

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito das contraordenações tributárias

Temas de direito tributário

2019

Pedro Delgado

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

1. Tipologia de contra-ordenações tributárias

- Conceito de infracção tributária: art. 2.º n.º 1 RGIT
- Espécies: art. 2.º, n.º 2 (crimes e contraordenações)

No RGIT: Parte III “Das infracções tributárias em especial”

crimes tributários: comuns; aduaneiros; fiscais; contra a segurança social

contraordenações tributárias: **aduaneiras e fiscais**

contraordenações da **segurança social** estão, e sempre estiveram, **fora** do RGIT: **tipos** (desde 1/1/2011- *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social*); **normas processuais** (desde 1/10/2009 - Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro); **competência** - tribunais de trabalho.

Cf. Acórdão do STA de 27 de Setembro de 2017, rec. n.º 706/17 – incompetência em razão da matéria dos TAF para conhecimento do recurso de contra-ordenação continuada prevista Código dos Regimes Contributivos da Segurança Social

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

2. Competência do STA em recursos de contra-ordenação

- **Conhecimento do STA em recurso de contra-ordenação:**
 - **Artigo 83.º RGIT:** de decisão T.T. 1.ª instância, com fundamento exclusivo matéria Direito, havendo alçada ou sendo aplicada sanção acessória;
 - **Artigo 73.º, n.º 2 RGCO:** manifesta necessidade do recurso para a “melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência”;

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

2. Competência do STA em recursos de contra-ordenação

- **Inadmissibilidade:**

- de recurso por **oposição de acórdãos - art. 284.º CPPT - em matéria de contra-ordenações**

- CPPT inaplicável matéria – art. 3.º RGIT

. de recurso para **uniformização de jurisprudência – art. 437.º CPP - em matéria de contra-ordenações**

- . LQCO regula de forma especial e exclusiva os recursos admissíveis – apenas o previsto no seu art. 73.º, n.º 2- tb STJ, Ac. 28.05.2015

Acórdãos do **Pleno da Secção** de CT de:

- **21 de novembro de 2017, rec. n.º 0723/16**
- **de 21 de Fevereiro de 2018, rec, n.º 1406/16**
- **de 27 Junho 2018, rec. n.º 1494/17**

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

4. Classificação das contra-ordenações e seus efeitos

- Artigo 23.º do RGIT:

- n.º 1: Contra-ordenações tributárias **simples** e **graves**

- **Simple:** puníveis com coima cujo **limite máximo** (previsto no respectivo tipo legal) **não exceda €15.000**
 - **Graves:** puníveis com coima cujo limite máximo (previsto no respectivo tipo legal) **seja superior a €15.000 e as que a legislador qualifique como tal**

€15.000, desde a **Lei n.º 75-A/2014, de 30/09**

originariamente: €3.750

Lei n.º 64-B/2011, de 30/12: €5750

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

4. Classificação das contra-ordenações e seus efeitos

- Exemplos:

- **simples** – artigo 115.º do RGIT “violação de segredo fiscal”
- **grave** – artigo 113.º do RGIT “recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes”

Efeito (exclusivo): sanções acessórias – artigo 28.º n.º 1 do RGIT: Cf. Acórdão do STA de 10 de Outubro de 2018, rec. n.º 560/18

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- **Acórdão 560/18**

- - o n.º 1 do art. 51.º do RGCO, artigo que prevê a admoestação, não restringe a respectiva aplicação às contra-ordenações leves nem a veda relativamente às contra-ordenações graves; diz, isso sim, que «quando a reduzida gravidade da infracção [...] o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação».
- - Se a intenção do legislador fosse a de que apenas as contra-ordenações leves pudessem ser sancionadas com admoestação, e já não as graves, por certo o teria dito de modo inequívoco no n.º 1 do art. 51.º do RGCO; não o fez, usando terminologia diversa, qual seja a da “reduzida gravidade”. Ora “reduzida gravidade” é ainda uma gradação do que é grave;

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- se relativamente à dispensa da coima, prevista no art. 32.º do RGIT, o legislador não restringiu a possibilidade às contra-ordenações classificadas como leves nos termos do art. 23.º do mesmo Regime mal se compreenderia que tivesse estabelecido essa restrição relativamente à admoestação, que constitui ainda uma sanção (e não dispensa dela).
- - o critério do art. 23.º do RGIT, exclusivamente determinado em função do montante da coima, não se nos afigura ajustado quando erigido em único critério para medir a antijuricidade do comportamento e, assim, aferir da “gravidade da infracção” prevista no n.º 1 do art. 51.º do RGCO.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

- Admoestação, aplicada em casos excepcionais, serve como que de “válvula de escape ou de segurança” para situações em que a aplicação da coima, ainda que atenuada, se revela desproporcionada e desadequada ao caso concreto, em violação do princípio da proporcionalidade a que devem estar sujeitas as sanções, tal como interpretado pelo Tribunal Constitucional.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

Artigo 32.º

Dispensa e atenuação especial das coimas

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

2 - Independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- A dispensa da coima: art. 32.º, n.º 1
 - o requisito de que **“a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária”**, autonomizado do requisito **“estar regularizada a falta cometida”** exclui a possibilidade da dispensa da coima sempre que se verifique **prejuízo, ainda que este reparado**
 - assim, só pode haver dispensa da coima relativamente a **“contraordenações não directamente conexas com o pagamento da prestação tributária”**
 - J.L. Sousa **“RGIT Anotado”**
 - jurisprudência consolidada do STA

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- Atenuação especial da coima: art. 32.º n.º 2 RGIT

- pressupostos:

- Reconhecimento da responsabilidade pelo infractor;
- regularização da situação tributária até à decisão do processo.

- A dispensa da coima depende **sempre** da regularização da situação tributária na pendência **do processo administrativo** – Acórdãos de 12/06/2018, rec. n.º 0497/18 e de 28/02/2018, rec. n.º 1438/16;

- Não pode considerar-se verificado o requisito da **regularização da situação tributária se, à data em que foi proferida a decisão de aplicação da coima**, o arguido não tinha efectuado o **pagamento da totalidade do imposto** a que se refere o incumprimento das obrigações pecuniárias que deram origem à infracção – Acórdão de 22/03/2017, rec. n.º 1187/16

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- Termos da atenuação especial da coima:
 - Inexistência no RGIT de norma própria no RGIT
 - Aplicação **subsidiária do disposto no n.º 3 do art. 18.º do RGCO: redução a ½ dos limites mínimos e máximo da coima**
 - - cf., entre outros, os Acórdãos do STA de 13 de Outubro de 2010, rec. n.º 0670/10 e de 25 de Outubro de 2017, rec. n.º 0371/17

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

E para os casos de atrasos muito pouco significativos de contraordenações por falta de entrega de prestação tributária de valor muito elevado prontamente regularizadas?

Em alguns casos foi substituída da coima, mesmo especialmente atenuada, por **admoestação – art. 51.º RGCO**

Caso 1: Ac. STA de 13 de Outubro de 2010, rec. n.º 670/10

Atraso de 2 dias úteis na entrega de IRS retido na fonte no valor de € 96.860

coima aplicada pela AT: €19.372,10

1.ª instância: €1.500,00 - atenuação especial sem observância regras legais

Recurso do MP para o STA – atenuação não é livre: pede que fixada coima especialmente atenuada em € 10.000 (próximo do mínimo legal)

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- **Caso 2: Ac. STA de 3 de Abril de 2013, rec. n.º 05/13** (v.v. A.L quanto à não dispensa da coima)

Atraso de 2 dias úteis na entrega de IRS retido na fonte no valor de € 50.539

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €2.798,45

1.ª instância: confirma

Recurso do arguido para o STA – pedindo dispensa da coima

- **Caso 3: Ac. STA de 27 de Outubro de 2017, rec. n.º 371/17**

Atraso de cerca de 20 dias na entrega de IVA liquidado no valor de € 28.637

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €8.204,38

1.ª instância: dispensa da coima

Recurso da FP para o STA – inadmissível a dispensa da coima

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

5. Dispensa e atenuação especial da coima

- **Caso 4: Ac. STA de 12 de Julho de 2018, rec. n.º 497/18**

Atraso de um dia na entrega de IVA liquidado no valor de € 758.647

coima aplicada pela AT: €45.000

1.ª instância: anulada a decisão por violação do “bis in idem” – pagou coima com redução, embora fora do prazo

Recurso da FP para o STA – não há violação do “bis in idem” e é inadmissível a dispensa da coima

- **Caso 5: Ac. STA de 10 de Outubro de 2018, rec. n.º 560/18**

Atraso de 1 dia na entrega de IVA liquidado no valor de € 52.044

coima aplicada pela AT (atenuada especialmente): €7.806,74

1.ª instância: admoestação

Recurso da FP para o STA – inaplicável admoestação a contra-ordenações graves

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

- **Artigo 63.º do RGIT *Nulidades no processo de contra-ordenação tributário***

1 - Constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário:

a) O levantamento do auto de notícia por funcionário sem competência;

b) A falta de assinatura do autuante e de menção de algum elemento essencial da infracção;

c) A falta de notificação do despacho para audição e apresentação de defesa;

d) **A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.**

2 - Não constitui nulidade o facto de o auto ser levantado contra um só agente e se verificar, no decurso do processo, que outra ou outras pessoas participaram na contra-ordenação ou por ela respondem.

3 - **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.**

4 - Verificadas as nulidades constantes das alíneas a) e b) do n.º 1, o auto de notícia vale como participação.

5 - As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até a decisão se tornar definitiva.

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

- **Artigo 79.º**
- **Requisitos da decisão que aplica a coima**
- **1 - A decisão que aplica a coima contém:**
 - a) A identificação do infractor e eventuais comparticipantes;
 - **b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;**
 - c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
 - d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
 - e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
 - f) A condenação em custas.
- **2 - A notificação da decisão que aplicou a coima contém, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.**
- **3 - A notificação referida no número anterior é sempre da competência do serviço tributário referido no artigo 67.º**

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

6. Nulidades, em especial a falta de requisitos essenciais da decisão de aplicação da coima

• **Acórdão do STA de 17 de Outubro de 2018, rec. n.º 0588/18**

I - O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “*descrição sumária dos factos*” [cfr. art. 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT] **tem de ser interpretado em correlação necessária com o tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pelos que os factos que importa descrever sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão os factos essenciais que integram o tipo de ilícito em causa.**

II - **Não é nula** por violação do disposto na segunda parte da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT – que impõe à decisão de aplicação da coima a «*indicação das normas violadas e punitivas*» – **a decisão que, fazendo a indicação daquelas normas, não menciona a moldura abstracta da coima.**

III - O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima “*indicação dos elementos que contribuíram para a [...] fixação*” da coima [cfr. art. 79.º, n.º 1, alínea c), do RGIT] **deve ter-se por cumprido se, embora de forma sintética e padronizada, refere os elementos que contribuíram para a fixação da coima.**

A jurisprudência do STA no âmbito das contraordenações tributárias

Muito obrigado pela atenção dispensada