

## ARTIGOS 22.º E 44.º DO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS



### JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA

#### **Acórdão de 15 de Março de 2016 (Processo n.º 1775/11.7IDL5B.L2-5)**

Alteração da Qualificação Jurídica - Abuso de Confiança - Segurança Social - Dispensa de Pena

I - Tendo por acórdão deste Tribunal da Relação sido determinada a reabertura da determinada a reabertura da audiência na 1ª instância exclusivamente para comunicação da alteração da qualificação jurídica dos factos descritos na acusação, nos termos do estabelecido no artigo 358º, nºs 1 e 3, do CPP, e reaberta ela, apresenta-se como notoriamente irrelevante para efeito de defesa perante essa alteração a inquirição de novas testemunhas impetrada pelos arguidos, não se verificando a nulidade prevista no artigo 120º, nº 1, alínea d), do CPP, nem violação do direito de defesa, porquanto não foram omitidas, em sede de audiência de julgamento, diligências essenciais para a descoberta da verdade.

II - A circunstância de o agente canalizar as verbas não entregues à administração tributária para o pagamento de salários e outros pagamentos que permitam manter a empresa a funcionar, não integra a figura do direito de necessidade, do estado de necessidade desculpante, do conflito de deveres ou de qualquer outra situação de inexigibilidade de comportamento diverso e, portanto, não integra causa de exclusão da ilicitude ou da culpa.

III - No âmbito dos crimes tributários, no que diz respeito à dispensa de pena, rege o estabelecido no artigo 22º, nº 1, do RGIT, pelo que, sendo o crime pelo arguido praticado – previsto nos artigos 6º e 105º, nºs 1, 4, 5 e 7, da Lei nº 15/2001, de 05/06 – punível, em abstracto, com pena de prisão de um a cinco anos, afastada está a possibilidade da sua aplicação.

IV – O artigo 22º, nº 1, do RGIT, não prevê expressamente a aplicação da dispensa de pena a crimes puníveis com pena de multa, apenas aos com pena de prisão, de onde se pode concluir que não pretendeu o legislador que a dispensa de pena abrangesse aqueles crimes.

V – Mas, ainda que se considere que a referência feita nessa norma a pena de prisão igual ou inferior a três anos concerne ao respectivo tipo legal e daí se retire que a intenção do legislador foi definir os tipos legais a que pretendia aplicar a dispensa, abrangendo quer as pessoas singulares, que são punidas nessa moldura, quer as pessoas colectivas que são aí punidas na moldura equivalente de multa, sempre estaria arredada a possibilidade da sua aplicação, pois a moldura penal máxima para as pessoas singulares no crime de abuso de confiança fiscal agravado – a que, de acordo com este entendimento, equivale a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas – é de 5 anos de prisão.

#### **Acórdão de 17 de Novembro de 2020 (Processo n.º 330/18.5IDL5B.L1-5)**

Admoestação - Abuso de Confiança Fiscal

I – Não põe em causa os limiares mínimos das expectativas comunitárias, a aplicação, em substituição, de penas de admoestação a arguidos que cometeram um crime de abuso de confiança fiscal envolvendo montante reduzido do IVA, totalmente reposto, e resultado de um único episódio (um único trimestre).

## **JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO**

---

### **Acórdão de 4 de Fevereiro de 2009 (Processo n.º 0643542)**

Abuso de Confiança Fiscal - Dispensa de Pena - Pessoa Coletiva

- I - As pessoas colectivas podem beneficiar de dispensa de pena ao abrigo do disposto no artº 22º do RGIT.
- II - Para efeitos do artº 402º, nº 2, alínea a), do Código de Processo Penal, a actuação dos gerentes em nome da sociedade configura caso análogo ao da participação.

### **Acórdão de 16 de Março de 2016 (Processo n.º 5544/11.6TAVNG-L.P1)**

Crime de Burla Tributária - Pagamento da Prestação Tributária - Reparação - Julgamento

- I - O RGIT é uma lei especial relativamente ao direito Penal (Código Penal) e regulou de forma expressa a questão relativa à *reposição da verdade fiscal e pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais*, nos artºs 22º e 44º;
- II - O legislador no RGIT previu a possibilidade de *na pendência do processo crime haver pagamento da dívida ou restituição dos benefícios obtidos através da acção ilícita em todas as suas fases*: inquérito (artº 44º1), instrução (artº 44º2) e julgamento – até à decisão final ou posteriormente no prazo nela fixado (artº 22º2), e fixou as suas consequências/efeitos;
- III - Não existe, no RGIT, lacuna a ser preenchida, com o recurso às normas do Código Penal, em especial ao regime dos artºs 206º e 217º CP, por aplicação subsidiária deste (artº 3º RGIT);
- IV - As diferenças de regime (RGIT e CP) justificam-se pela diversa naturezas dos bens jurídicos protegidos em cada um deles, sendo que no RGIT está em causa um bem jurídico público relativamente ao qual nem a administração fiscal bem a Segurança Social podem dispor livremente e, pelas acentuadas necessidades de prevenção geral no domínio da criminalidade fiscal.

### **Acórdão de 7 de Abril de 2016 (Processo n.º 5544/11.6TAVNG-P.P1)**

Crime de Burla Tributária - Reparação do dano - Pagamento da Prestação Tributária

- I - Entre as normais do Código Penal e as do **RGIT** existe uma especialidade em função da matéria regulada e entre normas, que releva quer para o preenchimento dos tipos de ilícito quer para as causas de extinção do procedimento criminal.
- II - O **RGIT** nos artºs 22 e 44º regulou de forma expressa, e substancialmente diversa da prevista no art.º 206º Código Penal, os efeitos do pagamento da prestação tributária e a respectiva relevância juridico-processual penal.

### **Acórdão de 18 de Maio de 2016 (Processo n.º 2152/14.3IDPRT.P1)**

Crime de Abuso de Confiança Fiscal - Prazo para Pagamento da Prestação Tributária - Atenuação Especial da Pena - Omissão De Pronúncia

- I - É nula, por omissão de pronúncia, a sentença que não fixa prazo ao arguido para repor a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais com vista a obter a atenuação especial da pena [art. 22.º, n.º 2, do RGIT] quando este requereu a concessão de tal prazo almejando a dispensa da pena [art. 22.º, n.º 1, do RGIT].
- II - Essa nulidade da sentença pode ser suprida pelo tribunal de recurso, suspendendo a decisão e notificando o requerente para em prazo que lhe for concedido demonstrar que procedeu ao pagamento da prestação tributária e demais acréscimos, como requerera.

### **Acórdão de 7 de Abril de 2016 (Processo n.º 5544/11.6TAVNG-K.P2)**

Burla Tributária – Reparação

A causa extintiva do procedimento criminal prevista nos art. 206.º, n.º 1 e 217.º, n.º 4, do Cód. Penal [Restituição ou reparação], não é aplicável ao crime de Burla tributária, do art. 87.º, n.º 1, RGIT.

## **JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA**

### **Acórdão de 11 de Junho de 2008 (Processo n.º 53/06.8IDAVR.C1)**

Fraude Fiscal - Simulação de Contrato - Atenuação Especial da Pena - Dolo - Dispensa de Pena

I. – O crime de fraude fiscal constitui para alguns autores um crime comum porquanto “o preceito a nenhuma delimitação expressa em relação à autoria procede, nem parece que as condutas ilegítimas tipificadas tenham de ser cometidas – motus proprio ou em comparticipação –, por quem tenha a qualidade de contribuinte ou de sujeito passivo de imposto, antes nos parecem poder ser cometidas por qualquer pessoa» Isabel Marques da Silva, (Regime Geral das Infracções Tributárias, Cadernos IDEFF, n.º5, 2.ª edição, p. 157 e 158) e Nuno Pombo (A fraude fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões, Almedina, 2007, pp. 56 e segs.).

II. – Já para outros o crime de fraude fiscal é um crime específico pois exige a intervenção de pessoas de um determinado círculo (sujeitos passivos de relações tributárias), mas podendo, contudo, ser imputado a qualquer pessoa (A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto, Revista do Ministério Público, Ano 23, n.º 91, p. 58).

III. – Ainda para outros “a delimitação do círculo de autores que definiria o crime em causa, no seu entender, como específico, apenas se reporta às omissões previstas nas alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 103.º do R.G.I.T”.

IV. - Diversamente, quando a conduta típica se realiza no quadro da alínea c), por acção, esta autora entende que o tipo pode ser preenchido por qualquer pessoa, o que faz que a fraude fiscal, nessa modalidade de conduta, seja um crime comum (Os crimes fiscais: Análise dogmática..., Coimbra Editora, 2006, pp.98 e 99).

IV. – Tendo ocorrido um negócio simulado entre duas pessoas quanto ao valor, como foi o caso, tendo em vista a finalidade de diminuir a prestação de imposto, há co-autoria na prática do crime de fraude fiscal, ainda que apenas um dos outorgantes seja o sujeito passivo da relação tributária.

V. - Nessa situação, que é uma das vias de execução vinculada do crime (que apenas pode ser cometido através de uma das formas típicas descritas nas alíneas do n.º1 do citado artigo 103.º), estamos perante uma infracção por natureza plurissubjectiva, o que equivale a dizer que só mediante o acordo de vontades em que se traduz o contrato celebrado é possível cometer o crime de fraude fiscal.

VI. - A circunstância de um dos intervenientes no contrato não ser sujeito passivo e, por conseguinte, não retirar para si vantagem patrimonial da simulação, não sendo, patrimonialmente, beneficiado ou prejudicado, não significa que não deva ser considerado como co-autor (neste sentido, Nuno Pombo, ob. cit., pp. 180 e segs.).

VII. - O crime em causa, sendo essencialmente doloso, pode consumir-se sob todas as formas de dolo: dolo directo, necessário ou eventual.

VIII. – Na dispensa da pena o que está, primordialmente, em causa é uma exigência de prevenção especial.

IX. - Do ponto de vista da prevenção geral, a dispensa da pena será admissível sempre que, verificados os restantes pressupostos, o tribunal considere que, com a circunstância de o agente ser declarado culpado – o que o instituto da dispensa de pena necessariamente supõe –, ligada à natureza condenatória da sentença (.....) e à sua comunicação ao registo criminal (.....) se alcança o limiar mínimo de prevenção geral de integração ou de defesa do ordenamento jurídico, não sendo por isso, do ponto de vista da prevenção geral, necessária a imposição de uma pena.».

### **Acórdão de 29 de Junho de 2011 (Processo n.º 255/09.5TAVIS.C1)**

Dispensa de Pena

Para que se verifique o pressuposto da dispensa de pena previsto na al. b), do n.º 1, do art.º 22º, do Regime Geral das Infracções Tributárias (R.G.I.T.), exige-se uma reposição (já concretizada), não sendo bastante, para o efeito, um acordo de pagamento a ser efectuado no futuro.

#### **Acórdão de 4 de Fevereiro de 2015 (Processo n.º 445/12.3TALMG.C1)**

Acto Processual - Data

I - A lei é muito clara ao referir a *data da prática do acto processual* e não já ao momento em que chega ao conhecimento do destinatário o teor da mesma.

II - Sobre a interpretação da expressão “*até á dedução da acusação*” já muito se escreveu no que respeita aos prazos de duração máxima da prisão preventiva tendo-se firmado jurisprudência no sentido de que o que releva é a data da acusação e não a notificação ao arguido dessa peça processual.

III - O legislador de 2013, procurando um modo mais expedito de obter receita fiscal, sendo este um dos seus mais imperiosos objetivos, abre mão de uma boa parte do que pelo R.G.I.T. lhe cabia (juros e demais acréscimos legais) e basta-se com o pagamento do montante do imposto em falta efetuado até uma data concreta (20/12/2013).

IV - Sendo esta a intenção do legislador mal se entenderia que excluísse da abrangência da lei uma parte significativa dos contribuintes em falta; todos aqueles contra os quais o Ministério Público tivesse já deduzido acusação.

## **JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA**

#### **Acórdão de 2 de Junho de 2015 (Processo n.º 374/11.8IDFAR.E1)**

Restituição - Acusação - Dispensa de Pena

Não é inconstitucional a al. b) do n.º 1 do artigo 22º do Regime Geral das Infracções Tributárias que permite a dispensa de pena se a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação.

#### **Acórdão de 30 de Junho de 2009 (Processo n.º 1100/08-1)**

Fraude Fiscal - Proposta de Arquivamento

1. Ao tipificar o ilícito de fraude fiscal, o legislador pretendeu tutelar os valores da verdade e da transparência para com o Estado Fisco, tendo em vista a obtenção das receitas fiscais.

2. o crime de fraude fiscal deve ser qualificado como um crime de resultado cortado, em que o dano patrimonial enquanto tal é estranho ao tipo, mas está a ele associado pela mediação de um específico elemento subjectivo, pelo que o dano patrimonial, figura como uma referência expressa da intervenção do agente e a produção efectiva de um dano ao património fiscal ou à obtenção de um benefício fiscal ilegítimo, que se configura como indispensável à consumação da infracção.

#### **Acórdão de 22 de Novembro de 2022 (Processo n.º 113/17.0T9ELV.E1)**

Admoestação - Atenuação Especial da Pena - Regime Especial

I - A admoestação, prevista no artigo 60º do CP é a pena mais leve que o nosso ordenamento jurídico criminal comporta, encontrando o seu campo de aplicação apenas nas denominadas de bagatelas penais, nas quais a ilicitude e ou a culpa são reduzidas, quer pelos factos em si mesmos, quer pelo comportamento anterior e posterior do agente, subsistindo, pois, apenas como pena de substituição de multas aplicadas pela prática de crimes de muito pequena gravidade.

II - Contrariamente ao regime geral regulado no artigo 72º do CP, o artigo 22º, nº 2 do RGIT não demanda nem consente a formulação de juízos de valor acerca da diminuição acentuada da ilicitude do facto, da culpa do agente ou da necessidade da pena como pressuposto da sua aplicação, impondo-se, de outra sorte, proceder à atenuação desde que verificados os requisitos no mesmo enunciados, a saber, ter o

agente reposto a verdade fiscal – tendo pago a prestação tributária e demais acréscimos legais – e ter o pagamento ocorrido até à decisão final ou no prazo nela fixado.

#### **Acórdão de 8 de Janeiro de 2013 (Processo n.º 249/09.0IDFAR.E1)**

Infrações Fiscais - Suspensão da Execução da Pena - Prazo da Suspensão

1. No domínio das infracções fiscais, o período da suspensão da execução da pena não tem que ser necessariamente igual ao da pena de prisão.
2. O período durante o qual há-de ser cumprida a condição a que fica subordinada a suspensão da execução da pena, podendo ser igual ou inferior ao da suspensão não pode, contudo, ser superior.
3. A subordinação da suspensão da execução da pena de prisão ao pagamento da prestação tributária é imposta por norma que não enferma de qualquer inconstitucionalidade.

### **JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES**

#### **Acórdão de 25 de Fevereiro de 2019 (Processo n.º 82/15.0T9AVV.G2)**

Abuso de Confiança - Segurança Social - Plano Extraordinário - Regularização de Dívidas - Consequências Processuais e Penal - Pena

- I) - A adesão ao "Programa P.E.R.E.S." nenhuma consequência tem para o arguido, em termos penais ou processuais penais.
- II) - Neste programa de regularização de dívidas à Segurança Social estão apenas em causa o pagamento integral da dívida com isenção de juros ou custas ou parcial e em prestações, com eventual suspensão das Execuções Fiscais pendentes.
- III) - A falta de pagamento integral da dívida impede, mesmo nos casos de adesão ao "Programa P.E.R.E.S.", a dispensa de pena, nos termos do disposto no art.º 22º/1, als. a) a c), R.G.I.T.
- IV) - A falta deste pagamento integral impede, também nestes casos, a atenuação especial da pena, nos termos do disposto no art.º 22º/2 R.G.I.T.
- V) - No caso dos autos, julga-se proporcionada e adequada a aplicação de pena de 200 (duzentos) dias de multa, à razão diária de 6€ (seis euros), pela prática de um crime de abuso de confiança à Segurança Social, p. e p. pelos arts.º 79º/1 C.P. e 107º/1 e 105º/1 R.G.I.T.
- VI) - Não pode um coarguido tomar como seu o recurso do arguido recorrente, depois de ser notificado para contra-alegar, nos termos do disposto no art.º 411º/6 C.P.P., pelo que o seu suposto recurso não deve ser admitido.

*Inês Pereira de Melo  
Beatriz Teixeira*