

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS INSTITUTOS DA ADMOESTAÇÃO,
DISPENSA E ATENUAÇÃO ESPECIAL
DE COIMA: ANÁLISE DOUTRINAL E
JURISPRUDENCIAL

Flávia Alexandra Neto Henriques

Lisboa, fevereiro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

OS INSTITUTOS DA ADMOESTAÇÃO,
DISPENSA E ATENUAÇÃO ESPECIAL
DE COIMA: ANÁLISE DOUTRINAL E
JURISPRUDENCIAL

Flávia Alexandra Neto Henriques (20160329)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Doutor Francisco Nicolau Domingos, Professor da Unidade Curricular de Infrações Fiscais.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Professora Doutora Clotilde Palma

Arguente _____ Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal _____ Professor Doutor Francisco Domingos

Lisboa, fevereiro de 2019

À minha família,

«Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência.»

Henry Ford

Agradecimentos

Ao Professor Francisco Nicolau Domingos, pela sua inteira disponibilidade, dedicação e partilha de conhecimento. Por todas as suas orientações, sugestões, ânimo e incentivo, pois sem estes fatores, não seria possível definir um rumo tão mais assertivo e correto neste estudo.

Aos meus colegas de trabalho, pela preocupação constante ao longo deste desafio.

Aos colegas do curso de Mestrado, nomeadamente à Carina Maia, Márcia Barbosa, Sandra Capitão e Tamara Pessoa, pela disponibilidade, companheirismo e ajuda durante todo o curso.

Aos meus amigos, que olham por nós e se preocupam como uma segunda família, por me terem dado sempre força para continuar com este desafio.

À minha avó Suzete, por me acompanhar sempre e nunca me deixar cair.

Aos meus tios Zita e Virgílio e prima Andreia, pela preocupação, proteção e amparo ao longo da minha vida.

Aos meus irmãos Márcia, Sandra e Gonçalo, para que acreditem e lutem sempre pelos objetivos e sonhos que desejam concretizar e que não deixem de querer aprender sempre.

Aos meus pais Jorge e Dora, que me ensinaram que devemos trabalhar sempre para conseguirmos o que queremos na vida.

Ao Hugo, pela paciência, estabilidade e apoio incondicional em todos os momentos de incerteza e fraqueza.

Resumo

O incumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias conexas com a relação jurídico-fiscal, culmina na prática de infrações fiscais que se subdividem em crimes ou contraordenações fiscais.

As contraordenações fiscais, constituem um tipo de infração fiscal sem natureza criminal. Nesse sentido, as mesmas apenas são punidas a título de coima variável, consonante o seu grau de gravidade.

Assim, é importante estudar a razão que justifica a punibilidade deste tipo de comportamentos ilícitos.

Para além do mais, importa recortar o âmbito dos institutos da admoestação, dispensa e atenuação especial de coima. Assim, torna-se imperativo, o conhecimento de todas as fases do processo contraordenacional, para que possamos reagir atempadamente e com os meios adequados.

Por último, é necessário analisar a aplicação que a jurisprudência faz de cada um destes institutos.

Palavras-chave: contraordenação, incumprimento, processo, coima, instituto, decisão, defesa

Abstract

The failure to comply with the principal obligation and ancillary obligations related with the legal-fiscal relationship, culminates in the practice of tax infractions that are subdivided into crimes or tax misdemeanor.

The tax misdemeanor constitutes a type of tax offense that is not criminal in nature. In that sense, they are only punishable as a variable fine, consonant with their degree of severity.

Thus, it is important to study the reason that justifies the punishability of this type of illegal behavior through the use of misdemeanor.

Moreover, it is important to cut the scope of the institutes of admonition, exemption and special attenuation of fine. Thus, it becomes imperative, knowledge of all phases of the administrative offence proceeding, so that we can react in a timely manner and with the appropriate means.

Finally, it is necessary analyse the apply the case law of each of these institutes.

Keywords: misdemeanor, failure, process, fine, institute, decision, defense

Índice

1. Introdução.....	6
2. Finalidades de punição das infrações tributárias	7
2.1. O bem jurídico tutelado.....	7
2.1.1. Conceção funcionalista.....	7
2.1.2. Conceção patrimonialista	10
2.1.3. Conceção mista.....	11
2.1.4. O bem jurídico tutelado no Direito Penal e Direito Penal Tributário.....	12
2.2. A relação jurídico-tributária	12
2.3. As infrações tributárias.....	13
2.3.1. Contraordenações tributárias	16
2.3.1.1. Classificação das contraordenações tributárias	18
2.4. Punibilidade do ato ilícito por intermédio de contraordenações	18
2.4.1. Moldes de punição.....	21
3. Conceitos de admoestação, dispensa e atenuação especial de coima no contexto de processo contraordenacional.....	22
3.1. O processo contraordenacional	22
3.1.1. Fase administrativa.....	23
3.1.1.1. Instauração.....	24
3.1.1.2. Notificação do arguido	26
3.1.1.3. Defesa do arguido	26
3.1.1.4. Decisão de aplicação de coima.....	27
3.1.2. Fase judicial.....	29
3.1.2.1. Recurso da decisão de aplicação de coima.....	29
3.1.2.2. Recurso da sentença.....	30
3.2. Admoestação	31
3.2.1. Definição	31
3.2.2. Aplicação doutrinal.....	31
3.3. Dispensa de coima.....	32
3.3.1. Definição	32
3.3.2. Aplicação doutrinal.....	33
3.4. Atenuação especial de coima	34

3.4.1. Definição	34
3.4.2. Aplicação doutrinal.....	35
4. Análise Jurisprudencial.....	36
4.1. Admoestação	36
4.1.1. Acórdão do TCAS, de 26-01-2017, processo n.º 09680/16	36
4.2. Dispensa de coima.....	39
4.2.1. Acórdão do TCAS, de 12-08-2009, processo n.º 03222/09.	39
4.2.2. Acórdão do STA, de 15-02-2017, processo n.º 0612/15	40
4.2.3. Acórdão do TCAS, de 15-07-2008, processo n.º 02398/08	42
4.3. Atenuação especial de coima	45
4.3.1. Acórdão do TCAS, de 10-09-2015, processo n.º 08790/15	45
4.3.2. Acórdão do TCAS, de 12-08-2009, processo n.º 03222/09	48
5. Conclusões.....	51
Referências Bibliográficas.....	55
Apêndice 1: Lista de Jurisprudência.....	58

Lista de abreviaturas e Siglas

CP – Código Penal

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CRP - Constituição da República Portuguesa

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

Número – n.º

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RGIT – Regimes Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

1. Introdução

As contraordenações tributárias são uma realidade com que nos deparamos no nosso dia a dia. Caber-nos-á, enquanto profissionais responsáveis nas áreas da contabilidade e da fiscalidade, compreender as finalidades da punição, com vista ao exercício pleno das nossas competências na qualidade de técnicos da área.

É de todo relevante referir que, as obrigações fiscais se encontram previstas nos vários códigos tributários, pelo que a falta de informação não será justificação para as falhas cometidas. É necessário ir-se mais além na busca desta informação e tentar reverter este tipo de práticas ilícitas.

Esta temática torna-se essencialmente relevante quando está em causa o prejuízo causado nas contas públicas, mais concretamente, na rubrica das receitas tributárias. Não obstante, esta prática será sempre sancionada, regra geral através de uma coima, sanção que além de quantificar em valor monetário a infração cometida, no fundo irá também compensar o período de tempo decorrido entre a previsível entrada do pagamento do imposto ou das declarações de imposto ou do cumprimento da obrigação declarativa e a entrada efetiva do valor monetário.

A nível científico existe a necessidade de perceber, em primeiro lugar, os fins associados à punição de ilícitos tributários, o conceito dos institutos que podem ser invocados no processo contraordenacional, nas fases administrativa e judicial, como a admoestação, a dispensa e atenuação especial de coima. Na prática empresarial, há ainda um desconhecimento relativamente às várias fases do processo contraordenacional. Deste modo, torna-se extremamente relevante demonstrar quais as consequências das várias práticas lesivas cometidas e, acima de tudo, transmitir quais os meios de defesa que podem ser acionados nestes casos e como se poderá reagir ao longo do processo contraordenacional/ judicial para discutir a legalidade do despacho da fixação de coima.

Por último, pretendemos analisar a aplicação que os tribunais tributários fazem dos institutos acima descritos, pelo que estudaremos sobre a questão, jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e dos Tribunais Centrais Administrativos.

2. Finalidades de punição das infrações tributárias

Antes de avançarmos para a verificação das finalidades de punição das infrações tributárias, devemos verificar qual a origem das mesmas, ou seja, qual o bem fundamental que está a ser ofendido.

De uma forma geral, podemos afirmar que a infração tributária resulta de uma violação de um bem jurídico tutelado pela lei penal, que será estudado no ponto seguinte.

2.1. O bem jurídico tutelado

A definição de bem jurídico não é linear, pois durante todos estes anos têm-se vindo a discutir vários pontos de vista acerca deste tema, na tentativa de se verificar efetivamente qual o melhor conceito que se aplica ao bem jurídico.

Há quem tente, de uma forma geral, concretizar o conceito de bem jurídico, como Figueiredo Dias (2007, p. 114), em que no seu juízo constituiu a: «expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso».

Conseguirmos recortar a definição de bem jurídico tutelado é, sem dúvida, um alicerce à tipificação do facto ilícito e que merece ser clarificada pela explanação de opiniões de vários autores presentes na doutrina penal tributária às várias concepções existentes, nomeadamente: i) a funcionalista, ii) a patrimonialista e iii) a mista.

2.1.1. Conceção funcionalista

Aires de Sousa (2006) indica que a concepção funcionalista abrange várias teorias, onde predomina a recusa pela recondução do bem jurídico a um património e a associação deste às funções que são atribuídas ao imposto.

Neto (2012) é também da mesma opinião, alegando que nesta concepção, o bem jurídico ultrapassa o elemento material, existindo assim uma aplicação das funções inerentes ao Estado e não só ao imposto.

Vemos assim que, a doutrina não se debruça apenas sobre a função tributária, mas também sobre as restantes funções do Estado, como o poder tributário, a função económica e a função fiscal, pelo que nos deparamos com várias posições relativamente à concepção funcionalista.

Aires de Sousa (2006) reforça que, alguns autores defensores desta conceção, não se regem apenas pela função tributária do Estado, mas sim pela «tutela de funções do tributo», representada pelas funções patrimonial ou financeira, axiológica ou de justiça e político-económica. Isto porque, embora a função tributária seja uma das mais relevantes funções do Estado, a violação de um bem jurídico tem consequências noutras funções deste, tal como a obtenção de receitas tributárias, repartição justa e equitativa das mesmas e respetiva utilização do sistema fiscal como instrumento de política económica.

Neste sentido, relativamente à função tributária, Marques da Silva (2009: 52) justifica que esta é considerada um bem jurídico tutelado, afirmando que:

[c]remos que o bem jurídico-penal tutelado pelos crimes tributários, num sistema abrangente como é o português, que inclui os crimes de natureza fiscal, aduaneira e contra a Segurança Social, não é apenas o património tributário, pois, como já referido, a função tributária não se limita a arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras do Estado (art. 103.º da CRP), mas pode prosseguir outras finalidades como a de desincentivar o consumo de determinados produtos (art. 104.º, n.º 4, da CRP) ou erigir-se num instrumento de política económica (art. 81.º, al. b, da CRP). Por isso que consideremos o bem jurídico tutelado numa perspectiva funcional, ainda que o património tributário constitua na maioria dos crimes como que a síntese ou a componente mais visível do bem jurídico tutelado.

Uma outra posição trata o bem jurídico como sendo o poder tributário, que consiste no poder de tributar com base em impostos e taxas a favor do Estado e demais entes públicos. Neste caso, o ato ilícito configura-se como a impossibilidade de o Estado praticar o seu poder tributário e demais funções inerentes ao mesmo.

Esta posição é criticada porque ao considerar que «o ataque ao poder tributário como objecto de protecção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objecto destes delitos com o objecto genérico de todo o direito penal que é a protecção do ordenamento jurídico, do direito objectivo» (Péres Royo, 1986 citado por Aires de Sousa, 2006)¹.

Temos uma terceira posição que encara o bem jurídico, como sendo o sistema económico. Neste campo, Aires de Sousa (2006) sustenta que a atividade ilícita tributária é vista como uma ofensa à atividade financeira e económica do Estado, visto que a impossibilidade de

¹ Péres Royo, F. (1986), *Los delitos y las infracciones en matéria tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

obtenção de alguns tributos, não apenas terá efeitos negativos a nível tributário, como também na economia, afetando assim todo o sistema económico do Estado.

O mesmo autor referencia também as críticas apontadas por outros autores a esta hipótese, reafirmando que, ao olharmos para todo o sistema económico em si, o conceito de bem jurídico não seria correta e linearmente definido pela generalidade que o próprio sistema representa, mesmo em termos restritos. De modo que, estaríamos apenas a verificar os princípios que o sistema económico tem como base e não unicamente um bem jurídico.

Por último, a teoria de que o bem jurídico se revela através do sistema fiscal, constitui também uma das posições da conceção funcionalista.

Ainda na visão de Aires de Sousa (2006), o sistema fiscal é constituído por todos os impostos e respetivas normas reguladoras com o objetivo de alcançar determinados resultados. O sistema fiscal é ainda composto por determinados elementos, como o económico, político, social e histórico, em que cada um deles culmina em diversas funções, como por exemplo: a implementação de políticas fiscais e económicas, distribuição da riqueza e diminuição das desigualdades sociais.

Além disto, o sistema fiscal tem como objetivo único, a obtenção máxima de receitas tributárias com o mínimo esforço dos contribuintes. Contudo, esse torna-se o bem jurídico a proteger quando, devido a comportamentos ilícitos, esse objetivo vê-se ameaçado pelo perigo que estes representam. É importante referir que é reconhecida a necessidade de especificar um bem jurídico, consoante o perigo representado para a concretização da arrecadação de cada imposto (Delogu, 1965 citado por Aires de Sousa, 2006)².

Também como crítica a esta hipótese, Aires de Sousa (2006), aponta a generalidade do conceito de bem jurídico que se aplica ao sistema fiscal e que este poderá não ser coerente e funcionar como uma unidade em si, devido à sua origem em múltiplas posições separadas.

Em suma, podemos constatar que dentro da conceção funcionalista, existem várias posições divergentes. Contudo, dizem todas respeito ao mesmo conceito – as funções inerentes ao Estado e ao pleno funcionamento dos sistemas económico e fiscal.

² Delogu, T. (1965). *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*. In. *Studi in Onore di Francesco Antolisei* (pp. 401-438). Milano: Giuffrè Editore.

2.1.2. Conceção patrimonialista

Partindo agora para a conceção patrimonialista, vimos que esta defende que o bem jurídico consiste no simples património do Estado, resultante da arrecadação de receita tributária. Também nesta tese existem várias posições formuladas.

Como referido por Aires de Sousa (2006), uma das teorias assenta na relação privada entre o Estado e o contribuinte, ou seja, uma conceção puramente patrimonialista da relação tributária, de modo a que o valor pago pelo contribuinte dos serviços prestados pelo Estado seja calculado com base no benefício que aquele retira desse mesmo serviço prestado. Porém, esta hipótese não é válida nem aceite pela doutrina tributária, uma vez que o pagamento dos impostos tem como base o princípio da capacidade contributiva e não o do benefício.

Ainda na senda da opinião deste autor, dentro da conceção patrimonialista, existe uma outra posição que determina que bem jurídico deve ser tido em conta é o erário público, por outras palavras, a obtenção das receitas tributárias para garantir o cumprimento das funções afetas ao Estado. No fundo, as receitas tributárias correspondem a um conjunto de bens patrimoniais que servem para a execução das obrigações estatais.

Também esta teoria foi merecedora de críticas, pelo que encaram esta conceção patrimonialista como uma forma mínima de definição de bem jurídico, associando-o apenas ao não pagamento dos impostos e, conseqüentemente, associado apenas à função tributária do Estado, como indica Soares (2012).

Uma outra crítica é exercida por Aires de Sousa (2006), em como a noção de património é insuficiente para albergar todos os elementos que compõem o erário público, não podendo ser desta forma os dois conceitos equiparados. Também é mencionada a distinção entre o erário público e as funções do Estado, sendo que não se deve confundir o objeto protegido com o motivo da incriminação (lesão das funções do Estado).

Em resumo, podemos afirmar que, de acordo com a opinião de Neto (2012), a conceção patrimonialista não protagoniza o valor do resultado, mas sim apenas o dano verificado nas receitas tributárias, sendo efeito da falta de pagamento ou reduzido pagamento de imposto e que é no fundo um resultado natural desse mesmo facto ilícito.

2.1.3. Conceção mista

Por último, deparamo-nos com a conceção mista, que se reveste num resultado da combinação das conceções funcionalista e patrimonialista, onde alia as funções do Estado e o impacto no património do mesmo. Além de que é colocada também a questão dos valores de verdade e lealdade fiscal por parte do contribuinte, aquando da violação do bem jurídico. De uma forma geral, Dias (1999, p. 445) entende que o «legislador português preferiu o modelo misto enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e de valores de verdade e lealdade fiscal» e justifica ainda que (1999, p. 448):

[o] ilícito fiscal obedece ao seguinte figurino: o bem jurídico é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social.

De modo conclusivo e, após a exposição das conceções existentes referentes à definição do bem jurídico tutelado, segundo o nosso ponto de vista, podemos afirmar que o bem jurídico a proteger a nível do direito tributário não poderá ser tido em conta apenas numa perspectiva, como se de algo individual se tratasse.

Podemos verificar que, perante um ato ilícito, existe de facto uma lesão às funções estatais, mas nunca deixando de existir efetivamente também uma lesão ao património do Estado – que poderá ser o resultado do exercício de todas as funções desempenhadas pelo mesmo.

É importante olharmos para o sistema tributário de uma forma única e coerente, para que seja possível determinar que tudo o que o engloba, desde as funções do imposto e do Estado, até ao resultado obtido das mesmas seja considerado como um bem realmente valioso e, por isso, merecedor de protecção à luz do direito tributário.

Por esse motivo, na nossa opinião, a conceção mista é a que se encontra mais completa e a que se poderá aplicar a nível do direito tributário a fim de legislar e identificar o ato ilícito que viola o bem jurídico tutelado.

Por último, podemos também afirmar que o bem jurídico se estende a todo o bem que é lesado pela prática de um ato ilícito, seja de maior ou menor gravidade e, por isso, punido conforme a mesma, através de crime ou de contraordenação.

2.1.4. O bem jurídico tutelado no Direito Penal e Direito Penal Tributário

Embora o Direito Penal Tributário seja subsidiário do Direito Penal, há quem defenda que o momento em que é definido o bem jurídico tutelado é divergente.

Na visão de Figueiredo Dias e Costa Andrade (1999), no Direito Penal Tributário, o bem jurídico é distinguido do bem jurídico do Direito Penal clássico, devido à sua associação com a conduta típica. A título ilustrativo, afirmam que o bem jurídico no Direito Penal é passível de ser reconhecido ainda antes da descrição do comportamento ilícito, uma vez que já se encontra contemplado o bem cuja proteção se deve elevar. Já quanto ao bem jurídico do Direito Penal Tributário, este é por norma só definido, após a conduta ilícita, ou seja, só após a verificação da incriminação é que é possível verificar o bem jurídico que foi lesado com a mesma.

A partir desta identificação do bem jurídico e dependendo da relevância do mesmo, partimos então para os pressupostos que nos levam à verificação da sua punibilidade.

2.2. A relação jurídico-tributária

Segundo Nabais (2015), a relação jurídico-tributária reveste uma natureza complexa, devido aos vários intervenientes, ao conteúdo e nas demais relações em que a mesma resulta.

O princípio da legalidade é um dos princípios mais importantes em que a relação jurídico-tributária se baseia.

O princípio da legalidade encontra-se consagrado nos números 2 e 3, do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), visando assim a correta aplicação da lei tributária e evitando, conseqüentemente, a viabilidade de algumas inconstitucionalidades que possam ocorrer na cobrança dos impostos.

Guimarães (2017), realça que devemos também ter em consideração para a análise deste princípio, o estipulado na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP, uma vez que este revela a exclusiva competência da Assembleia da República em legislar em matéria de criação de impostos, taxas e todas as restantes prestações pecuniárias a favor das entidades públicas.

No entanto, poderá haver uma exceção relativamente à competência exclusiva da Assembleia da República nesta matéria, quando expressa pelo Governo.

Domingos (2018) elucida-nos acerca dos corolários do princípio da legalidade, que são eles: i) a reserva da lei e ii) a preeminência da lei.

A reserva da lei, incide sobre a questão de nenhum imposto poder ser cobrado sem estar devidamente previsto na lei em data anterior à cobrança e legislado por órgão competente para o efeito.

Quanto à preeminência da lei, é demonstrada a primazia da lei sobre a vontade da Administração e o contribuinte, pelo que estas duas partes deverão ter uma segurança sobre os processos de cobrança e liquidação do imposto. O autor refere ainda que, no decorrer da aplicação da lei pela Administração, esta também deverá garantir a exequibilidade do princípio da legalidade a nível administrativo.

Quanto ao dever da boa prática tributária, reconhecido no artigo 32.º da Lei Geral Tributária (LGT), é aplicável para ambas as partes da relação jurídico-tributária. No entanto, com mais ênfase na vertente Contribuinte – Administração Fiscal. Trata-se de um dever do contribuinte cumprir com todas as obrigações fiscais que lhe são impostas, adjacentes à relação jurídico-tributária que se estabelece com o Estado.

De acordo com Valdez (2017) podemos desdobrar as obrigações fiscais em dois tipos: a obrigação principal, que se traduz na liquidação e pagamento do imposto e as obrigações acessórias, que poderão ser obrigações declarativas ou até de guarda pelos documentos contabilísticos e fiscais.

Observado o incumprimento das obrigações fiscais da responsabilidade do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, estamos perante a origem da prática de uma ou mais infrações fiscais, sendo uma delas a contraordenação fiscal, presente no seguinte ponto.

2.3. As infrações tributárias

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), as infrações tributárias definem-se como «todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior».

Martins (2012, p. 11), vem ainda afirmar que o «conceito de infração tributária obedece aos princípios gerais aplicáveis ao direito penal e que, nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), assumem a categoria de direitos fundamentais de um Estado de direito».

Podemos constatar esta afirmação no n.º 1, do artigo 29.º da CRP, onde se declara que «ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude da lei anterior que declare punível a ação ou omissão, sem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior».

Catarino e Victorino (2017) alegam que, para se apurar uma infração tributária não devemos considerar apenas um determinado comportamento ou ação que seja sancionado à luz das normas vigentes, mas que consigamos identificar a mesma, só após a averiguação de alguns pressupostos cumulativos.

Esses pressupostos passam, essencialmente, pela verificação da ação, da tipicidade e ilicitude da mesma e, por fim, a culpabilidade e respetiva punição.

Relativamente à ação, temos de constatar que se trata de um ato voluntário e consciente, ou seja, da realização de um comportamento incorreto de acordo com o que descreve na norma. No entanto, Lopes de Sousa (2010) vem ainda especificar que a conduta (acima designada como ação), pode revelar-se de dois modos diferentes: pela ação efetiva, isto é, a realização pelo agente de um comportamento parcial ou totalmente proibido pela lei; e/ou pela omissão, não fazendo assim o que se encontra disposto na lei. Podemos assim considerar que a “ação” propriamente dita de um ato ilícito, não se revela apenas de forma proativa, mas também pela omissão do ato ou, simplesmente, o não cumprimento do estipulado na lei.

Seguidamente, Catarino e Victorino (2017) ainda indicam que, devemos caracterizar esta ação como típica, que se traduz na identificação do comportamento previsto na lei e, conseqüentemente, ilícita, uma vez que se encontra em desconformidade com o direito. A acrescentar, temos ainda a culpabilidade, que no fundo vem reprovar o ato cometido pelo infrator, de acordo com a tipificação da mesma, ou seja, se com dolo e, neste sentido, de forma intencional ou por negligência, refletindo assim na violação do dever de cuidado nos atos praticados e que levaram à infração.

Em último lugar, Martins (2012, p. 12) explica a punibilidade da infração tributária como:

[a] ilicitude do comportamento do contribuinte é aferida em função do ordenamento jurídico vigente à data da ação ou omissão do obrigado tributário. A punição do facto ilícito tem de estar prevista à data da prática do facto, não pode resultar de uma lei

posterior, não podendo, inclusive, ser atribuída a este efeito retroativo. A este respeito sublinha-se o n.º 3 do artigo 29.º da CRP que estabelece que: “Não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior”.

Com base nisto, podemos afirmar que a punibilidade das infrações tributárias deve respeitar o princípio da não retroatividade, uma vez que o comportamento ilícito deverá estar descrito em norma sancionatória à data da prática do mesmo.

Não obstante, a lei penal poderá ser retroativa sempre que a lei for mais favorável para o contribuinte, de acordo com o n.º 4 do artigo 29.º da CRP.

Podemos então concluir que, perante a verificação cumulativa dos pressupostos acima enunciados, nos encontramos perante uma infração tributária.

Uma vez apresentado o conceito da infração tributária, passemos a uma breve exposição dos vários tipos de infrações tributárias. Estas podem-se dividir em crimes e contraordenações tributárias.

Note-se que, tanto os crimes tributários, como as contraordenações tributárias regem-se pelos mesmos princípios gerais, estipulados no n.º 1, do artigo 2.º do RGIT. Contudo, existem alguns pressupostos que os diferenciam tanto na caracterização, como na punibilidade.

Além da gravidade, as contraordenações podem ainda distinguir-se dos crimes tributários, no que toca à origem da sua transgressão. Isto é, quando estamos perante uma contraordenação, apenas se verifica a violação de certos deveres administrativos, não se verificando qualquer violação de um bem jurídico e, desta forma, não assumindo uma gravidade relevante, ao ponto de se caracterizar como um crime, como referido por Dias (1999).

Martins (2012) explica que, algumas práticas ilícitas são tipificadas como crimes devido à lesão que é causada na receita tributária e, tendo esta um papel fundamental, pois representa a origem da distribuição e satisfação de necessidades financeiras do Estado e, por isso, entende-se que esta se configura como um bem jurídico tutelado.

Não obstante, trataremos as contraordenações tributárias de uma forma mais pormenorizada no ponto seguinte.

Concluimos assim que, as contraordenações e os crimes tributários são diferenciados pelo bem jurídico que infringem e pelo resultado que é obtido com a prática do comportamento ilícito.

2.3.1. Contraordenações tributárias

Como já referido no ponto anterior, é importante elucidar uma vez mais que as contraordenações tributárias são uma das espécies de infrações tributárias.

Estas encontram-se subsidiariamente regulamentadas em regime próprio – Regime Geral das Contraordenações (RGCO), estatuído pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro.

À luz do artigo 1º do RGCO é considerada contraordenação, «todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima».

As contraordenações tributárias subdividem-se por sua vez em contraordenações fiscais e aduaneiras.

As contraordenações tributárias constituem um tipo de infração fiscal sem natureza criminal, pelo que apenas representam um ilícito de mera ordenação social (Correia, 1973 citado por Marques da Silva, 2016).³

Relativamente à punibilidade da contraordenação, por norma a mesma é punível a título de negligência. Apenas será punível a título de dolo quando referenciado na lei.

Acerca da punibilidade da contraordenação, Martins (2012:13) indica que:

[a] contra-ordenação fiscal pode ser praticada através de um comportamento doloso ou negligente, estando esta qualificação subjectiva dependente da representação factual efectuada pelo agente, da consciência da ilicitude, da sua intenção de praticar o facto ilícito e da vontade de se conformar ou não com o resultado produzido.

As contraordenações tributárias encontram-se descritas no RGIT, separadas por contraordenações aduaneiras e contraordenações fiscais.

De modo ilustrativo enumeramos as várias contraordenações aduaneiras presentes no código: a) Descaminho – Artigo 108.º; b) Introdução irregular no consumo – Artigo 109.º; c) Irregularidades no reembolso do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos – Artigo 109.º - A; d) Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou

³ Correia, Eduardo (1973) Direito penal e direito de mera ordenação social. In *Boletim da faculdade de direito*. Vol. XLIX. Coimbra.

declarações – Artigo 110.º; e) Falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadoria – Artigo 110.º - A; f) Violação do dever de cooperação – Artigo 111.º; g) Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes – Artigo 111.º - A; h) Aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira – Artigo 112.º.

Também as contraordenações fiscais se encontram descritas no RGIT: a) Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes – Artigo 113.º; b) Falta de entrega da prestação tributária – Artigo 114.º; c) Violação de segredo fiscal – Artigo 115.º; d) Falta ou atraso de declarações – Artigo 116.º; e) Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações – Artigo 117.º; f) Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes – Artigo 118.º; g) Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes – Artigo 119.º; h) Omissões ou inexatidões nos pedidos de informação vinculativa – Artigo 119.º-A; i) Incumprimento das regras de comunicação e diligência devida a aplicar pelas instituições financeiras – Artigo 119.º-B; j) Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes – Artigo 120.º; k) Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução – Artigo 121.º; l) Falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração – Artigo 122.º; m) Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas – Artigo 123.º; n) Falta de designação de representantes – Artigo 124.º; o) Pagamento indevido de rendimentos – Artigo 125.º; p) Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários – Artigo 125.º-A; q) Inexistência de prova a apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes – Artigo 125.º-B; r) Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação – Artigo 126.º; s) Impressão de documentos por tipografias não autorizadas – Artigo 127.º; t) Falsidade informática e *software* certificado – Artigo 128.º; u) Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias – Artigo 129.º.

Ao longo deste estudo é possível que não abordemos todas as contraordenações enunciadas, pois trataremos em particular as mais relevantes no capítulo destinado à análise jurisprudencial.

2.3.1.1. Classificação das contraordenações tributárias

As contraordenações tributárias qualificam-se como simples ou graves, sendo um limite monetário que faz esta mesma distinção. Assim, conforme o artigo 23.º do RGIT, «são contraordenações simples as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda €15 000» e «...contraordenações graves as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a €15 000 e aquelas que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tais».

Esta tipificação poderá ter impacto a nível do procedimento e processo contraordenacional, tal como na aplicação da decisão relativa à coima a aplicar ou não, uma vez que a possibilidade da invocação dos vários institutos jurídicos poderá ser condicionada pelo tipo de contraordenação.

Segundo Catarino e Victorino (2017) podemos ainda verificar que, independentemente da gravidade da contraordenação fiscal cometida, estão disponíveis mecanismos de resolução voluntária do procedimento contraordenacional. Não obstante, existem vários mecanismos que apenas se podem aplicar nas contraordenações simples.

A gravidade das contraordenações também irá decidir a aplicação de sanções acessórias, que enunciaremos no capítulo destinado à decisão no processo contraordenacional.

2.4. Punibilidade do ato ilícito por intermédio de contraordenações

Fazendo novamente referência à nossa questão inicial, ou seja, qual a razão que justifica a punibilidade deste tipo de comportamentos por intermédio de contraordenações.

É importante lembrar que as contraordenações tributárias correspondem ao ilícito de mera ordenação social e que, por esse motivo, não dispõem de uma gravidade tão elevada, quanto a dos crimes tributários.

Marques da Silva (2016) afirma que a distinção efetuada entre os crimes tributários e as contraordenações tributárias foi originalmente relevante para evitar que os tribunais ficassem com demasiados processos pendentes, sendo que muitos deles se poderiam resolver por via administrativa, por se tratarem de ilícitos de mera ordenação social, uma vez que correspondiam a contraordenações tributárias.

Como referência à punibilidade das infrações tributárias no seu todo ou de forma individual, fazendo a distinção entre as contraordenações e os crimes tributários, apresentamos diversas posições doutrinárias.

Lopes de Sousa (2010) declara que a punição das infrações tributárias é também considerada como um princípio político, uma vez que representa o limite da liberdade de cada contribuinte, face à autoridade do Estado. Essa autoridade é exibida através da lei, onde alude qual a fronteira que separa o comportamento lícito do não ilícito.

Além desta função política e que no fundo se torna necessária para a regulação da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado, Lopes de Sousa (2010, p. 32) exemplifica também numa outra função da punição das infrações tributárias, que passa por:

exercer uma coacção psicológica geral impeditiva da infracção, justificando-se a efectiva aplicação da sanção quando alguém, apesar do conhecimento dessa ameaça, não se abstém de praticar o facto proibido; de modo que a punição de determinado facto tem como pressuposto a anterioridade da sua incriminação e correspondente cominação com sanção no texto de lei, escrito, devidamente publicado.

Como estipulado na alínea b), do artigo 3.º do RGIT, as contraordenações são sancionadas à luz do RGIT e, subsidiariamente, pelo RGCO. De igual modo, relativamente à fixação do regime substantivo das contraordenações, pode-se ainda aplicar subsidiariamente o Código de Penal (CP).

Na opinião de Veras (2015), não devemos confundir o procedimento contraordenacional com o procedimento administrativo - Código do Procedimento Administrativo (CPA), pois o direito subsidiário do processo contraordenacional é o processo criminal, como estipulado no RGCO.

No que diz respeito à punibilidade do ato ilícito por via das contraordenações, Figueiredo Dias (1999) afirma que a aplicação do processo contraordenacional tem como objetivo a descriminalização do comportamento ilícito, sem esquecer a sanção que deverá ser aplicada ao ato ilicitamente praticado.

Com o intuito de tentarmos entender a punibilidade através das contraordenações, devemos ter a noção de que nem todos os comportamentos ilícitos são punidos como se tratando de crimes. A punição por multa ou pena de prisão deverá ser apenas aplicada como *ultima ratio*.

A nível de doutrina internacional podemos também verificar que o Direito Penal deverá ser aplicado como um último recurso. Esta questão é defendida por Pedro Cana Brasil, afirmando que:

[o] princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável (Bittencourt, 2011 citado por Brasil, 2016)⁴.

Além de se tratar de ilícitos de mera ordenação social, e como já vimos, também estes se dividem pela sua gravidade. Deste modo é possível termos uma punição mais ou menos gravosa em função do comportamento ilícito.

De forma conclusiva, podemos afirmar que a punibilidade por intermédio de contraordenação é equiparada a uma sanção e, como tal, representa uma consequência face à violação de uma norma. Esta, por sua vez, constitui o meio pelo qual se garante a exequibilidade e cumprimento do sistema tributário e, deste modo, se promova o fim das penas aplicáveis aos ilícitos tributários.

Por conseguinte, verificamos que a punibilidade dos atos ilícitos por intermédio das contraordenações é justificada pelo facto destes, apesar de representarem uma conduta repreensível, ética e socialmente intolerável, ainda não possuem qualquer cariz criminal e, deste modo, não poderão ser sancionadas criminalmente com multa ou pena de prisão.

Por este meio, podemos punir os atos ilícitos com menor gravidade e que não lesam tão gravemente o bem jurídico protegido, culminando apenas num ilícito de mera ordenação social.

Não obstante, devemos ter em consideração que este tipo de punição serve para garantir o cumprimento das obrigações tributárias adjacentes à relação jurídico-tributária, penalizando os infratores e compensando o eventual atraso de receita tributária nos cofres do Estado, através da aplicação de coimas e eventuais sanções acessórias que podem assumir uma função preventiva, de modo a que o infrator não repita o mesmo comportamento ilícito.

⁴ Bittencourt, C. R. (2011). Tratado de Direito penal: parte geral 1 (16.^a ed.). São Paulo: Editora Atlas.

2.4.1. Moldes de punição

As contraordenações tributárias podem ser punidas através coimas e/ou sanções acessórias.

À luz do artigo 27.º do RGIT, a medida das coimas deve ser determinada mediante alguns pressupostos como: a gravidade do facto, o grau de culpa do agente, a sua situação económica e o benefício económico obtido com a prática da contraordenação. Posteriormente deverá também verificar-se o período temporal em que a infração foi cometida e outras situações que possam agravar a aplicação da coima.

Contudo, há que ter em atenção o sujeito passivo que pratica as contraordenações, pois caso se trate de pessoa coletiva, os limites das coimas elevam-se para o dobro, como estipulado no n.º 4, do artigo 26.º do RGIT.

As sanções acessórias podem tomar várias formas, desde a perda de objetos do infrator, até à privação de vários direitos como de participações ou subsídios. As mesmas encontram-se reguladas no artigo 28.º do RGIT e artigo 21.º do RGCO.

Segundo Lopes de Sousa (2010), as sanções acessórias são aplicadas apenas às contraordenações tributárias graves, respeitando assim os pressupostos gerais de verificação, como a gravidade da infração cometida e a culpa do infrator.

Martins (2012, p. 71) indica que as sanções acessórias:

[t]êm uma função dissuasora e apenas devem ser aplicadas às infrações graves e quando o comportamento do infrator enunciar características de prática abusiva, sistemática e reiterada. Nestas situações, a aplicação da sanção acessória pode revestir elevada relevância e constituir uma ação exemplar, por forma a configurar fatores de moralização do sistema e fonte de referência para motivar a diminuição de condutas ilícitas.

A aplicabilidade deste tipo de sanção deverá ser analisada caso a caso e não apenas taxativamente pela verificação dos pressupostos acima mencionados.

3. Conceitos de admoestação, dispensa e atenuação especial de coima no contexto de processo contraordenacional

A admoestação, dispensa e atenuação especial de coima são três institutos jurídicos passíveis de serem utilizados, aquando da determinação da coima pela autoridade administrativa. À exceção da admoestação⁵, estes podem ser requeridos pelo sujeito passivo, aquando do exercício da sua defesa, tanto na fase administrativa, como na fase judicial.

A dispensa e atenuação especial de coima poderão ser requeridas pelo arguido, em momento posterior ao da instauração do processo contraordenacional.

Não obstante, antes de partirmos para o recorte dos institutos acima referidos, que será o ponto fulcral do nosso estudo, cabe ainda observar as várias fases do processo contraordenacional, de forma a conhecermos em qual delas é devida a sua aplicação.

É ainda importante referir que cada um dos institutos jurídicos têm características e requisitos que poderão ser diferentes entre si. Assim, no momento da sua aplicação, devemos ter esta informação em consideração, para que nenhuma das fases do processo contraordenacional ou judicial fique comprometida.

Deste modo, consideramos necessária a elucidação das várias fases do processo.

3.1. O processo contraordenacional

À luz do artigo 51.º do RGIT, o processo contraordenacional incide sobre as infrações sem natureza criminal, excluindo desta forma os crimes fiscais.

Apenas com uma breve análise ao conteúdo e objetivos dos artigos que constituem o capítulo sobre o processo de contraordenação tributária no RGIT conseguimos perceber que este processo visa sancionar as práticas contraordenacionais e, subsequentemente, aplicar as coimas devidas.

⁵ No entanto, existe jurisprudência que admite a aplicação da admoestação por parte da administração: «pese embora a inserção sistemática do artigo 51.º, n.º 1, do RGCO - no Capítulo III, daquele compêndio legislativo, com a epígrafe “Da aplicação da coima pelas autoridades administrativas” -, o segmento textual “entidade competente”, integrado na redacção da referida norma, determina que a medida de admoestação possa/deva ser aplicada, não só na fase administrativa, mas também na fase judicial do processo contra-ordenacional.» *Acórdão do Tribunal da Guarda, de 02-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 531/15.8T8GRD.C1.*

Martins (2012, p. 59) sustenta esta nossa conclusão, afirmando que «o processo de contra-ordenação tem única e exclusivamente por fim a aplicação daquelas sanções e o respetivo cumprimento das mesmas, máxime, a cobrança da coima».

Fazendo uma resenha quanto ao direito subsidiário do processo contraordenacional, Veras (2016, p. 28) faz-nos uma alusão a um entendimento do Tribunal Constitucional⁶, onde se lê que «dentre os processos sancionatórios é o processo contra-ordenacional um dos que mais se aproxima, atenta a natureza do ilícito em causa, do processo penal, embora a este não possa ser equiparado».

Devemos assim considerar que o papel do Direito Penal apenas é secundário, na medida em que apenas se reveste como direito subsidiário, como estipulado no artigo 41.º do RGCO.

Quanto à sua constituição, o processo contraordenacional é composto por duas fases, uma administrativa e uma judicial, as quais explicamos nos pontos seguintes.

3.1.1. Fase administrativa

A fase administrativa é uma fase essencial, uma vez que é nesta que o processo contraordenacional se inicia e também porque é a única que é obrigatória.

Não obstante, é importante frisar que:

quando um acto de uma autoridade administrativa possa ser visto simultaneamente como um acto administrativo e um acto integrador de um processo de contra-ordenação, o seu regime jurídico, nomeadamente para efeitos de impugnação, deverá ser em princípio o do ilícito de mera ordenação social e subsidiariamente o regime do processo penal, mas não o regime do Código do Procedimento Administrativo. Uma solução diferente criaria o risco de um bloqueio completo de actividade sancionatória da administração por cruzamento de regimes e garantias jurídicas (Costa Pinto, 1998 citado por Veras, 2016)⁷.

Depreendemos desta forma que, não devemos confundir a fase administrativa do processo contraordenacional, ou seja, o chamado procedimento contraordenacional, com a aplicação do CPA, em virtude de se comprometer a finalidade do procedimento tributário.

⁶ Acórdão n.º 659/2006 de 28/11/2006, do Tribunal Constitucional, proferido no âmbito do processo n.º 637/06.

⁷ Costa Pinto, F. (1998). O ilícito de mera ordenação social e a erosão do princípio da subsidiariedade da intervenção penal. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol I. Coimbra: Coimbra Editora

Isto é, devemos ter em conta que a aplicação do CPA apenas se deverá verificar na resolução de questões relativas ao funcionamento e organização das entidades administrativas.

Pois, embora a natureza da fase administrativa seja procedimental, a afirmação acima vem reforçar a não dependência do CPA no que toca à aplicação da sanção, uma vez que se deverá aplicar subsidiariamente o Regime Geral das Contraordenações e por último o Código de Processo Penal.

A fase administrativa compreende várias subfases, tais como: i) a instauração, ii) a investigação e instrução, iii) a notificação do arguido, iv) a defesa do arguido e v) a decisão de aplicação de coima.

Nos pontos seguintes abordaremos as subfases que consideramos mais importantes no procedimento contraordenacional.

3.1.1.1. Instauração

Segundo o artigo 54.º do RGIT, processo contraordenacional é instaurado aquando da suspeita de uma prática que culmine em contraordenação simples ou grave. Nas palavras de Catarino e Victorino (2012, p. 457):

[o] conceito de “*suspeita*” é lato devendo estar acompanhado de indícios suficientemente fortes para sustentar a instauração do processo contra-ordenacional. Deve poder desde logo indiciar-se com forte probabilidade a infracção tributária, ainda que não seja inicialmente necessária uma completa e esgotada caracterização dos factos do direito violado. Este há-de resultar da investigação que no âmbito do processo vem a definir melhor os seus precisos contornos.

Depreendemos assim que, todos os factos que sirvam de base para a instauração de um processo contraordenacional deverão estar devidamente fundamentados e provados. Caso contrário e não havendo a fundamentação necessária para se confirmar a suspeita da prática de uma contraordenação, Catarino e Victorino (2012), mencionam que as autoridades competentes deverão simplesmente não instaurar o processo ou solicitar, a quem de direito, mais informação acerca do caso em concreto.

A instauração poderá ter como base as seguintes vias, mencionadas no artigo 56.º do RGIT:

- a) O auto de notícia levantado por funcionário competente;
- b) A participação de entidade oficial;
- c) A denúncia feita por qualquer pessoa;

d) A declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima.

Martins (2012) afirma que a via mais utilizada é a da apresentação do auto de notícia⁸, documento esse que consiste na descrição dos dados do infrator e de todos os factos que deram origem à infração, tal como a sua justificação legal, tendo por isso em conta todos os requisitos mencionados no artigo 57.º do RGIT. O auto de notícia dispensa a investigação e instrução do processo, uma vez que se pressupõe que todo o levantamento prévio e respetiva justificação foram efetuadas na elaboração do documento.

Relativamente à denúncia, é importante referir que, nos termos do artigo 60.º do RGIT, esta poderá ser efetuada por qualquer pessoa que tenha conhecimento da prática infratora e nunca poderá ser anónima, pois o denunciante terá sempre de se identificar.

Não obstante, Martins (2012, p. 62) indica-nos que:

[a] tramitação do processo de contra-ordenação está diretamente dependente do tipo de documento que lhe dá origem e da circunstância da infração praticada implicar ou não facto pelo qual seja devido tributo. Se o tributo ainda não estiver liquidado, será instaurado um procedimento de liquidação para o efeito, visto que o processo de contra-ordenação tem exclusivamente por finalidade a aplicação de coimas e de sanções acessórias. Os tributos conexos com as infrações fiscais praticadas pelos contribuintes são liquidados e cobrados em procedimentos autónomos ao processo de contra-ordenação.

Quando é necessário recorrer a este tipo de procedimentos autónomos para que o pagamento do imposto se verifique, o processo contraordenacional sofre uma suspensão que poderá ocorrer logo após a instauração do processo contraordenacional, quando tenha por base um auto de notícia, ou caso contrário, apenas no final da fase de investigação e instrução.

À luz do artigo 55.º do RGIT, constata-se o término da suspensão quando ocorrem uma das três situações seguintes: i) o pagamento do imposto é efetuado no prazo voluntário, ii) não tendo sido pago, mas já se encontrar a decorrer o prazo de reclamação ou impugnação ou iii) existir decisão definitiva em reclamação graciosa ou trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação.

⁸ Requisitos do auto de notícia presentes no artigo 57.º do RGIT.

Quanto à competência territorial, é instaurado, segundo o artigo 67.º do RGIT, no serviço tributário da área onde a contraordenação tiver sido cometida.

3.1.1.2. Notificação do arguido

Depois da investigação e instrução sobre todos os factos obtidos e que levaram à instauração do processo contraordenacional, cabe notificar o arguido com a descrição dos factos apurados e da medida sancionatória que lhe será aplicada, tal como do prazo que dispõe para exercer a sua defesa.

Nesta notificação é dada a conhecer também a possibilidade de o arguido efetuar o pagamento antecipado da coima no prazo de defesa, beneficiando dessa forma com a redução da coima para o mínimo legal e ainda a redução para metade das custas processuais, de acordo com o artigo 75.º do RGIT.

O arguido, pode ainda beneficiar do pagamento voluntário até decisão do processo, mencionado no artigo 78.º do RGIT.

Lopes de Sousa (2010) refere que quanto à sua forma e em virtude de a notificação em causa não ter como objetivo a alteração da situação tributária do sujeito passivo ou enunciar qualquer decisão, poderá apenas seguir por carta registada, não sendo necessário o aviso de receção.

3.1.1.3. Defesa do arguido

O arguido poderá exercer o seu direito de defesa no prazo de 10 dias, à luz do artigo 70.º do RGIT e indicado na notificação enviada para assegurar esse direito.

Lopes de Sousa (2010) reforça, no entanto, que este prazo não contempla apenas dias úteis e, por esse motivo, devem ser considerados todos os dias, sem exceção para os fins de semana e feriados, apenas fazendo juízo ao dia útil quando o término do prazo coincida com dia não útil.

A forma de como se deve efetuar a contagem deste prazo não se encontra prevista no RGIT, mas é aplicada por força do direito subsidiário, o artigo 104.º do CPP), o qual remete para o artigo 144.º do Código de Processo Civil (CPC).

Este é um pormenor que faz toda a diferença e que, não sendo verificado, poderá comprometer o exercício do direito de defesa do arguido.

Quanto à sua forma, a mesma poderá ser apresentada por escrito ou verbalmente, sendo que na escolha da última opção, deverá ser sempre reduzida a escrito e nela poderão ser apresentadas todas as provas necessárias e até a identificação de testemunhas para o efeito.

Relativamente ao seu conteúdo, não há qualquer estrutura definida, pelo que o arguido deverá utilizar os melhores argumentos para se defender da coima e acusações mencionadas.

Colocamos agora as seguintes questões: i) sendo intenção do arguido exercer o seu direito de defesa, deverá ou não efetuar o pagamento do valor da coima enunciado no artigo 75.º do RGIT? E ii) haverá benefício para o arguido no pagamento voluntário da coima?

A resposta à primeira questão é negativa, pois perante a intenção do exercício de defesa por parte do arguido, este não deve fazer o pagamento antecipado do valor da coima. Esta ação justifica-se pelo facto do pagamento antecipado da coima efetuado em prazo de defesa, pressupor que o arguido está a assumir a infração cometida e, por esse motivo, assim que se verificar o pagamento, o processo contraordenacional é extinto de imediato.

No que concerne à segunda questão, a resposta é positiva. O pagamento voluntário da coima poderá ser feito até à decisão do processo judicial, o que se traduz na possibilidade do exercício do direito de defesa no prazo estipulado e posteriormente no pagamento voluntário da coima.

Esta ação trará benefícios para o arguido, no momento da aplicação da coima pela autoridade administrativa, pois representa uma possibilidade de existir atenuação de coima, dado que o arguido está a regularizar a sua situação tributária até ao momento da decisão e, também, aliada ao reconhecimento da responsabilidade.

3.1.1.4. Decisão de aplicação de coima

A decisão é aplicada pelo chefe do Serviço de Finanças ou Diretor de Finanças, após a verificação do não exercício de defesa por parte do arguido ou, após o exercício, mas com a recusa relativamente aos argumentos apresentados pelo arguido.

A graduação da coima deverá ser feita com base no artigo 27.º do RGIT, onde se deve ter em conta os seguintes requisitos: i) a gravidade do facto, ii) a culpa do agente; iii) a sua situação económica, iv) o tempo decorrido desde a prática da última infração e v) o benefício económico retirado da prática de infração.

Martins (2012) declara que a decisão de aplicação de coima deverá também resultar de uma análise cuidada aos factos provados e à verificação dos requisitos para aplicação da dispensa e atenuação especial da coima ou, se possível, apenas da aplicação de uma admoestação.

Em relação à forma da decisão que determina a coima, esta deverá cumprir os requisitos enunciados no artigo 79.º do RGIT, desde a identificação do infrator, passando pela indicação da coima e sanções acessórias e o que levou à aplicação das mesmas, até à indicação das custas processuais, sob pena de sofrer uma nulidade insuprível.

Catarino e Victorino (2017) falam-nos ainda em vários princípios que a decisão tem de obedecer, sendo eles os princípios da i) suficiência, onde deverão estar todos os elementos utilizados para a decisão de aplicação de coima, ii) da clareza, que consiste na passagem da informação de forma transparente para que o arguido perceba as razões da decisão e iii) da congruência, sendo que todos os factos apurados e mencionados, devem estar devidamente fundamentados.

A não verificação destes pressupostos poderá conduzir a uma nulidade insuprível da decisão do processo contraordenacional, à luz do artigo 63.º do RGIT.

Conforme o n.º 3 do mesmo artigo, «as nulidades dos actos referidos no n.º 1 têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos».

No entanto, Lopes de Sousa (2010) refere que quando a decisão sofre uma nulidade insuprível, esta poderá ser sempre substituída por nova decisão, sobrepondo-se assim à primeira decisão que agora se encontra revogada. Por esse motivo, não deverão ser descartadas quaisquer informações úteis no processo contraordenacional, a fim de dar seguimento a este e desencadear nova decisão.

Lopes de Sousa (2010) refere ainda que as nulidades insupríveis enunciadas no artigo 63.º do RGIT aplicam-se no geral à fase administrativa do processo contraordenacional, sendo que excepcionalmente poderá existir aplicação de alguma nulidade insuprível na fase judicial do processo contraordenacional.

Com a aplicação da coima e caso o infrator concorde com a mesma, deverá efetuar o seu pagamento no prazo de 20 dias, em alternativa, poderá recorrer judicialmente, abandonando desta forma a fase administrativa do processo contraordenacional e dando seguimento à fase judicial.

3.1.2. Fase judicial

Por sua vez, a fase judicial é composta pelas diferentes subfases: i) o recurso da decisão de aplicação de coima, ii) a audiência de discussão e julgamento, iii) a decisão judicial, iv) o recurso da sentença e v) a decisão do recurso. Iremos nos pontos seguintes, abordar as subfases com maior relevância.

3.1.2.1. Recurso da decisão de aplicação de coima

O recurso da decisão de aplicação de coima para o tribunal tributário de 1.^a instância, deverá ser efetuada no prazo de 20 dias, a contar da data da notificação.

Queremos, no entanto, dar relevância à contagem do prazo durante o qual poderá ocorrer o recurso, uma vez que o não conhecimento deste poderá comprometer a aceitação do recurso. Devemos considerar que os 20 dias apresentados, como apenas dias úteis, de acordo com o artigo 60.º do RGCO.

Não obstante, o pedido de recurso deverá ser dirigido ao tribunal, mas apresentado no serviço tributário onde o processo contraordenacional foi instaurado. Posteriormente, deverá ser enviado no prazo de 30 dias, de acordo com o artigo 81.º do RGIT.

Pode ainda suceder a revogação do despacho por parte da autoridade administrativa, antes do envio do pedido de recurso para o tribunal de 1.^a instância e, perante esta situação, proferir nova decisão de aplicação de coima ou não.

Lopes de Sousa (2010) alerta-nos para os casos em que a revogação do despacho pode ser executada pela autoridade administrativa. Esta apenas pode efetuar a revogação perante a ilegalidade da decisão de condenação e não em critérios de oportunidade.

Isto significa que, a ilegalidade da decisão de condenação poderá ter origem num vício de forma, que resulta do desrespeito pelos requisitos objetivos formais de legalidade dos atos, e/ou de incompetência, quando o órgão administrativo não tem competência para aplicar a decisão de coima em determinado processo contraordenacional.

No entanto, quando existe lugar à revogação da decisão da aplicação de coima ou sanção, o processo contraordenacional não fica sem efeito, uma vez que se deverá ter em conta todos os anteriores atos. Desse modo, será aplicada nova decisão de modo a respeitar todos os requisitos ao princípio da legalidade.

Quanto ao seu conteúdo, é relevante conter todas as alegações, provas para que comprovem que a decisão proferida não é a correta. Mediante os factos provados, o arguido tem a oportunidade de invocar neste pedido um dos institutos jurídicos, como a dispensa, atenuação especial de coima ou a admoestação, que serão estudados nos próximos pontos.

Após o reenvio pela autoridade administrativa ao tribunal de 1.^a instância deverá ser efetuada uma audiência para discussão dos vários factos colocados e respetivo julgamento para proferir a decisão do tribunal.

3.1.2.2. Recurso da sentença

Mediante a sentença proferida pelo tribunal de 1.^a instância é ainda possível o recurso da mesma para o Tribunal Central Administrativo.

Lopes de Sousa (2010) esclarece-nos em que situações poderá o Ministério Público recorrer, sendo estas no caso de o arguido ser absolvido ou quando a coima aplicada em decisão anterior pela autoridade administrativa for superior à indicada na decisão judicial.

É importante ressaltar que o recurso não poderá ser possível caso o valor da coima não ultrapasse um quarto da alçada fixada (1.250€) para os tribunais judiciais de 1.^a instância e não seja aplicada uma sanção acessória, conforme n.º 1 do artigo 83.º do RGIT. Atualmente a alçada dos tribunais de 1.^a instância fixa-se no valor de 5.000€⁹.

Não obstante, o recurso é passível de ser admitido, sempre que esteja em causa a aplicação de uma sanção acessória em conjunto com a coima, dado que culmina numa privação temporária de alguns direitos do arguido.

À luz do n.º 2 do artigo 73.º, o recurso pode ainda ser admitido sempre que, independentemente do valor da coima, seja necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade de jurisprudência.

De acordo com o artigo 83.º do RGIT, este recurso deverá ser efetuado no prazo de 20 dias a contar da notificação da sentença. A contagem deste prazo deverá efetuar-se seguidamente, uma vez que este não suspende em dias não úteis.

Ressalvamos que caso a questão em causa trate apenas de matéria de direito, o recurso deverá ser diretamente colocado à Secção de Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo, à luz do artigo 83.º do RGIT.

⁹ Artigo 44.º da Lei n.º 62/2013, de 26/08 – Lei da Organização do Sistema Judiciário.

3.2. Admoestação

3.2.1. Definição

A admoestação consiste numa advertência que é feita ao sujeito que pratica determinada infração. Esta poderá apenas ser aplicada quando estejam reunidos dois requisitos: i) a reduzida gravidade da infração e ii) a reduzida culpa do agente que a praticou, à luz do artigo 51.º do RGCO.

É assim necessário que a infração cometida não tenha grande impacto no espaço em que a mesma foi cometida, ou seja, que os danos sejam diminutos, nem que se formule um grande juízo de censura jurídica sobre a prática cometida.

3.2.2. Aplicação doutrinal

Lopes de Sousa (2010) afirma que a admoestação poderá ser aplicada como condenação à prática de uma contraordenação, uma vez que o RGCO é de aplicação subsidiária ao RGIT, como se pode constatar na alínea b), do artigo 3.º do RGIT.

Lopes de Sousa (2010, p. 59) refere ainda que, em termos de matéria subsidiária relativamente às contraordenações «deverá aplicar-se não só o RGCO como se indica na al. b) deste art. 3.º, mas também, devidamente adaptados, os preceitos reguladores do processo criminal (CPP, legislação complementar e subsidiária)» e além de que «em matéria de execução de coimas, em que se determina a aplicação do CPPT, deverá aplicar-se, nos casos omissos neste, o CPC [art. 2.º, al. e), daquele Código]».

Com efeito, esta apenas pode ser aplicada a contraordenações de reduzida gravidade. Relembramos que estas se caracterizam pelo valor da coima a aplicar, cujo limite máximo não exceda os 15.000€.

A admoestação é passível de ser utilizada tanto na fase administrativa do processo contraordenacional, como na fase judicial, fase esta que já se encontra na tutela de um tribunal, aquando do recurso da decisão da fase administrativa.

O autor em questão esclarece-nos ainda acerca da forma que reveste a admoestação. Isto é, em que termos se poderá aplicar a forma escrita ou oral. Como mencionado no artigo 51.º do RGCO, a admoestação deve ser feita por escrito.

Não obstante, faz-nos alusão ao n.º 4, do artigo 60.º do CP, onde se lê que a admoestação deverá ser feita oralmente.

Estas duas referências são importantes referir, para podermos identificar os comportamentos distintos que poderão ocorrer na aplicação deste tipo de sanção, ou seja, como indicado no artigo 51.º do RGCO, na fase administrativa do processo, a admoestação deverá ser efetuada por escrito. Enquanto que se o processo passar para a tutela de um tribunal, esta poderá ser proferida oralmente, à luz do n.º 4 do artigo 60.º do CP.

Marques da Silva (2017, p. 18) revela que a admoestação representa «uma pena concreta de multa, prevista no art. 60.º do Código Penal» e que a mesma surge no artigo 51.º do RGCO como uma «sanção autónoma», verificando-se assim de uma forma um pouco contraditória.

Na sua opinião:

[a] admoestação não está prevista como sanção das contraordenações tributárias. E como sanção que é não me parece possa ser aplicada por aplicação subsidiária do art. 51.º do RGCO sem violação do princípio da legalidade. Acresce que o regime de dispensa da pena é muito amplo e generoso não se justificando o regime da admoestação.

Verificamos neste ponto, uma opinião em desacordo com a utilização da admoestação nos casos de processos contraordenacionais.

3.3. Dispensa de coima

3.3.1. Definição

A dispensa de coima consiste na isenção da coima que seria aplicada decorrente da decisão em processo contraordenacional.

À luz do n.º 1, do artigo 32.º do RGIT apuramos em que circunstâncias a aplicação deste instituto jurídico poderá acontecer.

«1 – Para além dos casos especialmente previstos na lei, pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

- a) A prática da infração não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária;
- b) Estar regularizada a falta cometida;
- c) A falta revelar um diminuto grau de culpa.»

Quanto aos casos especialmente previstos na lei e a título exemplificativo, indicamos o artigo 119.º do RGIT, em que a dispensa de coima se encontra prevista, sem a imposição do artigo 32.º do RGIT.

No n.º 6 do artigo 119.º do RGIT onde estão estipulados os casos de omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes, encontramos uma situação de dispensa de coima. Esta poder-se-á verificar quando exista a regularização da falta cometida e um diminuto grau de culpa e não necessariamente a verificação cumulativa dos três requisitos mencionados no n.º 1 do artigo 32.º.

Vejamos no ponto seguinte, de que forma os três requisitos mencionados no artigo 32.º do RGIT, são interpretados pela doutrina e o que poderá ocorrer com a sua aplicação.

3.3.2. Aplicação doutrinal

O primeiro requisito incide sobre a não constatação de um prejuízo concreto e ligado à arrecadação de receita tributária após a realização da contraordenação.

Lopes de Sousa (2010) afirma que, a obrigação da regularização da falta cometida dá-nos alguma segurança no que toca ao prejuízo efetivo para a receita tributária, pois uma vez que se trata um requisito que se deverá cumprir cumulativamente com os restantes requisitos, este terá de acontecer inevitavelmente.

Refere ainda que, este requisito não tem como objetivo incentivar os casos em que a regularização da falta cometida ocorreu, mas sim mostrar que ainda antes da mesma, não existiu de facto um prejuízo causado à arrecadação da receita.

Não devemos considerar que não existiu prejuízo efetivo para a receita tributária, só pelo facto de ter ocorrido um ressarcimento pelo prejuízo provocado pela contraordenação, com o pagamento de juros e custas processuais, independentemente do período temporal em causa. A verificação do não prejuízo causado deverá verificar-se ainda antes desse momento.

Na opinião de Lopes de Sousa (2010, p. 320), dever-se-ão ter em conta:

[p]rimacialmente, contra-ordenações não [...] diretamente conexas com o pagamento de prestação tributária, de que são exemplos os casos de violação de segredo fiscal por negligência (art. 115.º), falta ou atraso na apresentação de declarações que não tenham por fim permitir à administração tributária determinar, avaliar ou comprovar a matéria colectável ou a falta de exibição de dísticos (art. 117.º), a falta de apresentação de livros de escrituração, antes da respectiva utilização (art. 122.º), a falta de nomeação de representantes (art. 124.º) e a falta de conta bancária (art. 129.º, n.º 1).

Apuramos, portanto, uma posição delimitativa relativa aos tipos de contraordenações cometidas que podem beneficiar com a dispensa de coima.

Contudo, o autor indica também que esta questão já não é recente, pois já o artigo 21.º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) excluía todas as contraordenações associadas ao pagamento de prestações tributárias, incluindo apenas as situações de «omissões, irregularidades, atrasos de escrituração ou de entrega de quaisquer documentos ou elementos de escrita exigidos por lei».

Com a substituição do RJIFNA pelo RGIT, esta especificação deixou de existir, deixando assim uma lacuna no que diz respeito à limitação da aplicação da dispensa de coima quanto ao âmbito da contraordenação cometida.

O segundo requisito que representa a regularização da falta cometida e no qual já verificámos que existe uma grande conexão com o primeiro, uma vez que dependente deste para a não constatação de prejuízo efetivo na receita tributária.

Considera-se que a falta se encontra regularizada quando existe o pagamento da prestação tributária, dos juros de mora e custas processuais.

Quanto ao último requisito apresentado, Lopes de Sousa (2010), refere que:

[a] referência ao diminuto grau de culpa tem como objectivo limitar a aplicação da norma aos casos em que o grau de culpa seja reduzido, designadamente aqueles em que há actuação por negligência e outros em que haja circunstâncias que atenuem a culpa, particularmente a existência de circunstâncias exógenas que estejam na origem da infracção ou o seu carácter accidental.

O reconhecimento desta condição está sujeito a uma análise à contraordenação cometida para apurar se de facto existem fatores que atenuem a infracção cometida e, desse modo, possam levar a um diminuto grau de culpa por parte do infrator.

3.4. Atenuação especial de coima

3.4.1. Definição

A atenuação especial de coima esta contemplada no n.º 2, do art. 32.º do RGIT, que dispõe o seguinte: «Independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infrator reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo».

Além desta disposição, encontramos ainda no n.º 3, do artigo 18.º do RGCO, referência ao efeito da atenuação especial de coima nos limites mínimos e máximos das coimas aplicadas, sendo que estes são reduzidos para metade.

3.4.2. Aplicação doutrinal

De uma forma geral, toda a doutrina envolta no estudo da atenuação especial de coima, tem o mesmo entendimento relativamente à aplicação deste instituto.

Este deverá ser sempre destinado a todas as situações em que se verifique cumulativamente o reconhecimento da responsabilidade por parte do infrator e a regularização da situação tributária até à decisão do processo.

No entanto, ressalvamos a questão do reconhecimento da responsabilidade, uma vez que a sua verificação, por vezes não é assim tão direta, e poderá levar a alguns entendimentos erróneos em matéria jurisprudencial.

No que diz respeito a este ponto, a lei é omissa, uma vez que nada refere acerca do reconhecimento da responsabilidade por parte do infrator. Existe, no entanto, a nível doutrinal, um entendimento de Catarino e Victorino (2012, p. 300), onde afirmam que:

[a] lei não indica de que modos poderá demonstrar-se a verificação do requisito “*reconhecimento de responsabilidade*” parecendo-nos, todavia que ele poderá ser dado como evidenciado a partir dos actos e declarações que o arguido pratique no processo e da conduta que com elas evidencie concretamente assumir.

Catarino e Victorino (2012) mencionam ainda que, também a atenuação especial de coima visa a regularização da situação tributária, transmitindo de alguma forma um estímulo para o cumprimento das obrigações tributárias.

4. Análise Jurisprudencial

Partimos agora para a análise jurisprudencial com o intuito de verificar qual a aplicação prática que fazem dos conceitos da admoestação, dispensa e atenuação especial de coima.

Esta análise será realizada com base em acórdãos proferidos pelo STA e Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) e tem como objetivo compreender se existem ou não divergências nas várias decisões aplicadas.

4.1. Admoestação

Como vimos no capítulo anterior a admoestação consiste num juízo de censura feito ao agente infrator da contraordenação e embora não esteja mencionada no RGIT, poderá ser aplicada no âmbito do RGCO, dado que se trata de legislação subsidiária.

Relembramos, que para o seu cumprimento, deverão estar reunidos os seguintes requisitos:

i) reduzida gravidade da infração e ii) reduzida culpa do agente que a praticou.

4.1.1. Acórdão do TCAS, de 26-01-2017, processo n.º 09680/16

O acórdão do TCAS de 26-01-2017, proferido no âmbito do processo 09680/16, representa um recurso efetuado pela Fazenda Pública, relativamente à decisão aplicada pela contraordenação cometida, que teve origem no atraso no pagamento da prestação tributária, mais especificamente o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Em sentença de 1.^a instância, o Tribunal, assumiu que os requisitos cumulativos do n.º 2, do artigo 32.º do RGIT se encontravam preenchidos, devido ao curto espaço de tempo entre o término do prazo para pagamento da prestação tributária e a data efetiva do mesmo, dando assim cumprimento, demonstrando assim o reconhecimento da responsabilidade e a regularização da falta cometida.

Contudo, decidiu que a coima seria desajustada face aos factos incorridos e decidiu converter esta mesma coima em admoestação, procedendo então à aplicação de lei subsidiária, nomeadamente o artigo 51.º do RGCO.

A ora recorrente não aceita a decisão proferida na 1.^a instância e pretende que a admoestação seja substituída pela aplicação de uma coima, justificando com os seguintes argumentos:

- a) A autora retardou a entrega nos cofres do Estado, por um curto período de tempo, é verdade, de valores correspondentes a um tributo, que previamente havia recebido de terceiros, com a especial obrigação de os entregar ao seu legal destinatário.
- b) Efectivamente, visto tratar-se de Imposto sobre o Valor Acrescentado, não estamos perante um qualquer imposto a despendar pela Autora, mas sim perante os valores que esta previamente recebe dos seus clientes, com a obrigação de os entregar a quem de direito.
- c) Ao retardar essa entrega, independentemente do período temporal porque o fez, reteve em seu poder, indevidamente, algo que lhe não pertencia.
- d) Mas também, apesar de notificada para proceder ao pagamento de uma coima reduzida, mais uma vez prevaricou, e, só após o decurso do prazo legalmente estipulado, procedeu ao seu pagamento.
- e) Dito de outro modo, a imposição à infractora de uma coima do valor em causa, resulta única e apenas dos sucessivos incumprimentos, por parte desta, dos prazos legalmente estipulados.
- f) Acresce que, visto o valor do imposto em causa, é a infracção classificada de grave, e
- g) face à organização da infractora sob a forma de sociedade de quotas, integrando ainda um grupo de sociedades dominadas por uma outra organizada sob a forma de sociedade anónima, se lhe impõe a especial obrigação do cumprimento atempado de todas as obrigações a que se encontra adstrita,
- h) razões pelas quais não se conforma esta Representação com a douta decisão de, em substituição da coima determinada, ser aplicada à infractora a admoestação preconizada na sentença sob recurso.
- i) Pugnando pela substituição de tal sentença por douto acórdão que mantenha na ordem jurídica a coima fixada pelo Senhor Director de Finanças de Beja.
- j) E assim não sendo doutamente entendido, que à infractora seja aplicada a coima por esta preconizada em 50 da PI, variando entre 11.080,78€ e 22.500,00€.
- k) Mas, e no limite, que à infractora, em caso algum seja aplicada uma penalidade de valor inferior àquele por ela já pago, embora fora de prazo, no processo de redução de coima, no montante de 1.846,79€.

Face à descrição do processo, em primeiro lugar, cabe-nos enquadrar a contraordenação cometida em legislação aplicável. A falta de entrega da prestação tributária em prazo estabelecido para o efeito, configura uma contraordenação, à luz do artigo 114.º do RGIT.

Seguidamente constata-se que se trata de uma contraordenação simples, ou seja, o valor da coima não ultrapassa os 15.000€, como disposto no artigo 23.º do RGIT e também não verifica algumas situações mencionadas no artigo 27.º do RGIT.

No caso *sub judice*, constatamos que foi inicialmente aplicada uma coima no valor de 22.161,56€, o que nos levaria a refutar tal aplicação da admoestação devido ao valor da coima.

Porém, devemos considerar que esta coima sofreu uma redução, na sequência do pedido efetuado pela recorrida para o valor de 1.846,79€ (como indicado na alínea *k*), pelo que se passa a enquadrar na moldura das contraordenações simples e, conseqüentemente é passível da aplicação da decisão de admoestação.

Averiguemos, portanto, a posição do TCAS, face aos factos provados que levaram à decisão do anterior Tribunal e aos argumentos colocados pela recorrente.

O TCAS reconhece, desde já, o atraso no pagamento da prestação tributária e também do pagamento da coima, dentro do prazo estipulado. Não obstante, considera ainda que face ao exposto, consideram-se cumpridos os requisitos não só para a atenuação especial da coima, como para a dispensa da mesma, uma vez que:

[o] prejuízo para o erário público é diminuto, dado que o atraso no pagamento da prestação tributária foi de três dias. A arguida/recorrida procedeu à regularização da sua situação fiscal, através do pagamento da coima inicialmente fixada, ainda que com atraso de seis dias. A culpa da arguida/recorrida não é grave, dado que a mesma desenvolveu esforço no sentido do cumprimento das obrigações fiscais, tendo reparado a infracção prontamente.

Relativamente à existência de comportamentos anteriores semelhantes pela arguida, nada é mencionado. No entanto, consideramos que tais não devem ter existido, pois seria um fator negativo para a aplicação de uma sanção mais leve, como a admoestação.

O recurso desta decisão reforça que o anterior Tribunal podia ter apenas aplicado a dispensa de coima, pois verificam-se todos os requisitos para tal decisão. Contudo, o mesmo limitou-se a verificar o cumprimento dos requisitos cumulativos para a atenuação especial de coima e posteriormente fazer a sua substituição pela admoestação.

A admoestação aplicada consistiu numa advertência ao comportamento por parte da recorrida, aliás, tal como é o objetivo da mesma, da seguinte forma:

«O Tribunal lembra que o dever de pontual entrega das prestações tributárias constitui não apenas uma obrigação dos sujeitos passivos objecto de tutela sancionatória, mas dever de cidadania, devendo estes organizarem-se de forma a que factores imprevistos, como os atrasos na realização de transferências bancárias ou a ausência de funcionários, não impeçam o cumprimento pontual desse dever. O atraso, mesmo ligeiro, mesmo prontamente reparado, constituiu infracção, que não se apagou pelo facto de o Tribunal entender que esta admoestação se revela, no caso, suficiente para punir a infracção cometida».

Neste sentido, o recurso foi indeferido pelo TCAS, tendo-se mantido a sentença anteriormente decidida.

Quanto à sua prática, a admoestação é uma decisão passível de ser utilizada tanto pela Administração Fiscal como também pelos tribunais administrativos e, que a mesma deverá respeitar os requisitos presentes no artigo 51.º do RGCO, ou seja, a reduzida gravidade da infração e ainda a reduzida culpa do sujeito passivo.

Quanto ao emprego deste instituto jurídico, e resultante da pesquisa efetuada, concluímos que as decisões proferidas no âmbito dos acórdãos jurisprudenciais são uniformes.

4.2. Dispensa de coima

As decisões jurisprudenciais que culminam na dispensa de coima não têm sido totalmente unânimes, pois decorrente do estudo do primeiro requisito que o artigo 32.º do RGIT dispõe, deparamo-nos com duas correntes divergentes no que diz respeito à verificação ou não de prejuízo efetivo para a receita tributária, sempre que existe a prática de uma contraordenação.

4.2.1. Acórdão do TCAS, de 12-08-2009, processo n.º 03222/09.

O acórdão em questão trata da contraordenação cometida, pela falta de entrega de prestação tributária, à luz do artigo 114.º do RGIT, e classificada como uma contraordenação simples, segundo o artigo 23.º do RGIT.

O objetivo desta análise é focarmo-nos essencialmente na posição que é tida pelo relator Ascensão Lopes, quanto à verificação do prejuízo efetivo para a receita tributária.

Sendo que o mesmo acórdão se encontra analisado em pormenor, já quanto aos seus factos e decisão no ponto respeitante à atenuação especial de coima.

A primeira corrente defende que não existe prejuízo efetivo para a receita tributária, sempre que a regularização da falta cometida é realizada. Esta visa o pagamento do tributo, de juros compensatórios e também de custas administrativas e/ou processuais.

O conselheiro Ascensão Lopes é o defensor desta corrente jurisprudencial, sustentando que se deverá ter em conta para a aplicação da dispensa de coima, dando cumprimento à alínea a) do n.º 1, do artigo 32.º do RGIT, não um prejuízo hipotético, mas sim, um prejuízo concreto e ligado ao montante da receita tributária expresso em números.

Ascensão Lopes, refere ainda que:

[p]arece-nos que o legislador quis incentivar o sujeito passivo faltoso a regularizar o pagamento do tributo prevendo exactamente a possibilidade de dispensa de coima (a avaliar caso a caso por atenção também à existência ou não de culpa diminuta,) o que faz todo o sentido mas já não o fazendo, a nosso ver, a afirmação que naquele preceito se terão tido em vista só contra-ordenações que não estão directamente conexionadas com o pagamento da prestação tributária como sejam a violação do segredo fiscal por negligência, e outras, por tal implicar uma aplicação restritiva dos termos da lei.

Desta forma, constatamos que não se verifica qualquer limite quanto ao âmbito das contraordenações cometidas. Isto é, estando a contraordenação cometida conexa ou não com o pagamento de uma prestação tributária, poderá não se verificar prejuízo, caso se apure o pagamento do devido imposto e demais valores compensatórios pela mora no pagamento do mesmo.

4.2.2. Acórdão do STA, de 15-02-2017, processo n.º 0612/15

Este acórdão vem sustentar também a corrente do não reconhecimento de prejuízo efetivo para a receita tributária, mas numa condição em que o Estado se encontra numa situação devedora para com o contribuinte.

Tendo em consideração, os factos provados, constatamos que a empresa infratora, deduziu um valor superior de IVA, em relação ao que deveria ter sido efetivamente deduzido.

Este acórdão resulta de um recurso por parte da Fazenda Pública, tendo em conta os seguintes acontecimentos:

- i) A arguida apresentou uma declaração periódica de IVA, com um valor indevido respeitante à dedução de IVA, tendo sido notificada e tendo procedido ao envio de uma declaração de substituição.
- ii) Com base no auto de notícia, devidamente fundamentado nos termos do artigo 57.º do RGIT, foi instaurado um processo contraordenacional.
- iii) Resultante do processo contraordenacional, a arguida apresentou o seu direito de defesa, através de reclamação graciosa, solicitando a anulação das liquidações adicionais e respetivos juros compensatórios.
- iv) A coima foi fixada no montante de 29.593,23€, pelo Serviço de Finanças competente.
- v) Perante o recurso da arguida para o Tribunal Tributário de Lisboa, este considera o recurso procedente e absolve a empresa da contraordenação imputada.
- vi) Por sua vez, a Fazenda Pública, interpõe um recurso para o STA, requerendo a aplicação de coima, pois considera que houve uma incorreta interpretação na sentença anterior.

A relatora Ana Paula Lobo considera que de facto houve um erro de julgamento, pois a dedução indevida de IVA, configura-se como uma contraordenação fiscal, nos termos do n.º 3 e alínea a) do n.º 5, do artigo 114.º do RGIT.

Quanto à sua classificação consideramos que se trata de uma contraordenação simples, tendo em consideração a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que absolveu a arguida da contraordenação cometida e reduziu o valor desta a zero.

Relativamente à graduação da coima, devemos ter em consideração o estipulado no artigo 27.º do RGIT, pela gravidade do facto, culpa do agente, situação económica do mesmo e o benefício económico retirado com prática da infração.

Por isso deve-se ter em atenção, que esta contraordenação foi realizada pela empresa, a título negligente, sem qualquer objetivo de benefício económico e que esta não apresenta qualquer antecedente contraordenacional.

Além de que, se constata uma situação especial em que a empresa infratora é credora de imposto sobre o Estado, mesmo depois da correção da declaração periódica de IVA.

Ana Paula Lobo refere que tal como as empresas não devem ter uma situação devedora para com o Estado, também este não deverá ter uma situação devedora de imposto para com as empresas.

Mesmo perante esta situação em que a arguida deduziu o imposto indevidamente, uma vez que a mesma se encontra numa situação de crédito de imposto para com o Estado, a relatora defende que não se verifica um prejuízo efetivo para a receita tributária e, dado que se encontram também preenchidos os restantes requisitos do 32.º do RGIT e do artigo 27.º do mesmo código, nomeadamente o diminuto grau de culpa e a não obtenção de benefício com a infração cometida, a dispensa de coima é aplicável.

Perante este cenário o recurso foi deferido, tendo sido a anterior sentença revogada e aplicada a dispensa de coima à contraordenação cometida pela arguida.

Com base na pesquisa efetuada, constatamos que quanto à corrente que defende o não reconhecimento do prejuízo efetivo na receita tributária, esta ainda tem uma posição minoritária no STA.

4.2.3. Acórdão do TCAS, de 15-07-2008, processo n.º 02398/08

O acórdão em causa representa a segunda corrente relativa ao reconhecimento de prejuízo efetivo na receita tributária, onde se baseia no entendimento doutrinal de Jorge Lopes de Sousa.

Relembramos que esta posição defende que a simples regularização da situação tributária por si só não descarta a impossibilidade de prejuízo efetivo na receita tributária, principalmente nos casos em que está em causa o pagamento de prestações tributárias.

Neste acórdão está em causa a falta do pagamento por conta, relativo a Imposto do Rendimento sobre as Pessoas Coletivas (IRC), por parte de uma empresa, à qual foi instaurado um processo contraordenacional, pelo Serviço de Finanças competente.

Tratando-se da falta de entrega de imposto, esta enquadra-se no artigo 114.º do RGIT, como uma contraordenação fiscal e classifica-se quanto ao valor da coima aplicada (1.652,50€) como uma contraordenação simples, à luz do artigo 23.º do RGIT.

Todavia, perante o recurso da arguida, o pagamento dessa mesma coima foi dispensado, uma vez que o juiz responsável considerou que os requisitos exigidos no n.º 1, do artigo 32.º do RGIT, estavam cumulativamente verificados.

Esta decisão foi alvo de recurso por parte da Procuradora da República, pois na visão desta, este instituto jurídico não devia ter sido aplicado, pois não estão reunidos os requisitos para tal.

A recorrente indica que é necessário o foco na análise da aplicação dos requisitos do artigo 32.º do RGIT, nas contraordenações onde se verifique o pagamento de prestações tributárias.

Realça também, aquilo que tem vindo a ser aplicado na jurisprudência, ou seja, que a regularização da situação tributária, por si só não significa que não exista prejuízo efetivo para a receita tributária.

Deste modo, socorre-se das palavras do relator Eugénio Martinho Sequeira, no acórdão do TCAS, com o n.º de processo 00344/03, onde este indica que:

[...] pelo que o lapso de tempo em que o Estado se encontrou desembolsado dessa quantia não pode deixar de causar prejuízos na realização das receitas orçamentadas, com vista a satisfazer as despesas, de acordo com a opções tomadas no Orçamento do Estado. Os juros compensatórios que nestes casos são liquidados, visam reparar o credor pelo tempo em que esteve desembolsado do capital, mas não podem apagar tal falta do recebimento da receita no seu devido tempo. Em suma, fácil é perceber que o não pagamento das receitas tributárias, pontualmente, não pode deixar de comprometer a realização das opções tomadas pelo Estado no Orçamento, daí, resultando, necessariamente, prejuízo.

A recorrente indicou ainda que:

[a]ssim ao se considerar na decisão recorrida que basta o pagamento da dívida e dos juros respectivos para afastar o prejuízo, pura e simplesmente, é esquecer que estamos perante matéria especial, com características próprias e, como tal deverá ser apreciada e regulamentada de acordo com a sua natureza, no caso tributária.

Para que se verifiquem os requisitos cumulativos fixados no art. 32.º do RGIT, designadamente a prevista na al. a), no sentido de que a prática da contra-ordenação fiscal não gere prejuízo efectivo à receita tributária, tal terá que se reportar a situações em que não chegou a produzir-se prejuízo antes de ocorrer a regularização da falta, daí que saiam da alçada do art. 32.º do RGIT as contra-ordenações ligadas com o pagamento de prestações tributárias, onde há sempre prejuízo independentemente da regularização posterior da dívida, incluindo o pagamento dos juros devidos.

Perante os factos apresentados, podemos constatar que a Procuradora da República utilizou todos os argumentos que sustentam a segunda corrente jurisprudencial, a qual afirma que haverá sempre prejuízo efetivo da receita tributária ao estarem em causa as contraordenações fiscais conexas com o pagamento de prestações tributárias.

O primeiro argumento que o tribunal estuda é de facto a ocorrência de prejuízo, mesmo depois da regularização da situação tributária e, para o efeito bebe das palavras do relator Eugénio Martinho Sequeira, onde este afirma que existe sempre prejuízo efetivo, mesmo após a regularização da situação tributária (incluindo juros de mora e custas associadas).

Ainda assim, socorre-se dos artigos 806.º e 562.º do Código Civil (CC) para elucidar que a indemnização é tida em conta como a reparação de um dano, ou seja, no fundo aqui trata-se da não verificação de um prejuízo, pois os juros que são pagos cobrem o atraso no pagamento da prestação tributária.

Todavia, tratando-se de um pagamento de prestação tributária e por não ser possível o apuramento concreto do prejuízo pelo atraso no pagamento, mesmo com os juros de mora adicionais e tendo em conta o exposto pela recorrente, no que diz respeito ao que se tem praticado na doutrina, o tribunal decidiu que todos estes argumentos são válidos para considerar que a alínea a), do n.º 1 do art. 32.º do RGIT não se encontra preenchido.

Consequentemente, em substituição da decisão que levou à dispensa de coima é aplicada a atenuação especial da coima, uma vez que se verificam os pressupostos no n.º 2, do artigo 32.º, que iremos estudar no ponto seguinte.

No nosso entender e face à discussão que é colocada em torno do prejuízo causado pelo não pagamento atempado das prestações tributárias, não só neste caso, mas nos casos semelhantes existentes, há uma questão que poderá não estar muito clara.

Como foi dito acima, o tribunal fala-nos da questão do pagamento dos juros de mora como sendo uma indemnização do tempo em que o pagamento da prestação tributária não se verificou. Contudo, não assume este como um argumento para a não verificação de um prejuízo efetivo para a receita tributária. De facto, poderá ser difícil ou até impossível apurar o prejuízo efetivo que o atraso da prestação tributária causa, após o mesmo não ter entrado nos cofres do Estado, no prazo de pagamento estabelecido.

Por esse motivo, poderão questionar se faz sentido a aplicação de juros de mora, ao tempo de atraso do pagamento da prestação tributária, como uma compensação pelo mesmo, eliminando, assim, qualquer prejuízo que pudesse existir para a receita tributária. Será, este o propósito do pagamento dos juros de mora em contexto tributário ou, apenas são aplicados como uma repreensão pelo atraso no pagamento da prestação tributária?

À luz do n.º 1 e n.º 2, do artigo 44.º da LGT, verificamos que «são devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal» e sendo os mesmos «aplicáveis às dívidas tributárias são devidos até à data do pagamento da dívida». Confirmamos que, efetivamente, não existe nenhuma alusão ao sentido reparador do prejuízo causado, que os juros de mora pudessem revestir.

Parece-nos, portanto, que o pagamento de juros de mora tem como objetivo sancionar de alguma forma a conduta praticada e não incentivar o sujeito passivo a não cumprir com os prazos de pagamento das suas prestações tributárias.

Podemos assim concluir que independentemente do pagamento da prestação tributária em atraso se verificar, incluindo o pagamento de juros de mora, irá sempre existir um prejuízo efetivo na receita tributária, pelo mesmo não ter sido efetuado no prazo estipulado.

4.3. Atenuação especial de coima

Como já vimos anteriormente, a atenuação especial de coima obedece a dois requisitos cumulativos, sendo eles i) o reconhecimento da responsabilidade por parte do infrator e ii) a regularização da situação tributária até ao momento da decisão do processo.

De referir que, é importante verificar que leitura é feita na jurisprudência referente ao reconhecimento da responsabilidade, pois representa um dos requisitos para que a atenuação especial de coima seja aplicada.

4.3.1. Acórdão do TCAS, de 10-09-2015, processo n.º 08790/15

Neste processo, apuramos que a infração cometida foi a não entrega do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) retido na fonte dentro do prazo previsto para o efeito.

A entrega deste apenas foi efetuada dois dias após o término do prazo, não obstante, foi aplicada uma coima pela contraordenação cometida.

A falta de entrega de prestação tributária encontra-se disposta no artigo 114.º do RGIT, e dado o valor da coima aplicado de 1.073,28€, podemos classificar como uma contraordenação simples, à luz do artigo 23.º do RGIT.

O infrator exerceu o seu direito de defesa, conforme estipulado no artigo 71.º do RGIT, no sentido de solicitar a dispensa de coima aplicada.

Da matéria de facto, apura-se também que a entidade infratora em questão, não é reincidente, pelo que poderá ser um fator atenuante na aplicação da coima.

Dado os factos provados, o Tribunal Tributário de Sintra decidiu em sentença, a aplicação da atenuação especial de coima, em virtude de estarem verificados todos os requisitos cumulativos para a aplicação desta medida.

Por sua vez a Fazenda Pública interpôs recurso no TCAS, em que esta argumenta que o primeiro requisito do n.º 2, do artigo 32.º do RGIT, isto é, a verificação da responsabilidade, não se encontra preenchido pelos seguintes factos:

VII. [...] o reconhecimento de que foi violada uma disposição legal não pode, sem mais, conduzir a que se conclua pelo reconhecimento da responsabilidade.

VIII. [...] verifica-se que a arguida, na pessoa do seu representante legal, alega circunstâncias de a desresponsabilizam da omissão.

IX. [...] considera que o montante devido foi liquidado voluntariamente “com a atenuante de estarmos na data, num período de Páscoa”.

X. Acrescentando, ainda, que “estamos perante um legal representante de nacionalidade inglesa! Norte Africana, que não tem conhecimento da infracção praticada” e “também não foi informado em tempo pelo que se disponibilizaria a pagar juros de 2 dias ou coima aceitável”.

XI. E, pugnando também “que não foi tão pouco violada a alínea a) do art.º 114 da LGT, [...] bem como foi violado o n.º1 do art. 114.º da lei 64-A/2008”.

XII. [...] também não resulta da petição de recurso de contra-ordenação apresentada, qualquer espécie de reconhecimento de responsabilidade pela omissão verificada.

XIII. Ora de tudo o que ficou dito não resulta que tenha havido por parte da arguida qualquer assunção de responsabilidade, sendo antes de concluir que a arguida esgrime considerações no sentido de não se arrogar de tal responsabilidade.

XIV. [...] socorrendo-se a arguida, na sua opção de defesa, da alegação de factos, que por alguma forma a desresponsabilizassem da omissão ocorrida [...].

A recorrente alega que todas estas disposições não dão cumprimento ao que vem sido defendido na doutrina, pois por sua vez, estas não demonstram qualquer reconhecimento de responsabilidade por parte do infrator, situação contrária ao exposto pelos autores Catarino e Victorino, resultante da análise do n.º 2 do art.º 32 do RGIT.

Relembramos que Catarino e Victorino (2012) alegam que, o reconhecimento da responsabilidade por parte do infrator deverá ser apurado resultante dos atos e declarações praticados no processo e conseqüentemente o sentido dos mesmos.

Com base nestes argumentos é então solicitada a revogação e substituição da medida aplicada, a atenuação especial de coima.

Face ao exposto pela recorrente, o TCAS vem afirmar que efetivamente o n.º 2, do artigo 32.º, obriga efetivamente ao cumprimento cumulativo do reconhecimento da responsabilidade e da regularização da situação tributária até decisão do processo.

Bebendo também da opinião doutrinal acerca deste artigo, este tribunal vem indicar que perante os atos e condutas tidas pelo infrator, que se traduzem no pagamento da falta cometida em apenas dois dias, está mais que assumida a responsabilidade perante este.

Desse modo, é negado provimento ao recurso da Fazenda Pública, mantendo-se a aplicação da atenuação especial da coima para o infrator.

No nosso entender e após a análise a este acórdão, podemos concluir que existem ainda muitas incongruências no que toca à interpretação daquilo que vem sido defendido na doutrina.

As interpretações não são unânimes quanto aos atos e condutas que levam à assunção da responsabilidade, senão vejamos os argumentos que foram expostos pela ora recorrente, Fazenda Pública e o decidido pelo tribunal.

A recorrente sempre alegou, mesmo face à verificação da regularização da dívida no prazo de apenas dois dias, que não tendo indicado explicitamente no seu momento de defesa que assumia a responsabilidade por aquele ato, o primeiro requisito do n.º 2, do artigo 32.º não estava aí cumprido e conseqüentemente, não era aplicável a atenuação especial da coima.

Enquanto que o tribunal vem assumir a existência do reconhecimento da responsabilidade pelos atos praticados, ou seja, a regularização quase imediata do tributo em falta.

Este entendimento doutrinal, de facto, apresenta uma lacuna no que diz respeito à interpretação exata daquilo que é o reconhecimento da responsabilidade, deixando

assim, que a mesma seja avaliada de uma forma mais subjetiva, perante os vários atos, declarações e condutas.

Por outro lado, parece-nos que a decisão do tribunal foi coerente e assertiva, no sentido de não levar apenas em conta o que foi escrito em matéria de defesa da arguida, mas pelos atos subsequentes à infração cometida.

4.3.2. Acórdão do TCAS, de 12-08-2009, processo n.º 03222/09

Neste acórdão também é apresentada a atenuação especial de coima, o qual julgamos ser interessante para a verificação de algumas variantes em relação ao acórdão anterior apresentado.

A contraordenação cometida em causa, visa também a falta de entrega de prestação tributária atempadamente, como estipulado no artigo 114.º do RGIT e classifica-se como uma contraordenação simples, segundo o enquadramento efetuado do valor da coima de 8.167,00€, no n.º 2 do artigo 23.º do RGIT.

A entidade infratora, não concorda com a decisão de aplicação de coima por parte da Administração Fiscal e envia um pedido de recurso para o Serviço de Finanças de Lisboa, dando cumprimento ao artigo 67.º do RGIT, solicitando a anulação da coima aplicada.

O Tribunal Tributário de Lisboa profere indeferimento do recurso interposto pela arguida, pois considera que não há cumprimento cumulativo dos três requisitos do n.º 1, do artigo 32.º do RGIT.

Relativamente ao prejuízo efetivo causado na receita tributária, considera a existência deste, pelo pagamento da prestação tributária não se ter verificado no prazo estipulado.

O segundo requisito está cumprido, visto que a entidade infratora regularizou a falta cometida sensivelmente passados dois anos desde a ocorrência da contraordenação.

E relativamente ao diminuto grau de culpa, este Tribunal indica que a entidade é reincidente na prática de contraordenações.

Perante a sentença proferida, a arguida interpõe novo recurso junto do TCAS, no qual invoca a dispensa ou aplicação da coima mínima.

O relator Ascensão Lopes, indica que relativamente ao primeiro requisito do artigo 32.º, a apuração do prejuízo para a receita tributária deverá ser real e expresso em números, de modo a demonstrar efetivamente o prejuízo causado. Este indica ainda que o legislador

pretende que a falta seja regularizada, eliminando assim qualquer prejuízo para a receita tributária, como já falado em análise ao acórdão na parte em que trata o não reconhecimento de prejuízo efetivo para a receita tributária.

Contudo, concorda também com o incumprimento do requisito do diminuto grau de culpa, devido à prática anterior de contraordenações pela arguida e, quanto ao terceiro requisito, também assume a concretização do mesmo, ou seja, regularização da falta.

Posto isto, e dado que foi descartada a hipótese de dispensa de coima, no entendimento de Ascensão Lopes, encontram-se reunidos todos os requisitos para a aplicação da atenuação especial de coima.

No que concerne à execução da atenuação especial de coima e, à luz do n.º 3, do artigo 18.º do RGCO, os limites mínimo e máximo da coima são reduzidos para metade do seu valor, o que no caso em apreço estes seriam 3.460,77€ e 17.303,87€.

Não obstante, tal não se verifica, uma vez que a arguida já tem antecedentes contraordenacionais e por esse motivo, constitui um fator agravante que condiciona a aplicação da coima pelo limite mínimo legal (3.460,77€).

Por esse motivo foi o valor da coima aplicada foi de 4.000,00€, valor esse que o Tribunal entendeu ser o mais correto perante a reincidência do sujeito passivo e o período que se verificou até ao pagamento do imposto.

Existe a necessidade de averiguar todos os factos que podem levar à alteração da aplicação desta medida, além dos requisitos especificamente mencionados no n.º 2 do artigo 32.º do RGIT, como o reconhecimento da responsabilidade e a regularização da situação tributária.

Contudo, esta situação não representa algo de novo, pois apesar desta não vir especificamente direcionada à atenuação especial de coima, devemos ter em conta a aplicação do artigo 27.º do RGIT e n.º 1 do artigo 18.º do RGCO, quanto à determinação da medida da coima.

Estes artigos determinam que a coima deve ser aplicada, tendo em conta a gravidade, culpa, situação económica do agente e o benefício que este obteve com a prática da contraordenação.

No tocante à quantificação dos fatores acima referidos, que no caso em estudo se trata dos antecedentes da infratora, não temos acesso a nenhuma fórmula de cálculo para o efeito. Não

obstante, a relação que é efetuada entre a qualificação do fator e a sua quantificação para determinação da coima aplicar deverá ser coerente e justa.

Concluimos desta forma, que o TCAS efetuou uma aplicação da coima correta, tendo em conta, não só os requisitos obrigatórios que permitem a utilização deste instituto jurídico, bem como dos restantes fatores que levam à atenuação ou agravamento desta.

5. Conclusões

I. As infrações tributárias têm como origem a violação de normas que corporizam um bem jurídico fundamental, que se poderá assumir como uma função do Estado, como o património do mesmo ou até como um misto que se complementa entre as funções desempenhadas e o erário público que estas devem defender e ajudar a construir.

II. As infrações tributárias são definidas como um “facto típico, ilícito e culposo”, facto esse que resulta de um comportamento que ofende as normas relativas à regulamentação da relação jurídico-tributária.

III. É na sequência da relação jurídico-tributária que aquando da não verificação do cumprimento das obrigações desta, nas quais é defendido/ protegido um bem jurídico fundamental, são verificadas as infrações tributárias e posteriormente a sua punibilidade, com base num dos princípios mais relevantes – o princípio da legalidade.

IV. Reforçamos os corolários do princípio da legalidade que são vitais para o correto funcionamento da relação jurídico-tributária: i) a reserva da lei, uma vez que este apenas visa a cobrança de impostos que se encontram contemplados na lei em data anterior à da cobrança e ii) a preeminência da lei que confere a primazia desta sobre a vontade da Administração Fiscal ou do contribuinte. Deste modo é garantido o cumprimento das obrigações adjacentes à relação jurídico-tributária tanto pelo contribuinte como pela Administração Fiscal.

V. Um dos pontos-chave referidos neste estudo é o reconhecimento ou não dos pressupostos que levam ao reconhecimento de uma infração tributária. Este deverá ser efetuado com base na situação em causa, de modo a identificar a natureza da infração, a motivação e intenção que levou à realização da mesma.

VI. Importa dizer que a punibilidade das infrações tributárias só poderá acontecer quando determinada situação já se encontra prevista na lei, dando lugar ao cumprimento do princípio da não retroatividade da lei penal e contraordenacional.

VII. Dado que no estudo em apreço, foi conferida especial relevância à punibilidade do ato ilícito por intermédio das contraordenações tributárias, é essencial a destrição entre os crimes tributários e as contraordenações, quer pelo resultado que foi alcançado com a prática do comportamento ilícito, quer pelo bem jurídico que violam.

VIII. Por norma, as contraordenações são puníveis a título de negligência, exceto se alguma situação em contrário estiver especificamente prevista na lei, e neste caso serão puníveis a título de dolo.

IX. Por se tratarem de infrações tributárias com menor gravidade, devemos ter em consideração que a punibilidade destas tem como objetivo principal a sanção do ato cometido, mas também um objetivo secundário, que se traduz na prevenção de situações semelhantes futuras (prevenção especial).

X. É perante esta sistemática de punição por intermédio das contraordenações tributárias, que temos noção de como a lei é aplicada e sanciona os comportamentos que a infringem. Para o efeito, é instaurado um processo contraordenacional, que compreende a fase administrativa e a fase judicial, sendo que na primeira fase são efetuadas as diligências necessárias para a instauração do processo, notificação ao arguido e o exercício do direito de defesa por parte deste, onde já pode utilizar um dos institutos jurídicos, tais como a admoestação, dispensa e atenuação especial de coima.

XI. A admoestação consiste numa censura ao ato praticado pelo sujeito passivo que culmina numa infração fiscal. Esta é efetuada de forma oral ou escrita e representa um dos tipos de sanção que pode ser aplicado no âmbito da decisão do processo contraordenacional ou judicial.

XII. A admoestação não oferece grande divergência na construção do seu conceito, nem na sua aplicabilidade na jurisprudência. Uma vez, verificados todos os pressupostos que possibilitam a sua aplicação, tais como a reduzida gravidade da infração e reduzida culpa do agente que a praticou, a admoestação poderá ser aplicada.

XIII. Relativamente à dispensa de coima, a lei exige a verificação dos seguintes requisitos para a aplicação desta: a não verificação de prejuízo efetivo para a receita tributária, a regularização da falta cometida e um diminuto grau de culpa.

XIV. A nível doutrinal, existe um entendimento muito forte de Jorge Lopes de Sousa (2010), em que este indica que apenas se deverá ter em conta que não existiu prejuízo efetivo para a receita tributária, quando se trate de contraordenações não ligadas ao pagamento de prestações tributárias. Este é um entendimento que serve de base a uma das correntes jurisprudenciais existentes no que concerne à aplicação da dispensa de coima, onde esta é aplicada, apenas em casos em que não se verifiquem o pagamento de prestações tributárias.

XV. Uma segunda corrente minoritária do STA, defendida por Ascensão Lopes, baseia-se no facto da dispensa de coima poder ser aplicada, mesmo quando se trate do pagamento de prestações tributárias. Pois, é efetuado um pagamento de juros e custas que visa compensar o Estado, pelo tempo em atraso do pagamento do tributo.

XVI. Ana Paula Lobo defende também esta corrente, alegando que não há prejuízo para a receita tributária, quando o infrator se encontra numa posição de credor do Estado. Afirma ainda que ambas as partes deverão cumprir com as suas obrigações devidas, para que não se verifique esta situação.

XVII. Assumimos uma posição defendida por Ascensão Lopes e Ana Paula Lobo, da não existência de prejuízo efetivo para a receita tributária aquando da aplicação da dispensa de coima. Quando o pagamento do imposto não é efetuado no período devido, e dada a obrigatoriedade da regularização da falta cometida para aplicação da dispensa de coima, podemos afirmar que existirá à partida não um prejuízo efetivo para a receita tributária, mas sim um diferimento relativamente ao recebimento desse valor. Na nossa opinião, o Estado é compensado por esse deferimento quando o sujeito passivo efetua o pagamento adicional de juros de mora e respetivas custas processuais.

XVIII. Defendemos que o conceito de prejuízo efetivo para a receita tributária é algo que vai para além do atraso do pagamento do tributo. A nosso ver, este conceito dever-se-á aplicar a um valor que efetivamente seja praticamente incobrável e que impossibilite o pagamento deste.

XIX. Para reforçar a nossa posição, equiparamos o momento do recebimento do valor do imposto a uma situação de pedido de pagamento em prestações de um determinado imposto, mesmo se tratando de situações de natureza diferente, porém idênticas, relativamente ao momento do pagamento do tributo. Neste tipo de situação, o não pagamento na data prevista não é considerado prejuízo efetivo para a receita tributária, apenas existe um diferimento no que diz respeito ao momento da entrada do valor nos cofres do Estado, tal como acontece num caso em que a dispensa de coima é aplicado.

XX. Quanto à atenuação especial de coima, devemos ressaltar a necessidade do cumprimento do reconhecimento da responsabilidade e da regularização tributária até final do processo.

XXI. É no primeiro requisito que se verifica alguma divergência na jurisprudência. Tal como também a doutrina defende, dever-se-á ter em conta os atos e declarações prestados durante

todo o processo, não existindo a necessidade da menção expressa do reconhecimento da responsabilidade. Deverão sim, ter-se em conta, todos os factos apurados para a dedução do reconhecimento desta.

XXII. Relativamente à assunção da responsabilidade por parte do agente que praticou a contraordenação, defendemos que a ação que poderá ser mais significativa e que poderá ter mais impacto na decisão é a regularização imediata ou quase imediata da situação tributária. Ou seja, com o decurso do curto prazo de tempo entre a data prevista e a data efetiva de pagamento, conseguimos apurar a intenção do agente em regularizar a falta cometida. Consequentemente, devemos aliar este pressuposto ao propósito da infração cometida – a título de dolo ou negligência - e possível benefício retirado da mesma.

Referências Bibliográficas

- BRASIL, P. C. (2016). *O direito penal como ultima ratio*. Disponível em: <https://pedrocanal.jusbrasil.com.br/artigos/401056347/o-direito-penal-como-ultima-ratio>.
- CATARINO, J. R. & VICTORINO, N. (2012). *Infracções tributárias - Anotações ao Regime Geral* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1975-3.
- CATARINO, J. R. & VICTORINO, N. (2017). O regime sancionatório das infracções às leis fiscais. In J. R. CATARINO & V. B. GUIMARÃES (Eds.) – *Lições de fiscalidade* (pp. 583-626). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.
- DIAS, A. S. (1999). O novo Direito fiscal não aduaneiro (decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro – considerações dogmáticas e político-criminais). In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu e Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Eds.) – *Direito Penal Económico e Europeu, Textos doutrinários, Volume II – Problemas Especiais* (pp. 239-285). Coimbra: Coimbra Editora. 972-32-0838-5.
- DIAS, J. F. (2007). *Direito penal português, parte geral* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-852-03-3136-1.
- DIAS, J. F. & ANDRADE, M. C. (1999). O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções). In Instituto de Direito Penal Económico e Europeu e Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Eds.) – *Direito Penal Económico e Europeu, Textos doutrinários, Volume II – Problemas Especiais* (pp. 411-439). Coimbra: Coimbra Editora. 972-32-0838-5.
- DOMINGOS, F. N. (2018). A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem com os princípios da legalidade, tutela jurisprudencial efetiva e indisponibilidade do crédito tributário. *Economic Analysis of Law Review*, 9(1), pp. 335-346. ISSN 2178-0587.
- GUIMARÃES, V. B. (2017). Princípios gerais da fiscalidade. In J. R. CATARINO & V. B. GUIMARÃES (Eds.) – *Lições de fiscalidade* (pp. 83-120). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.

- MARTINS, J. A. (2012). *Infrações Fiscais*. Disponível em: <https://docplayer.com.br/11154166-Formacao-a-distancia-infracoes-fiscais-dis2412-jesuino-alcantara-martins.html>.
- MARTINS, J. A. (2017). As garantias processuais dos contribuintes. In CATARINO, J. R. & GUIMARÃES, V. B. – *Lições de fiscalidade* (pp. 521-582). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6950-0.
- NABAIS, J. C. (2015). *Direito fiscal* (8ª ed). Coimbra: Edições Almedina. ISBN 978-972-40-6008-8.
- NETO, B. M. (2012). *A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito penal tributário*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>.
- VERAS, J. (2017). As “novas” contra-ordenações da competência da administração tributária e aduaneira (alguns aspetos controversos). In *Contraordenações tributárias 2016* (pp. 27-38). Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_contraordenacoes_t_2016.pdf.
- SILVA, A. C. (2017). O processo de contraordenação fiscal. *Contabilista*, (202), 53-54. ISSN 1645-9237.
- SILVA, G. M. (2009). *Direito penal tributário. relatório sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*. Lisboa: Universidade Católica. ISBN 978-972-54-0253-5.
- SILVA, G. M. (2017). As contraordenações tributárias. *Contraordenações tributárias 2016* (pp. 11-25). Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_contraordenacoes_t_2016.pdf.
- Sofia, F. S. (2012). *Simulação e fraude fiscal no direito tributário português* (Tese de mestrado, Universidade Portucalense Infante D. Henrique, Porto, Portugal). Disponível em: <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/bitstream/handle/11328/382/TMD%2021.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.

- SOUSA, J. L. & SANTOS, M. S. (2010). *Regime geral das infrações tributárias – anotado* (4ª ed.). Lisboa: Áreas Editora. ISBN 978-989-8058-55-3.
- SOUSA, S. A. (2006). *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso incriminador*. Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-972-32-1432-6.
- SOUSA, S. A. (2010). “*A infração fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico*”. In *Boletim de ciências económicas*, Vol. LIII (4.ª ed). Lisboa: Áreas Editora. ISBN 978-989-8058-55-3.
- VERAS, J. (2017). As “novas” contra-ordenações da competência da administração tributária e aduaneira (alguns aspetos controversos). In *Contraordenações tributárias 2016* (pp. 27-38). Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_contraordenacoes_t_2016.pdf.

Apêndice 1: Lista de Jurisprudência

Acórdão do STA, de 15-02-2017, proferido no âmbito do processo n.º 0612/15.

Acórdão do TCAS, de 26-01-2017, proferido no âmbito do processo n.º 09680/16.

Acórdão do TCAS, de 10-09-2015, proferido no âmbito do processo n.º 08790/15.

Acórdão do Tribunal da Guarda, de 02-12-2015, proferido no âmbito do processo n.º 531/15.8T8GRD.C1.

Acórdão do TCAS, de 12-08-2009, proferido no âmbito do processo n.º 03222/09.

Acórdão do TCAS, de 15-07-2008, proferido no âmbito do processo n.º 02398/08.

Acórdão n.º 659/2006 do Tribunal Constitucional, de 09-01-2007, proferido no âmbito do processo n.º 637/06.

Acórdão do TCAS, de 30-09-2003, proferido no âmbito do processo n.º 00344/03.