TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
1189/13.4BELRS	15 de abril de 2021	Jorge Cortês

DESCRITORES

Infracção tributária. > Substituição de coima por admoestação.

SUMÁRIO

A comprovação em concreto da falta de gravidade da infracção justifica a substituição de coima pela admoestação.

TEXTO INTEGRAL

Acórdão

I- Relatório

S....., S.A. deduziu recurso judicial contra a decisão do Diretor de Finanças de Lisboa, de 22 de novembro de 2012, de aplicação de coima pela prática da infração tributária prevista e punida no artigo l14.º, n.º 2 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). O Tribunal Tributário de Lisboa, por sentença proferida a fls. 115 (numeração do SITAF), datada de 24 de maio de 2019, aplicou à arguida coima especialmente atenuada de €9.300,00, substituída pela sanção de admoestação, ao abrigo do disposto no artigo 51º, n. º l do RGIT.

A Fazenda Pública interpôs recurso, conforme requerimento de fls. 135 e ss. (numeração do SITAF), no qual alega nos termos seguintes:

“I - O Douto Tribunal a quo consignou que se encontravam reunidos os pressupostos legais dos quais depende o mecanismo de atenuação especial da coima previstos no n.º 2 do artigo 32.º do RGIT, bem como aqueles que ressaltam do n.º 1 do artigo 51.º do RGCO, quanto à possibilidade de substituição daquela pena por sanção de admoestação.

II - Se, por um lado, o presente recurso não se insurge contra a aplicação do mecanismo da atenuação especial da coima previsto no n.º 2 do artigo 32.º do RGIT, a qual consideramos bem aplicado no caso em apreço, pela verificação das duas condições legais (a do reconhecimento da responsabilidade pelo infractor e a da regularização da falta cometida), o mesmo já não se pode afirmar quanto ao mecanismo de substituição da pena especialmente atenuada pela sanção de admoestação, pois que que não se mostram verificados os requisitos legais constantes do n.º 1 do artigo 51.º do RGCO.

III - Com efeito, do disposto no n.º 1 do artigo 51.º do RGCO se retira serem requisitos cumulativos da aplicação da sanção de admoestação, desde logo, a reduzida gravidade da infracção e, depois, a reduzida culpa do agente.

IV - Sendo que, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 23.º do RGIT, na redacção aplicável à data dos factos, as contra-ordenações tributárias classificam-se em simples ou graves, consoante o limite máximo da coima abstractamente aplicável seja inferior ou superior, respectivamente, a € 5.750.

V - Quando o artigo 51.º do RGCO se refere a "reduzida gravidade da infracção", temos obrigatoriamente de nos socorrer da qualificação das infracções que resulta do RGIT, designadamente do seu artigo 23.º, portanto, é a partir desta classificação feita pelo legislador quanto às específicas contra-ordenações tributárias que deve ser inferida a gravidade da infracção, pela falta de qualquer outro critério legalmente expresso.

VI - Sendo que, conforme resulta dos autos, a coima aplicada no procedimento de contra- ordenação em causa cifrou-se em €27.777,77, por corresponder a 15% do montante da prestação tributária não entregue, pela pessoa colectiva, nos cofres do Estado, cfr. n.º 2 do artigo 114.º e n.º 4 do artigo 26.º, ambos do RGIT.

VII - Na verdade, a aplicação da sanção de admoestação está reservada para as contra- ordenações de reduzido grau de ilicitude, sendo que "se houver uma qualificação legal de contra-ordenação em função da sua gravidade, deverão qualificar-se de reduzida gravidade no caso em que a lei as qualifique como leves ou simples, como sucede com os arts. 139.º do Código da Estrada e 23.º do RGIT", cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, in Contra-Ordenações Anotações ao Regime Geral, Áreas Editora, 6.a edição, 2011, pág. 394.)

VIII - Ou seja, por força do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 23.º do RGIT, estamos perante uma infracção tributária grave, a qual não é passível de aplicação da pena de admoestação prevista no artigo 51.º do RGCO, aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

IX - Por seu turno, quanto à gravidade da culpa a que alude o n.º 1 do artigo 51.º do RGCO, a mesma depende, essencialmente, da forma como o infractor agiu, isto é, com dolo ou negligência, bem como do grau de dolo - directo, necessário e eventual - e da negligência - simples ou grosseira.

X - No caso particular do IVA, a falta da sua entrega ganha particular gravidade, na medida em que se trata de impostos que traduzem um fluxo monetário na sociedade que, ao não serem entregues atempadamente nos cofres do Estado, estão a ser afastados do seu destino legal único, em proveito alheio à sua finalidade.

XI- Portanto, devem ser relevantes as consequências negativas que se verificam na arrecadação da receita pelos cofres do Estado, o que sucedeu depois da data em que deveria ter ocorrido, bem como a actuação do arguido, violadora dos deveres de cooperação e postergação dos fins visados pela lei ao impor aos contribuintes a obrigação do pagamento atempado dos impostos.

XII- Não subsistindo, contrariamente ao que foi consignado na Sentença recorrida, qualquer tipo de facto que conduza a uma reduzida gravidade da culpa do infractor, tal como exigível pelo disposto no n.º 1 do artigo 51.º do RGCO.

XIII - Assim, atenta a factualidade dada como provada, a Sentença recorrida, ao decidir nos termos em que o fez, estribou-se numa errónea apreciação da matéria de direito relevante para a boa decisão da causa, tendo violado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 23.º e no n.º 2 do artigo 114.º, ambos do RGIT, e no n.º 1 do artigo 51.º do RGCO.

X

A recorrida apresentou contra-alegações, conforme segue:

«A. A Recorrida foi condenada pela prática negligente da contra-ordenação prevista e punida no disposto no art.º 114, n.º 2 e n.º 4 do RGIT, em conjugação com o disposto no art.º 27, n.º 1 e no art.º 40, n.º 1 corpo e alínea a) do CIVA, numa coima especialmente atenuada de €9.300,00, substituída pela sanção de admoestação, ao abrigo do disposto no art.º 51, n.º 1 do RGCO;

B. A Recorrente considera que houve errónea apreciação da matéria de direito relevante para a boa decisão da causa, tendo sido violado o disposto nos n.ºs 1 e 3 do art.º 23 e no n.º 2 do art.º 114, ambos do RGIT e no n.º 1 do art.º 51 do RGCO;

C. A Recorrente alega que, a face à qualificação da infracção que resulta do RGIT, não era possível enquadrar o comportamento da Recorrida na "reduzida gravidade da infracção", pressuposto esse essencial para que se pudesse aplicar o regime estabelecido no art.º 51 do RGCO;

D. A Recorrente não colocou em causa matéria de facto julgada provada, tendo apenas se limitado a evidenciar a errónea aplicação do direito;

E. Acontece que, atenta a matéria de facto julgada provada e ao disposto no art.º 51 do RGCO, subsidiariamente aplicável às contra-ordenações tributárias nos termos da alínea b) do art.º 3 do RGIT, a sentença não merece censura tendo por base a livre decisão do tribunal na fase judicial em que se insere e o princípio de presunção de inocência que visa mitigar a censura de modo a que a proporcionalidade esteja presente.

F. Em suma, "a gravidade deve ser aferida pela conjugação de todas as circunstâncias concretas do comportamento ilícito, não podendo considerar-se essa possibilidade inelutavelmente arredada pela classificação como contra-ordenação grave prevista no art. 23.º do RGIT, a qual terá como único efeito autorizar a aplicação de sanções acessórias (cfr. art. 28.º, n.º 1, do RGIT)" (Cit. Acórdão do STA).»

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal, foi regularmente notificado, tendo emitido pronúncia no sentido da improcedência do recurso.

X

Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

X

II- Fundamentação.

A sentença recorrida assentou na seguinte fundamentação de facto:

1. A Arguida, S....., S. A., sujeita ao regime normal de periodicidade mensal no âmbito de Imposto sobre o Valor Acrescentado, apresentou dentro do prazo legal a respetiva declaração periódica relativa a abril de 2012, da qual resultava, entre imposto suportado e imposto por ela liquidado, um saldo a favor do Fisco no montante de €92.592,57.

2. Todavia, com aquela, ou adentro do respetivo prazo legal, que terminou a 11 de junho de 2012, a Arguida não entregou, outrossim, o referido montante de imposto.

3. Foi através da verificação documental ordinária empreendida pelo gabinete de contabilidade da Arguida que, ao não ser detetado o documento certificativo da entrega ou pagamento do imposto referido, entre a documentação atinente (e que, assim, o imposto não teria sido entregue), que a Arguida se deu conta da sua omissão e que providenciou de imediato, pela sua supressão, efetuando a entrega no dia 3 de julho de 2012.

4. Antes disso porém, tendo já o funcionário da Autoridade Tributária e Aduaneira, da Direção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, detetado os factos descritos nos pontos 1.-2., no dia 30 de junho de 2012 levantou por eles um auto de notícia, reconduzindo-os, na sua objetividade, à contraordenação prevista e punida sob o disposto no art.114ºnº2 do Regime Geral das Infrações Tributárias, em conjugação com o disposto nos arts.27ºnºl e 41ºnºl corpo e alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

5. Com base nesse auto foi nessa mesma data instaurado o presente processo contraordenacional, no Serviço de Finanças de Lisboa 4, a que coube o nº.....

6. A Arguida foi notificada para defesa/para extinção do processo com coima mínima, sendo que da notificação constavam aqueles factos e recondução normativa já referidos no auto, bem como a indicação do mínimo e do máximo da coima com que abstratamente se entendia, poderem ser censurados - respetivamente, €27.777,77 e €45.000,00 -, para além das indicações de como proceder num caso ou noutro das aludidas atuações processuais.

7. Oferecendo a sua defesa, a Arguida arguiu a violação do regime pré-processual do instituto de redução da coima, que requereu lhe fosse aplicado, do mesmo modo que documentou a entrega de imposto referida no ponto 3.

8. Aquela questão foi conhecida e foi decidido ser improcedente, perante a sequência temporal dos factos supra-descritos, por despacho de 21 de novembro de 2012.

9. No dia seguinte, a Diretora de Finanças de Lisboa emitiu decisão que condenou a Arguida pelos factos e sob a recondução normativa tal como acima referidos, invocando ainda o disposto nos arts.26º, nº4 e 79º, ambos do Regime Geral das infrações Tributárias, numa coima igual àquele mínimo legal que à Arguida fora indicado.

10. Na informação reunida sobre a Arguida, que precede tal decisão, bem como na própria decisão, refere-se que não houve na prática dos factos ocultação nem benefício económico, que eram factos acidentais e devidos a uma negligência «simples» [?], sendo a situação económico-financeira da Arguida «baixa», mas na decisão não se refere que a Arguida entregara já o imposto.

11. A Arguida sabia estar obrigada por lei a entregar, com declarações como aquela mencionada no ponto 1., os saldos a favor o Fisco que delas resultassem no período em causa, num prazo também por lei fixado e de si conhecido.

12. A Arguida sabia ser proibido por lei, constituindo nomeadamente uma contraordenação, incumprir com

aquela obrigação de entrega daqueles saldos nos prazos nela fixados, como no caso o referido nos pontos 1.-2.

13. Todavia, ao proceder como descrito no ponto 2. foi por não ter posto o cuidado que se lhe impunha na entrega, efetiva e adentro do assinalado prazo, do montante de imposto apurado a favor do Fisco, que a Arguida incorreu na infração, nisso se comportando com falta de diligência que nada impedia tivesse tido, para providenciar por tal entrega, oportunamente, nomeadamente se tivesse conferido a documentação atinente que tinha na sua posse para o efeito elaborada pelo gabinete de contabilidade.

X

Não há outros factos com interesse para a apreciação e decisão que tenham resultado provados.

Para formar a convicção sobre a matéria de facto acabada de elencar. que ficou provada, o Tribunal sustentou-se no exame e análise do processo, que faz prova plena sobre os factos nele praticados, bem como sobre a sua génese, tendo ainda em conta a documentação referente à entrega tardia do imposto junta pela Arguida. Assim, na fixação da matéria de facto o Tribunal atendeu à prova sob o que se dispõe, acerca do seu âmbito e conteúdo, nos arts.369.º, n.º 1, 370ºnº1e 371ºnº1 do Código Civil, em conjugação com o disposto nos arts.124ºnº1 e 164º, todos do Código de Processo Penal. E foi ainda ao abrigo do disposto nos arts.127º e 128º deste mesmo diploma adjetivo que, socorrendo-se das regras da experiência comum e no depoimento da testemunha ouvida, o Tribunal concluiu positivamente sobre o conhecimento, pela Arguida, da sua obrigação legal e do significado jurídico do seu incumprimento, tanto mais que se trata de uma sociedade comercial, com contabilidade organizada e que lhe é praticamente impossível desconhecer as obrigação legais e o significado e consequências jurídicas do incumprimento daquela obrigação. Ainda, acerca da expressão concreta da negligência nos factos, o Tribunal concluiu positivamente sobre ela a partir daqueles factos em conjugação com o teor do depoimento referido, pois que foi com isenção, clareza e coerência, que convenceu o Tribunal do que narrava, que a testemunha descreveu os procedimentos contabilísticos normalmente utilizados no gabinete de contabilidade da Arguida, em conjugação com esta, mais asseverando que os factos não têm exemplo na história da Arguida, para quem elabora a contabilidade há já 18 anos (juntamente com a das demais sociedades do mesmo grupo), evidenciando que os factos resultaram de um lapso humano - o extravio do documento para pagamento oportunamente elaborado, não de imediato detetado apenas sendo notada a omissão da entrega aquando da conferência documental dos pagamentos, pelo gabinete, em que o que lhe corresponderia, naturalmente, não surgiu. Mais descreveu como, mal foi informada, a Arguida procedeu prontamente à entrega do imposto antes omitida.

X

2.2. Direito

2.2.1. A presente intenção recursória centra-se sobre o alegado erro de julgamento quanto ao direito aplicável. Invoca que o disposto no artigo 51.º do RGCO não é de acolher no caso, dada a gravidade da infracção, de acordo com classificação estabelecida no artigo 23.º do RGIT.

2.2.2. A sentença determinou a substituição da coima aplicada à recorrida no montante de €27.777,77, ao abrigo do disposto nos artigos 114.º/2 e 26.º/4, do RGIT, pela coima especialmente atenuada de €9.300,00, substituída pela sanção de admoestação, ao abrigo do disposto no art. 51.º, n.º l, do Regime Geral das Contraordenações e Coimas.

2.2.3. Para assim proceder, a sentença estruturou a argumentação seguinte:

«[Considera-se] aqui supletivamente aplicável por força do disposto naquele, pelo seu art.3º corpo e alínea b), em concreto de €9.259,25 (limite mínimo) e €15.000,00 (máximo). Sob esses parâmetros nos parece deveria ter sido a Arguida censurada aquando da decisão que ora serve de acusação, relativamente próxima da prática dos factos. // Todavia, refletindo agora que por escassos 3 dias a Arguida não pôde ter acesso ao instituto pré-processual da redução da coima, bem como que entre a consumação da infração e a reparação do seu mal, por si, mediaram 22 dias e, por último, que desde então até ao presente são já volvidos quase 7 anos, afigura-se-nos que aquelas necessidades da punição são hoje consideravelmente menores ainda, em especial as de prevenção especial. Por isso, entendemos que em face das caraterísticas dos factos, tanto na sua vertente objetiva, a despeito do grau de ilicitude objetiva traduzido pelo montante de imposto em causa, ou na sua vertente subjetiva, onde da culpa menor nos quadros da negligência se salienta ainda uma radical não identificação com os factos, (...) entendemos que as necessidades de punição são hoje assaz menores, pelo que passíveis de ser satisfeitas de forma suficiente, na atualidade, com a substituição de uma coima especialmente atenuada, que se fixa próxima dos mínimos legais apontados, em €9.300,00 [nove mil e trezentos euros] com a sua substituição por admoestação, nos termos do art.51ºnºl do citado Regime Geral das Contraordenações e Coimas».

2.2.3. A recorrente censura o veredicto que fez vencimento na instância. Considera que os pressupostos do preceito do artigo 51.º ("Admoestação") do RGCO não se mostram comprovados nos autos.

Apreciação.

«Quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, pode a entidade competente limitar-se a proferir uma admoestação. // A admoestação é proferida por escrito, não podendo o facto voltar a ser apreciado como contra-ordenação» (artigo 51.º do RGCO ex vi artigo 3.º/b), do RGIT).

A este propósito, constitui jurisprudência assente a de que,
i) «Quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, o tribunal pode decidir

proferir uma admoestação nos termos do disposto no art. 51.º do RGCO, subsidiariamente aplicável às contra-ordenações tributárias ex vi da alínea b) do art. 3.º do RGIT. // A gravidade da infracção a considerar para efeitos de indagar da possibilidade de aplicar a sanção admonitória deve ser aferida pela conjugação de todas as circunstâncias concretas do comportamento ilícito, não podendo considerar-se essa possibilidade inelutavelmente arredada pela classificação como contra-ordenação grave prevista no art. 23.º do RGIT, a qual terá como único efeito autorizar a aplicação de sanções acessórias (cfr. art. 28.º, n.º 1, do RGIT)»[1].
ii) «Não contendo o RGIT qualquer norma sobre os termos da atenuação especial da coima, será em princípio aplicável aos termos da atenuação o disposto no n.º 3 do artigo 18.º do RGCO, subsidiariamente aplicável no que respeita às contra-ordenações tributárias ex vi do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT. // Quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, como no caso dos autos, o Tribunal pode decidir proferir uma admoestação, ex vi do disposto no artigo 51.º do RGCO (subsidiariamente aplicável às contra-ordenações tributárias por força da alínea b) do artigo 3.º do RGIT)»[2].

No caso em exame, a infracção em causa, prevista no artigo 114.º/2, do RGIT, traduziu-se na falta de entrega do imposto (IVA) autoliquidado, no prazo legal, concretamente, a arguida devia ter entregue em 11.06.2012, o montante de €92.592,57. Mais resulta do probatório que «foi através da verificação documental ordinária empreendida pelo gabinete de contabilidade da Arguida que, ao não ser detetado o documento certificativo da entrega ou pagamento do imposto referido, entre a documentação atinente (e que, assim, o imposto não teria sido entregue), que a Arguida se deu conta da sua omissão e que providenciou de imediato, pela sua supressão, efetuando a entrega no dia 3 de julho de 2012» (n.º 3).

De onde resulta que a infracção tributária foi praticada com negligência e a situação de incumprimento foi prontamente regularizada pela arguida, muito próximo do prazo legal de entrega do imposto devido (22 dias), pelo que os pressupostos de aplicação da sanção de admoestação, previstos no preceito do artigo 51.º do RGCO mostram-se preenchidos no caso. A gravidade da infracção, com vista à determinação em concreto da sanção a aplicar, é aferida em função das circunstâncias em que a mesma foi consumada e não em função dos critérios estabelecidos no artigo 23.º do RGIT, o qual tem em vista a possibilidade da aplicação de sanções acessórias (artigo 28.º do RGIT).

Pelo que ao decidir no sentido apontado, a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento, devendo ser confirmada na ordem jurídica.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

DISPOSITIVO

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal

Central Administrativo Sul em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Sem custas.

Registe.

Notifique.

O Relator consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13/03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01/05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão as restantes Desembargadoras integrantes da formação de julgamento, as Desembargadoras Lurdes Toscano e Maria Cardoso.

(Jorge Cortês - Relator)

---

[1] Acórdão do STA, de 10.01.2018, P. 0800/14.4BEVIS 0560/18.
[2] Acórdão do STA, de 13-10-2010, P. 0670/10.

Fonte: http://www.dgsi.pt