar as informações sobre o estado dos procedimentos e processos tributários relevantes para a apreciação dos pressupostos do *encerramento do inquérito*, estabelecidos no do n.º 2 do artigo 42.º do RGIT [no âmbito das suas atribuições estabelecidas no art. 2.º, n.º 2, alíneas a), b) e c),

(Cont. da Nota)

[16] JOSÉ MANUEL DAMIÃO DA CUNHA, *O Ministério Público e os órgãos de polícia criminal*, cit., 108-113 [11].

Decreto-Lei n.º 118/2011 (Aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira), de 15 de dezembro][18].

28. Atento o exposto, o quadro de *situações funcionais* no âmbito do inquérito, nomeadamente sobre *crimes tributários*, poderá ser assim delineado:

— ao MP, enquanto "autoridade judiciária", está cometida a *competência* de "direção do inquérito", para consecução da respetiva atribuição, estatutária e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (art. 4.º, n.º 1, alínea e), EMP; arts. 40.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, e 43.º, n.ºs 1 e 2, 44.º, n.ºs 1 e 2, 45.º, 50.º, n.º 2, RGIT; arts. 53.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), 56.º, 262.º, n.º 2, e 263.º, n.ºs 1 e 2, CPP, *ex vi* art. 3.º, alínea a), RGIT);

— à AT, enquanto "autoridade " e "órgão de polícia criminal" estão cometidas as *competências* de "coadjuvação" e de "assistência técnica" ao MP, para consecução da respetiva *atribuição*, institucional e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (arts. 55.º, n.º 1, 56.º, 262.º, n.º 1, e 270.º, n.º 1, CPP; arts. 40.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), 41.º n.º 1, e alínea b), 2 e 4, 42.º, n.ºs 3 e 4, e 50.º, n.º 1, RGIT);

— finalmente, há a considerar a "colaboração" entre a o MP e a AT, no seu sentido informal, no âmbito das relações mútuas, seja no quadro do inquérito criminal ou do procedimento ou processo tributário, para assim promover a eficiente prossecução do interesse público, no respeito pelo legal e correto desempenho das atribuições e competências de cada uma dessas entidades, na "descoberta da verdade e na realização do Direito" mais especificamente: (i) a *obrigação de colaboração* do MP, em matéria de comunicação das respetivas "decisões finais" e "factos apurados relevantes para

(Cont. da Nota)

[17] ALEXANDRA LEITÃO, *Contratos interadministrativos*, cit., p. 84.

[18] Na redação que, por último, lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 40/2024 (Altera as atribuições da Unidade Técnica de Avaliação de Políticas Tributárias e Aduaneiras), de 7 de Junho.

a liquidação dos impostos em dívida" à AT (art. 50.º, n.º 2, RGIT); e, reciprocamente, (ii) a *obrigação de colaboração* da AT com o MP, no âmbito das suas *atribuições* de administração dos impostos, justiça tributária e representação judiciária da Fazenda Pública, nomeadamente prestando tempestivamente as informações necessárias e convenientes para a boa apreciação pelo mesmo dos pressupostos do *encerramento do inquérito*, estabelecidos no do n.º 2 do artigo 42.º do RGIT [art. 2.º, n.º 2, alíneas a), b) e c), Decreto-Lei n.º 118/2011 (Aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira), citado.

c) *Idem*: princípio da suficiência do processo penal

29**.** Na fundamentação e nas questões do Despacho n.º 174 é reiteradamente invocado o "princípio da suficiência do processo penal, ínsito no artigo 7.º do CPP".

Tal preceito legal, sob a epígrafe "Suficiência do processo penal", dispõe:

"1 - O processo penal é promovido independentemente de qualquer outro e nele se resolvem todas as questões que interessarem à decisão da causa.

2 - Quando, para se conhecer da existência de um crime, for necessário julgar qualquer questão não penal que não possa ser convenientemente resolvida no processo penal, *pode* o tribunal suspender o processo para que se decida esta questão no tribunal competente.

3 - A suspensão pode ser requerida, *após a acusação ou o requerimento para abertura da instrução*, pelo Ministério Público, pelo assistente ou pelo arguido, ou ser ordenada oficiosamente pelo tribunal. A suspensão não pode, porém, prejudicar a realização de diligências urgentes de prova.

4 - O *tribunal marca o prazo da suspensão*, que pode ser prorrogado até um ano se a demora na decisão não for imputável ao assistente ou ao arguido. O Ministério Público pode sempre intervir no processo não penal para promover o seu rápido andamento e informar o tribunal penal. Esgotado o prazo sem que a questão prejudicial tenha sido resolvida, ou se a acção não tiver sido proposta no prazo máximo de um mês, *a questão é decidida no processo penal*." (itálicos nossos).

30. De harmonia com o preceituado na já referida alínea a), do artigo 3.º (Direito subsidiário), do RGIT, "Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar" apenas "são aplicáveis subsidiariamente", ou seja, quando *falta regulamentação própria,* privativa do RGIT.

31. Ora, por uma parte, relativamente à questão da *coordenação* do *inquérito* com o *procedimento* e o *processo tributário* quando nestes últimos se "discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos", o RGIT contém *disciplina própria*, prescrita nos n.ºs 2 e 4, do respetivo artigo 42.º (Duração do inquérito e seus encerramento), preceitos a que justamente respeita o objeto da consulta, pelo que na mesma apenas há que examinar, especificamente, tais normativos.

32. Por outra parte, importa assinalar, sumariamente, que o regime das *questões prejudiciais* constante dos n.ºs 2, 3 e 4, do artigo 7.º (Suficiência do processo penal), do CPP, em essência, é *antagónico* ao regime das *questões prejudiciais tributárias* constante do n.º 2, do artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento), do RGIT.

O regime do n.º 2, do artigo 42.º, do RGIT: respeita à fase do *inquérito*, dirigido pelo MP; as *questões prejudiciais tributárias* são, *necessariamente*, apreciadas e resolvidas no *procedimento* ou *processo tributário*; a iniciativa para *desencadear*, e *manter*, o contencioso procedimental e processual está na *livre*

disponibilidade do sujeito passivo ou contribuinte; a *lei estabelece* que o termo final do prazo só ocorrerá quando "praticado ato definitivo ou proferida decisão final", de modo que não é *marcado prazo* para a suspensão do prazo para o encerramento do inquérito.

Já o regime dos n.ºs 2, 3 e 4, do artigo 7.º, do CPP: respeita à fase *após a dedução de acusação*, ou no requerimento para *abertura da instrução*, portanto já no âmbito da competência do *tribunal*; as *questões prejudiciais podem, ou não*, ser apreciadas e julgadas no *tribunal* normalmente competente (*devolução facultativa* ou de *suficiência discricionária*); o *tribunal* impõe ao *arguido ou responsável civil* o *ónus* de desencadear o pertinente contencioso *processual* (que não *procedimental*); caso o *tribunal* ordene a devolução, *marca prazo para a suspensão do processo*, esgotado o qual, e eventual prorrogação, até um ano, sem que a *questão pre*judicial tenha sido resolvida, ou se a ação não tiver sido proposta no prazo máximo de um mês, *a questão reverte e é decidida no processo penal*.

Neste sentido, precisamente, PEDRO GARCIA MARQUES / PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE advogam "não haver lugar à aplicação do disposto no artigo 7.º do CPP no processo penal tributário (...)[19].

33. Ora, quanto à decisão dos *órgãos da administração tributária sobre a continuidade* dos *procedimentos de liquidação ou inspeção tributária,* quando neles relevem factos *homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal"), aos que são investigados no *inquérito criminal*, não concorre nessa hipótese qualquer uma das três *notas típicas* (subjetiva, *objetiva* e *funcional*) que caraterizam o exercício das competências integradas no "princípio da suficiência do processo penal", nos termos do regime constante dos n.ºs 1 a 4, do artigo 7.º, do CPP: não se trata do *tribunal*, decidindo sobre "questão prejudicial tributária", resolver *julgar* a matéria no *processo penal* ou,

[19] *Comentário do Código de Processo Penal,* cit., vol. I, 5.ª ed., atualizada, 2023, comentário ao artigo 7.ºdo CPP, p. 76 (n.º 5).

antes, suspender o *processo penal* para que, eventualmente, se decida a questão no *tribunal normalmente competente* (art. 45.º, n.º 5, LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), RCPITA).

Isto vale por dizer, resumindo e concluindo, que o *princípio da suficiência do processo penal* não integra o processo de interpretação e aplicação dos artigos 45.º, n.º 5, da LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, pois a *hipótese legal* desse normativos respeita a "factos" e não a "questões prejudiciais", sendo que tais normativos estão integrados em *procedimentos administrativos,* dirigidos pela AT enquanto *serviço da administração direta do Estado*, que prossegue *atribuições de tipo financeiro*, concretamente de liquidação dos impostos e de inspeção tributária, e não já enquanto *autoridade e órgão de polícia criminal*.

34. Finalmente, embora venha invocado, reiteradamente, o "princípio da suficiência do processo penal" (outras vezes denominado "regra"), não vem, todavia, identificada a concreta *base legal* que está em causa, nem, sobretudo, qual o *sentido* normativo que dela resulta e como pode ser *pertinente* para dirimir as questões em aberto, pelo que assim é inviável mobilizar este tópico no presente contexto.

35. Tudo considerado, concluímos que não é *pertinente* tomar em consideração o regime da "suficiência do processo penal" do artigo 7.º do CPP para efeitos da presente consulta:

— seja na parte que tem por objeto o regime das *questões prejudiciais tributárias*, no quadro do *inquérito por crimes tributários*, pois que, na medida em que os n.ºs 2 e 4, do artigo 42.º, do RGIT, consagram um *regime próprio* nessa matéria, são especificamente esses os normativos e o regime privativo a que deles emana a considerar no caso (art. 3.º, alínea a), cit. diploma);

— seja na parte respeitante ao processo de interpretação e aplicação dos artigos 45.º, n.º 5, da LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, pois a *hipótese*

legal desse normativos respeita a "factos" e não a "questões prejudiciais", acrescendo que os mesmos estão integrados em *procedimentos administrativos,* dirigidos pela AT enquanto *serviço da administração direta do Estado*, que prossegue *atribuições de tipo financeiro*, concretamente de liquidação dos impostos e de inspeção tributária, e não já enquanto *autoridade e órgão de polícia criminal,* atuando no quadro do *inquérito por crimes tributários*.

d) *Idem*: questões prejudiciais (tributárias)

36. Convém, seguidamente, deixar claro que a expressão "situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos" constante das *hipóteses legais* dos n.ºs 2 e 4 do artigo 42.º, do RGIT é sinónima de "questão prejudicial tributária", no âmbito do *inquérito por crimes tributários*.

37. A lei processual penal não oferece não oferece uma *definição legal* genérica de tal conceito de "questão prejudicial".

Mas o mesmo está de há muito firme e precisamente estabelecido pela doutrina clássica, na linha da doutrina italiana: "O que importa à qualificação conceitual de uma questão, no plano processual, como *prejudicial* é pois, apenas, que ela constitua: *a)* um *antecedente jurídico-concreto* da decisão da questão principal, por postular que ele se resolva *antes* da decisão final da questão principal; *b)* uma questão *autónoma*, quer no seu objecto quer mesmo na sua natureza, por isso que o problema jurídico nela implícito seria susceptível de constituir objecto próprio de um processo independente; *c)* uma questão necessária à decisão da questão principal, uma vez que o sentido da sua resolução é elemento condicionante do conhecimento e decisão da questão principal [41] [nota de rodapé omitida]."[20] E, no mesmo sentido doutrinário, noutra síntese incisiva, "E, assim, as questões prejudiciais são antecedente lógico-jurídico da decisão de mérito em processo penal, e, por isso

[20] JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito processual penal*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1974, pp. 164-165 [165].

«prejudiciais» dessa decisão; são questões com a característica de autonomia, que deveriam, por si, constituir objecto de processo autónomo. E, finalmente, a subordinação da questão prejudicada à questão prejudicial não é meramente acidental, mas necessária, quer dizer, não facilita apenas a resolução da questão prejudicada, pois que é «necessária» para proferir essa decisão"[21].

Finalmente, como exemplificações jurisprudenciais deste conceito, podemos invocar estas pronúncias: "Nestes termos, se o conhecimento de matéria penal fiscal depender da prévia apreciação de impugnação judicial tributária, esta constitui uma *questão prejudicial ope legis ao conhecimento penal* e, por isso, suspende o processo penal fiscal até que transite em julgado o decisão proferida em sede fiscal quanto à respectiva impugnação (...)" [Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (Plenário da Secções Criminais), n.º 3/2007, de 21 de fevereiro, proc. º n.º 256/06 — 3.ª Secção][22] e, ainda, "(...) como vem decidindo esta Relação do Porto, «a suspensão do processo penal fiscal (47.º, n.º 1 do RGIT) em consequência de uma impugnação judicial só reveste carácter obrigatório se a mesma for absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada (crime fiscal ou tributário), de modo que se lhe apresente como um antecedente lógico-jurídico, com carácter autónomo e condicionante do conhecimento da questão principal.»" (Acórdão do Tribunal da Relação do Porto–1.ª Secção, de 23 de janeiro de 2013, proc. n.º 5090/05.7TDPRT.P1, n.º 2.2.)[23].

38. Em conclusão, o nosso caso consubstancia, ponto por ponto, uma *questão prejudicial tributária*: a "situação tributária" é *antecedente lógico-jurídico*, *necessário* para proferir decisão de mérito em processo penal, *i.e.*, da respetiva *definição depende* a qualificação criminal dos factos; com a caraterística de *autonomia*, pois integra o objeto de "procedimento ou processo tributário;

---

[21] MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Processo Penal*, vol. 1.º, Editorial Danúbio, Lisboa, 1986, pp. 128-129.
[22] *Diário da República*, *1.ª série* — N.º 37 — 21 de fevereiro de 2007, pp. 1294-1298 [n.º IV, 1297].
[23] https://jurisprudencia.csm.org.pt/ecli/ECLI:PT:TRP:2013:5090.05.7TDPRT.P1.61

sendo certo, finalmente, que, verificadas estas circunstâncias, no âmbito do *inquérito*, há *deverosidade* em ordem à *suspensão do prazo para conclusão* do inquérito (art. 42.º, n.º 2, RGIT).

e) *Idem*: pedido de indemnização civil

39. Finalmente, ainda no parágrafo em causa, é hipotisado o regime de "dar prevalência à unidade dos objetos processuais, devendo estes ser processados num único processo - por exemplo, através de pedido de indemnização civil no montante dos tributos em falta, no processo penal".

Tal questão — sobre a qual a melhor doutrina propugna teses opostas, a favor e contra[24] —, porém, é estranha ao âmbito *próprio* e *imediato* do presente Parecer, que respeita à *tramitação* do *inquérito*, enquanto aquela questão é decidida no *encerramento do inquérito*, nomeadamente no quadro da "decisão de acusar" (arts. 77.º, n.º 1, e 283.º, n.º 1, CPP).

Assim, esta matéria extravasa do âmbito da *tramitação do inquérito*, e bem assim não é decisiva para o nosso tema, pelo que não será aqui versada.

40. Concluído assim o *enquadramento* reclamado pelos termos da fundamentação do Despacho n.º 174, é tempo agora de examinar e responder às questões subsequentemente formuladas.

f) Questão "a. O desvio à regra da suficiência do processo penal consagrado no n.º 2 do artigo 42.º do Regime Geral das infrações Tributárias deve ser reservado aos casos em que haja [sido] intentado "*procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos*", pressupondo a

[24] GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, cit., pp. 123-127 (n.º 7) *vs*. JOSÉ LOBO MOUTINHO, *A coordenação...*, cit., pp. 11-32 (n.ºs 3.2. a 3.4., com referência à versão da 1.ª ed. daquela monografia).

existência prévia de um ato de liquidação que seja objeto de discussão, como condição para a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito?"

41. O artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento) do RGIT, dispõe:

"1 - Os actos de inquérito delegados nos órgãos da administração tributária, da segurança social ou nos órgãos de polícia criminal devem estar concluídos no prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia do crime.

2 - No caso de ser intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos, *não é encerrado o inquérito* enquanto não for praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária, *suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior*.

3 - Concluídas as investigações relativas ao inquérito, o órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal competente emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito.

4 - *Não serão concluídas as investigações* enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, *cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza*." (itálicos nossos).

42. Já antes esclarecemos que não é *indispensável* tomar em consideração o "princípio da suficiência do processo penal" do artigo 7.º do CPP para efeitos da presente consulta, nomeadamente nesta parte que tem por objeto o regime das *questões prejudiciais tributárias*, no quadro do *inquérito por crimes tributários*, na medida em que o n.º 2 do artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento), do RGIT, consagra um *regime próprio,* uma disciplina privativa (*supra*, n.ºs 29 a 38).

g) *Idem*: situação tributária e liquidação

43. Arrumada esta *questão prévia*, importa encarar o cerne da questão, com a nota de que não é *unívoco* o sentido do quesito *sub iudicio*.

A *dúvida interpretativa* pode estar referida a dois temas — embora de algum modo conexos — relativos ao "procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos", a saber: (i) estes meios processuais têm por *objeto*, necessariamente, um "ato de liquidação" ? e (ii) e tais meios processuais são de tipo *contencioso*, ou seja, têm subjacente a *contestação* à liquidação ?

44. Quanto ao ponto (i), *em rigor, só casuisticamente, em função do tipo concreto de crime tributário (lato* sensu) objeto de investigação no inquérito, de entre os diversos constantes do catálogo legal, é viável determinar com rigor como é definida a "situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos".

Tipicamente, porém, tal "situação tributária" é definida mediante uma operação de "liquidação tributária", como testemunha a própria formulação da pergunta. Convém então, brevemente e para clarificar os termos da resposta, oferecer uma noção desta operação, que, por antonomásia consubstancia o "ato tributário".

45. A lei não oferece uma *definição legal*, pelo que é de preceito chamar à colação o ensinamento da doutrina mais qualificada: "A liquidação *lato sensu*, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) o *lançamento subjetivo* destinado a determinar ou *identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica fiscal,* 2) *o lançamento* objetivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de

pluralidade de taxas, 3) *a liquidação (stricto sensu)* traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria coletável, e 4) as (eventuais) *deduções à coleta*", E prossegue: "De entre todas essas operações destaca-se a determinação da matéria colectável, a qual pode ser objeto de mero cálculo ou de avaliação (v. o art. 81.º, n.º 1, da LGT). Será objeto de cálculo se a matéria colectável for determinada com base em elementos exclusivamente objetivos (como a contabilidade e respectiva documentação e suporte), através da verificação desses elementos ou de operações matemáticas realizadas com base neles. Por seu lado, será objeto de avaliação, se a matéria colectável for determinada através de métodos que, mesmo com utilização de critérios objetivos (como exige, de resto, o n.º 1 do art. 84.º da LGT), não podem deixar de envolver uma margem de subjectividade, como acontece no caso de avaliação de bens (nos termos do CIMI) e, bem assim, nos casos em que essa determinação é feita com o recurso a métodos indirectos".

Quanto à tipologia da liquidação tributária, é de particular interesse a classificação que tem por base "o órgão ou sujeito competente para a realizar, a saber: "(...) a liquidação administrativa, levada a cabo pela administração tributária, e a liquidação levada a cabo pelos particulares (a autoliquidação e a liquidação por terceiro ou liquidação em substituição)[25]" e, ainda, a classificação "com base no seu objecto, a liquidação pode ser uma liquidação *primária ou de 1º grau ou uma liquidação secundária ou de 2º grau como a* liquidação adicional que, por via de regra, é o resultado de procedimentos de inspecção tributária" (itálico nosso).

Finalmente, com manifesto interesse para os nossos efeitos, como adiante se demonstrará, elucida que "o acto de liquidação se caracteriza por

[25] A lei expressamente qualifica como "liquidação de tributos" os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta (art. 95.º, n.º 2, alínea a), CPPT).

uma série de notas. Assim, a liquidação constitui um acto administrativo exequível, executivo, semi-executório (…)"[26].

46. Noutra incisiva e precisa síntese doutrinária: "A importância do ato de liquidação no domínio do Direito tributário é tal que o legislador, a doutrina e a jurisprudência lhe reservam uma especial denominação: ato *tributário*, embora agora num sentido técnico e mais preciso. Por conseguinte, o ato *tributário em sentido restrito* é o ato de determinação concreta da dívida tributária"[27].

47. Mas além da "liquidação" não está liminarmente excluída a possibilidade, dependendo do concreto tipo legal de crime tributário em investigação, de que certos "atos administrativos em matéria tributária, que se integram na noção ampla de ato tributário (…) mas não são atos de liquidação"[28], também possam veicular a "definição de uma situação tributária da qual depende a qualificação criminal dos factos".

Estamos a cogitar — com respeito à "obtenção indevida de benefícios fiscais", prevista no tipo objetivo do crime de fraude fiscal, constante do n.º 1 do artigo 103.º (Fraude) do RGIT — especificamente no tocante ao "reconhecimento dos benefícios fiscais" (art. 65.º, Código de Procedimento e de Processo

[26] JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 310 (n.º 31.3.3.), 309 (n.º 31.3.2) e 315 (n.º 31.3.5), e ainda, com um panorama procedimental e substantivo claro e completo, SERENA CABRITA NETO / CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 74-77 (n.º 4.1.1.).

[27] JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª ed., Almedina, Coimbra, 2023, pp. 38 e 39.

[28] JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *idem*, pp. 39 e 40, e SERENA CABRITA NETO / CARLA CASTELO TRINDADE, ob. cit., com uma *mise au point*, pp. 277-283 (n.º 25.4).

Tributário (doravante, CPPT)[29] e art. 5.º, n.ºs 1 a 3, Estatuto dos Benefícios Fiscais)[30].

48. Resumindo, quanto ao ponto (i), a resposta é *afirmativa*, pois no "procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos", no sentido do n.º 2 do artigo 42.º do RGIT, tal definição *tipicamente* opera mediante um "ato de liquidação" (no sentido lato da expressão, ou seja, abarcando o lançamento subjetivo, o lançamento objetivo, a liquidação (*stricto sensu*), e as deduções à colecta, seja em liquidação administrativa ou em autoliquidação).

Eventualmente, os "atos administrativos em matéria tributária" poderão ser equiparáveis à "liquidação", para definição da situação tributária criminalmente relevante (*v.g*., art. 65.º, CPPT).

49. Quanto ao ponto (ii), com respeito à *liquidação* (ou a um *ato administrativo em matéria tributária*), resta saber qual o sentido do sintagma verbal "em que se discuta" (a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos) constante da previsão legal do n.º 2 do artigo 42.º, do RGIT.

h) *Idem*: contencioso procedimental e processual

50. O *verbo* "discutir", no seu modo *transitivo*, significa em particular "impugnar, contestar, defender ou atacar (um ponto controverso)"[31].

---

[29] Aprovado pelo artigo 1.º (Aprovação), do Decreto-Lei n.º 433/99 (Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário), de 26 de outubro, na redação que, por último, lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 91/2024 (Regulamenta as citações e notificações eletrónicas a cidadãos e empresas, no âmbito de processos judiciais), de 22 de novembro.

[30] Aprovado pelo artigo 1.º (Aprovação e entrada em vigor), n.º 1, do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho

[31] Porto Editora – discutir no Dicionário infopédia da Língua Portuguesa [em linha]. Porto: Porto Editora. [consult. 2025-01-13 17:34:58]. Disponível em https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/discutir

Ora, uma vez que a liquidação (*lato sensu*) é passível de produzir um efeito *externo* e *lesivo* dos direitos e interesses do sujeito passivo ou contribuinte, do mesmo passo abre a via da *garantia* (constitucional e legal) da *proteção jurídica*, no procedimento ou processo tributário, para aí ser deduzida a *contestação* — a *discussão*, nas palavras da lei — pressuposta na previsão legal do n.º 2 do artigo 42.º do RGIT (cfr. ainda arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição; art. 9.º, n.ºs 1 e 2, LGT; arts. 95.º, n.ºs 1 e 2, nomeadamente alíneas a), b), c), d), e arts. 66.º a 77.º-B, do CPPT).

E, ainda mais incisivamente, a já aludida caraterística da semi-executoriedade do ato de liquidação, redunda no poder da administração tributária desencadear e tramitar um processo de execução fiscal, para *cobrança coerciva* da dívida fiscal, que por tal motivo e por maioria de razão, também abre a via da *garantia constitucional e legal da proteção jurídica* (art. 103.º, n.ºs 1 e 2, LGT).

51. Assim, o sentido natural das *palavras da lei* denota que a mera operação de "liquidação" (ou do proferimento do "ato administrativo em matéria tributária"), realizada no procedimento legalmente idóneo para o efeito (arts. 59.º e 60.º, CPPT), é *condição necessária*, mas não *condição suficiente*, para que se produza o *efeito legal* de *suspensão do prazo para a conclusão do correlativo inquérito*, tal como previsto na lei.

Concretamente: tal *efeito legal*, somente se produz *quando* (e *se*), consumado um "ato de liquidação" ou um "ato administrativos em matéria tributária", o contribuinte ou sujeito passivo empreender um *plus*, ou seja, exercer, pelas vias legalmente estabelecidas, a *defesa dos seus direitos ou interesses,* quer *procedimentalmente* (*e.g.*, reclamação graciosa ou recurso hierárquico, arts. 68.º a 77.º-B, CPPT), quer *judicialmente* (*e.g.*, impugnação judicial, oposição à execução, ação administrativa, recursos jurisdicionais, art. 97.º, n.ºs 1 a 4, 276.º e 280.º, n.ºs 1, 2, 3 e 6, todos do CPPT), nos termos do princípio constitucional da *tutela jurisdicional efetiva* (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, Constituição, e art. 95.º, LGT).

52. Ou seja, para que se constitua o *efeito legal* da *suspensão do prazo para a conclusão do correlativo inquérito*, é *condição necessária* que o sujeito passivo ou contribuinte, deduza *contestação* do prévio ato de liquidação (ou do prévio ato tributário em matéria administrativa), desencadeando o respetivo *contencioso*, no *procedimento* (reclamação graciosa, recurso hierárquico) ou no *processo judicial* tributários (impugnação judicial, oposição à execução, ação administrativa, recursos jurisdicionais).

Dito por outras palavras: a mera *liquidação* ou a prática de *ato administrativo em matéria tributária*, "de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos", não é *condição suficiente* para constituir o efeito legal de suspensão do prazo para a conclusão do inquérito. Para tanto *mais* é *condição necessária* que seja *contestada* ("discutida, nas palavras da lei") ,pelas vias procedimental e judicialmente estabelecidas, tal *liquidação* ou *ato administrativo em matéria tributária*.

Mas, convém frisar, tal efeito apenas *perdura* enquanto o sujeito passivo ou contribuinte *mantiver pendente o contencioso* (ou discussão) *sobre a liquidação,* reclamando ou recorrendo procedimentalmente, ou impugnando, opondo, acionando e recorrendo judicialmente, até que "seja praticado ato definitivo ou proferida decisão final".

53. Esta solução legal, além de resultar da *letra da lei* (procedimento ou processo "em que se discuta" a situação tributária, etc.), será a "mais acertada", do ponto de vista dos interesses relevantes na situação, nomeadamente da *justiça do caso* e da *continuidade e celeridade da investigação.*

Quanto à *justiça do caso*, se o próprio sujeito passivo, ou contribuinte, *não contesta* a "definição da situação tributária de que depende a qualificação criminal dos factos", através das formas procedimentais e processuais legalmente estabelecidas*,* permite do mesmo passo a formação de *caso*

decidido, pelo que naturalmente, não há fundamento para suspender o prazo para a conclusão da investigação criminal.

E assim, pela *continuidade* da tramitação do inquérito, se promoverá a *celeridade* da investigação criminal, em consonância com a eminente *garantia fundamental* de ser definida a situação criminal "no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa" (art. 32.º, n.º 2, Constituição).

54. Convém deixar claro que o tipo de *efeito legal* em causa é, literalmente: "suspendendo-se, entretanto, o prazo a que se refere o número anterior" para conclusão do inquérito, ou seja, "o prazo máximo de oito meses contados da data em que foi adquirida a notícia do crime." (n.ºs 1 e 2).

Quer dizer: a *suspensão* não é do *inquérito*, mas antes do "prazo máximo de oito meses para conclusão do inquérito", que em rigor redunda em "sobrestar" no momento de proferir a decisão final[32], ou seja, *na medida em que não seja tolhida pela pendência da questão prejudicial tributária*, prossegue a tramitação dos atos do inquérito até ao termo da investigação, momento no qual ficam então os autos a aguardar ("sobrestar") que seja praticado o ato definitivo ou pronunciada decisão final, e só depois, finalmente, será proferida decisão sobre o encerramento do inquérito.

55. Um ponto crucial a frisar é o de que a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito *não é* um *efeito automático* da lei (*ope legis*), antes depende de *reconhecimento* (declarativo), *mediante despacho*, fundamentado, do magistrado do Ministério Público que dirige o inquérito (art. 97.º, n.ºs 3 e 5, CPP).

PEDRO GARCIA MARQUES / PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE afirmam, a propósito, que "(…) a declaração de suspensão compete ao MP na fase de inquérito, uma vez que não é aplicável o disposto no artigo 7.º, n.º 3, do CPP

[32] JOÃO DE CASTRO MENDES, *Direito Processual Civil*, vol. III (*Recursos e Ação Executiva*), AAFDL, Lisboa, 1987, p. 49.

(…)"[33]. Mais completa e incisivamente, TIAGO CAIADO MILHEIRO afirma "(…) não se afigura resultar a existência de uma causa *ope legis* de suspensão. Assim seria se apenas se exigisse a pendência de um processo de impugnação judicial ou de oposição à execução de forma singela. Neste caso nenhuma "margem de apreciação" subsistia. Ou se verificava a condição legal ou não. No entanto, a norma impõe na sua estatuição um outro pressuposto: "se discuta a situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos imputados". Estabelece assim a lei um nexo de dependência entre o que se discute no processo tributário e o apuramento da qualificação criminal dos factos, não só para aferir qual o crime que cometeu (*v.g.* matricial ou qualificado), mas se efetivamente cometeu algum crime (….) Não se trata, pois, de uma subsunção automática num conceito fechado, mas depende da análise do processo tributário e interpretação normativa, o que indicia a não automaticidade da suspensão"[34].

Com efeito, a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito, prevista nas disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2, do artigo 42.º, do RGIT, não é um efeito automático da lei (*ope legis*), no sentido em que depende de reconhecimento (declarativo), mediante despacho fundamentado do magistrado do MP que dirige o inquérito, no qual (i) se apura estar, ou não, *pendente procedimento ou processo tributário*, em que haja *contencioso* sobre a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos em investigação no inquérito (*scl*., uma questão prejudicial tributária), e (ii) em caso afirmativo, se *determina* a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito, (iii) fixando o respetivo termo final, conforme estabelecido na lei, ou seja, até ser praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária (art. 97.º, n.ºs 3 e 5, do CPP).

---

[33] *Comentário do Código de Processo Penal,* cit., vol. I, 5.ª ed.., atualizada, 2023, comentário ao artigo 7.º, p. 77 (n.º 16).

[34] *Comentário Judiciário do Código de Processo Penal*, tomo I – Artigos 1.º a 123.º, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2022, comentário ao artigo 7.º, pp. 161-162 (§ 12).

Se, e apenas se, no juízo do magistrado do Ministério Público titular do inquérito *concorrerem* estes três pressupostos legais, o correspondente despacho, que é *declarativo* do *efeito legal*, deverá ordenar a *suspensão do prazo para conclusão do inquérito*, com indicação do respetivo *termo final* (que, de resto, é o prescrito na lei: proferimento do *ato definitivo* ou da *decisão final*).

56. Por fim, mas não menos importante, convém não deixar passar em claro um relevantíssimo efeito legal, em cadeia, desta "suspensão do prazo para a conclusão do inquérito".

Consabidamente, nos termos do n.º 4 do artigo 21.º (Prescrição, interrupção e suspensão do procedimento criminal), do RGIT, "O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos no Código Penal, mas a *suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º e no artigo 47.º*" (itálicos nossos).

57. Face ao exposto, há que responder à **questão a**., nos seguintes termos:

— a expressão legal "*procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos*", pressupõe a existência de um *ato de liquidação* (ou um de um *ato em matéria tributária*), configurando uma *questão prejudicial tributária*, que nesses meios processuais seja *contestado*, como *condição necessária* para substanciar o *efeito legal* da suspensão do prazo para a conclusão do inquérito (art. 42.º, n.º 2, RGIT);

— esta *condição,* sendo *necessária* todavia apenas é eficaz enquanto o sujeito passivo ou contribuinte *mantiver pendente o contencioso sobre a liquidação* ou sobre o *ato administrativo em matéria tributária,* reclamando ou recorrendo procedimentalmente, ou impugnando, opondo, acionando e recorrendo judicialmente, até que "seja praticado ato definitivo ou proferida decisão final";

— a constituição do efeito legal da suspensão do "prazo máximo de oito meses para conclusão do inquérito", a que aludem as disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2, do artigo 42.º, do RGIT, produz um "sobrestar" no momento de proferir a decisão de encerramento do inquérito, ou seja, na medida em que não seja tolhida pela pendência da questão prejudicial tributária, prossegue a tramitação dos atos do inquérito até ao termo da investigação, nesse momento ficam então os autos a aguardar ("sobrestar") que seja praticado o ato definitivo ou pronunciada decisão final, e só depois, finalmente, será proferida decisão sobre o encerramento do inquérito;

— finalmente, a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito, prevista nas disposições conjugadas do referidos preceitos legais, não é um efeito automático da lei (ope legis), no sentido em que depende de reconhecimento (declarativo), mediante despacho fundamentado do magistrado do MP que dirige o inquérito, no qual (i) se apura estar, ou não, pendente procedimento ou processo tributário, em que haja contencioso sobre a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos em investigação no inquérito (scl., uma questão prejudicial tributária), e (ii) em caso afirmativo, se determina a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito e (iii) fixa o respetivo termo final, conforme estabelecido na lei, ou seja, até ser praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária (art. 97.º, n.ºs 3 e 5, do CPP).

i) Questão "b. Tendo presente o princípio da suficiência do processo penal, deve o artigo 42.º, n.º 4, do Regime Geral das Infrações Tributárias, conjugado com os artigos 45º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 36.º n.º 5, alínea c) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, ser interpretado como devendo suspender-se o procedimento de inspeção e o prazo de caducidade do direito à liquidação sempre que haja coincidência entre os factos sob investigação criminal e os factos que servem de base à liquidação do imposto?".

58. O n.º 4 do artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento) do RGIT, dispõe:

"4 - Não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza."

O artigo 45.º (Caducidade do direito à liquidação) da LGT, nas passagens agora diretamente relevantes, dispõe:

"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.

(...)

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."

Finalmente, o artigo 36.º (Início e prazo do procedimento de inspecção), do RCPITA, nas passagens agora diretamente dispõe:

"5- Independentemente do disposto nos números anteriores, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando: (redação da Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)

(...)

c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença (aditada pela Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)

6 - Caso se verifique alguma das situações referidas no número anterior, deve o sujeito passivo ser notificado do início da data de suspensão. (aditado pela Lei n.º 75-A/2014 - 30/09)

(...)

j) *Idem*: princípio da suficiência do processo penal

59. Há duas *questões prévias* a dirimir antes de empreender uma resposta ao quesito ora em apreço.

A primeira *delas* respeita a esta asserção do introito da questão: "Tendo presente o princípio da suficiência do processo penal". Vejamos.

60. Por uma parte, também aqui não vem identificada a concreta *base legal* que está em causa, à luz dos n.ºs 1 a 4 do artigo 7.º do CPP, nem, sobretudo, qual o *sentido normativo* que dela resulta e como pode ser pertinente para dirimir as questões a dirimir neste contexto, nem deste silêncio se pode inferir qualquer ilação concreta e segura sobe o eventual alcance deste tópico.

E, por outra parte, o que está agora em causa é a decisão dos *órgãos da administração tributária sobre a continuidade* dos procedimentos de liquidação ou inspeção tributária*,* quando neles relevem "factos homólogos" aos que são investigados no *inquérito criminal* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito", na expressão legal). Ou seja, não concorre no caso, bem entendido, qualquer uma das quatro *notas típicas* (*subjetiva*, *objetiva, processual,* e *funcional*) que caraterizam o exercício das competências integradas no "princípio da suficiência do processo penal", nos termos do regime constante dos n.ºs 1 a 4, do artigo 7.º do CPP: não se trata do *tribunal*, decidindo sobre "questão prejudicial tributária", resolver *julgar* a matéria *no processo penal* ou, antes, suspender o *processo penal* para que, eventualmente, se *decida a questão no tribunal normalmente competente*.

Dito por outras palavras, o *princípio da suficiência do processo penal* não integra o processo de interpretação e aplicação dos artigos 45.º, n.º 5, da LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, pois as *hipóteses legais* desses normativos respeitam a "factos" e não a "questões prejudiciais", acrescendo que os mesmos

estão integrados em *procedimentos administrativos*, dirigidos pela AT enquanto *serviço da administração direta do Estad*o, que prossegue *atribuições de tipo financeiro*, concretamente de liquidação dos impostos e de inspeção tributária, e não já enquanto *autoridade e órgão de polícia criminal*, atuando no quadro do *inquérito por crimes tributários*.

61. Assim sendo, concluímos que para, efeitos da responder à questão em apreço, nem é viável, nem pertinente, tomar aqui em consideração o "princípio suficiência do processo penal" do artigo 7.º do CPP.

k) *Idem*: ação penal e liquidação, antinomia normativa?

62. A segunda *questão prévia* não está invocada, mas apenas *subtendida* na questão em apreço, mas, para efeitos bem lhe responder, deve ser clarificada.

Com efeito, atentemos, de modo integrado, nestas disposições legais:

— artigo 42.º, n.º 4, RGIT: "Não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.".

— artigo 45.º, n.º 5, LGT: " 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.".

— artigo 36.º, n.º 5, alínea c), RCPITA: "Independentemente do disposto nos números anteriores, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando: (...) c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.".

63. Em primeira análise*,* parece existir uma *antinomia normativa* entre o *comando* do n.º 4 do artigo 42.º do RGIT, por um lado, e os *comandos* do n.º 5 da LGT e da alínea c), do n.º 5, do artigo 36.º do RCPITA, por outra parte, gerando um "círculo vicioso" (raciocínio circular):

— aquele primeiro *ordena* que a *investigação criminal fique a aguardar* pelo apuramento da situação tributária;

— os demais preceitos legais *ordenam*, em certa medida inversamente, que a liquidação do imposto e a inspeção tributária, que são pertinentes para apuramento da situação tributária, *fiquem a aguardar pela definição do feito penal*.

64. Ora, ao tratar dos "problemas lógicos da interpretação", a doutrina clássica, depois de enunciar os três tipos (contradição, redundância e pressuposições) em que os mesmos se materializam, prossegue para definir: "Contradição: duas normas dizem-se contraditórias entre si se imputam consequências legais incompatíveis *às mesmas condições factuais*. Duas normas podem-se contradizer entre si de três maneiras diferentes: (1) total-total: isto significa que nenhuma das normas pode ser aplicada, em qualquer circunstância, sem entrar em conflito com a outra norma. Se os factos condicionantes de cada norma são simbolizados por um círculo, então existe uma contradição deste tipo quando os dois círculos são coincidentes (…)" e, adiante, acrescenta: "Para simplificar a linguagem, podemos usar a seguinte terminologia, sem qualquer possibilidade de mal-entendido: (I) Contradição total, ou incompatibilidade absoluta (…)"[35] (itálico nosso).

65. Não será esse o caso.

[35] ALF ROSS, *On Law and Justice*, trad. inglesa, Oxford University Press, Oxford, 2019, p. 149 (trad. nossa) e, no mesmo sentido, HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos,* AAFDL, Lisboa, 2021, pp. 197-200 [197-198] e os Pareceres deste Conselho Consultivo n.º 36/2012, de 21 de março de 2013, e n.º 29/2014, de 20 de novembro.

Tal *antinomia normativa*, que na hipótese seria da modalidade "total-total", de *incompatibilidade absoluta,* na verdade será apenas *aparente*, isto na medida em que as condições factuais (os *factos condicionantes*) do *âmbito de aplicação material* das normas jurídicas em causa não são coincidentes, e essa é uma condição *sine qua non*, como ficou transcrito, para que tal *antinomia normativa* possa ocorrer.

Vejamos melhor, artigo por artigo.

l) *Idem*: artigo 42.º, n.º 4, do RGIT

66. Artigo 42.º, n.º 4, RGIT: A aparente *aporia* poderá ser rescindida com base na correta interpretação da expressão "apuramento da situação tributária, da qual dependa a qualificação criminal dos factos", constante do n.º 4 do artigo 42.º, do RGIT, que é a *pedra angular* deste preceito e do nosso tema.

Assim, a *letra da lei*, sintomaticamente, não alude à "liquidação do tributo" mas, antes, à "situação tributária", não precludindo assim que o "apuramento da situação tributária" seja idóneo para consubstanciar a "qualificação criminal dos factos".

Dito de outro modo: o "apuramento da situação tributária, da qual dependa a qualificação criminal dos factos", aos olhos da lei, não tem, imperiosamente, de ser realizado através da *liquidação* (aliás, na prática judiciária, as mais das vezes não é através da *liquidação*, mas justamente através do "apuramento da situação tributária" que se substanciam os pressupostos normativos para o legal exercício da ação penal, no âmbito da qual, sendo caso, e com a mesma *base probatória*, se deduzirá o correspondente *pedido de indemnização civil*).

E, insistimos, ainda por outras palavras: "(…) se o acto de apuramento da situação tributária ou contributiva tem lugar no âmbito de um processo penal tributário, poderá ser considerado um *acto de investigação* que não

suspende o prazo de duração do inquérito (veja-se o artigo 42.º, n.º 4, do RGIT)" [36].

67. Com efeito, a *quantificação da prestação tributária* pode ser realizada, para os fins da investigação criminal, pela administração tributária, tipicamente, pela respetiva Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais, através do "*apuramento da situação tributária dos contribuintes*, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de factos tributários presumivelmente ocorridos" (art. 21.º, n.ºs 1 e 2, alínea e), Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de dezembro, conjugados com os arts. 1.º, n.º 1, alínea a), e 11.º, alíneas a) e c), RGIT)[37].

68. Na verdade, mais em pormenor, e parafraseando novamente RUI MARQUES, "Torna-se pertinente distinguir da liquidação o acto de apuramento da situação tributária, em particular no âmbito do processo penal tributário. Isto porque, se considerarmos que a definição da situação tributária para efeitos de qualificação criminal dos factos pode ser alcançada sem ser mediante uma liquidação (…) aquela definição poderá ser conseguida por mero acto de apuramento, deste modo servindo ao processo penal. O processo penal avança, qualificando-se a liquidação somente como *meio de prova*, e quando inexistente, operando-se a quantificação ou apuramento da situação tributária através de outros meios probatórios." E, mais adiante, "Desde logo, podemos conhecer

[36] RUI MARQUES, "A liquidação de imposto e o processo penal tributário", *RMP*, 145, janeiro / março, 2016, p. 158 (itálico nosso).

[37] A redação deste diploma regulamentar, que "Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixo o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis", foi alterada, por último, pela Portaria n.º 353/2024 (Alteração da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, alterada e republicada pela Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio, e pela Portaria n.º 98/2020, de 20 de abril, que estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de 24 de dezembro.

melhor o *acto de apuramento* da situação tributária por delimitação negativa: não é um acto tributário, por meio do qual seja conferida liquidez à obrigação gerada pela ocorrência de um facto tributário. Donde que não equivale a uma liquidação de imposto. Trata-se antes de um parecer, informação ou relatório (por exemplo, o relatório de inspecção ou um relatório pericial), de natureza técnica, não vinculando, *de per si*, o contribuinte a qualquer dever ou obrigação tributários. (…)" e, lapidarmente, "Não se julgue pois que o processo penal tributário está, em regra, dependente do procedimento administrativo-tributário de liquidação, como o atesta, por exemplo e desde logo, o disposto no n.º 5, do artigo 45.º, da LGT."[38].

No mesmo sentido discorre GERMANO MARQUES DA SILVA: "Questão é a de saber em que consiste concretamente a situação tributária ou contributiva de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados. A situação tributária a que se referem os n.ºs 2 e 4 do art. 42.º não é sinónimo de liquidação tributária, enquanto ato suscetível de reclamação graciosa ou impugnação judicial. O que se impõe é o apuramento da situação factual tributária imprescindível ao enquadramento típico dos factos imputáveis ao arguido".[39].

69. Convém ainda atentar em três preceitos cujas legais normas estabelecem, ou pressupõem, a realização da liquidação *depois* do processo penal.

Sintomaticamente, o próprio artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA: "Independentemente do disposto nos números anteriores, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando: (…) c) Seja instaurado processo de inquérito criminal *sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida*" (itálico nosso).

E podemos mesmo cogitar que "o pagamento, em prazo a fixar até ao limite de cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e

[38] "A liquidação de imposto e o processo penal tributário", cit., pp. 157 e 159.

acréscimos legais", que é condição da suspensão da execução da pena de prisão, exigirá a *ulterior* liquidação do imposto em dívida (art. 14.º, n.º 1, RGIT).

E finalmente, o já referido preceito legal, que estabelece um dever de colaboração do MP com a AT, no sentido de que "Em qualquer fase do processo, as respetivas decisões finais e os *factos apurados* relevantes para *liquidação dos impostos em dívida* são sempre comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira ou à segurança social.", também concorre no sentido da *ulterioridade* da liquidação (art. 50.º, n.º 2, RGIT).

70. O mesmo ocorre — ou seja, a liquidação é *ulterior* ao processo penal — se o "inquérito criminal" a que se reporta a hipótese legal do n.º 5 do artigo 45.º, da LGT, se vincular a crimes tributários que não pressupõem sequer a liquidação (estamos a pensar, *v.g.* no crime de abuso de confiança fiscal, em que a conduta típica redunda na omissão de entrega da prestação tributária, superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei, n.º 1 do artigo 105.º, RGIT), ou a crimes não tributários, que, por definição, também não exigem a realização da liquidação.

70. E, finalmente, no caso da *liquidação* de ser considerada no inquérito (art. 42.º, n.º 4) e no processo penal (desde que não seja *contestada*, com o inerente efeito de suspensão, art. 47.º, n.º 1), sempre se dirá que também não haverá *antinomia normativa* desse caso com o do regime do n.º 5, do artigo 45.º, da LGT, e da alínea c), do n.º 5, do artigo 36.º do RCPITA, na medida em que as hipóteses legais destes preceitos *procedimentais* tenham por referência uma *liquidação adicional* ou *liquidação corretiva* àquela que foi considerada no anterior *processo penal*.

Ou seja, também nesta hipótese não há inconsistência, pois a uma *liquidação de primeiro grau* no processo penal, sobrevém uma *liquidação*

(Cont. da Nota)

[39] *Direito Penal Tributário*, cit., p. 160.

adicional ou uma *liquidação corretiva* no ulterior procedimento administrativo (*supra*, n.º 45).

Na verdade, como elucida a propósito a melhor doutrina, "A *liquidação adicional* corresponde ao acto mediante o qual a administração tributária, constatando que foi liquidado anteriormente um tributo inferior ao devido, fixa o montante que *acresce* à liquidação anterior [nota de rodapé[826] suprimida], em ordem ao cumprimento rigoroso da lei [...]" e, adiante, "Esta modalidade de *liquidação* pressupõe que tenha existido uma liquidação anterior (primitiva), em relação ao mesmo facto tributário, sujeito passivo e período de tempo [...]", prosseguindo para esclarecer que "A *liquidação adicional* de um imposto ocorre quando, após a liquidação de um tributo, se exige ao contribuinte, em virtude de correcções, omissões, erros, revisões, avaliações, um tributo superior ao liquidado e, eventualmente, já pago".

Já quanto à *liquidação corretiva*, alude o A. a uma "(...) decisão tributária a favor do contribuinte [...]"[40].

71. Observamos, pois, que, na linha do tempo, houve mutação das *valorações* do legislador: se *inicialmente*, a determinação da situação tributária era *concomitante* com o inquérito (art. 42.º, n.º 4, RGIT), *ulteriormente* a determinação da situação tributária passou a ser *subsequente*, à definição da situação penal (art. 45.º, n.º 5, LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), RCPITA).

As *valorações* mais recentes, verosimilmente têm razão de ser no entendimento segundo o qual o processo penal, nomeadamente pela sua natureza contraditória e pelos meios de investigação de que dispõe, é passível de realizar um apuramento mais rigoroso dos *factos*, em particular daqueles que são *homólogos* aos que relevam para efeitos da (ulterior) liquidação do imposto, como melhor se verá adiante (*infra*, n.º 79 a 82). *Grosso modo* e um pouco à maneira da contraposição de modelos legais, invocada por GERMANO MARQUES DA SILVA, o entendimento *originário* confluía com o modelo italiano

(preferência da cobrança do imposto), o *ulterior* com o do modelo espanhol (preferência do julgamento das infrações penais), embora o A. note que "Um e outro sistema são objecto de muitas críticas por parte da doutrina"[41].

72. Em suma, concedendo na interpretação do n.º 4 do artigo 42.º do RGIT, segundo a qual o inquérito por crimes tributários pode ser regularmente instruído — e até a decorrente ação penal pode ser regularmente exercida — sem necessidade de nele ter sido considerada a "liquidação", nem sequer para a qualificação criminal dos factos, pois esta pode ser consubstanciada mediante um "ato de apuramento da situação tributária", à luz dessa premissa, por conseguinte, não haverá *antinomia normativa*: não havendo liquidação no inquérito e no processo penal, a mesma poderá vir a ser realizada ulteriormente, nos termos no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, depois de definida a situação penal, concretamente no prazo de um ano após até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

73. Recapitulando, a *exegese* dos preceitos legais dos n.ºs 2 e 4, do artigo 42.º (Duração do inquérito e seu encerramento), do RGIT, aqui exposta pode ser sumariada nas seguintes proposições:

— a "situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos" não tem necessariamente de ser definida através de um *ato procedimental* de "liquidação" (ou "ato administrativo em matéria tributária"), antes pode ser definida, para tais efeitos, mediante um *ato de investigação* de "apuramento da situação tributária do sujeito passivo ou contribuinte";

(Cont. da Nota)

[40] RUI MARQUES, *A Revisão do Acto Tributário / Do mea culpa à reposição da legalidade*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, pp. 299-301e 311-312 (itálicos nossos).
[41] *Direito Penal Tributário*, cit., pp. 159-160.

— caso tal definição da "situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos" seja realizada mediante liquidação (ou *ato administrativo em matéria tributária*):

(i) *não havendo contestação* desta *liquidação* (ou *ato administrativo em matéria tributária*) pelo sujeito passivo ou contribuinte, há lugar à formação de *caso resolvido*, que poderá integrar o inquérito, sem influência na duração do prazo para a respetiva conclusão (n.º 4);

(ii) *havendo contestação*, e enquanto o sujeito passivo ou contribuinte *mantiver pendente o contencioso* sobre a *liquidação* (ou *ato administrativo em matéria tributária*), reclamando ou recorrendo procedimentalmente, ou impugnado, opondo, acionando ou recorrendo judicialmente, e até que "seja praticado ato definitivo ou proferida decisão final", há *suspensão do prazo para a respetiva conclusão*, desde que o MP, por despacho fundamentado, verifique estarem reunidos os pressupostos legais para tanto (n.º 2).

74. Em conclusão, o *inquérito por crimes tributários* pode ser regularmente instruído — e até a decorrente *ação penal* pode ser regularmente exercida — sem necessidade de nele ter sido realizada *liquidação* (ou *ato administrativo em matéria tributária*), nem sequer para a *qualificação criminal dos factos,* pois esta pode ser realizada através de "ato de apuramento da situação tributária".

Assim, exercida a *ação penal* sem que seja feita a *liquidação* dos impostos em dívida*,* naturalmente que a mesma poderá vir a ser realizada *ulteriormente*, nos termos do n.º 5, do artigo 45.º, da LGT, ou seja, beneficiando do *alargamento* do prazo de um ano após o arquivamento ou trânsito em julgado da sentença penal (e *tomando em consideração*, justamente, os factos apurados no inquérito ou no processo penal, como veremos).

75. Tomadas as coisas destes pontos de vista, vale aqui como conclusão o *dictum* lapidar de KARL ENGISCH: "Tratando agora da eliminação de tais

contradições (conflitos), imediatamente verificamos que muitas contradições normativas são apenas aparentes."[42].

m) *Idem*: artigo 21.º, n.º 3, do RGIT

76. Art. 21.º, n.º 3, RGIT: "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".

Este preceito legal não é invocado no pedido de parecer em causa, mas todavia exige consideração, pois nos seus próprios termos, certo tipo de infrações criminais "dependeria da liquidação", ou seja, a *liquidação* seria uma *questão prejudicial* (portanto, prévia e "necessária", nos termos que antes já discriminámos) para a *existência* e *prossecução criminal* do crime tributário.

O primeiro ponto a referir, a propósito da exegese deste preceito legal, é o de que mesmo a melhor doutrina se pronunciou no sentido de "[ser] discutível quais os casos em que o crime depende da liquidação tributária, na terminologia do legislador (...)". Tendo ensaiado algumas hipóteses típicas, acabou todavia por se resignar à conclusão de "que nos parece que [a questão] perdeu a importância prática que tinha antes da entrada em vigor da Lei do OE para 2006, mercê da introdução do n.º 5 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, como explicámos já". E, com efeito, antes havia escrito que "O Orçamento do Estado para 2006 veio, contudo, alargar o prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos relativos a factos objecto de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano[328] [] *pelo que, pelo menos desde 1 de janeiro de 2006* [329] [nota de rodapé omitida]

[42] *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. portuguesa, de J. Baptista Machado, 6.ª ed., FCG, Lisboa, 1988, p. 313 (= *Einführung in das juristische Denken*, 8.ª ed, Kohlhammer, Estugarda, 1983, p. 162).

deixou de haver campo para a aplicação da norma especial de redução do prazo de prescrição (…)"[43] (itálico nosso).

Cremos ser bem-fundada esta tese pois, como já ficou referido, na linha do tempo ocorreu *mutação das valorações,* com corolários *na inversão* da *precedência legal*: no regime n.º 3 do artigo 21.º, do RGIT (redação de 2001), quando a *infração criminal* (diferente é o caso para as infrações *contraordenacionais*) dependesse da liquidação, caducado o direito de a realizar, naturalmente já não podia depois ser exercida a ação penal, ou seja, nesses casos *a liquidação tinha necessariamente de preceder a ação penal*; ulteriormente, no regime do n.º 5 do artigo 45.º, da LGT (2005), o prazo de caducidade da liquidação é *alargado,* por um ano*,* tenso como termo inicial, justamente, o momento ulterior ao do arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, ou seja, a ação penal *precede a liquidação*, pelo que, por definição, aquela já não depende desta última.

77. De modo que, concluindo, a ulterior norma jurídica constante do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, por força de ser *lex posterior,* operou, por *incompatibilidade*, a *revogação tácita* da anterior norma jurídica do n.º 3 do artigo 21.º da LGT (art. 7.º, n.º 2, CC).

n) *Idem*: artigo 45.º, n.º 5, da LGT

78. Fechadas assim as duas *questões prévias* (*suficiência do processo penal* e *antinomia normativa*), está o caminho aberto para reverter ao cerne das *dúvidas interpretativas* em apreço, quanto ao n.º 5 do artigo 45.º, da LGT.

79. Importa começar por atentar, quanto à *história da lei*, que este preceito legal foi aditado ao referido artigo 45.º, da LGT, por força do n.º 1 do

[43] ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª ed. Almedina, Coimbra, 2010, pp. 116 e 117.

artigo 57.º (Alteração à lei geral tributária) da Lei n.º 60-A/2005 (Orçamento do Estado para 2006), de 30 de dezembro.

No *procedimento legislativo*, seja na proposta de lei, seja nos debates parlamentares, não são reveladas as razões que presidiram ao aditamento deste n.º 5 ao artigo 45.º, da LGT.

Todavia, no "Programa de Estabilidade e Crescimento 2005-2009" (Actualização de Dezembro de 2005)[44], No ponto "D.2 Melhoria da eficiência da administração fiscal e combate à fraude e evasões fiscais" consta o seguinte: "No domínio da melhoria da eficiência da administração fiscal e do combate à evasão fiscais, o Governo implementará um programa integrado de medidas de carácter legislativo, operativo e tecnológico, com vista a abranger todas as vertentes relevantes de um fenómeno que é complexo e multifacetado. Entre o leque variado de iniciativas legislativas cuja implementação estava programada a curto prazo, salientam-se: (...) (v) alteração do regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos no sentido de se prever que, estando o correcto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal, aquele prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da respectiva sentença, acrescido de um ano (já aprovados na Lei do Orçamento de Estado para 2006)." (p. 23).

Mais adiante, no ponto "2.4. Resumo do efeito das principais medidas, face ao PEC de Junho" consta "(...) a) No Orçamento de Estado para 2006 foi alterado o regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos (em regra, nos impostos periódicos, 4 anos a contar do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário e nos impostos de obrigação única, a contar da data da ocorrência do facto tributário) *no sentido de se prever que, estando o correcto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal*, aquele prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da respectiva sentença, acrescido de um ano. Com tal alteração visa-se, no

[44] https://www.parlamento.pt/orcamentoestado/documents/pec/pec2005-2009.pdf
(Nota Cont.)

essencial, prevenir que aqueles que são indiciados ou até acusados da prática de ilícitos criminais de natureza tributária não beneficiem, por virtude do decurso do prazo de caducidade, da não liquidação de imposto, com a inerente desobrigação de proceder ao seu pagamento, por virtude da prática daqueles ilícitos. Pretende-se, assim, a moralização do ordenamento jurídico-tributário e um mais eficaz combate à fraude e evasão fiscal;" (p. 30, itálico nosso).

80. Do exposto resulta que o deliberado propósito do legislador ao incorporar este aditamento normativo foi, em essência, o de promover o "correcto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal".

Ou seja, a investigação criminal é reputada como *instrumental*, no específico aspeto do *apuramento dos factos* ali realizado, para o "correto apuramento do imposto". Do que se trata, portanto, é de tirar partido, no âmbito fiscal, do rigor e da profundidade da *investigação dos factos*, que é timbre do inquérito, e do processo penal em geral, havendo assim uma *precedência funcional* do *processo penal* em relação ao ulterior *procedimento tributário*.

81. Nas palavras lapidares do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo-2.ª Secção, proc.º n.º 01313/16.5BEPRT, de 30 de abril de 2019, "O processo criminal que utiliza especializados e mais eficientes meios de investigação que os que estão ao alcance da Autoridade Tributária pode vir a encontrar elementos seguros que apontem para a liquidação do acto de liquidação ou que demonstrem que ela não deva ter lugar, ou que deva ter uma diferente amplitude daquela inicialmente antevista pela Autoridade Tributária, como pode não acrescentar qualquer elemento novo àqueles que já se conheciam no momento da instauração do inquérito sem que isso diminua o alargamento do prazo de caducidade de liquidação do tributo aqui em

(Cont. da Nota)

referência. Aliás seria de uma impossível gestão de prazo que apenas houvesse alargamento se viessem a apurar-se elementos novos, circunstância só possível de verificar, em muitas situações, depois de esgotado o prazo geral de caducidade constante do n.º 1 do art.º 45.º da Lei Geral Tributária"[45].

Ou seja, esta *precedência legal* do processo penal serve o propósito da completa e correta ulterior *definição da situação tributária* em causa, podendo mesmo *reverter em prol do sujeito passivo ou contribuinte*, na medida em que "O processo criminal que utiliza especializados e mais eficientes meios de investigação que os que estão ao alcance da Autoridade Tributária pode vir a encontrar elementos seguros que apontem para a liquidação do acto de liquidação ou que demonstrem que ela não deva ter lugar, ou que deva ter uma diferente amplitude daquela inicialmente antevista pela Autoridade Tributária" (acórdão cit.).

82. Aliás, a este propósito não é despiciendo referir que a própria entidade consulente, na fundamentação do Despacho n.º 174, no fundo corrobora esta *ratio* do preceito legal, ao assinalar as dificuldades (práticas) que a instauração do inquérito é passível de gerar na boa instrução do procedimento de inspeção tribuária: "Importa ter presente que, do ponto de vista prático, a pendência de um processo de inquérito criminal pode implicar a apreensão (no âmbito penal referido) de elementos de prova necessários ao apuramento da situação tributária, o que motiva e justifica a suspensão do procedimento de inspeção tributária".

83. Por outra parte, o *texto da lei* do n.º 5 do artigo 45.º, da LGT, é perentório: "*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". [itálicos nossos].

[45] https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/afb750acea4f632d802583f30

(Nota Cont.)

Ou seja, a lei estabelece, como *condição necessária* (*sine qua non*) do "alargamento do prazo do direito à liquidação administrativa", que o inquérito criminal "respeite a *factos* relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal". Por outras palavras, a *causa eficiente* ("sempre que") do "alargamento do prazo da liquidação administrativa" é a de que, no âmbito de um *inquérito criminal*, estejam a ser *investigados factos homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal", na expressão legal) com os que sejam pertinentes para realizar uma completa e correta e *ulterior* liquidação do imposto em dívida.

Estamos, pois, *de plano* e *exclusivamente* no domínio do apuramento de "factos" ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal") e não no domínio de dirimir "questões (de Direito)", nomeadamente de *qualificações jurídicas* realizadas no âmbito do inquérito ou do processo penal.

84. Nas palavras do *precedente jurisprudencial* relevante "a hipótese de Direito do n.º 5 do artigo 45.º, da LGT, não pressupõe uma relação de prejudicialidade entre os factos que justifiquem a liquidação e aqueles que tenham determinado a abertura do inquérito criminal, mas uma mera coincidência factual objectiva" ou, mas adiante, porventura mais [acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da Secção do Contencioso Tributário), de 29 de setembro de 2022, proc.º n.º 0111/21.9BALSB, n.º XIII][46].

Sendo que esta doutrina foi, recentemente, sufragada e reiterada no douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário), de 23 de outubro de 2024, proc. n.º 1782/21.1BELRS (n.ºs XIII e XIV).

85. A interpretação da expressão "factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal" constante do enunciado da *previsão* legal do n.º 5

(Cont. da Nota)

048fb4a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

do artigo 45.º, da LGT, que redunda na respetiva sinonímia "com as expressões "factos homólogos", "coincidência factual objectiva" e "identidade objectiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal", é aquela que parece "mais acertada".

Pois tal interpretação é naturalmente *congruente* e *instrumental* para efeitos da consecução do *desígnio legal*: qual seja o de tirar o máximo e melhor partido do *rigor* e *profundidade* da investigação dos *factos* no inquérito e do processo penal em geral, para efeitos de, com base na dilucidação de tais *factos homólogos* com aqueles relevantes no *procedimento tributário*, realizar uma ulterior *liquidação* do imposto em dívida que seja *completa e factualmente correta* (art. 9.º, n.º 3, CC).

86. Sendo certo que assim ainda se prossegue outro valor de cardeal relevância, que é o de prevenir a *desconformidade* entre os *factos apurados* no processo penal e os *factos apurados* e *relevados* no procedimento tributário, o que, a suceder, minaria a confiança na boa administração da justiça fiscal.

87. Assim sendo, indiscutível é concluir que para efeitos do "alargamento" (que não da "suspensão") do prazo de caducidade do *poder de liquidação* do tributo em causa, é *condição necessária* (*sine qua* non) que a investigação criminal tenha por objeto, nomeadamente, *factos homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal") com os factos que são pertinentes para a liquidação do tributo em causa ou, por outra palavras, que haja "coincidência factual objectiva" ou "identidade objectiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal", tudo em ordem a realizar uma ulterior *liquidação* do imposto em dívida que seja completa e factualmente correta.

(Cont. da Nota)

[46] https://www.dgsi.pt/jsta.nsf//febcecd455e24a79802588cd004fd83f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

88. Mais: em vista do "pensamento legislativo", da *lógica subjacente* à norma jurídica constante do n.º 5 do artigo 45.º, da LGT, nos termos antes discriminados, para efeitos do *devido e efetivo aproveitamento dos factos apurados* no âmbito do inquérito ou do processo penal, a administração tributária, não estando expressamente proibida pela *letra da lei* de o fazer, todavia atento o *espírito da lei* não deverá realizar a liquidação do tributo em causa antes do *definitivo apuramento dos factos* no processo penal, sob pena de, assim não sendo, se frustrar o desígnio legal de realizar uma liquidação do imposto em causa que seja factualmente completa e correta, por não estar ainda concluído o apuramento dos *factos homólogos* em investigação no processo penal.

89. Este preceito legal, uma vez que tem uma feição de "princípio" (no sentido de ser uma norma jurídica com baixo grau de generalidade, mas que é "especialmente importante"[47], em particular quanto à disciplina da conexão entre o processo penal e o procedimento e processo tributário) justifica um apanhado final, com especial menção das diversas teses interpretativas que lhe são imputadas.

NUNO VICTORINO e JOÃO RICARDO CATARINO[48], logo nos primórdios, propugnaram que "O preceito agora introduzido pela recente Lei do Orçamento para 2006 só se tornará necessário quando os mecanismos consagrados no RGIT, por alguma razão estranha e não prevista pelo legislador, falhem e não se consiga produzir em tempo útil a almejada liquidação tributária antes de terminar o inquérito". Mas a *letra* e a *teleologia* da lei não parecem sufragar esta tese: o preceito está redigido não para atender a "circunstâncias estranhas e não previstas pelo legislador" mas, antes, com caráter *geral* e de *normalidade*; e, por outra parte, o escopo que lhe está subjacente é o oposto, ou seja, o de que

[47] MANUEL ATIENZA / JUAN RUIZ MANERO, "Sobre princípios y regras", *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, (10), p. 104 [alínea e)].

[48] "A evolução do RGIT: Regime Geral das Infracções Tributárias nas leis de Orçamento de Estado para 2005 e 2006". Fiscalidade, n.º 25, 2006, janeiro / março, p. 183.

a liquidação, tipicamente, ocorra depois do inquérito (ou do processo penal, em geral), para assim tirar partido da investigação dos factos ali realizada.

Outra interpretação consta de um completo e importante estudo[49], no qual se advoga que "Assim, a interpretação que deve ser, a nosso ver, dada ao n° 5 do art. 45º da LGT, por forma a não violar a CRP e estar de harmonia com o RGIT, é a de a extensão do prazo de caducidade da liquidação até ao termo do ano subsequente ao trânsito em julgado da sentença, prevista nesse n° 5, se reportar apenas a infracções não tributárias, mas de cuja prova dependerá a liquidação de impostos. Ao invés, quanto às infracções tributárias, regem os arts. 42°, n° 4, 47° e 48º do RGIT, enquanto normas especiais que não foram revogadas por esta nova redacção do n° 5 do art. 45° da LGT." Mas também aqui esta tese parece divergir da *letra da lei*, que não repudia a pertinência das *infrações tributárias* ao *âmbito de aplicação* desta previsão legal, e da sua *teleologia*, pois a investigação dos factos homólogos no inquérito, quanto tiver por objeto *infrações tributárias*, em que o imposto é tema central, pela própria natureza das coisas, será especialmente relevante para a *ulterior* liquidação do mesmo e, sobretudo, porque como vimos, o regime do n.º 4 do artigo 42.º, do RGIT, não exige que "a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos" seja definida através de liquidação (ou ato administrativo em matéria tributária).

Finalmente, num estudo capital, já mencionado[50], JOSÉ LOBO MOUTINHO, a respeito deste preceito legal advoga, cremos que a justo título, que "(…) não vale no seu âmbito, a imposição absoluta da suspensão deste [do processo penal tributário] até que esteja consumado o conhecimento da matéria tributária na sua sede própria. Pelo contrário, no seu âmbito de aplicação, passa a poder ser possível transitar em julgado a sentença penal sem

[49] PATRÍCIA HELENA LEAL CORDEIRO DA COSTA, "Contributo para a análise dos arts. 41º, 42º, 46º, 47 º e 48º do Regime Geral das Infracções Tributárias à luz da Constituição e do Processo Penal Comum", *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2013, p. 558.

[50] *A coordenação…,* cit., pp. 40-44.

que a liquidação esteja efectuada". Porém, entende que este preceito legal apenas se aplica aos casos em que "não se esteja perante uma «situação tributária ou contributiva» «da qual ou «de cuja definição» «dependa a qualificação criminal dos factos»". Porém, o *texto da lei* não consagra tal restrição e, mais, como vimos, a qualificação criminal , para efeitos deste n.º 4 do artigo 42.º do RGIT pode operar *sem a liquidação*, de modo que também nesses casos de "qualificação sem liquidação" vale o regime do n.º 5 do artigo 45.º. Finalmente, observa que "(…) o sentido da nova lei não é propriamente suspender o procedimento de liquidação, mas apenas permitir que ele se arraste para além do que é normalmente devido", mas, como vimos, a teleologia deste preceito legal é a de dar precedência ao processo penal e à investigação factual ali realizada, para dela tirar partido no âmbito da ulterior liquidação, pelo que esta, na prática, haverá de aguardar pela definição do feito penal.

90. Assim sendo, a conclusão geral a reter é a de que a previsão legal estabelecida no n.º 5 do artigo 45.º (Caducidade do direito à liquidação) do RGIT, é de caráter *geral*, como é timbre das *normas jurídica*, ou seja, permite que seja definida a situação penal sem que a liquidação do imposto em causa seja *concomitantemente* realizada, em particular nos crimes tributários, e mesmo no caso de tal liquidação relevar para a *qualificação criminal dos factos* ("qualificação sem liquidação").

o) *Idem*: artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA

91. Quanto à *norma jurídica* expressa pelo artigo 36.º, n.º 5, alínea c), RCPITA, no tocante à história *legislativa*, este preceito legal tem a sua fonte no artigo 26.º (Alteração ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro) da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro (Procede à segunda alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014), à quinta alteração à Lei

n.º 108/91, de 17 de agosto, e ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro), que alterou a anterior redação do n.º 5, e aditou as alíneas a), b) e c).

Porém, nem da "Exposição de Motivos" da Proposta de Lei n.º 244/XII ([…] A presente proposta de lei altera, ainda, […] o Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, alterado pelas Leis n.ºs 32-B/2002, de 30 de dezembro, 50/2005, de 30 de agosto, 53-A/2006, de 29 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro […]), nem do subsequente *procedimento legislativo*, que culminou com a aprovação dessa Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, consta qualquer referência aos *motivos* e *propósitos*, nomeadamente de eventual ineficiência no funcionamento inspeção tributária (ou das leis tributárias) que ditasse a *necessidade*, ou simples conveniência, desta *alteração* (*scl*., *adição*) legislativa.

92. Relativamente ao *texto* da *hipótese legal*, há a frisar esta passagem: "Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida".

Tal *frase legal* tem o claro sentido de que a mera instauração do inquérito determina a "suspensão o prazo para conclusão do procedimento de inspeção", e, mais, de que tal suspensão está funcionalmente vinculada à ulterior "liquidação dos impostos em dívida".

Falta, porém, saber qual a conexão funcional entre o *inquérito* e a *liquidação*, passível de justificar este regime legal.

93. O pedido de Parecer, como vimos, nomeadamente nesta questão, procura uma resposta integrada e coerente para o *conjunto normativo* em causa, nomeadamente dos artigos 45.º, n.º 5, do RGIT, e 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA. Aponta assim implicitamente, a justo título, para o cânone interpretativo da "unidade do sistema jurídico" (art. 9.º, n.º 3, CC).

Parafraseando JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, "Por via da analogia buscam-se semelhanças entre preceitos, independentemente do sistema

próprio da fonte em causa (…) De analogia fala-se particularmente como de um método de integração de lacunas das fontes (…) Mas analogia, como categoria mental, é referível a toda a realidade. Também se manifesta na interpretação, através dos chamados "lugares paralelos". Por *lugares paralelos* devemos entender as normas respeitantes a institutos ou hipóteses de qualquer modo relacionados com a fonte que se pretende interpretar. A semelhança da situação ou da apresentação faz presumir que o regime jurídico também é semelhante" [51].

No caso vertente, a resposta é pronta e intuitiva: o *lugar paralelo* do artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, é, naturalmente, o artigo 45.º, n.º 5, da LGT, pois ambas essas normas jurídicas estão integradas no sistema geral procedimento tributário, e que regem quanto ao mesmo no ponto, ou seja, versam sempre, em essência, sobre a conexão entre o *inquérito criminal* e a *liquidação dos impostos em dívida*.

Assim sendo, na *hipótese legal* do artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA é de ter por *necessariamente implícito* o mesmo pressuposto do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, ou seja, que a investigação criminal tenha por objeto, nomeadamente, *factos homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal", na expressão legal), com os factos que são pertinentes para a liquidação do tributo em causa" ou, por outras palavras, que haja "coincidência factual objectiva" ou "identidade objectiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal", tudo em ordem a realizar uma ulterior liquidação do imposto em causa que seja *completa* e *factualmente correta*.

94. Face ao exposto, há que responder à **questão b.,** nos seguintes termos:

— os artigos 45º, n.º 5, da LGT e 36.º n.º 5, alínea c), do RCPITA, devem ser interpretados conjugadamente, à luz da letra da lei e da unidade do sistema

[51] *O Direito / Introdução e Teoria Geral (Uma perspectiva Luso-Brasileira)*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2001, p. 396 (n.º V).

jurídico, por uma parte no sentido de que o alargamento do prazo da liquidação do imposto em dívida, ou a suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção, têm em qualquer caso como pressuposto legal que a investigação criminal incida sobre factos homólogos ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal", na expressão legal), àqueles que relevam para efeitos da liquidação do imposto em causa ou, por outras palavras, que haja "coincidência factual objetiva" ou "identidade objetiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal".

p) Questão "c. A suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção previsto no artigo 36.º, n.º 5, alínea c) do RCPITA decorre automaticamente da lei ou depende de despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de inquérito?".

Está expressamente *pressuposta* na formulação desta questão que a solução legal, quanto à suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção, só poderá ser uma de duas: *decorre automaticamente da lei* ou *depende de despacho* a proferir pelo MP.

Mas não terá, inelutavelmente, de ser assim, poderá haver uma *via di mezzo*, uma "terceira via".

95. Dispõe o artigo 36.º (Início e prazo do procedimento de inspecção), do RCPITA, nas passagens agora relevantes:

(...)

5 - Independentemente do disposto nos números anteriores, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando:

(...)

c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

(…)

6 - Caso se verifique alguma das situações referidas no número anterior, deve o sujeito passivo ser notificado do início da data de suspensão."

Ora, como já ficou exposto, quanto à *história legislativa*, este preceito legal tem a sua fonte no artigo 26.º (Alteração ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro) da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro (Procede à segunda alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014), à quinta alteração à Lei n.º 108/91, de 17 de agosto, e ao Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro), o qual alterou a anterior redação do n.º 5, e aditou as alíneas a), b) e c), sendo que nem da "Exposição de Motivos" da Proposta de Lei n.º 244/XII nem do subsequente *procedimento legislativo*, que culminou com a aprovação da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro, consta qualquer referência aos *motivos* e *propósitos*, nomeadamente de eventual ineficiência no funcionamento inspeção tributária (ou das leis tributárias) que ditasse a *necessidade*, ou simples, *conveniência* desta *alteração* (*rectius*, *adição*) legislativa.

96. Depois, quanto ao *texto da previsão legal* em apreço, na passagem agora diretamente relevante, dispõe que "o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando: (…) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida".

Ou seja, o *texto da lei* estabelece *dois* pressupostos para dar causa à suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção, a saber: um *positivo* (seja instaurado processo de inquérito) e outro *negativo* (sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida). A este ainda devemos acrescentar um terceiro pressuposto, *implícito na lei*, nos termos que antes mencionámos, qual seja, que o *inquérito* por crimes tributários em causa tenha como objeto *factos homólogos* aos que relevam para efeitos da *liquidação* do imposto em dívida.

Tantos são, apenas e só, aos olhos de lei, os pressupostos *suficientes* e *necessários* do efeito suspensivo do prazo para conclusão do procedimento de

inspeção: (i) ter sido instaurado processo de inquérito (ii) sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida e, finalmente, (iii) que o inquérito tenha como objeto *factos homólogos* aos que relevam para efeitos da liquidação do imposto em dívida.

97. Nada, portanto, dispõe o *texto da lei* quanto a um *quarto pressuposto*, no caso a um putativo "despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de inquérito", em particular um despacho do qual "de que dependesse" a dita suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção.

Este *silêncio da lei* é eloquente, no sentido da *desnecessidade* de tal despacho, pois, de harmonia com os cânones da *exegese dos textos normativos*, "não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que *não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal,* ainda que imperfeitamente expresso." (art. 9.º, n.º 2, CC, itálico nosso).

98. De igual modo, quanto ao cânone das "soluções mais acertadas" a consagrar pelo legislador, razoavelmente não se figura sequer a *necessidade* e, menos ainda, a *pertinência*, do proferimento de tal despacho de um magistrado do MP, como pressuposto — *scl*., mais um, além dos três já expressamente estabelecidos na lei — da suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção tributária (art. 9.º, n.º 3, CC).

Por outras palavras, não há no regime legal vigente, para usar a penetrante análise de KARL ENGISCH, uma "incompletude «insatisfatória», [uma] incompletude *contrária a um plano* (…) a inexistência da regulamentação pode corresponder a um *plano* do legislador ou da lei, e então não representa uma «lacuna» que tenha de se apresentar sempre como uma «deficiência» que estamos autorizados a superar"[52].

[52] *Introdução ao pensamento jurídico*, cit., p. 281 (= *Einführung in das juristische Denken*, 8.ª ed, Kohlhammer, Estugarda, 1983, pp. 141-142).

Sobretudo porque o MP neste contexto, como vimos, é uma "autoridade judiciária", ou em geral um "órgão de Justiça", competente para *dirigir o inquérito*, em ordem à "realização das finalidades" do mesmo. Assim, naturalmente a lei não confere ao MP *atribuições*, ou comete *competências*, para proferir *decisões* que extravasem desse domínio judiciário e produzam efeitos no âmbito dos *procedimentos administrativos tributários*, nomeadamente para influir na tramitação dos mesmos, sob pena, caso o fizesse, de tal ato ficar eivado de *usurpação de poderes*, que é causa de *nulidade,* se porventura valessem para o MP os princípios do procedimento administrativo (em geral, art. 161.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), CPA).

Dito de outro modo, e em conclusão: nos *procedimentos administrativos*, nomeadamente de cariz tributário, pela natureza das coisas, são única e exclusivamente *competentes* para ditarem os termos da respetiva *marcha* e *decisão*, os *órgãos da administração tributária* (em geral, art. 10.º, n.ºs 1 a 4, CPPT e, no procedimento de inspeção, arts. 16.º, 17.º e 19.º, RCPITA).

99. Fechado este prévio e relevante ponto *competencial*, importa agora reverter ao ponto em exame para deixar claro que não basta a concorrência dos três pressupostos referidos para produzir o *efeito legal* da *suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção*, eles são condição *necessária* mas não *suficiente* para tanto.

É ainda *necessário* que seja proferido *despacho* para o efeito, pelo *órgão da administração tributária* competente para tanto no âmbito do *procedimento de inspeção tributária*.

Tal *despacho* deve ser *fundamentado* (268.º, n.º 3, da Constituição, 77.º, n.º 1, LGT, e 36.º, n.ºs 1 e 2, CPPT), com base na *apreciação casuística* das circunstâncias relevantes; tem caráter *declarativo*, pois que redunda em *verificar,* mediante um *juízo de facto,* se concorrem, ou não, no caso os três pressupostos já discriminados; *caso afirmativo*, tal órgão da administração tributária profere a correlativa *decisão* de suspensão do prazo para conclusão do procedimento de

inspeção tributária*,* mais *estipulando* o *termo inicial* e o *termo final* (até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença") da mesma, e culminando com a devida *notificação*, como preceituado na lei (art. 36.º, n.º 5, alínea c), e n.º 6, RCPITA).

100. Face ao exposto, há que responder à **questão c.**, nos seguintes termos:

— a suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção previsto no artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, não decorre *automaticamente da le*i, nem depende de *despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de inquérito*;

— depende, antes, de *despacho,* a proferir pelo *órgão da administração tributária* competente para tanto no âmbito do *procedimento de inspeção*;

— tal despacho: deve ser *fundamentado*, com base na *apreciação casuística* das circunstâncias relevantes (arts. 268.º, n.º 3, da Constituição, 77.º, n.º 1, LGT, e 36.º, n.ºs 1 e 2, CPPT); tem caráter *declarativo*, pois que redunda em *verificar,* mediante um *juízo de facto,* se concorrem, ou não, no caso os três pressupostos legais [a saber: (i) ter sido instaurado processo de inquérito, (ii) sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida e, finalmente, (iii) que o inquérito tenha como objeto *factos homólogos* aos que relevam para efeitos da liquidação do imposto em dívida]; *caso afirmativo*, profere a correlativa *decisão* de suspensão do prazo para conclusão do procedimento de inspeção tributária*,* mais *estipulando* o *termo inicial* e o *termo final* (até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença") da mesma, e culminando com a devida *notificação*, como preceituado na lei (art. 36.º, n.º 5, alínea c), e n.º 6, RCPITA).

III
(Conclusões)

1.ª — Atento o teor da fundamentação e das questões formuladas, bem como das disposições legais e regimentais aplicáveis, concluímos que o presente pedido de consulta versa sobre dois tipos de *questões de legalidade*, a saber: (i) a repercussão do *contencioso* sobre as questões prejudiciais tributárias ("situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos") na *continuidade* do correlativo inquérito por crimes tributários, e por outra parte, (ii) a repercussão da *instauração do inquérito* por crimes tributários na *continuidade* da tramitação dos procedimentos tributários de inspeção e de liquidação do imposto, na medida em que aquela investigação criminal e estes procedimentos tributários versem sobre *factos homólogos*, sempre no âmbito e com referência à interpretação dos "artigos 42.º, n.ºs 2 e 4, do Regime Geral das Infrações Tributárias, 45º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 36.º n.º 5, alínea c) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira";

2.ª — No quadro das *situações funcionais* no âmbito do inquérito, nomeadamente sobre crimes tributários, ao Ministério Público ("MP"), enquanto "autoridade judiciária", está cometida a competência de "direção do inquérito", para consecução da respetiva atribuição, estatutária e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (art. 4.º, n.º 1, alínea e), Estatuto do Ministério Público; arts. 40.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, e 43.º, n.ºs 1 e 2, 44.º, n.ºs 1 e 2, 45.º, 50.º, n.º 2, do Regime Geral das Infrações Tributária ("RGIT"); arts. 53.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), 56.º, 262.º, n.º 2, e 263.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Penal ("CP"), *ex vi* do art. 3.º, alínea a), do RGIT);

3.ª — À Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT", enquanto "autoridade" e "órgão de polícia criminal" estão cometidas as competências de "coadjuvação" e de "assistência técnica" ao MP, para consecução da respetiva atribuição, institucional e legal, de "realizar as finalidades do inquérito" (arts. 55.º, n.º 1, 56.º, 262.º, n.º 1, e 270.º, n.º 1, CPP; arts. 40.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), 41.º n.º 1, e alínea b), 2 e 4, 42.º, n.ºs 3 e 4, e 50.º, n.º 1, RGIT);

4.ª — Finalmente, há a considerar a "colaboração" entre a o MP e a AT, que, para estes efeitos, se materializa (i) *na obrigação de colaboração do MP com a AT*, em particular em matéria da comunicação das respetivas "decisões finais" e dos "factos apurados relevantes para a liquidação dos impostos em dívida" à AT (art. 50.º, n.º 2, RGIT); e, reciprocamente, (ii) na *obrigação de colaboração da AT com o MP*, prestando tempestivamente as informações necessárias e convenientes para a boa apreciação pelo mesmo dos pressupostos do encerramento do inquérito, estabelecidos no n.º 2 do artigo 42.º do CPPT [art. 2.º, n.º 2, alíneas a), b) e c), da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro];

5.ª — Não há que tomar aqui em consideração o *princípio da suficiência do processo penal,* quanto ao regime das *questões prejudiciais tributárias*, no quadro do *inquérito por crimes tributários*, na medida em que os n.ºs 2 e 4, do artigo 42.º, do RGIT, consagram um *regime próprio* nessa matéria, sendo esses especificamente os preceitos legais a examinar para efeitos desta consulta (art. 3.º, alínea a), cit. diploma legal);

6.ª — E, por outra parte, o *princípio da suficiência do processo penal* não integra o processo de interpretação e aplicação dos artigos 45.º, n.º 5, da LGT, e 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, não apenas porque a *hipótese legal* desses normativos respeita a "factos" e não a "questões prejudiciais", mas ainda porque os mesmos estão integrados em *procedimentos administrativos,* dirigidos pela AT enquanto *serviço da administração direta do Estado*, que prossegue *atribuições de tipo financeiro*, concretamente de liquidação dos impostos e de inspeção tributária, e não atribuições de *autoridade e órgão de polícia criminal*.

7.ª — Isto, porém, sem prejuízo da *obrigação de colaboração* da AT com o MP, veiculada através das autoridades e órgãos de polícia criminal da mesma, no sentido de serem reportados ao MP, oficiosa e oportunamente, todos os elementos constantes do *procedimento de liquidação* e do *procedimento de*

inspeção tributária, que sejam passíveis de relevar para a correta e completa investigação realizada no *inquérito por crimes tributários* por aquele dirigido (art. 2.º, n.º 2, alínea c), do citado Decreto-Lei n.º 118/2011);

8.ª — A *expressão legal* "procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição depende a qualificação criminal dos factos", pressupõe a existência de um *ato de liquidação* (ou de *um ato em matéria tributária*), configurando uma *questão prejudicial tributária*, que nesses meios processuais seja *matéria contenciosa*, como *condição necessária* para consubstanciar o efeito legal da suspensão do prazo para a conclusão do inquérito (art. 42.º, n.º 2, do RGIT);

9.ª — Esta *condição,* sendo *necessária, todavia* apenas é *eficaz* enquanto o sujeito passivo ou contribuinte *mantiver pendente o contencioso* sobre a liquidação ou sobre o ato administrativo em matéria tributária, reclamando ou recorrendo procedimentalmente, ou impugnando, opondo, acionando e recorrendo judicialmente, nos termos legalmente previstos, até que "seja praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária" (art. 42.º, n.º 2, do RGIT);

10.ª — A constituição do efeito legal da suspensão do "prazo máximo de oito meses para conclusão do inquérito", a que aludem as disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2, do artigo 42.º, do RGIT, produz um "sobrestar" no momento de proferir a decisão de encerramento do inquérito, ou seja, na medida em que não seja tolhida pela pendência da questão prejudicial tributária, prossegue a tramitação dos atos do inquérito até ao termo da investigação, nesse momento ficam então os autos a aguardar ("sobrestar") que seja praticado o ato definitivo ou pronunciada decisão final, e só depois, finalmente, será proferida *decisão sobre o encerramento do inquérito*;

11.ª — Finalmente, a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito, prevista nas disposições conjugadas do referidos preceitos legais, não

é um efeito automático da lei (*ope legis*), no sentido em que *depende de reconhecimento* (declarativo), mediante *despacho fundamentado* do *magistrado do MP que dirige o inquérito*, no qual (i) se apura estar, ou não, pendente procedimento ou processo tributário, em que haja contencioso sobre a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos em investigação no inquérito (*scl*., uma questão prejudicial tributária), e (ii) em caso afirmativo, se determina a suspensão do prazo para a conclusão do inquérito e (iii) fixa o respetivo termo final, conforme estabelecido na lei, ou seja, até ser praticado ato definitivo ou proferida decisão final sobre a referida situação tributária (art. 97.º, n.ºs 3 e 5, do CPP);

12.ª — Os artigos 45º, n.º 5, da LGT e 36.º n.º 5, alínea c), do RCPITA, devem ser interpretados conjugadamente, à luz da letra da lei e da unidade do sistema jurídico, por uma parte no sentido de que o *alargamento* do prazo da liquidação do imposto em dívida, ou a *suspensão* do prazo para conclusão do procedimento de inspeção, têm em qualquer caso como *pressuposto legal* que a investigação criminal incida sobre *factos homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal", na expressão legal), àqueles que relevam para efeitos da liquidação do imposto em causa ou, por outras palavras, que haja "coincidência factual objetiva" ou "identidade objetiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal";

13.ª E, por outra parte, esses artigos 45.º, n.º 5, da LGT e 36.º n.º 5, alínea c), do RCPITA, devem também ser interpretados conjugadamente, à luz da letra da lei e da unidade do sistema jurídico, no sentido de que têm como *função*, em qualquer dos casos, tirar partido do apuramento desses *factos homólogos* ("factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal") do processo penal, em ordem a permitir que seja *factualmente completa e correta* a ulterior liquidação do imposto em dívida;

14.ª — A suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção previsto no artigo 36.º, n.º 5, alínea c), do RCPITA, não decorre automaticamente da lei, nem depende de despacho a proferir pelo Ministério Público no processo de inquérito, depende, antes, de *despacho, a proferir pelo órgão da administração tributária* competente para tanto no âmbito do *procedimento de inspeção tributária*;

15.ª — Tal despacho: deve ser *fundamentado*, com base na apreciação casuística das circunstâncias relevantes (arts. 268.º, n.º 3, da Constituição, 77.º, n.º 1, LGT, e 36.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT); tem caráter *declarativo*, pois que redunda em verificar, mediante um juízo de facto, se concorrem, ou não, no caso em apreço os três pressupostos legais [a saber: (i) ter sido instaurado processo de inquérito, (ii) sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida e, finalmente, (iii) que o inquérito tenha como objeto factos homólogos aos que relevam para efeitos da liquidação do imposto em dívida]; caso afirmativo, o *órgão da administração tributária* profere a correlativa *decisão de suspensão do prazo* para conclusão do procedimento de inspeção tributária, mais estipulando o termo inicial e o termo final (até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença") da mesma, e culminando com a devida *notificação*, como preceituado na lei (art. 36.º, n.º 5, alínea c), e n.º 6, do RCPITA).