

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

03127/15.0BESNT

Data do documento

28 de abril de 2021

Relator

Paula Cadilhe Ribeiro

DESCRIPTORIOS

Competência em razão da hierarquia > Prescrição do procedimento > Pagamento parcial > Pagamento por conta > Declaração de substituição

SUMÁRIO

Se o sujeito passivo efetua o pagamento por conta no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, relativamente ao período de tributação imediatamente anterior, não comete a infração prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, se posteriormente apresenta declaração de substituição, da qual resulta um valor superior de imposto devido, o qual, se apurado aquando da entrega da primeira declaração, teria dado origem a pagamentos por conta de valor superior ao prestado.

TEXTO INTEGRAL**Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo****1. Relatório**

1.1. O representante da Fazenda Pública, ao abrigo do disposto no artigo 83.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), interpõe recurso da sentença, proferida a 25/08/2020, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que concedeu provimento ao recurso instaurado por A....., Lda., com os sinais dos autos, contra a decisão do Chefe de Finanças de Oeiras 1, proferida no âmbito do processo de contraordenação nº 15542015060000045235, e pela qual lhe foi aplicada uma coima no montante de €16.931,91, acrescida de €76,50 de custas, pela prática de infração fiscal prevista e punida pelas disposições conjugadas dos artigos 104.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), 114.º, n.º 2 e n.º 5, alínea f), e 26.º, n.º 4, todos do RGIT - falta da entrega de pagamento por conta do imposto, no valor de € 56.439,70, relativo ao período de 2014/07 - e anulou a decisão administrativa, concluindo da seguinte forma as suas alegações de recurso:

«I- Vem o presente recurso interposto da Sentença proferida nos presentes autos em 25-08-2020, a qual

concedeu provimento ao pedido formulado pela Arguida, absolvendo-a da responsabilidade contra-ordenacional e anulando a coima de € 16.931,91 aplicada no âmbito do processo de contra-ordenação fiscal n.º 15542015060000045235, que correu termos no Serviço de Finanças de Oeiras 1 e foi instaurado pela falta de falta entrega de pagamento por conta do imposto no valor de € 56.439,70, relativo ao período de 2014/07, o que constitui contra-ordenação prevista e punida pelas disposições conjugadas da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do Código do IRC e do n.º 2 e da alínea f) do n.º 5, ambos do artigo 114.º do RGIT e do n.º 4 do artigo 26.º, também do RGIT.

II – Compulsada a Sentença recorrida, constatamos que a Meritíssima Juiz do Douto Tribunal a quo julgou os presentes autos totalmente procedentes, em virtude de ter considerado que a Arguida procedeu ao pagamento por conta do imposto que originou a infracção tributária ora discutida e que, a apresentação de declaração de substituição modelo 22 de IRC por banda da Arguida em fase posterior a tal pagamento, em que se apura um montante superior de imposto a pagar (relativamente à declaração modelo 22 de IRC submetida no prazo legal), não faz com que tal pagamento se mostre insuficiente ou inadequado.

III – Na sua génese, o presente recurso tem como escopo demonstrar o desacerto a que, na perspectiva da Fazenda Pública e com o devido respeito, chegou a Sentença recorrida, ao ter considerado que o facto de a Arguida ter apresentado declaração de substituição modelo 22 de IRC em nada contende com o valor do pagamento por conta do imposto devido a final apurado em consonância com a declaração modelo 22 de IRC entregue no prazo legal.

IV – Em consonância com o estipulado no artigo 33.º da LGT, e nos termos do disposto na alínea a) do n.º no artigo 104.º do Código do IRC, as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto (...) em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável

V – Sendo que a falta ou omissão de tais pagamentos por conta é punível como falta de entrega da prestação tributária, nos termos do disposto na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

VI – Na verdade, é embrionária a ligação entre o “pagamento por conta” e o “imposto devido a final”, no sentido em que tal pagamento deve ser aferido por referência à situação contabilística e fiscal da empresa no fim do período a que se reporta o pagamento por conta.

VII – No caso em apreço, o valor do pagamento por conta que originou a infracção tributária foi apurado em sede de declaração de substituição apresentada pela Arguida em 01-12-2104, relativamente ao exercício de 2013, do qual resultou um valor do imposto a pagar superior ao resultante do apurado na declaração modelo 22 de IRC entregue dentro do prazo legal, cfr. alíneas A) e C) do probatório fixado na Sentença recorrida.

VIII – Ou seja, foi a própria Arguida que, voluntariamente, procedeu à alteração do imposto relativo a IRC do ano de 2013 apurado em consequência da entrega, dentro do prazo legal, da declaração periódica de rendimentos a que alude o artigo 120.º do Código do IRC, ou seja, em resultado da apresentação de declaração de substituição modelo 22 de IRC para o período de 2013, o imposto anteriormente liquidado e apurado pela Arguida e os respectivos pagamentos por conta são necessariamente alterados.

IX – E, com a alteração dos elementos susceptíveis de influenciar o quantum do imposto liquidado com

base na declaração apresentada no prazo legal, colocou-se a ora Arguida na posição de infractora, porquanto o valor do pagamento por conta que deveria ter efectuado é o que decorre do novo imposto liquidado e não o que proveio do pagamento que efectuou à data da apresentação da declaração que não reflectia verdadeiramente o imposto liquidado para o exercício de 2013.

X – Na situação sub judice, a ora Arguida não efectuou o pagamento por conta do imposto liquidado com base na declaração vigente para o exercício de 2013 (declaração de substituição apresentada em 01-12-2014); pelo contrário, tal pagamento teve subjacente um valor de imposto que veio a ser posteriormente alterado por sua espontânea iniciativa.

XI – Nesta senda, admitir-se a tese vertida na Sentença significaria atribuir um livre passe a qualquer sujeito passivo de IRC que pretenda ver reduzido os valores do pagamento por conta do imposto devido a final, conferindo-lhe legitimidade para recorrer a ardiloso mecanismo que tem como intuito a subtracção dos impostos dos cofres do Estado; para o que bastaria ao sujeito passivo de imposto apresentar a declaração modelo 22 de IRC dentro do prazo legal, efectuar os pagamentos por conta do imposto devido a final com base no

imposto aí apurado e posteriormente, por lapso ou conveniência, apresentar declaração de substituição com imposto liquidado num montante superior.

XII – O que sempre constituiria um expediente manifestamente abusivo, ilícito e ilegal, colocado à perfeita disponibilidade do sujeito passivo de imposto, e que V.^{as} Ex.^{as}, muito doutamente, não deixarão de suprir.

XIII – Até porque não se deve olvidar que, em harmonia com a tipificação da infracção tributária prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, que a falta de pagamento de prestação tributária constitui, como sabemos, uma “infracção de resultado” e não simplesmente uma “infracção de perigo”. Assim sendo, o que verdadeiramente importa “na economia da norma de punição em foco, não é o perigo de lesão do interesse protegido. O que verdadeiramente importa, para a norma de punição, é o resultado, ou seja, a efectiva lesão do interesse protegido. Isto é: a presença de imposto devido que não tenha sido entregue”, cfr. Acórdão do STA de 07-03-2007, proc. n.º 0877/06.

XIV – Desta forma, havendo imposto calculado pela Arguida em montante superior àquele que resulta da declaração modelo 22 de IRC apresentada dentro do prazo legal, e não tendo havido pagamentos por conta que reflectam tal apuramento de imposto, verifica-se o evento jurídico-material de que a lei faz depender a punição, porque sucede a lesão do interesse protegido pela alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

XV – E tal motivo é suficiente para que a Arguida se tenha constituído agente do facto ilícito integrante do tipo de infracção constante da alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, tendo a sua conduta preenchido todos os elementos constitutivos de tal infracção.

XVI – A Sentença recorrida, ao decidir não atribuir qualquer relevância à alteração do apuramento do imposto efectuado pela Arguida e às consequências que tal alteração acarretam para os respectivos pagamentos por conta por si efectuados, bem como ao julgar a inexistência de qualquer infracção tributária se os pagamentos por conta forem efectuados com base num imposto manifestamente inferior ao devido, decidiu com errada interpretação das normas legais citadas, não podendo manter-se na ordem jurídica.

XVII – Pelo que, 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 nas supra mencionadas disposições legais.

TERMOS EM QUE, E COM O DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVE SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, EM CONSEQUÊNCIA, SER REVOGADA A SENTENÇA ORA RECORRIDA, COM AS DEMAIS E DEVIDAS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, ASSIM SE FAZENDO A COSTUMADA JUSTIÇA!».

1.2. A Arguida contra-alegou e concluiu do seguinte modo:

«A. Uma infração em relação ao montante de IRC autoliquidado não pode significar que ocorrem, automaticamente, três infrações em relação a cada um dos pagamentos por conta que foram entretanto efetuados.

B. Quando efetuou o 1º e o 2º pagamento por conta, a Arguida cumpriu escrupulosamente o disposto no n.º 1 do artigo 105.º do CIRCI, pois calculou esses pagamentos “com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º relativamente ao período de tributação imediatamente anterior”, não cometendo assim qualquer infração.

C. A infração prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º RGIT não se verifica nos casos em que o sujeito passivo deteta um erro na sua declaração de rendimentos e apresenta a consequente declaração de substituição, da qual resulta um valor superior de imposto devido, o qual, se apurado aquando da entrega da “primeira” declaração, teria dado origem a pagamentos por conta de valor superior ao prestado.

D. Isto porque o sujeito passivo cumpriu integralmente a sua obrigação – apurada com base nos pressupostos de facto e de Direito vigentes à data em que efetuou os pagamentos por conta – não obstante ocorrer depois uma alteração das circunstâncias, que não podia considerar no momento do cumprimento da obrigação.

E. Com efeito, em julho de 2014, a Arguida efetuou o pagamento por conta com base no imposto liquidado em maio desse ano com referência ao período anterior, em total acordo com o disposto na lei.

F. O facto de ter sido detetado, posteriormente, um erro na declaração de rendimentos da Arguida e de ter sido apresentada declaração de substituição não significa – nem poderia significar – que foram cometidas infrações nos pagamentos por conta anteriormente efetuados.

G. A lei estabelece já uma coima – que a Arguida pagou – aplicável à submissão intempestiva da declaração de rendimentos ou ao pagamento do IRC fora do prazo. Admitir a coima aqui sob recurso, nos termos pretendidos pela AT, seria uma violação do princípio ne bis in idem, punindo se o infrator duas, três ou quatro vezes (visto que são três os pagamentos por conta) pela mesma infração.

H. Dar procedência ao recurso interposto pela AT seria aceitar que esta coima não será aplicada quando a correção na declaração de rendimentos ocorra oficiosamente, mas que terá apenas lugar quando for o próprio sujeito passivo a proceder à correção.

I. Na bizarra aceção da AT, sempre que a AT efetuasse uma correção ao IRC em sede de inspeção, então o sujeito passivo deveria ser também punido com mais três coimas, visto que os pagamentos por conta entretanto efetuados não tiveram em conta esta correção.

J. Sabendo-se que a declaração vigente à data do pagamento por conta de julho era a declaração

submetida em maio de 2014, juntamente com o facto de não ser possível ao sujeito passivo prever que o imposto devido seria afinal de montante superior, é evidente que a Arguida não agiu com culpa dolosa ou negligente, faltando dos elementos subjetivos da infração.

K. A AT refere ainda que a ausência de coima neste caso equivale a “atribuir um livre passe a qualquer sujeito passivo de IRC que pretenda ver reduzido os valores do pagamento por conta do imposto devido a final”, esquecendo que a declaração de rendimentos com valores falsos, com o intuito de efetuar pagamentos por conta de valor inferior do devido, constitui um caso claro de fraude, p.p. no artigo 103.º do RGIT.

L. Mas caso este Venerando Tribunal venha a considerar procedentes os argumentos da Recorrente – o que apenas por cautela de patrocínio se equaciona, sem conceder –, requer-se a ampliação do âmbito do recurso, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 636.º do CPC.

M. Nesse caso, seria forçoso concluir que a coima deve ser anulada e, assim, o presente recurso considerado improcedente porque a notificação para pagamento antecipado da coima ou para apresentação de defesa não continha os elementos mínimos exigidos por lei, tendo o direito de defesa da Arguida sido gravemente violado, sendo certo que a AT apenas apresentou os factos relevantes após o exercício do direito de defesa.

N. Se é verdade que as notificações da AT podem apenas descrever sumariamente os factos, também é verdade que, no caso em discussão, os factos relevantes não foram sequer mencionados.

O. Por causa da falta de fundamentação, a Arguida não conseguiu exercer convenientemente o seu direito de defesa, constitucionalmente consagrado, referindo apenas que não compreendia a infração imputada, pois “efetuiu o pagamento por conta na totalidade”.

P. Ainda, e caso este Venerando Tribunal venha a considerar que a referida notificação não padece de vício de falta de fundamentação – o que uma vez mais se equaciona, mas sem conceder – requer-se nova ampliação do âmbito do recurso, para efeitos do disposto no artigo 636.º do CPC.

Q. O presente procedimento contraordenacional encontrar-se-á prescrito no dia 31.01.2021.

R. A prescrição do procedimento contraordenacional consubstancia exceção perentória de conhecimento oficioso em qualquer altura do processo, até à decisão final, pelo que, mesmo que o STA não conheça desta exceção, ainda que a título antecipatório, esta verificar-se-á na pendência do presente recurso.

Nestes termos, e com o duto suprimento de V. Exas., requer-se que seja negado provimento ao presente recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Caso assim não se entenda, deverá este Venerando Tribunal anular a coima por falta de fundamentação ou declarar a prescrição do processo.»

1.3. A excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu duto parecer no sentido de este Tribunal ser incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso.

1.4. Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre a exceção suscitada pelo Ministério Público, nada disseram.

1.5. Cumpre ajuizar da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para

conhecer do recurso, uma vez que a violação das regras da competência determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final - artigo 32.º, n.º 1, do Código de Processo Penal (CPP), aplicável ex vi do artigo 3.º, alínea b), do RGIT e do artigo 41.º, n.º 1, do RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro.

Se se concluir pela improcedência da exceção, será de conhecer do mérito do recurso, o qual passa por apreciar se o Tribunal a quo errou o julgamento ao decidir pela anulação da decisão administrativa que aplicou a coima à Recorrida. Antes porém, haverá que conhecer da prescrição do procedimento contraordenacional.

2. Fundamentação de facto

O Tribunal recorrido deu como provados os seguintes factos:

“A. Em 29 de Maio de 2014, a arguida, ora Recorrente, submeteu a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, na qual apurou imposto a pagar, relativamente ao exercício de 2013, no valor de € 789.325,79 (cf. doc. 1, junto com o requerimento de recurso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. Em 7 de Julho de 2014, a arguida, ora Recorrente, efectuou pagamento por conta no montante de € 249.953,17 (cf. doc. 2, junto com o requerimento de recurso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. Em 1 de Dezembro de 2014, a arguida, ora Recorrente, submeteu declaração de rendimentos modelo 22 do IRC de substituição, na qual apurou imposto a pagar, relativamente ao exercício de 2013, no valor de € 967.556,45 (cf. doc. 3, junto com o requerimento de recurso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

D. Em 22 de Março de 2015, foi, no Serviço de Finanças de Oeiras 1, levantado, contra a arguida, ora Recorrente, o auto de notícia n.º C0000798440/2015, com o seguinte teor essencial (cf. auto de notícia constante dos autos do processo contraordenacional, cujo teor se dá por integralmente reproduzido):

Imagem

E. O que motivou a instauração, na mesma data, do processo de contra-ordenação n.º 15542015060000045235 (cf. autuação constante dos autos do processo contra-ordenacional, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. Em 31 de Março de 2015, arguida, ora Recorrente, foi considerada notificada para apresentação de defesa ou pagamento antecipado da coima, através de Ofício com o seguinte teor essencial (cf. doc. 4, junto com o requerimento de recurso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido e print do SECIN – Gestão de Comunicações constante dos autos do processo contra-ordenacional, cujo teor se dá igualmente por integralmente reproduzido):

Imagem

G. Em 13 de Abril de 2015, arguida, ora Recorrente, apresentou defesa escrita (cf. requerimento constante dos autos do processo contra-ordenacional, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

H. Pelo funcionário do Serviço de Finanças de Oeiras 1, foi prestada informação com o seguinte teor essencial (cf. doc. 6, junto com o requerimento de recurso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido):

Imagem

I. Em 29 de Junho de 2015, o Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 1 exarou, sobre a informação referida na letra anterior, despacho com o seguinte teor: —Concordo com os fundamentos constantes no parecer, e com o teor da informação que antecede. Devem os autos prosseguir a normal tramitação. Notifique-se|| (cf. doc. 6, junto com o requerimento de recurso);

J. Em 17 de Julho de 2015, foi proferida a decisão administrativa de aplicação de coima ora recorrida, com o seguinte teor essencial (cf. decisão constante dos autos do processo contra-ordenacional, cujo teor se dá por integralmente reproduzido):

Imagem

K. Por Ofício de 20 de Julho de 2015, com data de registo dos CTT de 22 de Julho de 2015, foi a arguida, ora Recorrente, notificada do despacho e decisão referidos nas letras anteriores (cf. doc. 6, junto com o requerimento de recurso e talão de aceitação dos CTT constante dos autos do processo contraordenacional);

L. Em 25 de Agosto de 2015, a arguida, ora Recorrente, enviou via correio registado o requerimento do presente recurso de decisão de aplicação de coima (cf. talão dos CTT constante do invólucro do requerimento de recurso constante dos autos do recurso de contra-ordenacional).

3. Fundamentação de direito

3.1. Da competência em razão da hierarquia

A excelentíssima Procuradora-Geral Adjunta emitiu douto parecer no sentido de o Supremo Tribunal Administrativo ser incompetente para conhecer do recurso com a argumentação que, na parte relevante, se transcreve:

“3 - Da leitura e análise das conclusões das presentes alegações de recurso somos levados a concluir que a recorrente não põe em causa a matéria fáctica assente no probatório, atacando a decisão sob recurso tão só quanto à matéria de direito.

Porém, a recorrida contra-alegando, e, por cautela, caso se afigure a procedência do recurso, vem, ao abrigo o disposto no artigo 636º do CPC, requerer a ampliação do âmbito do recurso e invoca que, entretanto, ocorreu a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Ora, o conhecimento de tal questão envolve necessariamente o conhecimento de factos conducentes à ocorrência ou não da aventada prescrição.

Face a tal, e socorrendo-nos do decidido no douto Acórdão deste STA, de 16.09.2020, proferido no processo nº 0183/20.3BELRS, cujo sumário passamos a transcrever:

“Sendo preciso dirimir controvérsia factual, que, além do mais, pode ter de passar pela reformulação do probatório, actividade em que o tribunal de apelo, poderá necessitar de desenvolver (ou mandar realizar) diligências de prova, não estamos perante recurso que tem na matéria de direito o seu único, exclusivo, fundamento, pelo que, o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para o respectivo conhecimento/julgamento)”.

Daí, “in casu”, ser competente para conhecer de mérito o TCA/S, nos termos do disposto no artigo 280º nº 1- 1ª parte- do CPPT, já que o douto despacho que admitiu o presente recurso não vincula este STA.

4 - Há, pois, que resolver, desde já, a questão da competência do tribunal - artigo 13º do CPTA, “ex vi”

artigo 2º do CPPT.

“In casu”, é hierarquicamente competente para conhecer de mérito a secção do contencioso tributário do TCA/S de acordo com o disposto nos artigos 280º, nº1, 1ª parte, do CPPT e 31º e 38º, al. a) do ETAF, pois está também em discussão matéria de facto, além de matéria de direito.

5 - É, pois, este STA incompetente para conhecer de mérito em razão da hierarquia.

Incompetência essa que constitui excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito - artigos 493º, nº2; 494º al. a) e 495º, todos do CPC - e, como tal deve ser apreciada e declarada, com as consequências legais.”

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre a excepção arguida pelo Ministério Público, e nada disseram.

Importa, assim, começar por apreciar se, efetivamente este Tribunal é competente para conhecer do recurso, pois, como acima se referiu, a violação das regras da competência determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final - artigo 32.º, n.º 1, do CPP, aplicável ex vi do artigo 3.º, alínea b), do RGIT e do artigo 41.º, n.º 1, do RGO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro.

A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem competência para conhecer dos recursos interpostos de decisões de mérito dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância que se fundamentem exclusivamente em matéria de direito - artigos 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), e 280.º, n.º 1 do CPPT.

Se o recurso tiver por objeto uma decisão de mérito mas versar matéria de facto, ou matéria de facto e de direito, a competência para dele conhecer cabe ao Tribunal Central Administrativo - artigos 38.º, alínea a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT.

Em consonância com estas normas, o artigo 83.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo (que seja territorialmente competente na área do tribunal tributário que proferiu a decisão recorrida), salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que competirá à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Suscitada qualquer questão de facto pelo recorrente fica afastada a competência do Supremo Tribunal Administrativo e definida a competência do Tribunal Central Administrativo para conhecer do recurso.

Não compete ao Supremo Tribunal Administrativo avaliar a relevância, pertinência ou acerto da discussão da matéria de facto para a questão de direito a dirimir, pois tal juízo envolveria uma antecipação da solução de direito para a qual não tem competência.

De acordo com a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo o recurso tem por fundamento matéria de facto sempre que é pedida a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida, ou quando o recorrente diverge das ilações de facto que dela se devam retirar, ou invoca como fundamento da sua pretensão factos que não têm suporte na decisão recorrida – cf. entre muitos, o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20/05/2020, proferido no processo 01571/19.3BEPRT.

Para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, em princípio, haverá que atentar apenas no teor das conclusões da alegação do recurso, pois são elas que definem o objeto e delimitam o seu âmbito - artigo 635.º, n.º 4 do CPC - não afastando a jurisprudência deste Tribunal a hipótese de se confrontar as conclusões com a própria substância das alegações do recurso, nomeadamente se nestas se afrontar expressamente a factualidade que suporta a decisão – cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20/05/2020, proferido no processo 01571/19.3BEPRT.

Mas haverá, ainda, que atender às contra-alegações, porque pode o recorrido, no âmbito da ampliação do objeto de recurso, suscitar questões que envolvam a apreciação da matéria de facto. E também neste caso o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente para o recurso, e sem prejuízo da demonstração da viabilidade ou não da ampliação daquele objeto – cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/12/2020, proferido no processo 0643/19.9BEPNF.

Ora, a arguição da exceção de incompetência deste Tribunal pelo Ministério Público enquadra-se exatamente nesta última hipótese. E, assim, apesar de as questões de facto a que aquela ilustre magistrada se reporta, resultarem das contra-alegações, e não nas conclusões (e alegações) da parte que recorre, tal não interfere na distribuição da competência entre o Tribunal Central Administrativo e o Supremo Tribunal Administrativo acima definida.

Acontece que, ao contrário do pugnado no douto parecer, a apreciação da prescrição do procedimento contraordenacional, no caso sub judice, não implica a alteração da matéria de facto, nem qualquer atividade judicial, com matriz factual/probatória (como era o caso decidido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo citado no douto parecer), bastando para a decisão a análise dos factos assentes na decisão recorrida, complementados com os atos praticados no presente processo, cujo conhecimento é, naturalmente, oficioso.

E, assim, o presente recurso apenas envolve questões de direito, pelo que a competência para dele conhecer é do Supremo Tribunal Administrativo.

3.2. Da prescrição do procedimento contraordenacional

Embora suscitada em sede de contra-alegações, a questão da prescrição do procedimento contraordenacional tem prioridade sobre as demais questões, por constituir um pressuposto negativo da

condenação contraordenacional.

Vejamos.

O artigo 28.º, n.º 3 do RGCO dispõe que a prescrição do procedimento tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo de prescrição, acrescido de metade.

Conforme decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, este dispositivo é aplicável também ao procedimento contraordenacional tributário, senão diretamente, pelo menos subsidiariamente, por força do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17/12/2019, processo n.º 0451/13.0BELRS).

Nos termos do n.º 1 do artigo 33.º do RGIT, o procedimento por contraordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática do facto sejam decorridos cinco anos. O n.º 2 do mesmo artigo reduz o prazo de prescrição do procedimento por contraordenação ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária, quando a infração depender daquela liquidação.

Para efeitos deste dispositivo legal, deve entender-se que a infração depende da liquidação sempre que a determinação do tipo de infração ou da sanção que lhe é aplicável depende da prévia determinação do valor da prestação tributária devida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28/04/2010, processo 0777/09).

A contraordenação prevista e punível pelo artigo 114.º do RGIT, em causa nos autos, depende da prévia determinação do valor da prestação tributária devida para a determinação da coima aplicável, pois que os limites mínimo e máximo se determinam tendo por referência o valor do imposto em falta (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30/04/2019, processo 0679/11.8BEALM).

Nos termos do disposto no artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo para a liquidação do imposto é de quatro anos contados do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, por estar em causa a falta de pagamento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/09/2020, processo 01476/15.7BELRA)

Assim, e para os efeitos do citado artigo 28.º, n.º 3, do RGCO, a prescrição do procedimento tem lugar quando desde o início do ano seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, tivesse decorrido o prazo de quatro anos acrescido de metade.

Reportando-se a data da infração a julho de 2014, o prazo de prescrição do procedimento respetivo iniciou-se em 01 de janeiro de 2015 e teria decorrido até 01 de janeiro do corrente ano (4 anos + 2 anos).

Acontece que a lei manda ressaltar da prescrição o tempo de suspensão.

Dispõe o artigo 27.º-A do RGCO:

1 - A prescrição do procedimento por contraordenação suspende-se, para além dos casos especialmente previstos na lei, durante o tempo em que o procedimento:

- a) Não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal;
- b) Estiver pendente a partir do envio do processo ao Ministério Público até à sua devolução à autoridade administrativa, nos termos do artigo 40.º;
- c) Estiver pendente a partir da notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa que aplica a coima, até à decisão final do recurso.

2 - Nos casos previstos nas alíneas b) e c) do número anterior, a suspensão não pode ultrapassar seis meses.

Releva, no caso, a alínea c) do n.º 1 do artigo 27.º-A do RGCO, que estabelece como facto suspensivo a notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa que aplica a coima. Assim, com a notificação do despacho proferido nos autos pelo Tribunal recorrido a 25/05/2016, pelo qual foi admitido liminarmente o recurso nos termos do artigo 80.º e 81.º do RGIT, suspendeu-se o prazo de prescrição, suspensão que se mantém até à decisão final deste processo, sem prejuízo do limite imposto pelo n.º 2, de seis meses, o qual não se mostra ainda ultrapassado. O que significa que o procedimento não se encontra prescrito, impondo-se o conhecimento do mérito do recurso.

3.3. Do mérito do recurso

O representante da Fazenda Pública interpõe recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que anulou a decisão que aplicou à Arguida, ora Recorrida, uma coima no montante de €16.931,91, acrescida de €76,50 de custas, pela prática de infração fiscal prevista pela alínea b) do n.º 1 do artigo 104.º do Código do IRC, e punida pelos artigos 114.º, n.º 2 e n.º 5, alínea f), e 26.º, n.º 4, todos do RGIT.

O Recorrente alega, em síntese, que a ora Recorrida não efetuou o pagamento por conta do imposto liquidado com base na declaração vigente para o exercício de 2013 (declaração de substituição apresentada em 01/12/2014); que tal pagamento teve subjacente um valor de imposto que veio a ser posteriormente alterado por sua espontânea iniciativa. E que a admitir-se a tese vertida na sentença recorrida significaria atribuir um livre passe a qualquer sujeito passivo de IRC que pretenda ver reduzido os valores do pagamento por conta do imposto devido a final, conferindo-lhe legitimidade para recorrer a ardiloso mecanismo que tem como intuito a subtração dos impostos dos cofres do Estado; para o que bastaria ao sujeito passivo de imposto apresentar a declaração modelo 22 de IRC dentro do prazo legal, efetuar os pagamentos por conta do imposto devido a final com base no imposto aí apurado e posteriormente, por lapso ou conveniência, apresentar declaração de substituição com imposto liquidado num montante superior. Refere o Recorrente, ainda, que, em harmonia com a tipificação da infração tributária prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, a falta de pagamento de prestação tributária constitui uma “infração de resultado” e não simplesmente uma “infração de perigo”. E que, assim sendo, o que verdadeiramente importa na economia da norma de punição em foco, não é o perigo de lesão

do interesse protegido, mas o resultado, ou seja, a efetiva lesão do interesse protegido. Isto é: a presença de imposto devido que não tenha sido entregue. E prossegue o Recorrente, dizendo que havendo imposto calculado pela Arguida em montante superior àquele que resulta da declaração modelo 22 de IRC apresentada dentro do prazo legal, e não tendo havido pagamentos por conta que reflitam tal apuramento de imposto, verifica-se o evento jurídico-material de que a lei faz depender a punição, porque sucede a lesão do interesse protegido pela alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

A Arguida, ora Recorrida, nas suas contra-alegações rejeita a tese da Administração Tributária, referindo, em síntese, que quando efetuou o 1.º e o 2.º pagamento por conta cumpriu escrupulosamente o disposto no n.º 1 do artigo 105.º do Código do IRC, pois calculou esses pagamentos “com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º relativamente ao período de tributação imediatamente anterior”, que a infração prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º RGIT não se verifica nos casos em que o sujeito passivo deteta um erro na sua declaração de rendimentos e apresenta a consequente declaração de substituição, da qual resulta um valor superior de imposto devido, o qual, se apurado aquando da entrega da “primeira” declaração, teria dado origem a pagamentos por conta de valor superior ao prestado. Acrescenta que já pagou a coima aplicável à submissão intempestiva da declaração de rendimentos ou ao pagamento do IRC fora do prazo e que, a admitir-se a coima aqui sob recurso, nos termos pretendidos pela Recorrente, seria uma violação do princípio ne bis in idem, punindo-se o infrator duas, três ou quatro vezes (visto que são três os pagamentos por conta) pela mesma infração.

Apreciando.

Os preceitos que preveem a infração imputada à arguida e a sua penalização dispõem (na redação vigente na data dos factos e na parte relevante para o caso) o seguinte:

Artigo 105.º do Código do IRC

Cálculo dos pagamentos por conta

1— Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquidos da dedução a que se refere a alínea e) do n.º 2 desse artigo.

(...)

3 - Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja superior a (euro) 500 000 correspondem a 95 % do montante do imposto referido no nº1, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros. (...).

(...).

Artigo 104.º do Código do IRC

Regras de pagamento

1— As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:

- a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;
 - b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta,
 - c) Até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas,
- (...).»

Artigo 114.º do RGIT

Falta de entrega da prestação tributária

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15 % e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

4 - As coimas previstas nos números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

5 - Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária:

(...)

f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido afinal, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

(...).».

Das normas transcritas resulta que as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto (IRC) em três pagamentos por conta, em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável. Se o não fizerem, isto é, se

não procederem a esse pagamento, ainda que parcial, no prazo de 90 dias contados a partir de cada uma daquelas datas, incorrem, pelo menos, na prática de uma infração, a qual é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro ou, sendo essa infração imputada a título de negligência, variável entre 15 % e metade do imposto em falta.

Ora, no caso em apreço é manifesto que a conduta da ora Recorrida, não preenche os elementos do tipo legal da infração que lhe é imputada.

Na verdade, certo que estava obrigada a efetuar o pagamento por conta (o primeiro) em julho de 2014, não menos certo é que o efetuou. E no seu cálculo teve em conta os ditames da lei, ou seja, foram-no com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, relativamente ao período de tributação imediatamente anterior. Ou seja, a Arguida cumprindo o prazo legal, efetuou o pagamento do imposto e efetuou-o nos montantes determinados na lei. As alterações das circunstâncias posteriores ao cumprimento não podem ser tidas em conta porque ainda não existiam ao tempo em que a obrigação tinha de ser cumprida. Deste modo, a declaração de substituição modelo 22 apresentada em dezembro de 2014, não altera retroativamente, como quer o Recorrente, o conteúdo da obrigação de pagamento do imposto, designadamente no que respeita ao seu montante, que ficou cristalizado atrás no tempo. O Recorrente defende que o pagamento por conta não foi efetuado, porque o valor entregue foi inferior àquele que resulta dos cálculos após a apresentação da declaração de substituição apresentada em dezembro de 2014. Mas não explica o Recorrente como é que aquando do primeiro pagamento por conta, em julho de 2014, podia a Arguida ter efetuado os cálculos com base nos valores que resultariam de uma declaração de substituição que ainda não existia, que só alguns meses decorridos seria apresentada. Depois, ao falar em “intuito a subtração dos impostos dos cofres do Estado” e em “imposto devido” que não é entregue, o Recorrente esquece a natureza cautelar ou caucional do pagamento por conta, como o definiu o Tribunal Constitucional. Embora a pronúncia respeitasse diretamente ao pagamento especial por conta, o Tribunal Constitucional atribui-lhes a mesma natureza (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 494/2009, de 29/09/2009:

“O PEC é um instrumento tributário que configura uma obrigação fiscal do contribuinte, ao qual é exigido que pague antecipadamente um montante legalmente determinado relativo a um imposto antes do seu apuramento definitivo.

A finalidade dos pagamentos por conta (do PEC mas, do mesmo modo, do pagamento normal por conta - PNC) é a de, concretizando a máxima pay as you earn, aproximar a data do pagamento, neste caso, do IRC, da data da produção ou obtenção dos rendimentos, sendo certo que a obrigação tributária apenas estará efectivamente definida e quantificada no final do respectivo período de imposição, por referência aos factos tributários que fundam a emergência da obrigação do imposto. Imposições deste género correspondem juridicamente, numa perspectiva estrutural, a actos tributários provisórios e, funcionalmente, a actos cautelares ou caucionais.”

O pagamento por conta é uma antecipação do pagamento do imposto que irá ser apurado a final. E é, por

isso, também provisório. A obrigação tributária apenas estará efetivamente definida e quantificada no final do respetivo período, o último dia do ano. Ora, o Recorrente nada diz sobre o imposto devido a final (ano de 2014), sobre o seu montante e sobre o seu pagamento. Embora, tais elementos não relevem para a sorte já definida do presente recurso, serve a nota para demonstrar que o argumento do Recorrente no sentido de que o comportamento deve ser sancionado, pois o contrário “significaria atribuir um livre passe a qualquer sujeito passivo de IRC que pretenda ver reduzido os valores do pagamento por conta do imposto devido a final, conferindo-lhe legitimidade para recorrer a ardiloso mecanismo que tem como intuito a subtração dos impostos dos cofres do Estado”, não tem solidez quando está em causa uma entrega provisória do imposto (a qual, reitera-se, no caso, foi efetuada no prazo e calculada nos termos da lei).

Como refere a Recorrida, a infração prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT não se verifica nos casos em que o sujeito passivo deteta um erro na sua declaração de rendimentos e apresenta consequentemente declaração de substituição, da qual resulta um valor superior de imposto devido, o qual, se apurado aquando da entrega da primeira declaração, teria dado origem a pagamentos por conta de valor superior ao prestado. Isto seria um outro tipo legal, que não o que foi imputado à Recorrida, e que também não está previsto na lei. E no ilícito contraordenacional vale, como no direito penal, o princípio da legalidade e da tipicidade (artigo 2.º do RGCO e artigo 2.º, n.º 1 do RGIT).

O recurso não merece, pois, provimento.

4. Decisão

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de abril de 2021. - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro (relatora) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Joaquim Manuel Charneca Condesso.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>