JUNHO
2016

FORMAÇÃO

O Processo de Contra-Ordenação Tributário

DIS3516

Jesuíno Alcântara Martins

www.occ.pt

FICHA TÉCNICA

Título: O Processo de Contra-Ordenação Tributário

Autor: Jesuíno Alcântara Martins

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da Ordem dos Contabilistas Certificados

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2016

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS 7

1. INTRODUÇÃO 8

2. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIO 9

2.1 O AUTO DE NOTÍCIA 15

2.2 A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO 26

2.3 A SUSPENSÃO DO PROCESSO PARA LIQUIDAÇÃO DE TRIBUTO 32

2.4 A NOTIFICAÇÃO DO ARGUIDO 36

2.5 A DEFESA DO ARGUIDO 41

2.6 O PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA 44

2.7 O PAGAMENTO VOLUNTÁRIO DA COIMA 48

2.8 A DECISÃO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO 53

2.9 AS COIMAS E AS SANÇÕES ACESSÓRIAS 68

2.10 AS NULIDADES NO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO 87

2.11 AS CAUSAS DE PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTRA-ORDENACIONAL 96

2.12 AS CAUSAS DE EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONTRA-ORDENAÇÃO 101

2.13 AS CAUSAS DE PRESCRIÇÃO E DE EXTINÇÃO DAS SANÇÕES CONTRA-ORDENACIONAIS 102

2.14 O RECURSO DA DECISÃO DE APLICAÇÃO DAS COIMAS 106

2.15 A COBRANÇA COERCIVA DAS COIMAS 116

2.16 A LIQUIDAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS 123

2.17 QUADRO DE TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE CONTRA ORDENAÇÃO - FASE ADMINISTRATIVA 126

3. A FASE JUDICIAL DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO 127

3.1 A INTRODUÇÃO DOS AUTOS EM JUÍZO 131

3.2 A PRODUÇÃO DE PROVA 135

3.3 A DECISÃO POR DESPACHO 140

3.4 A AUDIÊNCIA DE DISCUSSÃO E JULGAMENTO 143

3.5 O RECURSO DA SENTENÇA 146

3.6 QUADRO DE TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO - FASE JUDICIAL 153

4. REVISÃO DAS COIMAS 154

2.ª NOTA DE ATUALIZAÇÃO

O quadro legal de regulação da tramitação do processo de contra-ordenação tributário manteve-se estável, porquanto, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento do Estado para 2016), não introduziu qualquer alteração no capítulo II do RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias, a parte deste diploma legal que estabelece a estrutura de tramitação do processo que visa a aplicação de coimas e sanções acessórias.

Não foi, portanto, necessário, por razões de alteração da lei, proceder à atualização deste manual.

Todavia, optámos por efectuar uma revisão global do manual no sentido de introduzir alguns melhoramentos, designadamente ao nível da clarificação dos conceitos jurídicos, bem como se integrou em diversos pontos temáticos mais algumas decisões dos Tribunais Tributários Superiores, visto que a jurisprudência é um vector de ordem prática determinante para a apreensão da hermenêutica jurídica e da aplicação efectiva do direito.

Por fim, reflectiu-se no texto do manual o novo estatuto da Ordem, agora designada dos Contabilistas Certificados, razão pela qual se deu expressão à nova competência consagrada no normativo da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, aprovado pela Lei n.º 139/2015, 7 de Setembro.

Com este trabalho, o nosso propósito insiste numa linha de divulgação do conhecimento técnico e de aperfeiçoamento profissional, desiderato que nos move de forma determinada e que tem por pretensão colocar à vossa disposição um instrumento com mais-valia e utilidade técnica e prática para o exercício da actividade profissional de Contabilista Certificado.

NOTA DE ATUALIZAÇÃO

Embora o tempo decorrido entre a primeira edição deste manual e o texto agora evidenciado seja relativamente curto – escassos meses – houve a necessidade de proceder à sua atualização, visto que, ao contrário do que é frequentemente propalado como objectivo a alcançar, a estabilidade do sistema fiscal contínua a ser uma miragem.

Nos últimos quatro meses do ano de 2014 o RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias – foi alvo de três alterações legislativas, as quais, embora não tenham sido muito significativas em termos de número de artigos alterados, motivaram modificações quanto à forma de funcionamento de alguns institutos jurídicos e modalidades de pagamento das coimas aplicadas no processo de contra-ordenação tributário.
Os diplomas publicados foram a Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro (segunda alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2015) e a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro (reforma da tributação das pessoas singulares).
As alterações introduzidas por estes diplomas legais no RGIT foram reflectidas no texto do manual, em ordem a vos proporcionar uma visão técnica correcta e actualizada da tramitação do processo de contra-ordenação tributário e dos institutos e conceitos jurídicos afectados pelas alterações ocorridas no quadro legal vigente, designadamente, no tocante à classificação das contra-ordenações tributárias, afastamento da coima e alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância.

Com o propósito de melhorar o texto e, consequentemente, reforçar a utilidade do manual, aproveitou-se este trabalho de atualização para introduzir mais quadros de esquematização dos temas abordados e uma ou outra nota de jurisprudência relevante originária dos Tribunais Tributários superiores.

LISTA DE ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Contabilista Certificado

CIRE – Código de Insolvência e Recuperação de Empresas

CT – Contencioso Tributário

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPC – Código de Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CT – Contencioso Tributário

DL – Decreto-Lei

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RCP – Regulamento das Custas Processuais

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e Aduaneira

RCPT – Regulamento das Custas dos Processos Tributários

RGCO – Regime Geral das Contra-ordenações

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções não Aduaneiras

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

UC – Unidade de Conta

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

1. INTRODUÇÃO

A actividade profissional dos Contabilistas Certificados reveste-se de uma elevada complexidade e exigência técnica, porquanto exige o conhecimento e o domínio de matérias em áreas tão diversificadas quanto a contabilidade, a gestão, o direito e outras matérias conexas.

No campo do direito assume especial relevância o direito fiscal e a fiscalidade, aliás, uma parte significativa da actividade profissional do Contabilista Certificado prende-se com o cumprimento das obrigações tributárias das entidades ou agentes económicos a quem presta serviços.

O acervo de obrigações tributárias a cumprir, designadamente ao nível das obrigações acessórias, é de tal dimensão que, com enorme facilidade, ainda que involuntariamente, o Contabilista Certificado pode contribuir ou incorrer na comissão (prática) de ilícitos fiscais, cujos factos constitutivos preenchem tipos legais de contra-ordenação.

Nesta medida, impõe-se que o Contabilista Certificado possua um bom conhecimento do direito contra-ordenacional fiscal, quer no domínio substantivo, quer no plano processual, por forma a rapidamente e com facilidade resolver as situações e os problemas que possam surgir no desenvolvimento normal da sua actividade profissional.

Este manual sobre o Processo de Contra-ordenação Tributário tem o propósito de dar um contributo positivo para esse desiderato, habilitando o Contabilista Certificado com conhecimentos e perspectivas de solução para as diversas fases processuais do procedimento contra-ordenacional.

Sem menosprezar o mecanismo do direito à redução da coima, no presente manual abordamos a fase administrativa e a fase judicial do processo de contra-ordenação tributário, desenvolvendo mais pormenorizadamente a fase administrativa, visto ser esta aquela em que o Contabilista Certificado pode ter uma intervenção mais intensa e resolver integralmente todas as situações e contingências processuais. Damos indicações da forma correcta de actuar e sugerimos o que não deve ser feito, designadamente ao nível dos meios de defesa a utilizar.

O nosso desejo é que que este texto vos seja um instrumento muito útil.

2. O PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIO

O exercício da actividade tributária tem subjacente a realização da tributação dos rendimentos ou da sua utilização na aquisição de bens ou serviços, bem como a titularidade de bens patrimoniais, devendo a tributação assentar na capacidade contributiva de cada contribuinte.

Os fins da tributação consistem na arrecadação de receitas tributárias e visam, essencialmente, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, não obstante, nos termos do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, o sistema fiscal também visar objectivos de natureza extrafiscal direccionados para a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e, designadamente, motivar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

A actividade tributária é transversal ao exercício de qualquer actividade económica, independentemente da natureza do agente jurídico e do regime profissional em que a actividade económica seja concretizada. Toda e qualquer pessoa física ou jurídica que obtenha rendimentos ou seja titular de património está sujeito a tributação. Daí que a circunstância de ter personalidade e capacidade tributária e, consequentemente, poder ser sujeito de uma relação jurídica tributária motiva a definição de um determinado enquadramento fiscal.
Com efeito, o enquadramento jurídico-tributário de cada contribuinte está directamente dependente do regime em que exerce uma actividade profissional ou económica.
O acervo de obrigações tributárias que cada contribuinte ou obrigado tributário tem de cumprir tem uma conexão directa com o seu enquadramento fiscal, visto que o pagamento da prestação tributária ou o cumprimento das obrigações acessórias far-se-á em termos e em tempos diferenciados, consoante o sujeito passivo da relação jurídica tributária seja uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva e em função da natureza do vínculo laboral ou da caracterização da actividade profissional ou económica desenvolvida.
As obrigações tributárias estão previstas nos códigos e nas leis tributárias e qualquer contribuinte, em função do seu enquadramento fiscal, pode ou deve

conhecer oportuna e antecipadamente o tipo e natureza das obrigações tributárias a cumprir.
Este aspecto é assaz relevante e deve constituir uma prioridade dos contribuintes, bem como de qualquer profissional que exerça actividade nos domínios da fiscalidade ou da contabilidade, porquanto o desconhecimento da lei - artigo 6.º do Código Civil - em caso de incumprimento das obrigações tributárias, não releva para a exclusão da ilicitude ou para a isenção das sanções aplicáveis.
Assim, sempre que a prestação tributária não seja entregue nos cofres do Estado ou não seja prestada ou apresentada uma declaração a que o contribuinte ou o obrigado tributário esteja adstrito, será cometido voluntária ou involuntariamente um ilícito fiscal.

A infracção fiscal consiste num facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior e pode revestir natureza criminal ou a natureza de ilícito de mera ordenação social.
O ilícito de mera ordenação social é uma infracção que não obstante consubstanciar uma conduta violadora de uma lei, face aos seus elementos constitutivos, é objecto de menor censura ética e social.
O legislador considerou que a natureza estritamente técnica e/ou burocrática de muitas das obrigações tributárias a que os contribuintes estão vinculados não justifica a sua criminalização, porquanto o seu incumprimento não representará uma lesão suficientemente forte do bem jurídico protegido – as receitas tributárias.
Daí que estas infracções tenham sido tipificadas como ilícito de mera ordenação social, isto é, assumem a natureza de contra-ordenação fiscal, à qual é aplicada uma coima.

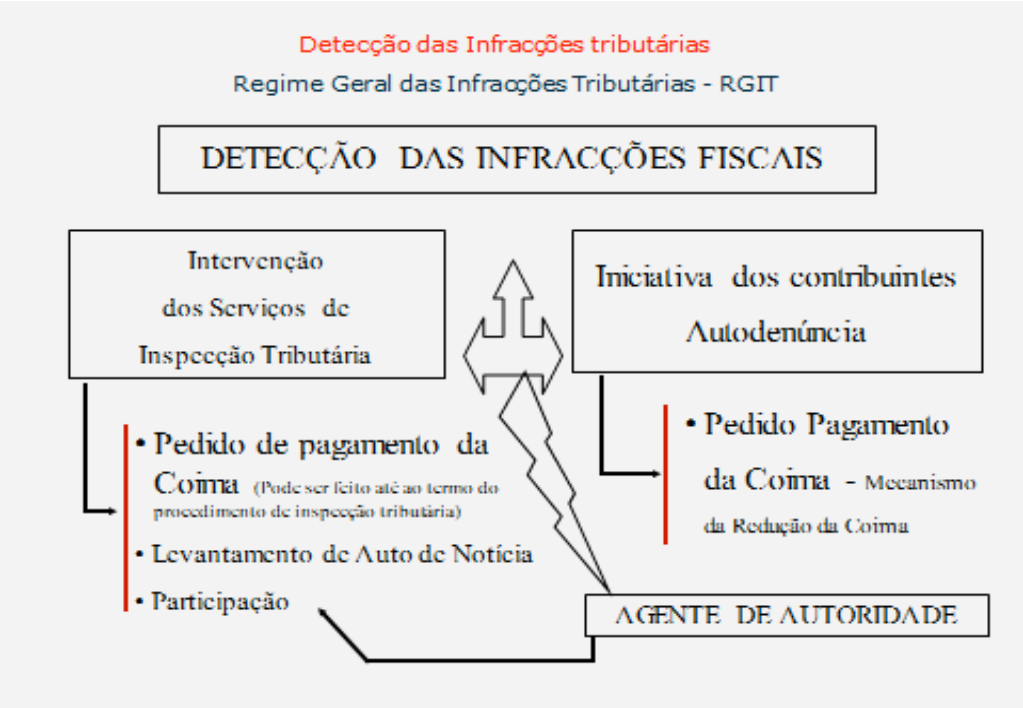
A actividade, os serviços e os órgãos da Administração Tributária estão estruturados e organizados por área funcionais, cujas competências se desenvolvem na gestão dos tributos, na cobrança dos tributos, na inspecção tributária e na justiça tributária. À actual AT – Autoridade Tributária e Aduaneira estão ainda cometidas funções muito específicas na área aduaneira no sentido de exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território

aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

A actividade tributária visa a prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.
Por sua vez, é garantido aos contribuintes o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. Esta garantia pode ser materializada através do direito de impugnação ou de recurso contencioso, direito que também se projecta no âmbito do ilícito de mera ordenação social.

As contra-ordenações fiscais consubstanciam infracções sem natureza criminal, cujo sancionamento é efectuado no âmbito da tramitação de um processo de contra-ordenação instaurado, em regra, com base num auto de notícia.
A inspecção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias. A função inspectiva é fundamental na motivação dos obrigados tributários no sentido de promover o integral e atempado cumprimento das obrigações tributárias.
Sem prejuízo da iniciativa dos contribuintes na autodenúncia dos ilícitos fiscais, a maioria das infracções fiscais são identificadas ou detectadas aquando da realização da acção inspectiva, no âmbito do procedimento de inspecção tributária, quer este revista a forma de acção de inspecção interna ou de acção de inspecção externa.
Na verdade, antes da intervenção dos serviços de inspecção tributária, os contribuintes podem autodenunciar a prática de infracções fiscais e, concomitantemente, com a regularização da situação tributária beneficiar da redução da coima, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, ou, então, já no decurso do procedimento de inspecção tributária, requerer o pagamento da coima, nos termos da alínea c) do n.º 1 do

artigo 29.º do RGIT, e ainda usufruir das vantagens do mecanismo da redução da coima.



Quando assim não acontecer a detecção das infracções fiscais leva a que o inspector tributário proceda ao relato dos factos constitutivos do ilícito fiscal elaborando um auto de notícia.

Embora na origem do processo de contra-ordenação possa estar uma participação de entidade oficial ou uma denúncia, na maioria das situações, o processo de contra-ordenação tem por base um auto de notícia levantado por funcionário competente.

O processo de contra-ordenação visa o sancionamento das infracções tributárias sem natureza criminal através da aplicação de uma coima e, eventualmente, de sanções acessórias. O processo de contra-ordenação caracteriza-se por ser, essencialmente, um processo de natureza administrativa, podendo assumir a fase judicial caso o infractor interponha recurso judicial da decisão sancionatória. Caso contrário, o processo de contra-ordenação nasce e extingue-se nos serviços da Administração Tributária, não ultrapassando, consequentemente, a fase administrativa.

De acordo com o normativo da alínea b) do artigo 11.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), serviço tributário é o serviço da Administração Tributária com competência territorial para proceder à instauração dos processos tributários. O processo de contra-ordenação tributário é instaurado no Serviço Tributário da área onde tiver sido cometida a infracção fiscal - al. a) do n.º 1 do artigo 67.º do RGIT.

Para determinar o lugar onde a infracção fiscal foi praticada (cometida) é fundamental atender aos normativos do artigo 5.º do RGIT, os quais prescrevem que as infracções tributárias consideram-se praticadas no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de comparticipação, o agente actuou, ou, no caso de omissão, devia ter actuado, ou naquele em que o resultado típico se tiver produzido.

Em relação às obrigações tributárias que possam ser cumpridas em qualquer serviço da Administração Tributária ou junto de outros organismos, a respectiva infracção considera-se praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente da infracção fiscal.

Assim, salvo disposição expressa em sentido diferente, em regra, o ilícito fiscal considera-se praticado na área do serviço tributário com competência na área do domicílio ou da sede do contribuinte. Por exemplo, em matéria de circulação de bens e documentos de transporte, a infracção fiscal considera-se praticada na área do serviço tributário onde o ilícito fiscal for detectado – n.º 7 do art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho.

O processo de contra-ordenação tem por finalidade a aplicação de sanções aos agentes de infracções fiscais sem natureza criminal. Às contra-ordenações são aplicáveis, a título principal, uma coima e, ´caso o ilícito contra-ordenacional seja grave, poderá ser também aplicada uma sanção acessória. O processo de contra-ordenação tributário tem única e exclusivamente por fim a aplicação destas medidas sancionatórias e o respectivo cumprimento, maxime, a cobrança da coima.

O processo de contra-ordenação tributário tem por objecto o sancionamento das infracções tributárias, de natureza aduaneira e fiscal, cujos tipos legais estão previstos, respectivamente, nos artigos 108.º a 112.º e nos artigos 113.º a 129.º do RGIT. Existem outros tipos legais de contra-ordenação fiscais

previstas em diplomas avulso de que são exemplo o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, bem como os artigos 17.º a 20.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

A regulamentação da tramitação do processo de contra-ordenação tributário consta dos artigos 51.º a 86.º do RGIT, sendo, nos termos da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, aplicável o regime[1] geral do ilícito de mera ordenação social.

O processo de contra-ordenação tributário não se aplica aos ilícitos contra-ordenacionais da Segurança Social. Em relação à Segurança Social, o RGIT apenas estabelece os tipos legais de natureza criminal, designadamente, os crimes tributários comuns, previstos nos artigos 87.º a 91.º, e os crimes de fraude contra a segurança social e o crime de abuso de confiança, previstos nos artigos 106.º e 107.º do RGIT.

Os ilícitos sem natureza criminal, isto é, as contra-ordenações da Segurança Social estão previstos em diplomas especiais e ao processo de contra-ordenação aplica-se os princípios previstos no Código Contributivo - artigos 247.º e 248.º - e a regulamentação constante da Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro.

Quando a infracção fiscal praticada implicar a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, uma vez que a liquidação é realizada através de procedimento tributário autónomo, tendo por base a declaração apresentada pelo contribuinte ou os elementos de que disponha o serviço competente da Administração Tributária - n.º 1 do art.º 55.º do RGIT e n.º 1 do art.º 59.º do CPPT.

A investigação e instrução no processo de contra-ordenação tributário são dirigidas pelo dirigente do serviço tributário[2] territorialmente competente para a sua instauração, apenas havendo lugar à instrução caso o processo de contra-ordenação não seja instaurado com base em auto de notícia - n.º 2 do art.º 69.º do RGIT – particularidade que decorre da circunstância do funcionário que

[1] A este regime jurídico também se dá a designação de regime geral das contra-ordenações.
[2] Pode ser o Chefe do Serviço de Finanças, o Director da Alfândega ou o Chefe da Delegação Aduaneira

procede ao levantamento do auto de notícia ser alguém a quem a lei atribui competência para o efeito e este ter observado pessoalmente os factos constitutivos do ilícito fiscal, circunstâncias que atribuem ao relato dos factos uma força probatória muito forte.

2.1 O AUTO DE NOTÍCIA

O processo de contra-ordenação tributário pode ser instaurado com base em:

a) auto de notícia levantado por funcionário competente;

b) participação de entidade oficial;

c) denúncia feita por qualquer pessoa;

d) 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.

Uma percentagem superior a noventa por cento dos processos de contra-ordenação tributários são instaurados com base em auto de notícia, sendo insignificante o número de processos instaurados com base em participação ou denúncia.

Tal acontece devido à circunstância da Administração Tributária ter os procedimentos da área de gestão dos tributos totalmente informatizados e, sempre que o contribuinte não entregue nos cofres do Estado a prestação tributária ou não proceda à entrega da respectiva declaração fiscal, os serviços de imediato identificam a prática da infracção e através de procedimentos também informatizados procedem ao levantamento do auto de notícia – v.g. Sistema de Gestão do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), sem prejuízo, evidentemente, de posteriormente a AT poder desenvolver um

procedimento de inspecção tributária para proceder ao apuramento da situação tributária do contribuinte ou observar outras realidades tributárias.
O auto de notícia é o documento que é elaborado por uma autoridade ou agente de autoridade que verifica pessoalmente os factos constitutivos de uma contra-ordenação fiscal. Caso este funcionário com competência legal para levantar auto de notícia não observe pessoalmente a infracção fiscal – os seus factos constitutivos – não pode levantar o auto de notícia e terá, neste caso, de elaborar uma participação – n.º 5 do art.º 60.º do RGIT.

A força probatória, validade e eficácia do auto de notícia está dependente da circunstância de ser levantado por funcionário competente e do requisito da presencialidade, isto é, da verificação pessoal dos factos constitutivos da contra-ordenação, sob pena de, sempre que tal não se verificar, estarmos perante a existência de uma nulidade insanável – al. a) do n.º 1 do art.º 63.º do RGIT.
O n.º 2 do artigo 57.º do RGIT estabelece a estrutura e identifica os elementos que o auto de auto de notícia deve conter, por forma a dar a conhecer os elementos objectivos e subjectivos do tipo de ilícito praticado, bem como da identidade do agente da infracção e os demais aspectos relevantes para a imputação da responsabilidade contra-ordenacional e determinação das sanções aplicáveis.

Do auto de notícia deve constar:

a) A identificação do autuante e do autuado, com menção do nome, número fiscal de contribuinte, profissão, morada e outros elementos necessários;

b) lugar onde se praticou a infracção e aquele onde foi verificada;

c) O dia e hora da contra-ordenação e o da sua verificação;

d) A descrição dos factos constitutivos da infracção;

e) A indicação das circunstâncias respeitantes ao infractor e à contra-ordenação que possam influir na determinação da responsabilidade, nomeadamente a sua situação económica e o prejuízo causado ao credor tributário;

f) A menção das disposições legais que prevêem a contra-ordenação e cominam a respectiva sanção;

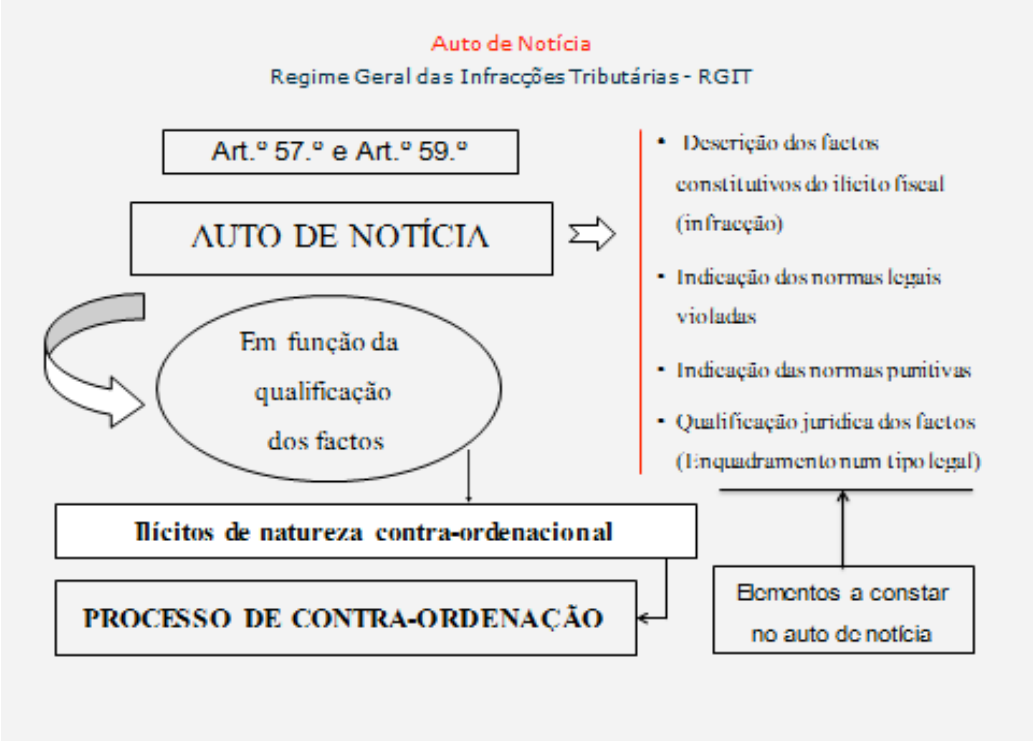
g) A indicação das testemunhas que possam depor sobre a contra-ordenação;

h) A assinatura do autuado e, na sua falta, a menção dos motivos desta;

i) A assinatura do autuante, que poderá ser efectuada por chancela ou outro meio de reprodução devidamente autorizado, podendo a autenticação ser efectuada por aposição de selo branco ou por qualquer forma idónea de assinatura e do serviço emitente.

A autoridade que proceder ao levantamento do auto de notícia deve ser rigorosa na descrição dos factos constitutivos da infracção fiscal, pois, deste rigor pode depender o reconhecimento, por parte do agente da infracção, da responsabilidade contra-ordenacional e a subsequente regularização da situação tributária.

A correcta elaboração do auto de notícia exige a descrição pormenorizada e especificada dos factos materiais que integram a contra-ordenação não sendo suficiente a mera indicação das disposições legais violadas ou de meros conceitos de direito, sob pena do infractor não apreender correctamente qual a infracção fiscal cuja prática lhe está a ser imputada e, consequentemente, poder estar prejudicada a sua defesa. A defesa do infractor reveste relevância fundamental no processo de contra-ordenação, designadamente, beneficia de tutela no n.º 10 do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).



Do auto de notícia devem constar todos os requisitos legais, porém, nem todos têm a mesma relevância jurídica, pelo que as irregularidades que podem afectar a validade do auto de notícia, visto que podem provocar a existência de nulidade absoluta, são as seguintes:

a) Levantamento por funcionário incompetente;

b) A falta de assinatura do autuante;

c) A falta de menção de algum elemento essencial da infracção.

Estas nulidades podem ser conhecidas oficiosamente, isto é, podem ser conhecidas por iniciativa dos serviços da Administração Tributária. Sem questionar o rigor e a legalidade dos serviços tributários, importa sublinhar que será essencial que seja o infractor a invocar a existência destas nulidades, as quais, conforme prescrito no n.º 5 do artigo 63.º do RGIT, podem ser arguidas

até a decisão (aplicação da sanção) se tornar definitiva, caso contrário, poderão ficar prejudicados os interesses do contribuinte.

Actualmente os autos de notícia são levantados pelos sistemas informáticos de gestão dos tributos ou pelos inspectores tributários na fase de conclusão do procedimento de inspecção tributária. Num caso ou noutro, o auto de notícia está informatizado e dá lugar à constituição de um ficheiro informático para subsequente instauração do processo de contra-ordenação no serviço tributário territorialmente competente – v.g. Serviço de Finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte.

Em resultado de um procedimento de inspecção tributária, designadamente, da acção de inspecção externa, pode não haver lugar ao levantamento de auto de notícia. Tal acontecerá sempre que as infracções fiscais tiverem sido praticadas por acção negligente e o contribuinte, no uso dos seus direitos, tiver requerido o pagamento da coima nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT e tiver informado da realização deste pedido o Inspector Tributário até à elaboração do relatório final (*preferencialmente, o pedido de redução da coima deve ser feito até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição, no âmbito procedimento de inspecção tributária*) – n.º 3 do art.º 29.º do RGIT.

O exercício do direito à redução da coima pode ser caracterizado como uma garantia dos contribuintes, porquanto, nos termos da alínea n) do n.º 3 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) a Administração Tributária deve interpelar o contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima. Esta interpelação é realizada quando a Administração Tributária detecta a prática de uma infracção de natureza não criminal, bem como, aquando do envio da carta-aviso prevista no artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e Aduaneira (RCPITA), com a qual é enviado um anexo contendo informação referente aos direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção tributária. Dos direitos e garantias destaca-se o direito à redução da coima nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, sendo esta informação renovada na data de assinatura da

Ordem de Serviço, a qual, nos termos do artigo 51.º do RCPITA, determina o início do procedimento de inspecção tributária.

Integra-se no acervo de deveres de cooperação da Administração Tributária para com os contribuintes o dever de comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo, conforme previsto na alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT. Esta comunicação só não será feita nas situações previstas no artigo 50.º do RCPITA, as quais, pela sua natureza, exigem que o procedimento de inspecção tributária seja iniciado de forma inesperada e de modo a surpreender os respectivos destinatários. Porém, nos termos do n.º 2 do artigo 50.º do RCPITA, no momento dos actos inspectivos e conjuntamente com a cópia da ordem de serviço ou do despacho é entregue ao contribuinte o anexo a que se refere o n.º 3 do artigo 49.º daquele diploma, o qual contem os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção.

Um dos direitos de que o contribuinte inspeccionado beneficia é o direito à redução das coimas.

A alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT determina que o pedido de pagamento da coima reduzida deve ser feito pelo contribuinte no Serviço de Finanças da área do seu domicílio fiscal ou da sede social até ao termo do procedimento de inspecção tributária, devendo o infractor informar o Inspector Tributário da realização do pedido até ao termo do referido procedimento[3] – al. c) do n.º 1 e n.º 3 do art.º 29.º do RGIT.

Caso o contribuinte faça o pedido de redução da coima, o qual só é aplicável se a contra-ordenação tiver sido praticada por conduta negligente, o Inspector Tributário deve referir no relatório final do procedimento de inspecção tributária a existência de tal requerimento e não deve, de acordo com o prescrito no n.º 1 do artigo 58.º do RGIT, proceder ao levantamento de qualquer auto de notícia.

Por estas razões, o contribuinte deve fazer o pedido de pagamento da coima nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT e dar conhecimento do mesmo ao inspector tributário até ao termo do prazo para o exercício do direito

[3] De preferência, o direito deve ser exercido e a informação fornecida ao inspector tributário até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição.

de audição, ao qual tem de haver sempre lugar em qualquer acção de inspecção tributária – al. e) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT.

O direito à redução da coima – pagamento de 75% do mínimo legal da moldura sancionatória prevista no tipo legal de contra-ordenação – está dependente do pagamento da coima reduzida no prazo de 15 (quinze) dias a contar da notificação para o efeito e da regularização da situação tributária – alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 30.º do RGIT. Para este efeito entende-se por regularização da situação tributária o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção fiscal – n.º 3 do art.º 30.º do RGIT.

Se o contribuinte não proceder ao pagamento da coima reduzida no prazo de 15 dias perde o direito à redução da coima e é de imediato instaurado o processo de contra-ordenação, no âmbito do qual o órgão competente procederá posteriormente à aplicação da coima, situação que terá inegáveis efeitos negativos para o infractor, porquanto, no processo de contra-ordenação o encargo financeiro será, inevitavelmente, mais oneroso, na medida em que o valor nunca poderá ser inferior ao mínimo legal prescrito no tipo legal de contra-ordenação fiscal acrescido das custas processuais.

As situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT dependem em absoluto da iniciativa do contribuinte, cujo benefício da redução da coima não exige a formalização de qualquer pedido específico, uma vez que o normativo do n.º 4 do artigo 30.º do RGIT prescreve que, quando a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução da coima a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta.

O pagamento da coima ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT tem de ser efectuado no prazo de quinze dias a contar da notificação feita pela Administração Tributária para o efeito, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT. A não realização do pagamento no prazo fixado implica a perda do direito à redução da coima e a imediata instauração do processo de contra-ordenação – n.º 2 do artigo 30.º do RGIT.

Vejamos um exemplo, cujo pagamento da coima reduzida seja formulado ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, em contraposição ao pagamento da coima no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação, em que a infracção fiscal consiste na falta de entrega da

declaração de rendimentos, cuja infracção está prevista e é punida pelo artigo 116.º do RGIT.

Falta de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 3 - IRS	
INFRACTOR: Pessoa Singular	
Pedido de Redução da Coima – al. c) do n.º 1 do Art.º 29.º do RGIT	
Mínimo Legal Art.º 116.º do RGIT	Valor da coima a pagar 75% do mínimo legal
€ 150	€ 112,50

Falta de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 3 - IRS		
INFRACTOR: Pessoa Singular		
Processo de Contra-ordenação		
Mínimo Legal Art.º 116.º do RGIT	Pagamento – Art.º 75.º do RGIT	Pagamento – Art.º 78.º 79.º do RGIT (1)
€ 150	€ 150 + Custas processuais € 38,50	€ 150 + Custas processuais € 76,50

1) Em processo de contra-ordenação, o pagamento da coima ao abrigo destes artigos nunca poderá ser inferior a € 150, sendo que no caso do artigo 78.º do RGIT é pago um valor correspondente a 75% da coima aplicada, mas nunca inferior ao mínimo legal, e no caso do artigo 79.º do RGIT tem de ser pago o valor integral da coima aplicada.

Falta de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 - IRC	
INFRACTOR: Pessoa Colectiva	
Pedido de Redução da Coima – al. c) do n.º 1 do Art.º 29.º do RGIT	
Mínimo Legal – Art.º 116.º e n.º 4 do Art.º 26.º do RGIT	Valor da coima a pagar 75% do mínimo legal
€ 300	€ 225

Falta de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 - IRC		
INFRACTOR: Pessoa Colectiva		
Processo de Contra-ordenação		
Mínimo Legal Art.º 116.º e n.º 4 do Art.º 26.º do RGIT	Pagamento – Art.º 75.º do RGIT	Pagamento – Art.º 78.º 79.º do RGIT (1)
€ 300	€ 300 + Custas processuais € 38,50	€ 300 + Custas processuais € 76,50

1) Em processo de contra-ordenação, o pagamento da coima ao abrigo destes artigos nunca poderá ser inferior a € 300, sendo que no caso do artigo 78.º do RGIT é pago um valor correspondente a 75% da coima aplicada, mas nunca inferior ao mínimo legal, e no caso do artigo 79.º do RGIT tem de ser pago o valor integral da coima aplicada.

Vejamos agora um exemplo, em que a infracção fiscal consiste na falta de entrega de imposto liquidado (IVA) ou retido na fonte (IRS/IRC), no valor de € 20 000, cuja infracção está prevista e punida no artigo 114.º do RGIT.

Falta de entrega de imposto liquidado (IVA) ou retido na fonte (IRS/IRC), no valor de € 20 000	
INFRACTOR: Pessoa Singular	
Pedido de Redução da Coima – al. c) do n.º 1 do Art.º 29.º do RGIT	
Mínimo Legal n.º 2 do Art.º 114.º do RGIT 15% do Imposto em falta	Valor da coima a pagar 75% do mínimo legal
€ 3 000	€ 2 250

Falta de entrega de imposto liquidado (IVA) ou retido na fonte (IRS/IRC), no valor de € 20 000		
INFRACTOR: Pessoa Singular		
Processo de Contra-ordenação		
Mínimo Legal n.º 2 do Art.º 114.º do RGIT 15% do Imposto em falta	Pagamento – Art.º 75.º do RGIT	Pagamento – Art.º 78.º ou 79.º do RGIT (1)
€ 3 000	€ 3 000 + Custas processuais € 38,50	€ 3 000 + Custas processuais € 76,50

1) Igual à nota do exemplo anterior.

Falta de entrega de imposto liquidado (IVA) ou retido na fonte (IRS/IRC), no valor de € 20 000	
INFRACTOR: Pessoa Colectiva	
Pedido de Redução da Coima – al. c) do n.º 1 do Art.º 29.º do RGIT	
Mínimo Legal Art.º 114.º e n.º 4 do Art.º 26.º do RGIT 30% do Imposto em falta	Valor da coima a pagar 75% do mínimo legal
€ 6000	€ 4 500

Falta de entrega de imposto liquidado (IVA) ou retido na fonte (IRS/IRC), no valor e € 20 000		
INFRACTOR: Pessoa Colectiva		
Processo de Contra-ordenação		
Mínimo Legal Art.º 114.º e n.º 4 do Art.º 26.º do RGIT 30% do Imposto em falta	Pagamento – Art.º 75.º do RGIT	Pagamento – Art.º 78.º 79.º do RGIT (1)
€ 6 000	€ 6 000 + Custas processuais € 38,50	€ 6 000 + Custas processuais € 76,50

1) Igual à nota do exemplo anterior.

De acordo com o n.º 2 do artigo 58.º do RGIT sempre que o contribuinte tenha requerido o pagamento da coima reduzida nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, ainda que a coima não seja paga e perdido, consequentemente, o direito à respectiva redução, não há lugar ao levantamento de auto de notícia e o processo de contra-ordenação, de acordo com a alínea d) do artigo 56.º do RGIT, é instaurado com base em cópia do requerimento do contribuinte e do relatório sucinto elaborado pelo Inspector Tributário para descrever os factos constitutivos das contra-ordenações praticadas por acção negligente e identificados no procedimento de inspecção tributária – n.º 3 do art.º 29.º do RGIT.
Este processo de contra-ordenação, uma vez que não é instaurado com fundamento em auto de notícia, está sujeito a investigação e instrução para efeitos de recolha de elementos indispensáveis a provar a culpabilidade do arguido ou para demonstrar a sua inocência – n.º 2 do art.º 69.º do RGIT.

Em face das normas do artigo 59.º do RGIT são competentes para o levantamento de auto de notícia os dirigentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, os chefes dos serviços tributários, o pessoal técnico superior e pessoal técnico da área da inspecção tributária e aduaneira e outros trabalhadores da AT que exerçam funções de inspecção, quer atribuídas por lei, quer por determinação de superiores hierárquicos.
O auto de notícia poderá ainda ser levantado por agentes das forças de segurança, designadamente, em resultados de acção inspectiva para controlo de bens em circulação ou, então, por outras autoridades a quem a lei atribua competência, bem como por órgãos de polícia criminal com competência para a inspecção tributária.

2.2 A INSTAURAÇÃO DO PROCESSO

O processo de contra-ordenação é instaurado quando haja suspeita de prática de uma infracção fiscal sem natureza criminal e pode ter por base um dos documentos seguintes:

a) Auto de notícia levantado por funcionário competente;
b) Participação de entidade oficial;

c) Denúncia feita por autoridade oficial;

d) Declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação;

e) Certidão extraída pelos serviços do Ministério Público com peças do processo penal tributário.

O processo de contra-ordenação é instaurado no Serviço Tributário. Quando a infracção não tiver natureza aduaneira, o serviço tributário competente é o Serviço de Finanças da área onde tiver sido cometida a infracção – al. a) do art.º 67.º do RGIT. É o dirigente deste Serviço – Chefe de Finanças – a autoridade competente para dirigir a investigação e a instrução no processo de contra-ordenação tributário.

O auto de notícia é o principal documento base para a instauração dos processos de contra-ordenação, o qual beneficia de uma força probatória quase absoluta, na medida em que até prova em contrário consideram-se verdadeiros os factos relatados, não estando o órgão instrutor impedido de praticar outras diligências no sentido de provar a culpabilidade ou a inocência do agente da infracção fiscal. A força probatória decorrente do auto de notícia é por si só suficiente para aplicação da coima.

Contudo, e não obstante o auto de notícia validamente levantado dispensar a investigação e instrução – n.º 2 do art.º 69.º do RGIT – os serviços tributários não estão impedidos de carrear para o processo todos os elementos de prova complementares que se mostrem necessários para a procedibilidade do procedimento contra-ordenacional, que, por alguma razão, não tenha sido possível obter aquando do levantamento do auto de notícia, ainda que tais

elementos possam ser dispensáveis para provar a culpabilidade ou a inocência do infractor.

Sempre que o processo de contra-ordenação seja instaurado com base noutro documento, a investigação e a instrução é indispensável, de modo a garantir a recolha de elementos probatórios que permitam demonstrar a efectiva prática da infracção fiscal, os seus elementos constitutivos, quem foi o seu agente e determinar o respectivo grau de culpa.

A participação existe quando algum funcionário sem competência para levantar auto de notícia tiver conhecimento, no exercício ou por causa do exercício das suas funções, de qualquer contra-ordenação. É seu dever participá-la, por escrito ou verbalmente, à autoridade competente para o seu processamento, sendo que a participação também pode ser efectuada por qualquer entidade de direito público.

A denúncia pode ser feita por qualquer pessoa. Porém, a denúncia só dará lugar à instauração de processo de contra-ordenação depois de lavrado o termo de identificação do denunciante e não seja manifesta a falta de fundamento.
O termo de identificação do denunciante deve ser lavrado aquando da realização da denúncia, subsequentemente, deve ser extraída certidão da denúncia para início do procedimento por contra-ordenação, ficando a denúncia secreta e integrada conjuntamente com o termo de identificação em envelope inviolável arquivado à guarda do Chefe do Serviço de Finanças.
A existência e o teor da denúncia só poderão ser do conhecimento do denunciado caso os factos não se confirmem, assumindo-se, neste caso, o carácter doloso da denúncia.
Neste caso, o contribuinte visado pela denúncia pode requerer informação sobre a sua existência, teor e a identificação do seu autor – al. b) do n.º 1 do art.º 67.º e art.º 70.º da LGT.
O denunciante não tem legitimidade para intervir no processo de contra-ordenação, nem pode impugnar a decisão que venha a ser tomada no âmbito da normal evolução do procedimento contra-ordenacional.

A denúncia representa o direito que os cidadãos têm de colaborar e participar na prossecução do interesse público, caso entendam que a acção ou o comportamento de outros cidadãos ou entidades jurídicas traduzem a violação das leis tributárias, produzindo, em consequência, actividades fraudulentas e de erosão das receitas tributárias. Esta legitimidade decorre dos direitos de cidadania e da circunstância dos actos de fraude e de evasão fiscais contribuírem directamente para agravar a agressividade ou a pressão fiscal incidente sobre os restantes contribuintes.
A denúncia de infracção fiscal pode dar origem a uma actividade de investigação que, em regra, deve conduzir à instauração de um procedimento de inspecção tributária, com vista à observação das realidades tributárias para verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, caso se confirme a prática de infracções tributárias, proceder ao seu sancionamento.

A reserva ou o sigilo de que a denúncia beneficia tem por objectivo proteger o denunciante contra eventuais reacções do denunciado e, por outro lado, incentivar a realização de denúncias sempre que alguém tenha conhecimento de factos susceptíveis de constituírem infracções fiscais. A denúncia representa um direito dos cidadãos que deve ser exercido com responsabilidade, e que deve ser exercido quando exista uma forte probabilidade sobre a veracidade dos factos e sobre a identidade do seu autor.

O processo de contra-ordenação pode ser instaurado com base em pedido de regularização da situação tributária formulado pelo contribuinte, nos termos do artigo 29.º do RGIT. Esta situação acontecerá sempre que o contribuinte não concretize o pagamento da coima reduzida no prazo de quinze dias, a contar da notificação para o efeito realizada pelos serviços da Administração Tributária - alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 30.º do RGIT. O prazo de quinze dias tem início no dia seguinte ao da realização da notificação e conta-se de forma contínua, isto é, não se suspende aos sábados, domingos ou feriados, e caso termine em dia que não seja útil transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao seu termo, conforme prescrito na alínea e) do artigo 279.º do Código Civil.

Os procedimentos tributários relativos ao funcionamento do mecanismo do direito à redução das coimas, regulado nos artigos 29.º a 31.º do RGIT, estão praticamente todos informatizados, sendo este instituto jurídico aplicado de forma automática e sistemática, e com absoluto rigor, pelos serviços da Administração Tributária, pelo que é fundamental que os contribuintes tenham uma especial atenção no cômputo do prazo de que beneficiam para proceder ao pagamento, sob pena de perder de forma irremediável o direito à redução da coima – n.º 2 do art.º 30.º do RGIT.

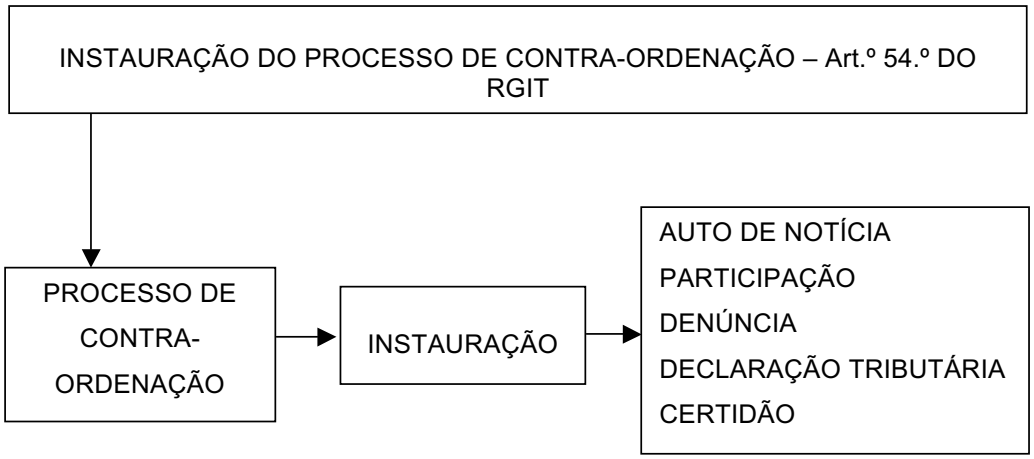
O documento base para instauração do processo de contra-ordenação, neste caso, é a cópia do documento ou declaração em falta, do documento comprovativo do pagamento da prestação tributária em falta ou cópia do requerimento formulado nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT.

O processo de contra-ordenação pode ainda ser instaurado com base em certidão extraída por determinação do Ministério Público a partir de peças do processo penal fiscal que tenha sido arquivado com fundamento na

inexistência de provas suficientes para sustentar a acusação pela prática de crime fiscal – art.º 277.º do Código de Processo Penal e art.º 45.º do RGIT.

A instauração do processo determina a atribuição de um número de ordem de sequência cronológica anual e o registo dos elementos essenciais à identificação do processo e do indiciado como infractor – art.º 68.º do RGIT – elementos que são essenciais na subsequente tramitação do processo, designadamente, na realização das notificações do arguido e na emissão das restantes peças processuais.

A evolução da tramitação do processo de contra-ordenação está directamente dependente do tipo de documento que lhe dá origem e da circunstância da infracção fiscal praticada implicar ou não facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, cuja liquidação terá de ser efectuada em procedimento autónomo, uma vez que o processo de contra-ordenação tem exclusivamente por finalidade a aplicação de coimas e de sanções acessórias.



2.3 A SUSPENSÃO DO PROCESSO PARA LIQUIDAÇÃO DE TRIBUTO

O processo de contra-ordenação tem de ser suspenso sempre que a infracção fiscal implicar a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado.
A suspensão será determinada atendendo às circunstâncias seguintes:

a) Se o documento base de instauração do processo de contra-ordenação for um auto de notícia, a suspensão verificar-se-á logo após a instauração;

b) Se o processo for instaurado com base em qualquer outro documento, a suspensão apenas ocorrerá após findar a fase de investigação e de instrução – n.º 1 do art.º 55.º do RGIT.

A suspensão tem por finalidade permitir a realização da liquidação do tributo em falta e decorrerá até ocorrer uma das circunstâncias seguintes:

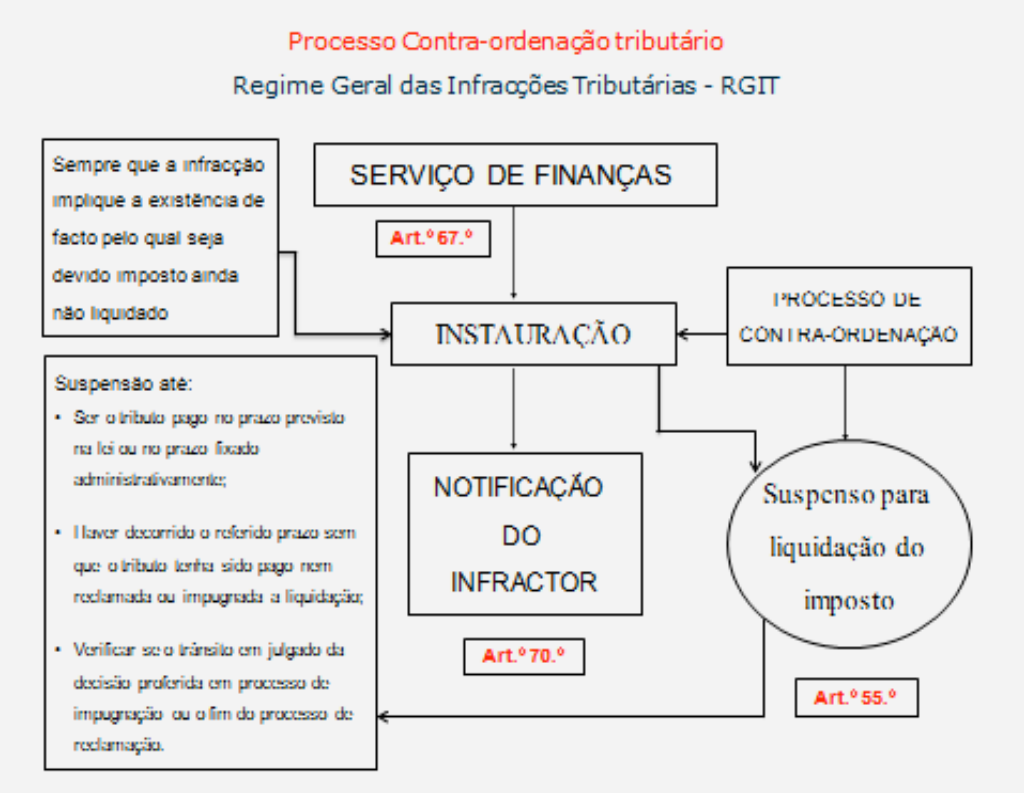
a) O contribuinte ser notificado para efectuar o pagamento e realizá-lo no prazo de pagamento voluntário;

b) O tributo não ser pago e decorrer o prazo[4] de reclamação graciosa ou impugnação judicial sem que a respectiva liquidação tenha sido reclamada ou impugnada;

c) Ter sido proferida decisão definitiva em reclamação graciosa ou transitada em julgado a decisão proferida em processo de impugnação judicial.

O processo de contra-ordenação tributário só deve retomar a sua normal tramitação após a ocorrência de uma das três situações supra indicadas.

[4] O prazo de reclamação graciosa é de 120 dias e o de impugnação judicial de 3 meses, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, sempre que a liquidação do tributo for efectuada pela AT na sequência de um procedimento de inspecção tributária – art.º 70.º e al. a) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT.



A reclamação graciosa consubstancia uma forma de procedimento tributário – al. f) do n.º 1 do art.º 54.º da LGT – pelo que a sua conclusão, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, deve ocorrer no prazo de quatro meses a contar da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da Administração Tributária.

Em relação à impugnação judicial, o legislador não fixou de forma expressa um prazo para a sua conclusão. Todavia, no n.º 2 do artigo 96.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o legislador estabeleceu que o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo. A impugnação judicial é decida pelo juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal (Tribunal Tributário de 1.ª instância), podendo, todavia, a decisão judicial ser objecto de recurso jurisdicional, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, caso o valor da acção seja superior a € 5 000 - art.º 105.º da LGT e art.º 279.º do CPPT.

Verifica-se, assim, que as ocorrências que determinam a suspensão do processo de contra-ordenação podem provocar o decurso de um longo lapso temporal entre o termo inicial e o termo final do prazo de suspensão.

Uma vez que a extinção do procedimento por contra-ordenação, por efeito da prescrição, ocorre logo que tenham decorrido cinco anos sobre a prática da infracção, salvo a verificação de alguma causa de interrupção ou de suspensão do prazo de prescrição, importa ter em consideração todas as circunstâncias que têm influência na determinação do prazo de prescrição do procedimento.

Sublinha-se, ainda, que o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral, ou seja, nas situações previstas nos artigos 27.º-A e 28.º do regime geral do ilícito de mera ordenação social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.
O prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação está ainda suspenso quando se verificar a suspensão do processo, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 42.º, no artigo 47.º e no artigo 74 º, todos do RGIT, e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento.
Nesta medida, para determinar se o procedimento contra-ordenacional prescreveu ou não torna-se necessário conhecer a data (momento) da prática da infracção fiscal e no cômputo do respectivo prazo considerar as causas de interrupção e de suspensão.
A suspensão resulta de uma causa prevista na lei cuja verificação determina o início da suspensão, a qual decorre até à extinção da causa que lhe deu origem, provocando esta o termo final da suspensão. A suspensão tem por efeito a paragem da marcha do prazo e consiste num segmento temporal mais ou menos longo que tem de ser incrementado ao prazo abstracto fixado na lei.

A interrupção também resulta de uma causa prevista na lei cuja verificação inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo.

Em face dos normativos do artigo 55.º do RGIT verificamos que o processo de contra-ordenação pode ter de ficar suspenso durante muito tempo, pelo que é fundamental cuidar da verificação ou não dos procedimentos legais no sentido de dar a conhecer ao arguido a causa suspensiva ou interruptiva, sob pena da extinção do procedimento contra-ordenacional.

É, assim, essencial que o arguido seja notificado do despacho do Chefe de Finanças que tiver determinado a suspensão do processo de contra-ordenação nos termos e para os efeitos do artigo 55.º do RGIT. Com esta notificação ocorre a interrupção do prazo de prescrição, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º do regime geral do ilícito de mera ordenação social, ficando subsequentemente suspenso até se registar a verificação integral das circunstâncias descritas no artigo 55.º do RGIT. Isto é, até que verificada alguma daquelas circunstâncias o processo de contra-ordenação deva retomar a sua normal tramitação.

Se o infractor não for notificado deste despacho é grande a probabilidade da prescrição do procedimento por contra-ordenação poder ocorrer, devendo o infractor estar atento, no sentido de fazer um adequado controlo desta factualidade por forma a exercer os seus direitos processuais, uma vez que a invocação da prescrição do procedimento exige a iniciativa do interessado através da interposição do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT.
Em face do normativo do n.º 2 do artigo 70.º do RGIT, a notificação do arguido deve ser realizada através de carta registada[5], presumindo-se a notificação feita no 3.º dia útil posterior ao do envio da carta, conclusão que decorre do normativo do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT e respectiva articulação com os

[5] As notificações realizadas no processo de contra-ordenação tributário podem ser feitas através de carta registada simples, na linha da jurisprudência firmada no acórdão do STA, extraído no processo n.º 0754/14, de 18.11.2015, em que se afirma que "(i) A situação tributária deve entender-se como a posição que em determinado momento o cidadão na sua qualidade de obrigado tributário mantém com o Fisco e o ordenamento Fiscal em vigor. Neste entendimento relacional e tendo em conta também o disposto nos artigos 30 e 31 da LGT pode a situação tributária considerar-se como o conjunto das relações jurídicas, compreendendo o conjunto de direitos e deveres do obrigado tributário englobando ainda toda a situação de facto a ele respeitante e regulada pelo direito fiscal designadamente o seu património, rendimentos, benefícios fiscais, despesas, deduções e garantias. (ii) A decisão de aplicação de coima não afecta a situação tributária dada a sua natureza punitiva. (iii) A notificação da aplicação da coima nos termos do artigo 70 do RGIT basta-se com a emissão de carta registada simples".

normativos do artigo 41.º do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO) e do artigo 113.º do Código de Processo Penal.

2.4 A NOTIFICAÇÃO DO ARGUIDO

No processo de contra-ordenação tributário, bem como em qualquer processo sancionatório, são assegurados ao arguido[6] os direitos de audiência e defesa – n.º 10 do art.º 32.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A notificação do infractor para efeito de audiência e apresentação de defesa é uma fase do processo de contra-ordenação da máxima importância porque é através desta notificação que o contribuinte fica a conhecer os factos cuja responsabilidade contra-ordenacional lhe está a ser imputada, bem como fica a conhecer que atitudes pode adoptar e quais as sanções que lhe podem ser aplicadas.
O direito de audiência e defesa em processo de contra-ordenação é um direito consagrado constitucionalmente e a falta de notificação do despacho do órgão instrutor no sentido de permitir ao arguido o exercício do mesmo provoca a existência de uma nulidade insanável – al. c) do n.º 1 do art.º 63.º do RGIT – que pode ser invocada pelo contribuinte até a decisão se tornar definitiva.
Os interesses do infractor têm também neste domínio tutela plena e efectiva, competindo ao interessado verificar o cumprimento ou não dos deveres legais cometidos aos serviços da Administração Tributária.

O Chefe do Serviço de Finanças, enquanto órgão que dirige a investigação e instrução do processo de contra-ordenação, e não obstante os procedimentos estarem informatizados, deve ter uma especial preocupação no sentido de cuidar da rigorosa observação destas formalidades, devendo o processo conter

[6] Arguido é o agente da infracção tributária. A utilização do termo arguido é mais adequada quando a infracção tiver natureza criminal, situação que dá lugar à instauração do processo de inquérito, no âmbito do qual se procede à constituição de arguido, nos termos do art.º 58.º do Código de Processo Penal. Todavia, o legislador utiliza o termo de arguido no regime geral do ilícito de mera ordenação social, pelo que , no presente manual, para nos referirmos ao agente da infracção vamos utilizar, indistintamente, a termo de arguido, de infractor ou de contribuinte.

um despacho a determinar a notificação do infractor nos termos e para os efeitos do artigo 70.º do RGIT.

Em face do disposto no n.º 2 do artigo 70.º do RGIT, em articulação com o normativo do n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, e uma vez que não está em causa qualquer acto ou decisão que altere a situação tributária do contribuinte, a notificação do despacho para defesa e audiência do arguido deve ser realizada através de carta registada, presumindo-se a notificação feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Nesta fase do processo não é provável que o infractor já tenha constituído mandatário, mas se tal acontecer a notificação do artigo 70.º do RGIT tem de ser endereçada ao mandatário nos termos prescritos no artigo 40.º do CPPT. Isto é, o envio da carta registada tem de ser efectuado para o escritório do mandatário[7].

A notificação prevista no artigo 70.º do RGIT tem por finalidade informar o arguido dos factos constitutivos do(s) tipo(s) de contra-ordenação fiscal que lhe está(ão) a ser imputado(s) e da forma como pode reagir para concretizar a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Esta notificação tem de obedecer a determinados requisitos legais, dado que é a partir do seu teor que o infractor fica esclarecido sobre todos os aspectos prescritos na lei, e que podem ser da máxima relevância para a formulação da respectiva defesa.

Esta notificação, sem prejuízo de outra informação adicional, deve fazer menção, aos aspectos seguintes:

[7] Cfr. Acórdão do STA, tirado no processo n.º 0904/11, de 30.11.2011, em que se refere que "(i) [t]endo o arguido constituído mandatário judicial na fase administrativa do processo de contra-ordenação, é a este que deve ser notificada a decisão aí proferida (cfr. art.º 47.º, n.º 2, do RGCO, aplicável subsidiariamente nos termos do art.º 3.º, alínea b), do RGIT) e, por isso, é desta notificação que se começa a contar o prazo para interpor recurso judicial dessa decisão. (ii) Ao prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (art.º 80.º, n.º, 1 do RGIT) - cuja contagem se faz nos termos do artigo 60.º do RGCO (ex vi da alínea b) do art.º 3.º do RGIT) -, porque não respeita a acto a praticar num processo judicial, antes constituindo um prazo de caducidade de natureza substantiva, não lhe é aplicável o regime dos prazos processuais, designadamente a possibilidade prevista no art.º 145.º, n.º 5, do CPC, de praticar o acto num dos três dias úteis seguintes ao termo do prazo. (iii) A dilação que o art.º 252.º-A, n.º 1, alínea a), do CPC, estipula para os casos em que a citação por via postal é efectuada em terceira pessoa, não é aplicável nas situações de notificação do mandatário judicial".

a) Indicar o prazo de defesa;

b) Indicar os artigos e as leis tributárias violadas e os artigos punitivos;

c) Indicar a moldura sancionatória cominada;

d) Incluir nota descritiva dos factos constitutivos da contra-ordenação, podendo esta ser substituída por cópia do auto de notícia, sempre que tenha sido este o documento base da instauração do processo de contra-ordenação;

e) Indicar que a defesa pode ser formulada por escrito ou verbalmente e que, nesta última hipótese, o arguido se poderá fazer acompanhar de advogado;

f) Indicar que o arguido conjuntamente com a defesa pode juntar todos os elementos probatórios que entender e que pode também arrolar testemunhas;

g) Indicar que o arguido pode, no prazo para a defesa, efectuar o pagamento antecipado da coima, sendo, neste caso, o valor da coima a pagar igual ao mínimo legal cominado no tipo legal de contra-ordenação e as custas reduzidas a metade;

h) Indicar, outrossim, que o pagamento antecipado não é aplicável às contra-ordenações graves e quando a infracção consistir em contra-ordenação aduaneira em que o valor da prestação tributária em falta for superior a € 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto de infracção for de valor aduaneiro superior a € 50 000;

i) Indicar que, no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão, o arguido pode proceder ao pagamento voluntário da

coima e das custas processuais, sendo que, neste caso, a coima a pagar é de valor igual a 75% da coima aplicada, não podendo este valor ser inferior ao mínimo legal;

j) Indicar que o pagamento antecipado e o pagamento voluntário da coima não afasta a possibilidade de aplicação de sanções acessórias previstas na lei e que a consolidação do benefício decorrente deste tipo de pagamentos está condicionada à regularização da situação tributária.

Caso o processo de contra-ordenação tenha por base outro documento que não o auto de notícia, a notificação do arguido para apresentação da defesa deve ser realizada após a conclusão das diligências de investigação e instrução, isto é, após o termo da recolha dos elementos para prova da culpabilidade ou da inocência do infractor.

Se a base do processo de contra-ordenação for um auto de notícia e os factos constitutivos da infracção fiscal não implicarem a liquidação de tributo ou caso este já esteja liquidado e não haja lugar à suspensão do processo, a notificação do artigo 70.º do RGIT, deve ser realizada logo após a instauração do processo de contra-ordenação.

Quando o processo de contra-ordenação tiver por base um auto de notícia e tiver de ficar suspenso nos termos e para os efeitos do artigo 55.º do RGIT, a notificação para defesa só deve ser realizada após o processo retomar a sua normal tramitação em resultado da ocorrência de uma das circunstâncias previstas nas alíneas do n.º 1 do referido artigo.

A realização da notificação para defesa em tempo inoportuno, ou se do seu conteúdo não constarem todos os requisitos legais, pode motivar que estejamos perante uma situação de irregularidade da notificação, quer as irregularidades tenham origem em preterição de formalidades legais, quer sejam provocadas pela circunstância da notificação ser efectuada num momento em que o processo, nos termos da lei, deveria estar suspenso.

Estas irregularidades se existirem são susceptíveis de provar nulidade, devendo esta ser invocada pelo infractor em sede de recurso da decisão de aplicação da coima.

A propósito da falta de notificação do arguido para o exercício do direito de audiência veja-se o sumário do acórdão do Tribunal Central Administrativo, tirado no processo n.º 00651/03, Secção CT - 1º Juízo Liquidatário, datado de 15.06.2005, que prescreve que "[n]ão tendo sido notificada ao arguido a designação da audiência e a esta se tendo procedido sem a sua presença, ocorre omissão de formalidade que influi no exame da causa e afecta as garantias de defesa (al. b) do art.º 4.º do RJIFA[8] (DL 376-A/89, de 25/10 e art.ºs. 67.º e 68.º do Decreto-Lei n.º 433/82, 61.º e 113.º do CPPenal e 32.º da CRP), que, por isso, à luz do regime constante do art.º 123.º do CPPenal, tem como consequência a invalidade do acto em que se verificou, bem como os que dele dependerem e aquela puder afectar".

Importa ainda analisar outra decisão do Tribunal Administrativo Central do Sul sobre a falta de notificação para defesa, a qual confirma a relevância jurídica e os efeitos da omissão da referida notificação. Este acórdão do TCAS foi tirado no processo n.º 00494/03, Secção do Contencioso Tributário, datado de 08.07.2003, cujo teor é o seguinte:

"I. De harmonia com o disposto no artigo 50.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, o órgão instrutor deve fornecer ao arguido, através de competente notificação, todos os elementos necessários para que este fique a conhecer a totalidade dos aspectos relevantes para a decisão punitiva, nas matérias de facto e de direito.

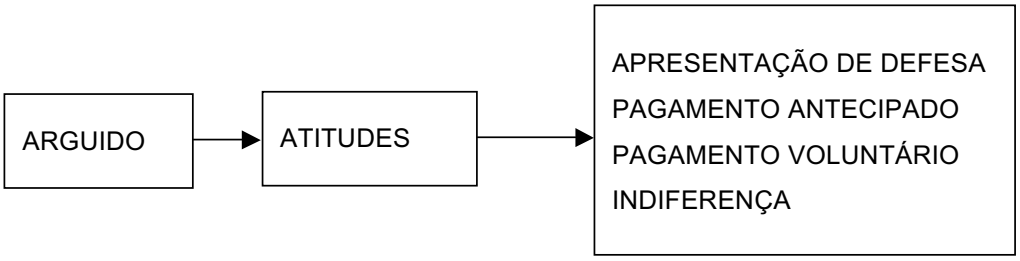
II. Na falta de cumprimento cabal dessa notificação, o processo ficará doravante afectado de nulidade.

III. Esta nulidade está dependente de arguição pelo interessado/notificado perante a própria Administração no prazo de 10 dias após a notificação, ou perante o Tribunal no acto de impugnação da subsequente decisão/acusação administrativa.

IV. O juiz não deve negligenciar o aproveitamento dos actos que puderem ser salvos do efeito da nulidade que declarar - de acordo com o disposto, vg., no n.º 3 do artigo 122.º do Código de Processo Penal".

[8] Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, que foi revogado pelo artigo 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Em resultado da notificação para defesa e audiência o arguido poderá adoptar uma das seguintes atitudes:



2.5 A DEFESA DO ARGUIDO

O processo de contra-ordenação tributário obedece ao princípio da legalidade e na sua instrução e contraditório são admissíveis todos os meios de prova aplicáveis ao processo criminal e que não estejam expressamente afastados pelos normativos do regime geral das contra-ordenações.

A defesa do arguido pode ser formulada por escrito ou verbalmente. Neste último caso a defesa será produzida no Serviço de Finanças competente, podendo o arguido fazer-se acompanhar de advogado ou solicitar a nomeação de defensor oficioso, nos termos previstos na legislação sobre apoio judiciário (Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, na redacção dada pela Lei n.º 47/2007, de 28 de Agosto e Portaria n.º 10/2008, de 3 de Janeiro) – art.º 53.º do RGCO.

A formulação da defesa em processo de contra-ordenação é um direito do infractor e simultaneamente uma faculdade que o arguido pode utilizar para provar que não praticou qualquer infracção e que, em consequência, não lhe pode ser imputada qualquer responsabilidade penal fiscal, ainda que de natureza contra-ordenacional.

Todavia, a defesa para ser relevante tem obrigatoriamente de ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da notificação prevista no artigo 70.º do RGIT. Este prazo é contínuo e caso o seu termo ocorra em dia não útil transfere-se para o primeiro dia útil seguinte – al. e) do art.º 279.º do Código Civil. O mesmo é dizer que o cômputo do prazo para defesa é realizado nos termos do artigo 138.º do Código de Processo Civil (CPC), por força do preceituado no n.º 1 do

artigo 104.º do Código de Processo Penal (CPP) e n.º 2 do artigo 41.º do RGCO.

A defesa que seja produzida verbalmente no Serviço de Finanças em que correr termos o processo de contra-ordenação tributário tem de ser reduzida a termo escrito, podendo o arguido juntar todos os elementos probatórios que entender.

O arguido pode indicar testemunhas, mas estas só poderão no máximo ser de três por cada infracção fiscal e não são ajuramentadas, devendo a acta de inquirição ser por elas assinada ou serem indicadas as razões da falta de assinatura – n.º 2 do art.º 72.º do RGIT.

O Chefe do Serviço de Finanças sempre que entender relevante e conveniente pode determinar que sejam juntos ao processo todos os elementos oficiais de que disponha ou que possam ser solicitados a outras entidades, por forma a permitir o cabal esclarecimento dos factos, designadamente, os elementos respeitantes à situação tributária do contribuinte.

Subsequentemente à apresentação da defesa, se for entendido necessário, o Chefe do Serviço de Finanças pode ordenar a realização de novas diligências de investigação e instrução. Se assim acontecer, após o termo das diligências deve ser realizada nova notificação do arguido para que este possa exercer o direito ao contraditório, caso contrário ficará prejudicado o direito de defesa e audiência constitucional e legalmente reconhecido ao infractor – n.º 10 do art.º 32.º da CRP.

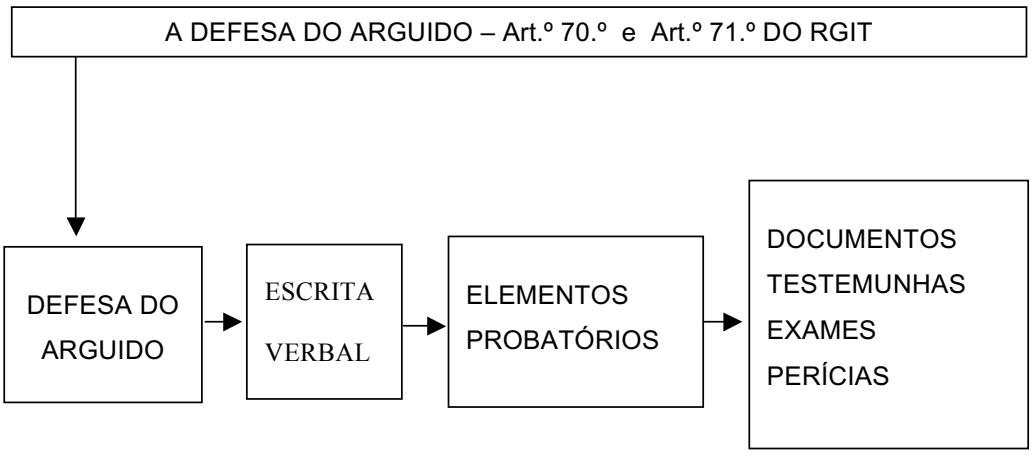
Através da defesa, visto que é objectivo desta demonstrar a inexistência de qualquer ilícito fiscal, pode o infractor lograr criar no órgão instrutor e/ou na autoridade administrativa competente a convicção de que não existem razões que justifiquem a aplicação de qualquer sanção, na medida em que foi provado que os factos não foram praticados pela pessoa a quem estão a ser imputados ou que não foram mesmo praticados por qualquer pessoa, bem como pode ter sido demonstrada a ausência de culpa, circunstâncias que poderão induzir a conclusão de que não há lugar à aplicação de qualquer coima.

Neste caso, pelas razões referidas ou porque se concluiu que o auto de notícia é insubsistente ou ainda porque ocorreu causa extintiva do procedimento ou há dúvidas fundadas sobre os factos constitutivos da contra-ordenação que não é

possível suprir, a entidade competente para o conhecimento da contra-ordenação deve ordenar o arquivamento do processo de contra-ordenação - art.º 77.º do RGIT.
Sempre que na defesa produzida o arguido invoque e prove a existência de causa de exclusão da ilicitude ou causa extintiva do procedimento por contra-ordenacão, deve o Chefe do Serviço de Finanças ordenar ou promover o arquivamento do respectivo processo de contra-ordenação.

Sublinha-se que a imputação de responsabilidade como autor de factos constitutivos de ilícitos fiscais deve ser sempre contraditada através da defesa a produzir no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação e nos termos supra descritos, sendo inútil e desadequada a apresentação de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico para reagir à imputação da prática de infracções fiscais ou para invocar a irregularidade, a ilegalidade ou a nulidade de actos produzidos pelos órgãos da Administração Tributária no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação.
Existe uma certa tendência, por parte dos contribuintes, para reagir contra a imputação da prática de infracções fiscais através de petições, exposições requerimentos, etc. Estas formas de reacção são admissíveis no âmbito do procedimento tributário, mas não o são em sede de processo de contra-ordenação tributário. Com efeito, ainda que as infracções fiscais não tenham natureza criminal, é fundamental ter presente que as modalidades de procedimento tributário estão identificadas no artigo 54.º da LGT e não consta nos normativos deste artigo qualquer referência a infracções tributárias.
O processo de contra-ordenação é um meio processual cujo objectivo consiste em sancionar comportamentos ilícitos, pelo que não visa materializar uma sucessão de actos e/ou de formalidades dirigidas a declarar direitos dos sujeitos da relação jurídica tributária.
Nesta medida, torna-se essencial que os arguidos em processo de contra-ordenação tenham consciência que existem meios próprios e específicos para reagir contra a imputação de responsabilidade contra-ordenacional, os quais têm de ser usados em termos adequados e em tempo oportuno e útil.

A defesa do arguido:



2.6 O PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA

O pagamento antecipado da coima pode ser realizado logo que o processo de contra-ordenação tributário seja instaurado e até 30 de Setembro de 2014 era extensível a todas as contra-ordenações, com excepção das contra-ordenações aduaneiras em que o valor da prestação tributária em falta for superior a € 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto de infracção for de valor aduaneiro superior a € 50 000 – art.º 75.º do RGIT.

Em face da alteração do n.º 1 do artigo 75.º do RGIT, pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro, a partir de 1 de Outubro de 2014, para além da limitação que existe em relação às infracções aduaneiras, o pagamento antecipado passou a ser só aplicável às contra-ordenações simples.

Em função da coima cominada em abstracto no tipo legal, as contra-ordenações tributárias qualificam-se como simples ou como graves. As contra-ordenações eram simples se fossem puníveis com coima cujo limite máximo não excedesse € 5 750 e graves se o limite máximo da coima fosse superior a € 5 750. Estes valores foram substancialmente aumentados através das alterações introduzidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º do RGIT, por via da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro – lei que aprovou a segunda alteração ao Orçamento do Estado para 2014. Em resultados destas alterações as contra-ordenações simples são as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda

€ 15 000, porque se exceder a contra-ordenação será grave. São ainda graves as contra-ordenações que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tal[9] – n.º 3, *in fine*, do artigo 23.º do RGIT.
A partir de 1 de Outubro de 2014 esta classificação passou a ser relevante para efeitos de aplicação ou não do pagamento antecipado da coima – artigo 75.º do RGIT.
Para que o contribuinte possa beneficiar deste tipo de pagamento, o mesmo tem de ser obrigatoriamente realizado até ao termo do prazo para apresentação da defesa, podendo, no entanto, ser realizado em momento prévio à concretização da notificação prevista no artigo 70.º do RGIT.

As razões que determinaram a institucionalização deste tipo de pagamento inspiraram-se em motivações de cariz pragmático, que visam introduzir simplicidade e celeridade na finalização dos processos e prosseguem objectivos de rentabilidade económica, porquanto assenta na lógica de que a punição leve e exequível é preferível a uma punição pesada e de difícil execução, consequentemente, passível de se revelar inútil. Foi esta filosofia de inspiração pragmática que conduziu a que o legislador tivesse optado por contemplar no artigo 75.º do RGIT este novo tipo de pagamento das coimas.
O pagamento antecipado determina a redução da coima para um valor igual ao valor mínimo cominado no tipo legal de contra-ordenação e as custas processuais exigíveis no processo são reduzidas a metade. Todavia, a consolidação deste benefício está directamente dependente da circunstância da situação tributária ser regularizada pelo infractor no prazo legal ou no prazo que lhe for fixado. Para este efeito, por regularização da situação tributária deve entender-se não só a entrega do documento ou declaração em falta, mas, outrossim, a entrega da prestação tributária devida ou o pagamento do tributo e respectivos acréscimos legais liquidados pelos serviços da Administração Tributária.
No pagamento antecipado o valor da coima resulta directamente da lei, não havendo lugar à prolação de qualquer despacho de fixação da coima.

[9] Por exemplo, a contra-ordenação tipificada no n.º 9 do artigo 117.º do RGIT é sancionada por coima cujo limite máximo é de € 10 000, todavia, o legislador classificou-a como contra-ordenação grave.

A efectivação do pagamento antecipado da coima está apenas dependente da vontade do arguido, não carecendo da apresentação de qualquer pedido formal, apenas exige a emissão do respectivo documento de pagamento e da infracção ser passível de tal tipo de pagamento.

O contribuinte que decidir realizar o pagamento antecipado da coima deve solicitar o documento de pagamento no Serviço de Finanças em que o processo estiver a correr termos ou, em alternativa, proceder ele próprio à emissão do documento no Portal das Finanças e efectuar o pagamento nas caixas multibanco.

Os serviços da Administração Tributária estão obrigados a fazer o controlo que a aplicação rigorosa do n.º 2 do artigo 75.º do RGIT exige no sentido de apurar se o infractor procedeu ou não à regularização da situação tributária. Contudo, o contribuinte deve ter um especial cuidado em relação a este aspecto, dado que, na eventualidade de não proceder à regularização dos factos/obrigações tributárias que deram origem à comissão da infracção fiscal, pode ver-se confrontado com a perda do direito a beneficiar do pagamento antecipado da coima e, neste caso, o processo de contra-ordenação prossegue a sua tramitação para que o órgão competente para a fixação da coima proceda à sua graduação, em função dos critérios previstos no artigo 27.º do RGIT, e promova a cobrança da respectiva diferença entre o valor da coima fixado e o valor já pago pelo infractor – n.º 3 do art.º 75.º do RGIT.

Se houver lugar a fixação da coima, o arguido é notificado, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, para proceder ao pagamento da diferença da coima e da restante parte das custas processuais, sob pena de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal – art.º 65.º do RGIT e al. b) do n.º 1 do art.º 148.º do CPPT.

Se o infractor perder o direito ao pagamento antecipado da coima, pela circunstância de não ter regularizado a situação tributária no prazo assinado, após a notificação feita nos termos do n.º 2 do art.º 79.º do RGIT ainda pode aproveitar do prazo de quinze dias – prazo contínuo – para efectuar o pagamento voluntário da coima nos termos do artigo 78.º do RGIT. Neste caso, o infractor paga 75% do valor da coima fixada, valor que nunca poderá ser

inferior ao valor mínimo legal abstractamente cominado para a contra-ordenação em causa.

É verdade que, na eventualidade da infracção praticada não revelar forte gravidade e não ser muito intensa a culpa do agente, a coima pode ser fixada num valor próximo do mínimo legal e, consequentemente, o valor a pagar nos termos do artigo 78.º ser igual ao valor pago ao abrigo do artigo 75.º do RGIT e, por efeito dessa circunstância, não existir qualquer diferença a pagar no que respeita ao valor da coima.

No entanto, pode não ser assim porque a consolidação do pagamento voluntário, nos termos do artigo 78.º do RGIT, com redução da coima a 75% do valor fixado, também está dependente da regularização da situação tributária até à decisão, isto é, até à fixação da coima nos termos previstos nos artigos 27.º e 76.º do RGIT.

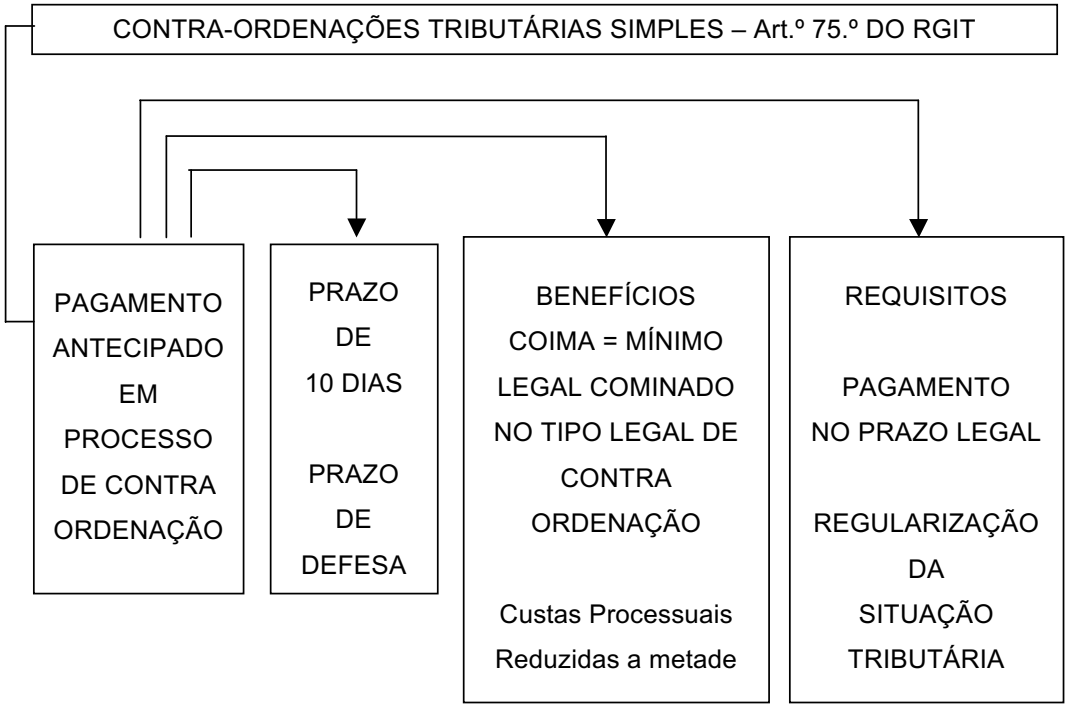
Se a regularização não tiver ocorrido antes da fixação da coima o contribuinte está impedido de beneficiar da redução decorrente do pagamento voluntário e o processo vai mesmo ter de prosseguir para a cobrança da diferença da coima.

Importa, ainda, sublinhar que caso se verifiquem os requisitos para a efectivação do pagamento voluntário e, em consequência, não exista diferença no valor da coima efectivamente a pagar, a perda do direito ao pagamento antecipado representa sempre um prejuízo para o infractor, na medida em que no pagamento antecipado apenas paga metade do valor das custas processuais e no pagamento voluntário tem de pagar as custas processuais pelo seu valor total - € 76,50.

Em caso de perda do benefício do pagamento antecipado ou do pagamento voluntário, nos termos referidos, ao arguido apenas restará proceder ao pagamento integral da coima e das custas processuais, sendo certo que, no prazo de 20 dias a contar da notificação feita nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, pode, em alternativa, lançar mão ao recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT e recorrer da decisão de fixação da coima. Contudo, o recurso será irrelevante, em termos de sucesso da pretensão do recorrente, se aquele não for fundamentado em razões válidas, objectivas e substantivas, no sentido de provar a ilegalidade da decisão, porquanto, a invocação de qualquer aspecto atinente à perda do direito àqueles tipos de pagamento da coima,

salvo a existência de erro grosseiro por parte dos serviços da Administração Tributária, o recurso judicial estará, necessariamente, votado ao insucesso e será considerado improcedente pelo tribunal tributário.

Nesta medida, é de concluir que o contribuinte deve estar atento e não descuidar a observância do prazo de 10 dias para realizar o pagamento antecipado e preferencialmente, neste mesmo prazo, ou noutro que resulte da lei ou que lhe seja fixado em notificação realizada no âmbito de um procedimento tributário, deve proceder de imediato à regularização da situação tributária, sob pena de ser afectado financeiramente, ainda que seja apenas pela diferença de 50% do valor das custas processuais.



2.7 O PAGAMENTO VOLUNTÁRIO DA COIMA

O pagamento voluntário da coima está previsto no artigo 78.º do RGIT e tem subjacente a intenção de motivar o infractor a reconhecer a sua responsabilidade e a proceder à regularização da situação tributária,

possibilidade que lhe permite usufruir de um benefício igual a um quarto do valor da coima fixada, visto que a coima a pagar é igual a 75% do valor da coima fixada.

Este benefício pode ter de ser atenuado, isto é, nalguns casos o contribuinte pode não ter uma efectiva redução de 25% no valor da coima, dado que, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º do RGIT, a coima a pagar não pode ser inferior ao valor mínimo previsto no respectivo tipo legal de contra-ordenação.

Este tipo de pagamento é aplicável a todas as contra-ordenações tributárias, independentemente da sua natureza fiscal ou aduaneira, e quer sejam simples ou graves.

Aquando da entrada em vigor do RGIT – 5 de Julho de 2001 - o pagamento voluntário tinha de ser requerido pelo arguido até à decisão do processo de contra-ordenação através de requerimento escrito. O pedido tinha de ser entregue no Serviço de Finanças onde estivesse a correr termos o processo de contra-ordenação e exigia a sua apreciação autónoma e a notificação do infractor para proceder ao pagamento da coima no prazo de 15 dias.

Com as alterações introduzidas no artigo 78.º do RGIT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, deixou de ser necessário requerer o pagamento voluntário da coima. A partir de 1 de Janeiro de 2007, este tipo de pagamento passou a ser extensível a todos os contribuintes e pode ser efectuado no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão de aplicação da coima efectuada nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT.

Este prazo é contínuo e conta-se a partir do dia seguinte ao da realização da notificação e caso o seu termo coincida com um dia que não seja dia útil, este transfere-se para o 1.º dia útil seguinte.

Esta caracterização do prazo decorre do artigo 138.º do CPC, aplicável por força do prescrito no n.º 1 do artigo 104.º do CPP, no n.º 2 do artigo 41.º RGCO e da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

Se o contribuinte não aproveitar o pagamento voluntário poderá então pagar o valor integral da coima no prazo de 20 dias a contar da notificação e não a contar do termo do prazo de 15 dias estabelecido no n.º 2 do artigo 78.º do RGIT para o pagamento voluntário.

O pagamento voluntário da coima implica o pagamento integral das custas processuais exigidas no processo de contra-ordenação e não afasta a eventual aplicação de sanções acessórias.
O pagamento voluntário exige a prévia graduação da coima, pelo que esta tem por referência a informação prestada no processo nos termos do artigo 27.º do RGIT, a qual é fundamental para a autoridade administrativa competente proceder à determinação do montante da coima a fixar em função da moldura sancionatória estabelecida em abstracto no tipo legal de contra-ordenação.
Aquela informação contém os elementos objectivos e subjectivos relevantes para determinar a medida da coima, por forma a que a autoridade competente possa decidir, de forma objectiva e consciente, aproximar a coima a fixar mais do valor mínimo ou do valor máximo cominado, sendo fundamental que fique a constar do despacho as razões que contribuíram para o valor fixado.
Como já se referiu, a circunstância de ter sido efectuado o pagamento voluntário da coima não obsta a que possa ser aplicada, nos termos previstos no artigo 28.º do RGIT, alguma das sanções acessórias estabelecidas naquele artigo, desde que a contra-ordenação em causa seja grave.

É verdade que o pagamento voluntário da coima oferece vantagens e benefícios para o arguido, mas, à semelhança do que acontece com o pagamento antecipado, também encerra aspectos positivos para a Administração Tributária, na medida em que permite efectuar, em prazo relativamente curto, a arrecadação da receita da coima e das custas processuais, bem como potencia a regularização da situação tributária e permite a finalização absoluta dos processos.

Por forma a estabelecer um equilíbrio entre os interesses em conflito, o legislador fez depender a consolidação do benefício decorrente do pagamento voluntário da coima da efectiva regularização da situação tributária, a qual tem de ocorrer até ser proferido o despacho de fixação da coima – n.º 4 do artigo 78.º do RGIT. Para este efeito, por regularização da situação tributária deve entender-se não só a entrega do documento ou declaração em falta, mas, outrossim e necessariamente, a entrega da prestação tributária em falta ou o

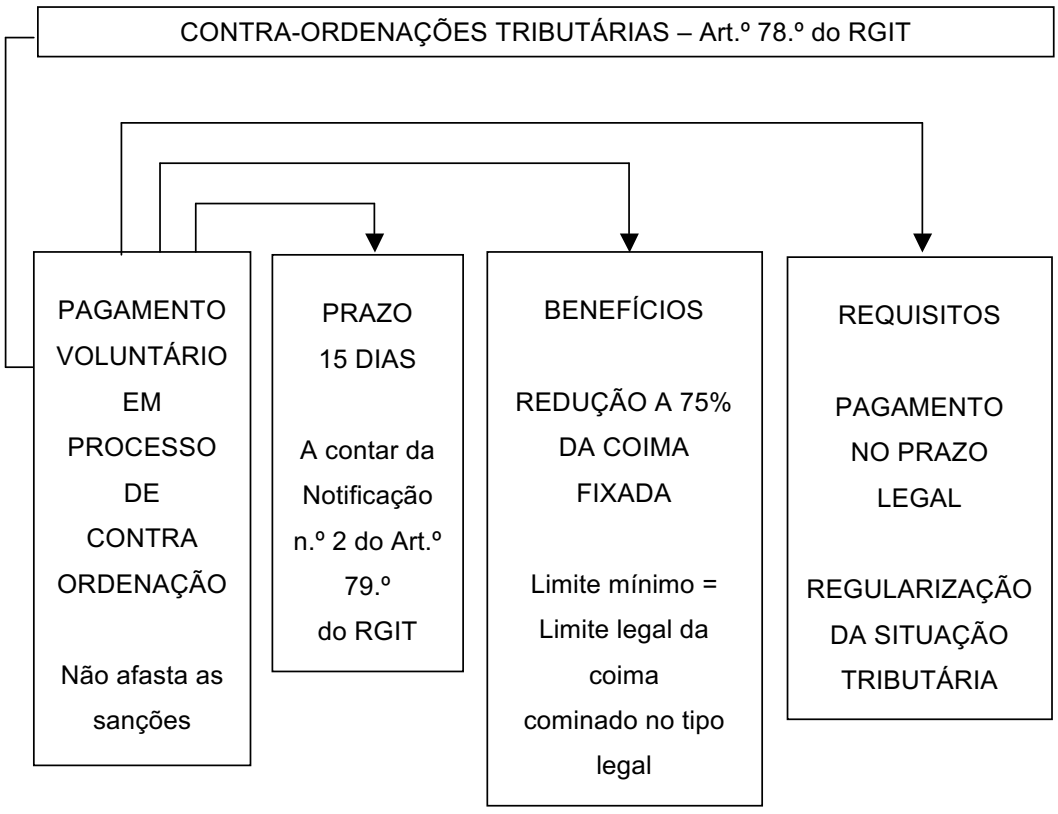
pagamento do tributo e respectivos acréscimos legais liquidados pelos Serviços da Administração Tributária.
Se a regularização da situação tributária não for efectuada em tempo oportuno, ainda que seja realizado o pagamento voluntário, o processo de contra-ordenação tem de prosseguir seus termos para a cobrança da diferença do valor da coima, caso esta exista.
O controlo sobre a efectivação ou não da regularização da situação tributária constitui um ónus da Administração Tributária, porém, é indispensável que o infractor conheça e esteja consciente deste dever, sob pena de inadvertida e gratuitamente perder este benefício financeiro.

Importa sublinhar que caso o infractor pretenda reagir contra a imputação dos factos constitutivos da contra-ordenação cuja responsabilidade lhe está a ser atribuída não deve proceder ao pagamento voluntário da coima, uma vez que a realização deste extingue o procedimento contra-ordenacional e fica precludido o direito de impugnação da decisão de aplicação da coima. Em consequência, o infractor tem de optar por uma de duas hipóteses, isto é, ou paga a coima ou impugna a decisão, as duas em simultâneo é que não pode fazer.
A este propósito importa conhecer o sentido da jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), emitido no processo n.º 043/10, de 26.05.2010, em que se estabelece que

"I. O pagamento voluntário da coima, quando legalmente admitido, determina, nos termos do disposto na al. c) do art.º 61.º do RGIT, a extinção do procedimento por contra-ordenação.
II. Extinto o procedimento contra-ordenacional, carece o arguido de interesse em agir para efeitos de interposição de recurso da decisão administrativa de aplicação de coima (n.º 2 do art.º 401.º do CPP, subsidiariamente aplicável por força do disposto nos art.ºs 41.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27.10 e 3.º, al. b) do RGIT."

O mesmo sentido jurisprudencial decorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), tirado no processo n.º 00431/04, de 13.10.2005, da 2.ª Secção - Contencioso Tributário – quando estabelece que

"1. Porque o art.º 83.º do RGIT regula a matéria dos recursos jurisdicionais de decisões de aplicação de coimas, não existe lacuna que tenha de ser preenchida com a aplicação do art.º 73.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que se refere ao regime geral das contra-ordenações, pelo que não é admissível recurso jurisdicional de decisão de tribunal tributário que não apreciou o recurso de decisão de aplicação de coima por ter decidido que a recorrente não tinha interesse em agir, em virtude do anterior pagamento voluntário da coima.
2. Efectuado o pagamento voluntário da coima aplicada em processo de contra-ordenação tributário, atento o disposto no art.º 61.º, al. c) do RGIT, extingue-se o respectivo procedimento por contra-ordenação.
3. Deste modo, o arguido carece de interesse em agir para efeitos de interposição de recurso, tal como determina o art.º 401.º, n.º 2 do CPP, subsidiariamente aplicável por força do disposto nos art.ºs 41.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro e 3.º, alínea b) do RGIT, pelo que o tribunal de recurso não pode conhecer do objecto deste."

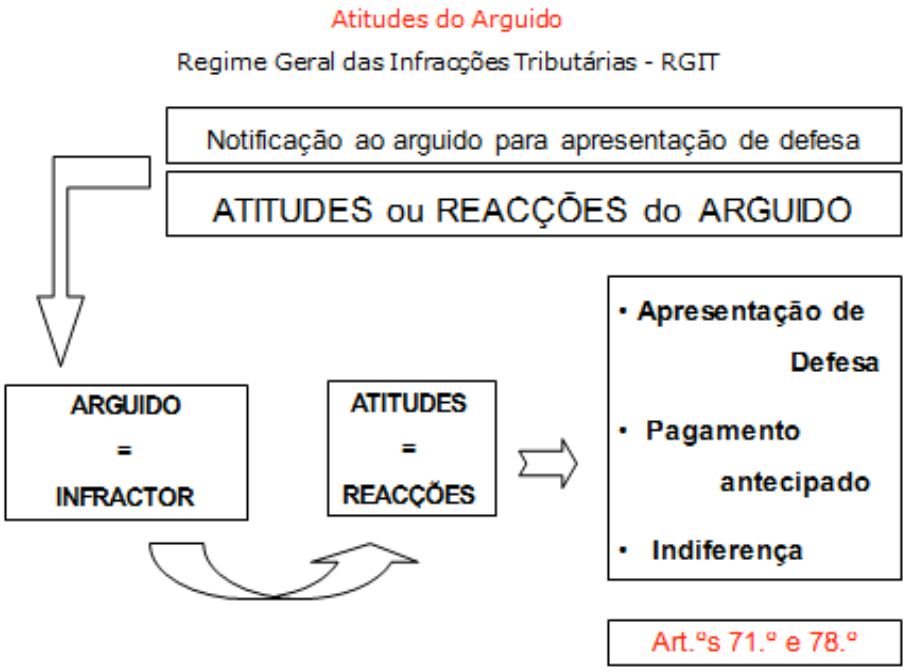


2.8 A DECISÃO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

A decisão do processo de contra-ordenação consiste na aplicação das medidas sancionatórias pela entidade administrativa competente. Esta decisão só não será tomada se, no âmbito da defesa produzida pelo infractor, for demonstrado que não foram praticados os factos constitutivos dos ilícitos fiscais cuja autoria é imputada ao contribuinte ou se, entretanto, tiver ocorrido causa de prescrição ou de extinção do procedimento por contra-ordenação.

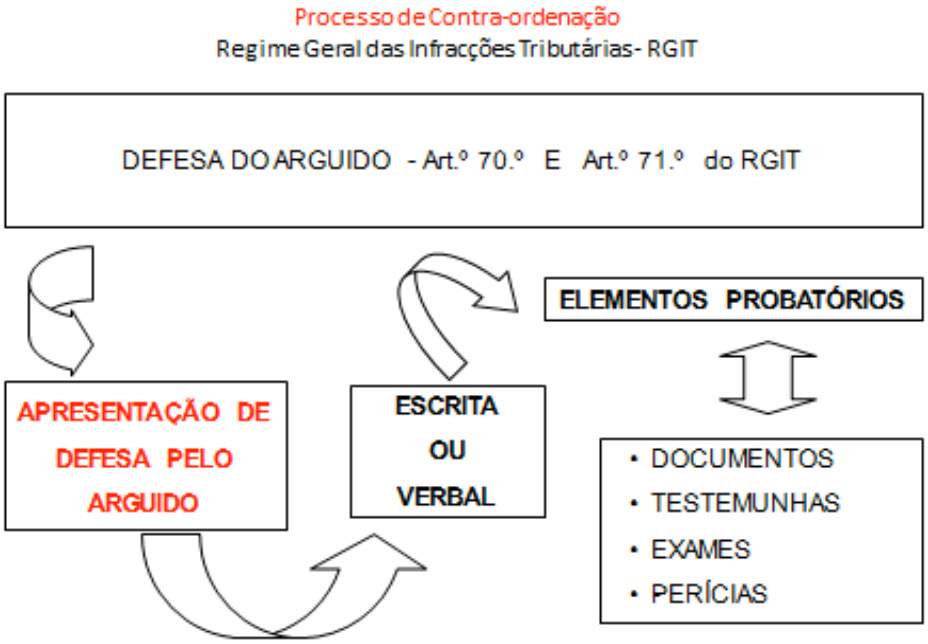
Se em resultado da notificação realizada, nos termos do artigo 70.º do RGIT, o arguido não apresentar a sua defesa, o processo de contra-ordenação evolui e é presente à autoridade administrativa com competência, nos termos do artigo 52.º do RGIT, para efeitos de fixação da coima e, eventualmente, de sanção acessória, caso a contra-ordenação praticada seja grave.
Caso o arguido apresente defesa, torna-se necessário que o órgão competente para a decisão proceda à análise e avaliação dos argumentos aduzidos pelo infractor e decida sobre a sua bondade e mérito.
A apreciação da defesa implica não só a análise dos documentos juntos, mas, outrossim, a inquirição das testemunhas que tenham sido arrolados, bem como a análise de quaisquer outros elementos probatórios.
A entidade administrativa forma a sua convicção em resultado da leitura que faz da defesa e de todos os elementos probatórios apresentados pelo arguido, podendo, caso considere necessário, ordenar a realização de diligências de investigação e de instrução dos autos, bem como pode solicitar a todas as entidades policiais ou administrativas a cooperação que se mostre necessária no sentido de carrear para o processo elementos relevantes no sentido de confirmar o alegado pelo arguido na defesa ou, então, para demonstrar a inconsistência das provas produzidas pelo infractor.
Todavia, e independentemente do acolhimento ou não das razões aduzidas pelo arguido, a decisão que recair sobre a defesa nunca é objecto de notificação autónoma ao interessado, as provas produzidas na defesa apenas são levadas em consideração pela entidade administrativa competente para proceder à fixação da coima, sendo a relevância da defesa projectada na

fixação ou não da coima ou, então, na amplitude da decisão sancionatória através da medida da coima e na aplicação ou não de sanções acessórias.



Deste modo, em face da análise, exame e ponderação dos elementos probatórios, o órgão administrativo competente formará a sua convicção no sentido de terem ou não sido praticados os factos sob investigação. Se as provas e os argumentos apresentados pelo infractor demonstrarem que não foi praticada qualquer infracção fiscal ou se suscitarem dúvidas fundadas sobre os factos constitutivos da contra-ordenação, deve ser determinado o arquivamento do processo, com fundamento na insubsistência do auto de notícia, participação ou denuncia – art.º 77.º do RGIT.

Esta insubsistência pode resultar das provas apresentadas pelo arguido ou dos elementos de que a entidade competente para a decisão do processo obtenha oficiosamente a partir dos sistemas de informação da Autoridade Tributária e Aduaneira, não devendo, no entanto, o infractor deixar de apresentar defesa sempre que repute de iníqua a acusação da prática de qualquer ilícito fiscal.



Se tiver ocorrido a prescrição do procedimento ou se se tiver registado a ocorrência de alguma causa de extinção do procedimento por contra-ordenação e o infractor tiver invocado na defesa a respectiva situação, devem ser as alegações do arguido avaliadas e tomada uma decisão sobre o seu mérito. Demonstrada a veracidade das alegações e aceite a sua procedência, deve o órgão competente para a decisão determinar o arquivamento do processo de contra-ordenação tributário.

Na defesa pode, outrossim, o infractor invocar alguma causa, situação ou irregularidade que determine a invalidade do procedimento por contra-ordenação, com fundamento em nulidade insuprível – art.º 63.º do RGIT – ou em nulidade simples.

Se tal acontecer, o órgão administrativo competente para apreciação da defesa caso acolha e aceite a bondade das razões invocadas pelo arguido, deve promover a regularização ou a repetição dos actos processuais afectados pela nulidade, se tal ainda for possível, ou, caso contrário, determinar o arquivamento do processo de contra-ordenação.

Se as provas apresentadas pelo arguido não forem suficientemente fortes e idóneas para convencer a autoridade administrativa competente da não culpabilidade do agente da infracção, isto é, não serem suficientes para provar a sua inocência ou adequadas para provar a inexistência da infracção fiscal, o processo tem, necessariamente, de prosseguir a sua tramitação e ser tomada a decisão sobre as medidas sancionatórias aplicáveis.

No processo de contra-ordenação tributário a decisão de aplicação da coima é proferida pelo Chefe de Finanças, pelo Director de Finanças com jurisdição sobre o Serviço de Finanças da área onde a infracção tiver sido praticada ou ainda pelo Director da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC)[10] - al. b) do art.º 52.º do RGIT. Se a contra-ordenação tiver natureza aduaneira, as autoridades competentes para aplicar as sanções aplicáveis são o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, os directores das alfândegas e os chefes das delegações aduaneiras – al. a) do art.º 52.º do RGIT. A competência destas autoridades administrativas é determinada em função do tipo legal de contra-ordenação praticada e, em alguns casos, está dependente do valor da prestação tributária em falta.

A decisão de aplicação da coima é um acto de fundamental importância no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação, na medida em que vai afectar os interesses da pessoa alvo da decisão, razão pela qual tem de ser observado um rigoroso conjunto de requisitos legais, sob pena da decisão enfermar de nulidade insuprível[11].
De modo a apreender a relevância que os requisitos da decisão de aplicação da coima revestem importa ponderar sobre o que é dito no acordo do STA, proferido no processo n.º 0540/09, datado de 16.09.2009, em que se refere que "[a] descrição sumária dos factos prevista no artigo 79.º, n.º 1, alínea b) do RGIT como requisito da decisão administrativa da aplicação da coima visa

[10] Os contribuintes que são acompanhados pela UGC constam do Despacho n.º 6999/2013, de 29 de Abril de 2013, do Director-geral da AT, publicado no Diário da República, n.º 104, Série II, de 30.05.2013.
[11] Cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01747/03, de 18.02.2004, em que se diz que "Anulada uma decisão administrativa de aplicação de coima, por decisão do STA, por nulidade insuprível (violação do art.º 212.°, 1, b), do CPT), nada impede que a competente autoridade fiscal profira nova decisão condenatória, expurgada agora daquela nulidade. Em tal caso não há violação do princípio "non bis in idem".

assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, no pressuposto de um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados".

Verifica-se, assim, que a decisão de aplicação da coima tem de observar os requisitos legais prescritos no n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, pelo que o despacho da autoridade administrativa que fixar a sanção tem de fazer menção expressa aos elementos seguintes:

a) Identificação do infractor e eventuais comparticipantes;

b) Descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

c) Coima fixada e identificada a sanção acessória aplicada, se for o caso, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;

d) 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, com indicação do respectivo valor.

Se o despacho de decisão não fizer menção expressa a estes elementos, em virtude da autoridade administrativa que aplicou a coima ter optado, em relação a algum daqueles aspectos, por fazer a sua invocação através da remissão para outras peças processuais integradas no processo de contra-ordenação, pode a decisão, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT, estar imbuída de nulidade insuprível.

A este propósito importa atender à jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0218/15, datado de

07.10.2015, no qual se referre que "(i) O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima "descrição sumária dos factos" (artigo 79.º, n.º 1, alínea b), primeira parte, do RGIT) tem de ser interpretado em correlação necessária com tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pois os factos que importa descrever sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão tais factos tipicamente ilícitos. (ii) Se os factos descritos não são factos tipicamente ilícitos e os factos tipicamente ilícitos alegadamente cometidos não vêm descritos na decisão de aplicação da coima, o processo de contra-ordenação enferma de nulidade insuprível (artigos 63.º e 79.º, n.º 1 alínea b) do RGIT)".

Façamos, então, agora uma análise sobre os diversos elementos a integrar na decisão da entidade administrativa no processo de contra-ordenação tributário.
Se o despacho decisório não fizer referência expressa à identificação do infractor, esta omissão não constitui nulidade, salvo se existirem dúvidas sobre a identidade da pessoa a quem se destina a decisão que aplicou a coima, a qual está, inquestionavelmente, identificada noutras peças do processo de contra-ordenação, pelo que a existência de erro ou dúvidas sobre a identificação do agente da infracção fiscal só pode acontecer por razões inusitadas, acidentais ou por erro grosseiro.
Sobre os vícios formais ou falta de requisitos legais da decisão que aplicou a coima é abundante a jurisprudência que considera existir nulidade insuprível quando a decisão não incluir a descrição sumária dos factos constitutivos da infracção e indicar as normas violadas e punitivas, não bastando, como já referimos, a mera remissão para qualquer peça processual, mesmo que se trate do auto de notícia. É, assim, indispensável proceder à descrição sumária dos factos e fazer menção expressa dos normativos violados e punitivos, sem prejuízo de completar tal menção com a remissão para o auto de notícia.

A decisão não pode limitar-se a fixar o valor da coima, tem de conter a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação[12]. A omissão

[12] Cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0658/04, datado de 07.07.2004, em que se refere que" (i) [s]egundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 79.° do RGIT, a decisão que aplica a coima contém a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação. (ii) II - A falta dos

destes elementos implica que a decisão enferme de nulidade insuprível, vício que tem de ser, obrigatoriamente, invocado pelo infractor no prazo do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, sob pena da decisão se tornar definitiva e o acto decisório se consolidar na ordem jurídica.

A falta de indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima só não produz a invalidade da decisão, com fundamento em nulidade insuprível, caso a coima tenha sido fixada pelo valor mínimo abstractamente previsto no tipo legal, dado que, neste caso, a omissão praticada é irrelevante, na medida em que o vício de forma não afecta os interesses do contribuinte, pois, não podia ser tomada uma decisão com sentido mais favorável para o infractor. Nesta linha, afirmando que a fixação da coima pelo valor mínimo, não implica necessariamente a existência de nulidade da decisão, veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, extraído no processo n.º 0435/06, datado de 02.11.2006, em que se sublinha-se que "(i) Nos termos da al. d) do n.º 1, do art.º 63.º do RGIT constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas...", sendo que estes são os descritos no n.º 1 do art.º 79.º do mesmo diploma entre os quais se encontra a "descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas" – sua al. b) - e a indicação da "coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação" – sua al. c). (ii) E, se assim é, ter-se-á de entender que, quando naquela al. b) se diz que a decisão administrativa deve conter uma descrição sumária dos factos e a indicação das normas punitivas violadas esta obrigação compreende não só os factos de que o arguido vem acusado como os factos que se julgaram provados e que fundamentam a punição aplicada. (iii) Nesta conformidade, a não especificação dos factos que se julgaram provados e a não indicação dos elementos objectivos e subjectivos que contribuíram para a penalidade concretamente aplicada constitui nulidade. (iv) Todavia, quando a decisão administrativa se traduz na aplicação na coima mínima não existe necessidade da sua fundamentação ser tão desenvolvida quanto a exigida quando a coima aplicada se situa para além daquele montante. E isto porque, julgando-se provados os factos de que o arguido vem acusado, a consequência

---

requisitos legais em decisão aplicativa de coima constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário - artigo 63°, 1, d), do sobredito regulamento".

daí decorrente é a sua condenação numa coima, pelo menos, de montante mínimo".
Ressalvada a excepção que acabamos de enunciar, a decisão sancionatória tem de conter todos os requisitos legais, pois, só assim é possível ao arguido conhecer o seu itinerário cognoscível e compreendê-la, aspectos que são fundamentais à formulação da defesa dos direitos e interesses do arguido em sede de recurso judicial, bem como aqueles elementos são essenciais ao controlo jurisdicional da decisão.

Se a infracção fiscal revelar um grau de gravidade assinalável pode ser entendido pela autoridade administrativa competente para aplicação da coima que se justifica aplicar uma sanção acessória. Nas infracções tributárias, só o Chefe do Serviço de Finanças é que não tem competência legal originária para aplicar sanções acessórias – al. b) do art.º 52.º do RGIT, *in fine*, à contrário – pelo que se for dele a competência para aplicar coima, mas entender ser de aplicar sanção acessória, nos termos do n.º 1 do artigo 76.º do RGIT, tem de fazer subir o processo para a Direcção de Finanças, salvo se tal competência lhe tiver sido delegada.
Neste caso, a decisão que aplicar a sanção acessória tem de fazer menção da delegação de competências, e igual procedimento tem de ser adoptado sempre que aquele órgão administrativo proceda à aplicação de coima para sancionar uma contra-ordenação cujo tipo legal, nos termos do artigo 52.º do RGIT, não esteja originariamente integrado na sua esfera de competências, sob pena de invalidade da decisão. Esta invalidade é invocável pelo arguido através do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT.
A decisão que aplicar uma sanção acessória tem de fazer menção expressa dos elementos que contribuíram para a sua aplicação, bem como tem de indicar o pressuposto legal, previsto no n.º 1 do artigo 21.º-A do RGCO, que permite aplicá-la, conforme decorre do n.º 2 do artigo 28.º do RGIT.

A decisão tem ainda de referir expressamente que vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, que consiste na impossibilidade da decisão ser reformulada para pior, isto é, ainda que por via de recurso judicial, a decisão não pode ser modificada em prejuízo do arguido, ou seja, não pode ser

alterada e passar a ser mais gravosa para o arguido ou para qualquer comparticipante, salvo o disposto no artigo 76.º do RGCO, que estabelece que "o tribunal não está vinculado à apreciação do facto como contra-ordenação, podendo, oficiosamente ou a requerimento do Ministério Público, converter o processo em processo criminal."

Este requisito da decisão está previsto na alínea d) do artigo 79.º do RGIT, normativo que estabelece o contrário do que consagrava a alínea d) do n.º 1 do artigo 212.º do Código de Processo Tributário, que prescrevia que *não vigorava o princípio da proibição da reformatio in pejus*. Esta opção pela proibição da modificação da decisão em sentido desfavorável ao arguido representa a uniformização do regime contra-ordenacional fiscal com o princípio consagrado no artigo 72.º-A do RGCO, cujos normativos foram aditados ao regime do ilícito de mera ordenação social através do Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro.

A indicação de que vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus* é da máxima importância para o arguido, porquanto é através dessa indicação que o infractor fica a saber que na eventualidade de perder o recurso judicial que vier a interpor da decisão, a coima aplicada não pode ser agravada, estando o tribunal vinculado à decisão recorrida, com excepção da circunstância prevista no artigo 76.º do RGCO, que consiste na conversão do processo de contra-ordenação em inquérito criminal, possibilidade legalmente possível, mas de verificação diminuta ou assaz remota.

O princípio da proibição da *reformatio in pejus* estabelecido na alínea d) do artigo 79.º do RGIT, impõe que a decisão só pode ser modificada em prejuízo do arguido se a sua situação económica e financeira tiver melhorado de forma sensível, sendo este ónus probatório da responsabilidade da Administração Tributária, cuja produção exige um conhecimento real e objectivo sobre a situação da vida do arguido. A dificuldade que se pode registar na recolha de informação sobre a evolução da situação económica e financeira do arguido, tendencialmente, concorre para que a possibilidade de agravamento da coima se configure como uma hipótese de muito difícil ocorrência.

Se a infracção tributária praticada estiver conexa com mercadorias e estas tiverem sido apreendidas, circunstância que poderá ter ocorrido aquando do levantamento do auto de notícia ou no decurso da normal tramitação do processo de contra-ordenação – n.º 1 do art.º 73.º do RGIT – a autoridade que proferir a decisão de aplicação da coima tem de indicar expressamente na decisão o destino a dar às mercadorias.

Sublinha-se que a apreensão de mercadorias, nos termos do artigo 143.º do CPPT, pode ser objecto de impugnação judicial a interpor no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto de apreensão.

É competente para o conhecimento da impugnação judicial o Tribunal Tributário de 1.ª instância da área em que a apreensão tiver sido efectuada, revestindo sempre carácter urgente, pelo que precede as diligências de quaisquer outros actos judiciais não urgentes.

Estando ainda pendente processo de contra-ordenação, a decisão judicial da impugnação do acto de apreensão faz caso julgado, considerando-se sempre definitiva a libertação dos bens e meios de transporte, independentemente da decisão quanto às coimas.

A condenação em custas também constitui um requisito legal da decisão de aplicação da coima, pelo que, em face da norma da alínea f) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, na decisão tem de ser expressamente referido o valor das custas processuais a pagar pelo arguido.

A decisão de aplicação da coima é notificada ao arguido, nos termos prescritos no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, a qual tem de incluir, para além dos termos da decisão, a advertência expressa de que o arguido, no prazo de 15 dias a contar da notificação, pode efectuar o pagamento voluntário da coima nos termos do artigo 78.º do RGIT, usufruindo, neste caso, da redução da coima a 75% e que, se não aproveitar aquela modalidade de pagamento, tem de efectuar o pagamento integral da coima, no prazo de 20 dias a contar da notificação.

A notificação tem ainda de mencionar que, caso o pagamento da coima e das custas processuais não seja realizado nos prazos assinados, em alternativa, o arguido pode, nos termos do artigo 80.º do RGIT, interpor recurso judicial da

decisão para o Tribunal Tributário de 1ª instância, sob pena dos serviços da Administração Tributária procederem à cobrança coerciva da coima.

Em face da norma do n.º 2 do artigo 70.º do RGIT, em articulação com o n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, a notificação tem de ser realizada através de carta registada, presumindo-se a notificação feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

A propósito da perfeição da notificação, é relevante analisar a jurisprudência firmada em acórdão do STA, tirado no processo n.º 0595/13, 2.ª Secção, datado de 18.06.2013, em que se diz que "[a]s notificações das decisões cominatórias de coimas não se inserem no âmbito do estatuído no n.º 1 do art.º 38.º do CPPT, razão por que não carecem de ser realizadas por via postal sob AR, no entanto, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal que a presunção do n.º 2 do art.º 39.º do CPPT não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida, quer na situação de carta registada quer na situação de carta registada com aviso de recepção.

É que não contendo o artigo 39.º do CPPT uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, numa interpretação da norma em conformidade com a garantia constitucional da notificação (cfr. art.º 268.º, n.º 3, da CRP), defende-se, que se deve aplicar o regime que está previsto para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada, nos termos do estatuído no art.º 39.º, n.ºs 5 e 6, do CPPT."

O pagamento integral da coima ou a interposição de recurso judicial tem de ser efectuado no prazo de vinte dias previsto no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT.

O artigo 49.º do Código de Processo Tributário preceituava que o prazo de interposição do recurso da decisão de aplicação das coimas se contava de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil. No RGIT não existe uma norma equivalente, pelo que, em face ao disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT, têm de se aplicar as regras previstas no artigo 60.º do RGCO, razão pela qual o prazo para pagamento integral da coima ou para a interposição do recurso judicial se suspende aos sábados, domingos e feriados e, caso o seu termo ocorra em dia que não seja dia útil, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

O acto de notificação é da competência do Serviço Tributário onde estiver pendente o processo de contra-ordenação, ainda que a coima não tenha sido fixada pelo Chefe desse Serviço – n.º 3 do art.º 79.º do RGIT – bem como o acto de notificação lhe é imputado caso, por força da informatização dos procedimentos, a notificação seja realizada pelos Serviços Centrais da Administração Tributária.

Decorrido o prazo de 20 dias[13] fixado na notificação sem que o pagamento se mostre realizado e não tenha sido interposto recurso judicial da decisão, os serviços competentes da Administração Tributária – art.º 88.º do CPPT – procedem à extracção da certidão de dívida para, nos termos do n.º 2 do artigo 65.º do RGIT, realizar a cobrança coerciva da coima através do processo de execução fiscal.

O processo de execução fiscal é instaurado no Serviço de Finanças – órgão periférico local – da área onde tiver corrido termos o processo de contra-ordenação – art.º 150.º do CPPT.

Sob pena de nulidade a arguir no processo de execução fiscal, a certidão de dívida tem de conter os requisitos essenciais identificados nos normativos do artigo 163.º do CPPT, bem como, sem prejuízo das adaptações necessárias, outros elementos indicados no artigo 88.º do CPPT, necessários à célere e eficaz cobrança da coima e das custas processuais.

Por tudo o que dissemos a propósito da decisão de aplicação da coima no processo de contra-ordenação tributário, veja-se o acórdão do TCAS, tirado no processo n.º 07056/13, secção do CT – 2.º Juízo, datado de 12.12.2013, que fixou a jurisprudência seguinte:

"1. Diz-nos o art.º 63.º, n.º 1, al. d), do RGI Tributárias, que constitui nulidade insuprível do processo de contra-ordenação fiscal, além do mais, a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima. Por sua vez, o art.º 79.º, n.º 1, do mencionado diploma (na esteira do art.º 58.º, do Regime Geral das

[13] Cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0311/14, de 28.05.2014, em que se refere que "[a] contagem do prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (art.º 80.º, n.º, 1 do RGIT), faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO (ex vi da alínea b) do art.º 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados,

Contra-Ordenações e Coimas, aprovado pelo decreto-Lei n.º 433/82, de 27/10), consagra os requisitos que a decisão administrativa de aplicação de coimas deve conter e que são:

a. A identificação do arguido e eventuais comparticipantes;
b. A descrição sumária dos factos e a 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*";
e. A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
f. A condenação em custas.

2. A exigência de fundamentação da decisão, com indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, impõe à autoridade administrativa uma maior ponderação, ínsita na necessidade de racionalização do processo lógico e valorativo que conduziu a essa fixação, e assegura a transparência da actuação administrativa, para além de facilitar o controlo judicial, se a decisão for impugnada. Porém, é a necessidade de conhecimento daqueles elementos para a defesa do arguido e o carácter de direito fundamental que o direito à defesa assume (cfr. art.º 32.º, n.º.10, da CR Portuguesa) que justificam que se faça derivar da sua falta uma nulidade insuprível, nos termos do art.º 63.º, n.º 1, al. d), do RGIT.
3. Concretamente, quanto à "descrição sumária dos factos" referida supra, não exige o art.º 79.º, n.º 1, al. b), do RGI Tributárias, a enumeração dos factos provados e não provados, bem como uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do Tribunal, conteúdo que é exigido pelo art.º 374.º, n.º 2, do C.P.P., para as sentenças proferidas em processo criminal. Trata-se, neste art.º 79.º, n.º 1, al. b), do RGIT, de estabelecer um regime de menor solenidade para as decisões de aplicação de coimas

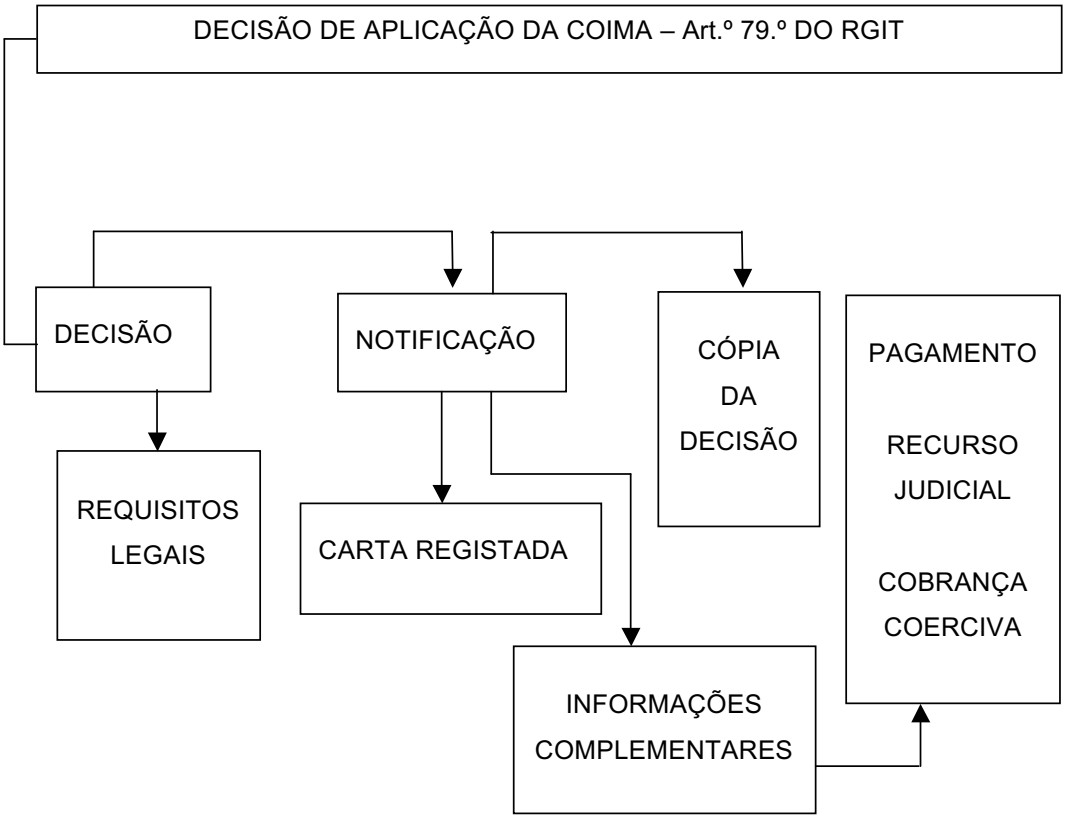
domingos e feriados. Terminando esse prazo em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no art.º 279.º, alínea e), do CC."

comparativamente com as sentenças criminais, regime esse justificável pela menor gravidade das sanções contra-ordenacionais. O que exige esta norma, interpretada à luz das garantias do direito de defesa, constitucionalmente assegurado (art.º 32.º, n.º 10, da CRP) é que a descrição factual que consta da decisão de aplicação de coima seja suficiente para permitir ao arguido aperceber-se dos factos que lhe são imputados e poder, com base nessa percepção, defender-se adequadamente.

4. A prestação tributária mencionada no art.º.114.º, do R.G.I.T., refere-se a qualquer tributo que caiba cobrar à Administração Fiscal ou à Administração da S. Social (cfr. art.º 11.º, al. a), do R.G.I.T.). No caso de não existir dolo, a falta de entrega da prestação deduzida ou retida na fonte é susceptível de constituir a infracção por negligência, prevista no n.º 2 deste artigo, sendo esta a espécie (ao nível do nexo de culpa - cfr. art.º 24.º, n.º 1, do R.G.I.T.) de contra-ordenação imputada ao arguido neste processo. Ocorre a substituição tributária quando a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (cfr. Art.º 20.º, da L.G.T.), sendo essa a situação em causa nos presentes autos. Nos termos do art.º 34.º, da L.G.T., as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte. Por último, na contra-ordenação prevista neste normativo, a circunstância “prejuízo” faz parte do tipo de ilícito e é verificável pela não entrega, total ou parcial, do imposto no prazo legal. Daqui decorre que o interesse jurídico tutelado pela norma é o pagamento do imposto no prazo legal. A existência de prejuízo para a Fazenda Pública decorre do facto de o Estado não poder fruir e dispor do imposto devido e que não foi entregue, no prazo legal, nos cofres do Estado. Nestes termos, o não pagamento tempestivo do imposto importa sempre um prejuízo para o Estado.
5. O concurso de contra-ordenações (cfr. art. º.19.º, do RGCO; art.º 25.º, do RGIT) pressupõe a existência de um único processo. Ora, tal regime não é aplicável às situações em que o mesmo arguido pratica sucessivos factos integradores do mesmo tipo legal de contra-ordenação, como é o caso da falta de entrega de prestações tributárias, sendo a obrigação de entrega de

natureza periódica, circunstância em que existem tantas contra-ordenações quantos os períodos a que respeita a obrigação tributária.

6. À matéria de conexão e apensação de processos é aplicável o disposto nos art.ºs 24.º e 29.º, do C. P. Penal, "ex vi" do art.º 41.º, do RGCO. As hipóteses de conexão de processos previstas nas diversas alíneas do art.º 24.º, n.º 1, do C. P. Penal, não abarcam a situação em que existem diversas condutas criminosas do mesmo agente (concursos reais heterogéneos - cfr. art.º 30.º, do C.Penal), contrariamente ao que pretende o arguido e ora recorrente. Não havendo conexão de processos, não se pode proceder à sua apensação, conforme se retira claramente do art.º 29.º, n.º 1, do C. P. Penal.
7. Nos presentes autos, atenta a factualidade provada, não se verifica um dos pressupostos da continuação criminosa, que consiste na persistência de uma situação exterior ao agente que facilita a resolução criminosa e diminui consideravelmente a sua culpa.
8. O cúmulo jurídico das coimas, regra que resulta do art.º 19.º, do RGCO, traduz-se em a coima única a aplicar na decisão condenatória ser fixada entre um limite máximo constituído pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações e um limite mínimo constituído pela mais elevada das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não podendo a coima única exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso. Este sistema de cálculo da coima concretamente aplicada ao concurso de contra-ordenações igualmente vigorou no âmbito do RGIT, com a alteração introduzida no art.º 25.º, pela Lei 64-A/2008, de 31/12, a vigorar a partir de 1/1/2009. Neste preceito voltou a consagrar-se a regra do cúmulo material, já vigente até 31/12/2008, com a alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 (cfr. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12). No regime de cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução."



2.9 AS COIMAS E AS SANÇÕES ACESSÓRIAS

A coima é uma sanção de natureza pecuniária aplicável a um ilícito fiscal cujos elementos constitutivos preencham um tipo legal de contra-ordenação. A coima é aplicável por uma autoridade administrativa, mas também pode ser aplicada por um juiz. A coima constitui a sanção principal do ilícito contra-ordenacional.
A multa é a pena pecuniária que é aplicada quando o ilícito fiscal tem natureza criminal e é objecto de sancionamento no processo penal fiscal. Verificamos, assim, que a multa é sempre aplicada por um juiz ao invés da coima que, em regra, é aplicada por uma autoridade administrativa.
A multa se não for paga pode ser convertida em prisão ou, preferencialmente em dias de trabalho a favor da comunidade. A coima quando não for paga no processo de contra-ordenação é executada em processo de execução. As coimas aplicadas no processo de contra-ordenação tributário são objecto de

execução no processo de execução fiscal – al. b) do n.º 1 do art.º 148.º do CPPT.

A competência das autoridades administrativas para aplicar as coimas e as sanções acessórias é determinada, obrigatoriamente, pela lei – art.º 52.º do RGIT – que prescreve que tratando-se de contra-ordenação aduaneira a competência é do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou dos directores das alfândegas e dos chefes das delegações aduaneiras.

Nas contra-ordenações fiscais a competência para aplicar as coimas está estabelecida em função dos tipos legais de contra-ordenação e do valor do imposto em falta. Nos tipos legais de contra-ordenação previstos nos artigos 114.º e 116.º a 126.º, bem como das contra-ordenações autónomas, a competência é do dirigente do serviço tributário local da área onde a infracção teve lugar e a aplicação das coimas para as contra-ordenações previstas nos artigos 114.º, 118.º, 119.º e 126.º, quando o imposto em falta seja superior a € 25 000, e nos artigos 113.º, 115.º, 127.º, 128.º e 129.º, a competência é do Director de Finanças da área onde a infracção teve lugar.

Em relação às contra-ordenações de que seja agente um contribuinte cujo acompanhamento permanente e jurisdição pertença à Unidade dos Grandes Contribuintes, a competência para aplicar as coimas e as sanções acessórias é do Director da UGC. Em relação aos demais contribuintes a competência para aplicar as sanções acessórias é do Director de Finanças com jurisdição na área em que, nos termos do artigo 5.º do RGIT, for considerada praticada a infracção fiscal.

As contra-ordenações autónomas são aquelas cujo tipo legal não consta do RGIT mas sim de diploma avulso, sendo a competência para aplicar a coima do Chefe de Finanças.

Salvo se o contribuinte integrar a esfera de atribuições da UGC, a competência originária para aplicar as coimas é do Chefe de Finanças ou do Director de Finanças. No entanto, é possível alterar as regras de competência originária, porquanto através da figura da delegação de poderes, a competência dos Chefes de Finanças pode ser ampliada, bem como a competência para aplicar as coimas pode ser delegada em funcionário qualificado – n.º 3 do art.º 76º do RGIT.

Nada impede que a competência para aplicar as sanções acessórias também seja delegada nos termos da legislação geral sobre a delegação de poderes, porém, atenta a especificidade da matéria e a gravidade que as sanções acessórias podem revestir não é aconselhável que tal competência seja delegada, dado que os interesses do arguido estão mais protegidos se tal sanção for aplicada por um órgão administrativo com um posicionamento elevado na estrutura orgânica e hierárquica dos serviços da AT, bem como, assim, é possível garantir maior uniformidade nos critérios de aplicação de tais sanções.
Se existir concurso de contra-ordenações cujo conhecimento caiba ao Chefe do Serviço de Finanças e ao Director de Finanças é este último a autoridade competente para aplicar a coima – n.º 4 do art.º 76.º do RGIT.

No regime geral do ilícito de mera ordenação social a competência para aplicar as sanções acessórias é da mesma autoridade administrativa que detém a competência para aplicar a coima – art.º 33.º do RGCO – mas no RGIT o legislador preferiu consagrar uma solução diferente e atribuiu a competência para aplicar as sanções acessórias ao superior hierárquico do Chefe do Serviço tributário com competência territorial para proceder à instauração do processo de contra-ordenação e, mais recentemente, com a publicação do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro, ao Director da UGC.

As sanções acessórias estão previstas no artigo 28.º do RGIT e só podem ser aplicadas aos agentes de contra-ordenações graves. Porém, para aplicar uma sanção acessória não é suficiente que a contra-ordenação seja grave é ainda indispensável que se verifiquem os requisitos estabelecidos no artigo 21.º-A do RGCO, visto que a norma do artigo 28.º do RGIT prescreve que os pressupostos para aplicação das sanções acessórias são os estabelecidos no regime geral do ilícito de mera ordenação social.
Na decisão de aplicação da coima, se a autoridade administrativa competente considerar que a gravidade da infracção tributária justifica que seja aplicada uma sanção acessória deve fazer menção expressa dessa circunstância e do respectivo pressuposto legal.

As sanções acessórias têm uma função dissuasora e apenas devem ser aplicadas às infracções fiscais graves e quando o comportamento do infractor enunciar características de práticas abusivas, sistemáticas e reiteradas. Quando assim for justifica-se a aplicação de sanções acessórias, designadamente para sancionar adequadamente o infractor e garantir fins de prevenção geral e especial, finalidades que também são prosseguidas pelo sistema sancionatório, o que contribui para reforçar o combate às condutas ilícitas e fraudulentas e, simultaneamente, evidenciar aos restantes contribuintes que a fraude e a evasão fiscais são sancionadas e induzir, na generalidade dos contribuintes, que compensa cumprir correcta e atempadamente as obrigações tributárias, porquanto, quem não o fizer será, nos termos da lei, sancionado.

As sanções acessórias previstas no artigo 28.º do RGIT consistem no seguinte:

a) Perda de objectos pertencentes ao agente;

b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;

c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;

d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimentos de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;

e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito;

f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;

g) Publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infracção.

A sanção acessória de inibição de obter benefícios e franquias aduaneiras não pode ter duração superior a dois anos e só pode recair sobre quaisquer benefícios ou incentivos directa ou indirectamente ligados aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património.
As mercadorias de importação e exportação proibida são sempre declaradas perdidas.
Quando a infracção consistir na contra-ordenação prevista no n.º 6 do artigo 108.º do RGIT, o ilícito for cometido por acção dolosa e o montante de dinheiro líquido objecto da referida infracção for de valor superior a € 150 000, pode ser decretada, a título de sanção acessória, a perda do montante total que exceda aquele valor.
As sanções acessórias devem ser aplicadas atendendo à gravidade da infracção tributária e à intensidade da culpa do agente e a respectiva decisão deve ser orientada por critérios de razoabilidade, por forma a que a sanção acessória provoque ao agente da infracção uma lesão superior à que decorre da coima.
A autoridade administrativa competente só deve decidir aplicar a sanção acessória se estiverem verificados os pressupostos legais previstos no artigo 21.º-A do RGCO, os quais consistem basicamente no seguinte:

1 A sanção prevista na alínea a) só pode ser decretada quando os objectos serviram ou estavam destinados a servir para a prática da contra-ordenação, ou por esta foram produzidos;

2 As sanções das alíneas b) e c) só podem ser decretadas quando a contra-ordenação tiver sido praticada no exercício ou por causa da actividade a favor da qual é atribuído o subsídio, incentivo ou benefício;

3 A sanção da alínea d) só pode ser decretada quando a contra-ordenação tiver sido praticada durante ou por causa da

participação em feira ou mercado ou dos actos públicos em causa;

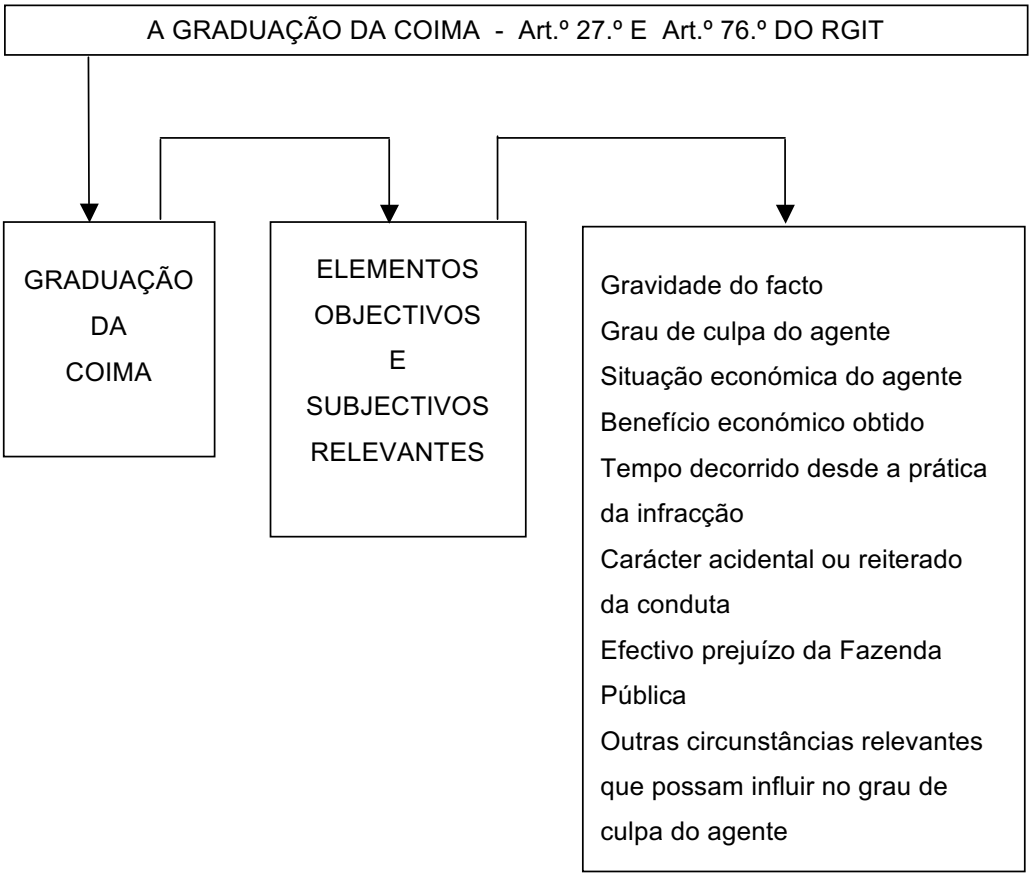
4 As sanções das alíneas e) e f) só podem ser decretadas quando a contra-ordenação tiver sido praticada no exercício ou por causa da actividade a que se referem as licenças, concessões ou autorizações ou por causa do funcionamento do estabelecimento;

5 A sanção da alínea g) só pode ser decretada quando a contra-ordenação implicar uma forte gravidade objectiva e um intenso grau de culpa e não deve provocar um dano superior ao benefício obtido pelo agente na prática da contra-ordenação.

A coima é aplicada em função da moldura sancionatória cominada em cada tipo legal de contra-ordenação, não podendo ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 26.º do RGIT. A coima é fixada pela autoridade administrativa competente e é graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica, do tempo decorrido desde a prática do ilícito fiscal e, sempre que possível, deve exceder o benefício económico retirado pelo agente com a prática da contra-ordenação – art.º 27.º do RGIT.

A autoridade administrativa que aplicar a coima pode atender a outros elementos que constem dos autos ou devam ser do seu conhecimento e que possam ser considerados como circunstâncias agravantes ou atenuantes da conduta do agente.

Como circunstância agravante deve ser ponderado o perfil comportamental do contribuinte, designadamente se é frequente ou não a prática de ilícitos fiscais ou se estes apenas ocorrem de forma incidental. Na medida da coima e na aplicação de sanção acessória deve estar presente a circunstância do infractor ser ou não reincidente, bem como os montantes de imposto que as infracções desviam dos cofres do Estado, sendo ainda de considerar a especial obrigação que o agente tem de não cometer ilícitos fiscais, atenta a sua condição profissional e grau de instrução escolar ou académica.



Em situações excepcionais, a autoridade administrativa competente – Chefe do Serviço de Finanças, Director de Finanças e o Director da Unidade dos Grandes Contribuintes – pode dispensar a aplicação da coima ou, se tal não for possível, pode atenuá-la especialmente. A dispensa da coima pode ocorrer desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias:

a) A prática da infracção não ocasionar prejuízo efectivo à receita tributária;

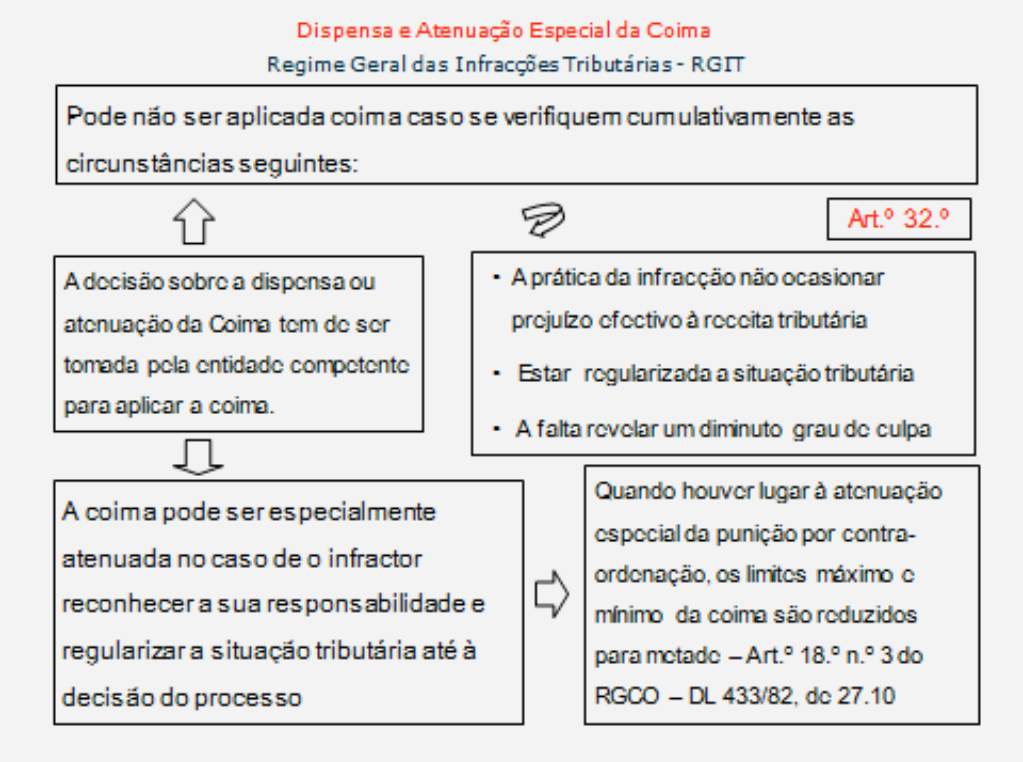
b) Estar regularizada a falta cometida;

c) A falta revelar um diminuto grau de culpa.

A decisão sobre a dispensa da coima é da autoridade administrativa competente para conhecer da contra-ordenação e, em regra, é tomada no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação tributário.

Se a autoridade administrativa entender que a gravidade do facto não justifica a dispensa da coima, desde que o infractor reconheça a sua responsabilidade e regularize a situação tributária até à decisão, pode ser tomada a decisão de atenuar especialmente a coima.

Para este efeito, regularizar a situação tributária significa proceder ao pagamento, no prazo fixado em notificação ou em citação, feita no âmbito de um procedimento tributário ou em processo de execução fiscal, do imposto, juros e demais acréscimos legais que se demonstrem devidos.



Quando a infracção fiscal implicar falta de entrega de imposto nos cofres do Estado, em violação do requisito legal previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 32.º do RGIT, não é possível dispensar a coima, porque a falta de imposto ocasiona uma situação de prejuízo para o Estado, não sendo de acolher o argumento de que o prejuízo é ressarcido pelo pagamento de juros compensatórios. Nestas

situações, se se verificarem os requisitos das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 32.º do RGIT poderá, mediante decisão da autoridade administrativa, ser aplicada a medida de atenuação especial da coima.

A este propósito podemos analisar alguma jurisprudência firmada no Tribunal Central Administrativo e no Supremo Tribunal Administrativo.

Quanto à dispensa da coima veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tirado no processo n.º 01283/06, secção do CT - 2.º Juízo, datado de 3.07.2007, em que se dispõe que

"1.Tendo ocorrido, na situação em apreço, prejuízo efectivo para o credor tributário não se pode isentar o mesmo de coima pelas infracções, em causa, pois que não se verificam, cumulativamente os requisitos, do n.º 1, do art.º 32.º, do RGIT.

2. Porém, justifica-se, em nosso entender, o uso da faculdade prevista no n.º 2, de tal normativo, consistente na atenuação especial da coima, considerando a culpa diminuta da arguida, o reconhecimento da sua responsabilidade e o curto prazo que decorreu, entre o momento da falta e o da regularização, antes de ser aplicada a coima em causa, nos autos.
3. Esta redução não opera sobre a coima única, mas sobre os limites máximos e mínimos de cada coima."

Nesta mesma linha de raciocínio em acórdão extraído em 16.04.2008, no Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 044/08, 2ª Secção, foi decidido que

"I. A exigência cumulativa feita na alínea a), n.º 1 do artigo 32.º do RGIT de que a prática da contra-ordenação fiscal não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária reporta-se a situações em que não chegou a produzir-se prejuízo antes de ocorrer a regularização da falta.

II. Tal não será o caso da declaração periódica do IVA ser entregue sem que seja acompanhada do respectivo meio de pagamento."

Ainda sobre a dispensa da coima, mais recentemente foi firmada jurisprudência em acórdão do STA, tirado no processo n.º 01665/13, datado de 01.10.2014, em que diz que

"I. O requisito da decisão administrativa de aplicação da coima constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT - descrição sumária dos factos - deve interpretar-se tendo presente o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada ao arguido, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima serão os factos constitutivos como tal tipificados na norma que pune como contra-ordenação fiscal a conduta do agente.

II. Para que se verifique a possibilidade de dispensa da coima o art.º 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias impõe que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos: que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária (al. a); que esteja regularizada a falta cometida (al. b); que a falta revele um diminuto grau de culpa.

III. A exigência cumulativa de que esteja regularizada a falta cometida e que a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária conduz à conclusão de que, para ocorrer dispensa, não basta a regularização da falta, sendo necessário que se esteja perante uma situação em que não chegou a produzir-se prejuízo, antes de ocorrer a regularização. Assim, é condição da dispensa de coima que não tenha sido ocasionado prejuízo, não sendo relevante para preenchimento dessa condição o eventual ressarcimento do prejuízo provocado pela conduta que constitui contra-ordenação".

Em relação à dispensa da coima e ao requisito da inexistência de prejuízo para a receita tributária, importa atentar ainda no que foi escrito no acórdão de 21.12.2005 do Tribunal Central Administrativo Sul, tirado no processo n.º 00806/05, Secção do Contencioso Tributário, 2.º Juízo, que dispõe que

"I. Na esteira da mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e deste Tribunal Central Administrativo, é de admitir como forma de atacar a decisão que se pronunciou sobre o mérito da causa a defesa das razões que, no entender do recorrente, devem levar à sua procedência, ainda que nas conclusões de recurso não se contenham referências explícitas à decisão recorrida, sendo suficiente que as alegações e respectivas conclusões, globalmente consideradas, constituam uma crítica perceptível àquela decisão.

II. Enferma de nulidade por omissão de pronúncia a sentença proferida em sede de recurso judicial da decisão que aplicou à arguida uma coima por falta de remessa com a declaração periódica de IVA do respectivo meio de pagamento se, tendo a recorrente invocado a verificação dos requisitos para a redução da coima, a decisão judicial não conheceu da questão, pese embora não a tenha, nem pudesse tê-la, considerado prejudicada.

III. A decisão condenatória em processo de contra-ordenação deve ser fundamentada mediante a inclusão dos requisitos referidos nas alíneas a) a c) do art.º 79.º, n.º 1, do RGIT – «identificação do infractor e eventuais comparticipantes», «descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas» e menção da «coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» –, sob pena de nulidade nos termos do art.º 63.º, n.º 1, alínea d), do mesmo diploma, esgotando-se aí as exigências de fundamentação, pois tais elementos são bastantes para que o interessado opte entre o conformar-se com a decisão ou o reagir contra ela.

IV. Sendo aplicada coima por infracção ao disposto no art.º 26.º, n.º 1, do CIVA, ou seja por falta de remessa com a declaração periódica do montante do imposto exigível, não pode haver dispensa da coima, nos termos do art.º 32.º, n.º 1, do RGIT (tal como anteriormente do art.º 21.º do RJIFNA e do art.º 116.º da LGT), pois não se verifica o primeiro dos três requisitos cumulativos para a dispensa da coima: que «a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária».

V. O facto de ter sido paga a prestação em falta com juros de mora não significa que a infracção não tenha ocasionado prejuízo efectivo, mas apenas que este foi ressarcido.

VI. Pode haver atenuação especial da coima, nos termos previstos no n.º 2 do art.º 32.º do RGIT, quando o infractor reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo contra-ordenacional."

Quanto à temática do prejuízo efectivo para a receita tributária, importa analisar o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 03144/09, Secção do Contencioso Tributário, datado de 28.10.2009, que que se diz que

"1. Não é nulo o despacho administrativo que aplicou a coima quando o mesmo dá como provados os pertinentes factos donde resulta a infracção, indica as normas infringidas e punitivas e indica alguns dos elementos presentes na graduação da coima;
2. Na falta de qualquer prova em contrário, é de presumir (presunção de facto, natural), que o agente que praticou certos factos que consubstanciam uma contra-ordenação tributária, teve uma representação imperfeita ou uma não representação da realização do tipo de ilícito, sendo de lhe imputar subjectivamente o mesmo a título de mera negligência;
3. Na notificação do arguido para apresentar a sua defesa (art.º 70.º do RGIT), não tem que lhe serem indicados quais os elementos que irão servir para graduar a medida da coima a aplicar e nem a sua imputação subjectiva a título de dolo ou de negligência, podendo ser cumprida tal notificação com a simples remessa da cópia do auto de notícia (art.º 70.º n.º 3 do RGIT);
4. A dispensa da pena tem como pressuposto, desde logo, que a prática da infracção não cause prejuízo efectivo à receita tributária, o que não acontece no caso de falta de envio do correspondente meio de pagamento do imposto auto-liquidado conjuntamente com a respectiva declaração periódica, em que tal falta causa sempre prejuízo na execução das receitas orçamentadas."

Quanto à dispensa da coima veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 12.08.2009, extraído no processo n.º 03222/09, Secção do CT- 2.º Juízo, em que foi firmada jurisprudência no seguinte sentido

"1. O que é decisivo para avaliar da verificação do requisito cumulativo previsto no art.º 32.º do RGIT, essencial para a dispensa da coima não é um prejuízo hipotético mas um prejuízo concreto e ligado ao montante da receita tributária expresso em números.
2. O instituo da atenuação especial da coima não determina, necessariamente, a aplicação da coima pelo mínimo legal.
3. No caso dos autos não se verificam os pressupostos para a peticionada dispensa da pena mas mostra-se adequada a atenuação especial da pena atendendo ao facto essencial de que a empresa arguida na data de

aplicação da coima, isto é em 14.09.2004, já ter a situação regularizada desde 24.06.2002, reconhecendo a sua responsabilidade."

Em face desta jurisprudência superior podemos constatar que quando não estão reunidos todos os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 32.º do RGIT e, consequentemente, não pode ser dispensada a coima, em regra, é entendimento do tribunal que deve ser aplicada a medida excepcional de atenuação especial da coima, a qual não exige a inexistência de prejuízo para a receita tributária.

Neste sentido, veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 26.10.2011, tirado no processo n.º 085/11, 2.ª secção, que dispõe que "[a] atenuação especial da coima prevista no n.º 2 do art.º 32.º do RGIT exige a verificação cumulativa de dois pressupostos: o reconhecimento, por parte do infractor, da sua responsabilidade e a regularização da situação tributária até à decisão do processo."

Sobre a dispensa da coima analise-se, ainda, a jurisprudência do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, fixada no processo n.º 03941/10, Secção do Contencioso Tributário, 2.º Juízo, datado de 29.06.2010, em que se refere que

"I. Em recurso jurisdicional de decisão proferida em processos de contra-ordenação fiscais não aduaneiras, o tribunal de recurso pode alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e sentido da decisão, podendo mesmo alterar o decidido em pontos que não sejam discutidos pelo recorrente.

II. O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional é de cinco anos, mas encontrava-se sujeito às interrupções previstas no art.° 35.°, n.° 4 do CPT e hoje do art.º 33.°, n.° 3 do RGIT.

III. Tais interrupções da prescrição e consequente contagem de novo prazo, têm como limite máximo o imposto pela norma do art.° 121.°, n.° 3 do Código Penal, (prazo normal acrescido de metade), e hoje do art.° 28.°, n.°3 do Decreto-Lei n.° 433/82, de 27 de Outubro, na redacção da Lei n.° 109/2001, de 24 de Dezembro, ambos, aqui aplicáveis subsidiariamente.

IV. O artigo 25.° do RGIT, na redacção da Lei n.°15/2001, de 5 de Julho, em vigor ao tempo dos factos, consagrava que as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente.

V. Aquele normativo veio a ser alterado pelo art.º 113.° da Lei n°64-A/2008 de 31 de Dezembro que consagra o cúmulo jurídico e define as respectivas regras de aplicação.

VI. O art. 113.° da lei n°64-A/2008 de 31 de Dezembro que deu nova redacção ao artigo 25.° do RGIT introduziu um regime abstracto e concretamente mais favorável para a arguida o qual é aplicável ao caso dos autos — cfr. art. 2.°, n.° 4 do C.Penal, aplicável por força do disposto no art.º 32.° do RGCO e do art.º 3°, al. b) do RGIT.

VII. Na falta de qualquer prova em contrário, é de presumir (presunção de facto, natural), que o agente que praticou certos factos que consubstanciam uma contra-ordenação tributária, teve uma representação imperfeita ou uma não representação da realização do tipo de ilícito, sendo de lhe imputar subjectivamente a mesma a título de mera negligência.

VIII. Não se verificam as causas gerais de exclusão da ilicitude ou da culpa quando não se prova que o arguido, na sua vontade, não se encontrasse em situação que não lhe permitisse agir de acordo com as normas legais que lhe impunham o dever de remeter conjuntamente com a respectiva declaração periódica o correspondente meio de pagamento do imposto aí apurado.

IX. A possibilidade da não aplicação de qualquer coima ao abrigo do disposto no art.° 32.° do RGIT, tal como anteriormente do art.° 116.° da LGT, dependia do preenchimento cumulativo dos respectivos pressupostos, onde desde logo se exigia que da prática da infracção não tenha ocasionado prejuízo efectivo à receita fiscal.

X. Consistindo a infracção na falta da entrega nos cofres do Estado do IVA cobrado aos seus clientes, tal infracção causa prejuízo efectivo, encontrando-se tal infracção fora do campo de aplicação de tal norma."

Por fim sobre a temática das medidas excepcionais previstas no artigo 32.º do RGIT, veja-se um último acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no

processo n.º 05/13, datado de 3.04.2013, 2.ª Secção, que sobre a graduação e atenuação especial da coima dispõe que

"I. 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.

II. 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).

III. Mantendo-se a imputação da infracção feita pela Administração fiscal, há que condenar em custas a recorrida na medida em que decaiu, e bem assim nas devidas na fase administrativa do processo de contra-ordenação, *ex vi* do disposto no artigo 513.º do Código de Processo Penal, aplicável subsidiariamente por força dos artigos 2.º, alínea b) do RGIT e 41.º n.º 1 do RGCO."

Através deste último acórdão verificamos que os Tribunais Tributários Superiores, quando a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique, admitem aplicar a admoestação[14], medida de carácter excepcional prevista no artigo 51.º do RGCO e que o legislador não integrou no articulado do RGIT, mas que, por força do normativo da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, pode ser aplicável aos agentes de infracções tributárias quando a autoridade administrativa competente para a decisão considerar que é esta a medida adequada e proporcional à lesão provocada pela acção ilícita do contribuinte, e que é suficiente em termos de prevenção especial.

[14] A este propósito veja-se o acórdão do STA, tirado no processo n.º 05/13, datado de 03.04.2013, em que se refere que "(i) 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. (ii) 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). (iii) Mantendo-se a imputação da infracção feita pela Administração Fiscal, há que condenar em custas a recorrida na medida em que decaiu, e bem assim nas devidas na fase administrativa do processo de contra-ordenação, ex vi do disposto no artigo 513.º do Código de Processo Penal, aplicável subsidiariamente por força dos artigos 2.º, alínea b) do RGIT e 41.º n.º 1 do RGCO".

Estas medidas têm um carácter excepcional razão pela qual raramente são aplicadas pelos órgãos da Administração Tributária, mas não se pode considerar que são medidas "decorativas" e que não vale a pena insistir na sua aplicação. Nós não partilhamos dessa opinião e pensamos que, não obstante o seu reduzido âmbito de aplicação, sempre que estejam reunidos os respectivos requisitos legais, será de invocar a adequação da respectiva aplicação.

A dispensa da coima só será aplicada se a infracção fiscal tiver consistido no incumprimento de uma obrigação declarativa. Por sua vez, a atenuação especial da coima[15] pode ser aplicada ainda que o ilícito fiscal tenha implicado falta de entrega da prestação tributária.

Porém, a aplicação destas figuras de "reintegração ético-fiscal" só poderão ser utilizadas se os factos revelarem fraca gravidade, diminuta culpa e a situação tributária estiver regularizada.

O carácter excepcional destas medidas conduz a que a sua aplicação esteja sujeita à discricionariedade técnica de que beneficiam os órgãos da Administração Tributária no exercício das funções técnico-jurídicas e decisórias. Porém, na avaliação dos factos para decidir quanto à sua aplicação têm de estar, necessariamente, presentes critérios objectivos e os princípios da igualdade, da imparcialidade, da proporcionalidade e da legalidade.

Neste contexto, importa sublinhar que sempre que o agente de uma infracção fiscal entenda que a sua conduta é de gravidade reduzida e estiver disposto a reconhecer a sua diminuta culpabilidade, deve requerer, nos termos do artigo 32.º do RGIT a dispensa da coima ou a atenuação especial da coima.

O pedido tem de ser formulado através de requerimento escrito e apresentado no Serviço Tributário em que estiver a correr termos o processo de contra-ordenação, e pode ser feito logo que se registe a instauração do processo e até ao termo do prazo para apresentação da defesa, nos termos dos artigos 70.º e 71.º do RGIT. A apresentação do pedido de aplicação das medidas previstas no artigo 32.º do RGIT após o termo do prazo de defesa, em regra, é susceptível de estar condenado ao insucesso.

[15] Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 085/11, datado de 26.10.2011, nos termos do qual "[a] atenuação especial da coima prevista no nº 2 do art.º 32.º do RGIT exige a verificação cumulativa de dois pressupostos: o reconhecimento, por parte do infractor, da sua responsabilidade e a regularização da situação tributária até à decisão do processo".

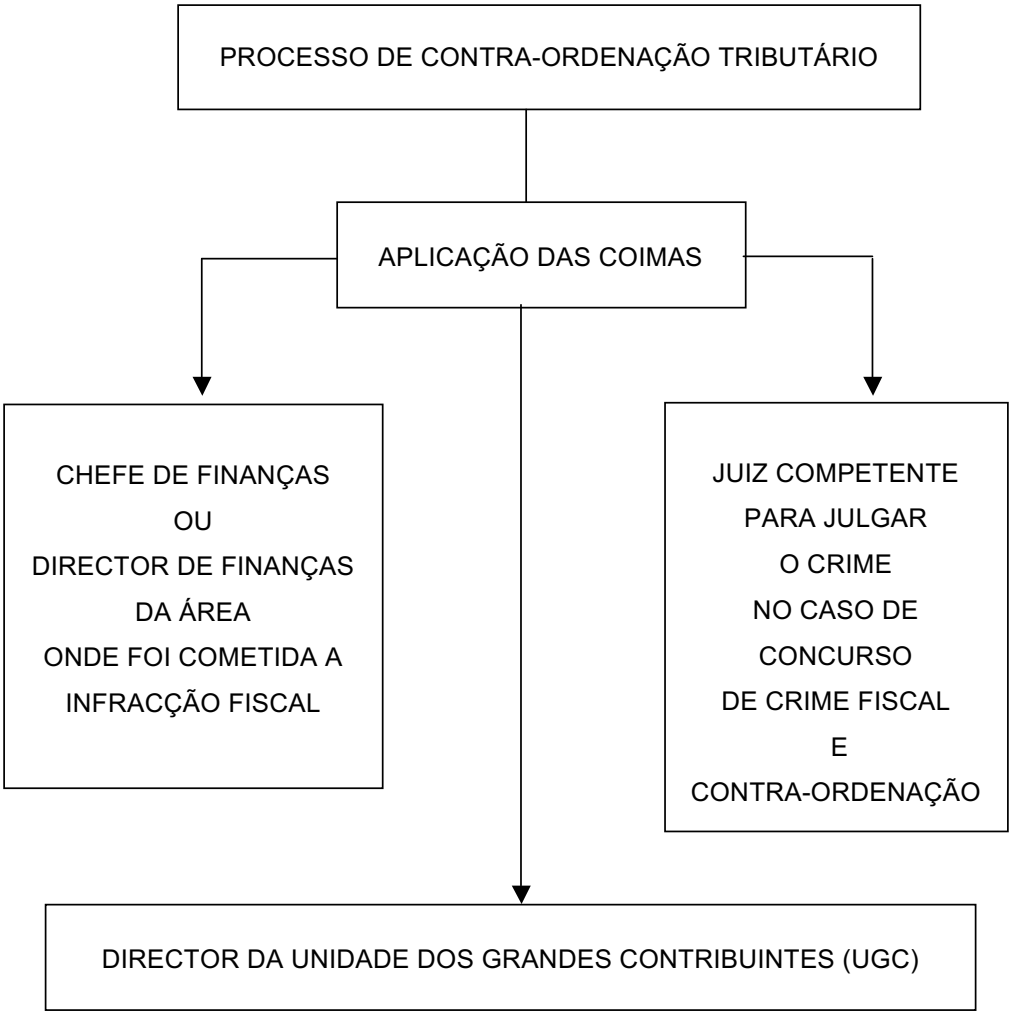
Sublinha-se que o infractor pode optar por formular a sua defesa, apresentando as razões porque considera que não foi praticado o ilícito fiscal que lhe está a ser imputado, juntando inclusive elementos probatórios e arrolando testemunhas, e a título subsidiário pode pedir a dispensa da coima ou a sua atenuação especial.

A dispensa da coima conduz ao arquivamento do processo de contra-ordenação. A atenuação especial da coima materializa-se através da aplicação de uma coima, mas com a particularidade da sua medida ser determinada em função da moldura sancionatória prevista no tipo legal de contra-ordenação reduzida a metade, isto é, o funcionamento da medida de atenuação especial da coima exige que, por força da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, seja aplicada a norma do n.º 3 do artigo 18.º do RGCO que dispõe que "quando houver lugar à atenuação especial da punição por contra-ordenação, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos para metade."
Verifica-se, assim, que a medida excepcional de atenuação especial da coima potencia a obtenção de um benefício para o arguido, isto é, tendencialmente pagará metade da coima que pagaria em condições normais.
É, portanto, uma hipótese que o agente da infracção fiscal de reduzida gravidade não deve negligenciar, deve sim tentar a possibilidade de aplicação da medida, fazendo o respectivo pedido fundamentado e apresentado em tempo oportuno.

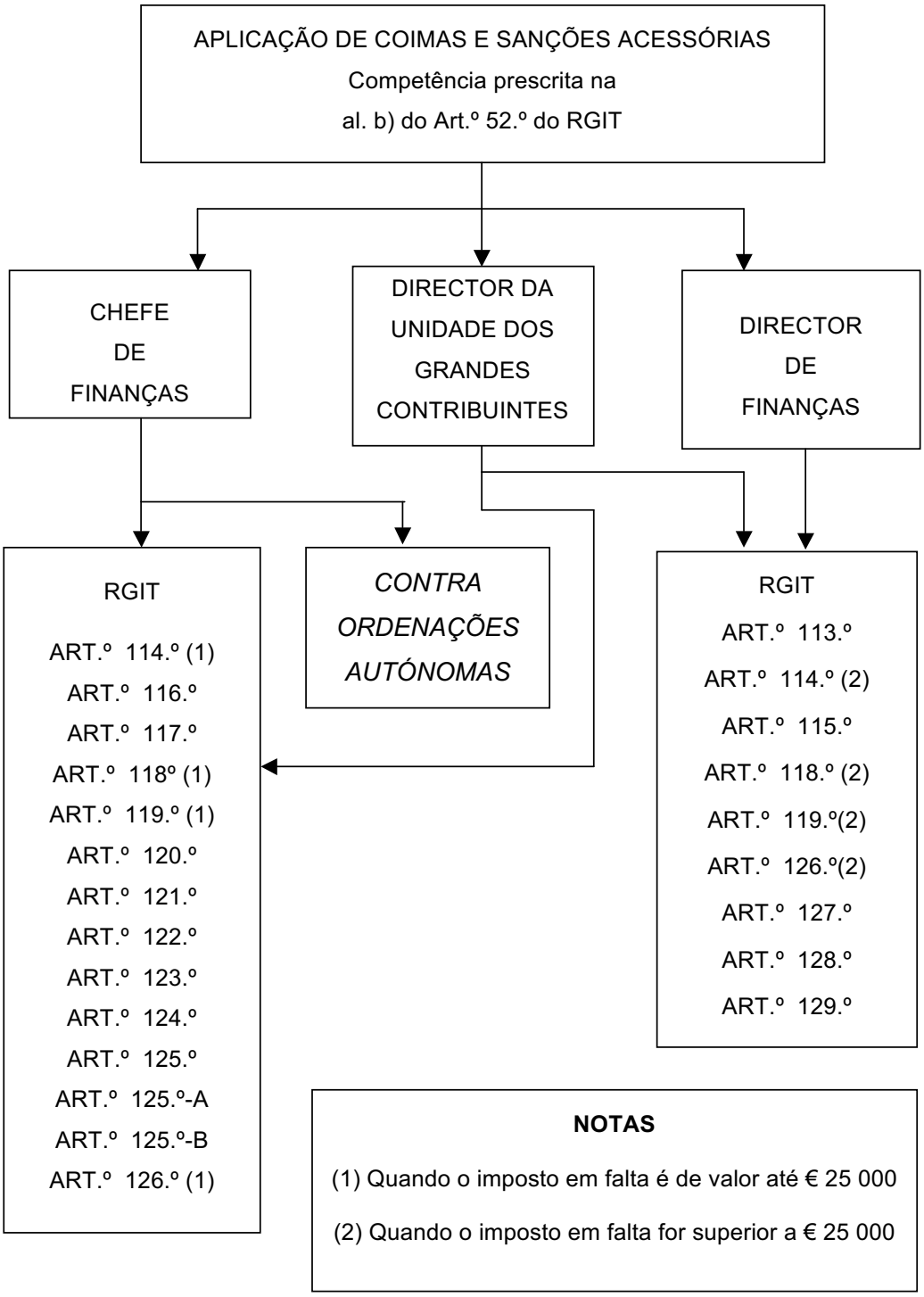
Através da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, foi aditada uma nova norma ao artigo 116.º do RGIT, na qual é consagrada a despenalização da conduta de incumprimento do prazo previsto no artigo 60.º do Código do IRS para entrega da declaração de rendimentos modelo 3, quando o sujeito passivo esteja abrangido pelas situações de dispensa de apresentação da declaração previstas no artigo 58.º do Código do IRS.
As situações deste tipo vinham sendo enquadradas no artigo 32.º do RGIT, porquanto, era entendido que não fazia sentido aplicar uma coima a um contribuinte que, nos ternos da lei, estava dispensado de apresentar a declaração de rendimentos no prazo legal, mas que, por alguma razão conexa com o cumprimento de outro tipo de obrigações legais ou para obter

determinadas regalias ou benefícios sociais, se via obrigado a apresentar a declaração de rendimentos fora do prazo legal. Em face da alteração legislativa referida, a partir de 1 de Janeiro de 2015, este comportamento deixou de ser infracção fiscal, na medida em que deixou de preencher o tipo legal de contra-ordenação previsto no n.º 1 do artigo 116.º do RGIT, por expressa e específica inaplicação às situações previstas no artigo 58.º do Código do IRS.

Competência para aplicar a coima:



Competência para aplicação das coimas em função dos tipos legais de contra-ordenação fiscal:



A propósito do valor mínimo da coima a pagar pelo arguido, e designadamente quando o valor da coima está dependente do valor do imposto em falta, importa atentar na jurisprudência firmada no acórdão do STA, proferido no processo n.º 0335/14, datado de 28.01.2015, em que se refere que

"I. O limite mínimo das coimas previsto no n.º 3 do art.º 26.º do RGIT é aplicável aos casos previstos no art.º 114.º daquele diploma legal, em que o mínimo das coimas é igual ao valor da prestação em falta, no caso de contra-ordenação dolosa, e é de 15% desse valor se a contra-ordenação for por negligência.

II. As coimas fixadas para as contra-ordenações em concurso praticadas após a entrada em vigor da Lei nº 55-A/2010, de 31.12, que deu nova redacção ao art.º 25.º do RGIT, são objecto de cúmulo material[16] e não de cúmulo jurídico".

2.10 AS NULIDADES NO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO

As nulidades são desvios de natureza processual ou formal ao itinerário prescrito na lei, que ocorrem quando na prática dos actos ou decisões são praticadas irregularidades cujo impacto pode ser mais ou menos grave e que, tendencialmente, consubstanciam a violação de direitos ou garantias dos sujeitos processuais ou de outras pessoas jurídicas.

Os efeitos das nulidades são mais ou menos extensos, podendo provar a invalidação dos actos de forma relativa ou absoluta.

As irregularidades praticadas na marcha processual podem produzir a nulidade ou a anulabilidade dos actos inválidos, revestindo esta natureza designadamente aquelas que podem influir na instrução, discussão ou decisão da causa, ou seja, as que possam ter reflexos de ordem substancial.

[16] O cúmulo jurídico das coimas, regra que resulta do art.º 19.º, do RGCO, traduz-se em a coima única a aplicar na decisão condenatória ser fixada entre um limite máximo constituído pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações e um limite mínimo constituído pela mais elevada das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não podendo a coima única exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso. Este sistema de cálculo da coima concretamente aplicada ao concurso de contra-ordenações igualmente vigorou no âmbito do RGIT, com a alteração introduzida no art.º 25.º, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, a vigorar a partir de 1/1/2009. Neste preceito voltou a consagrar-se a regra do cúmulo material, já vigente até 31/12/2008, com a alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2011 (cfr. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12). No regime de cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução".

As nulidades podem consistir na prática de um acto que a lei não admite, porque o proíbe expressamente, ou na omissão de um acto prescrito na lei, v.g. a notificação para audição do arguido.

As nulidades podem ser relativas ou absolutas. As previstas no artigo 63.º do RGIT revestem natureza absoluta o que significa que podem ser declaradas oficiosamente e ser invocadas a todo o tempo até a decisão se tornar definitiva.
A decisão torna-se definitiva quando já não for susceptível de recurso ou transitar em julgado a decisão judicial. Quando a decisão for de um órgão administrativo deve falar-se em decisão definitiva, reservando-se a expressão trânsito em julgado para as decisões judiciais.
O trânsito em julgado verifica-se quando a decisão deixa de ser impugnável por via de reclamação ou recurso ordinário – art.º 628.º do CPC.

A decisão de aplicação da coima torna-se definitiva após o termo do prazo de vinte dias prescrito no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, caso não tenha sido interposto recurso judicial, pois, caso contrário, a decisão só se torna definitiva quando transitar em julgado a decisão judicial proferida por via do recurso ou recursos interpostos.
As nulidades insupríveis previstas no n.º 1 do artigo 63.º do RGIT têm uma enumeração taxativa, podendo existir outras de natureza relativa. Estas serão consideradas sanadas pelo mero decurso do tempo se não forem arguidas pelos interessados.
As nulidades absolutas previstas no artigo 63.º do RGIT têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dependam absolutamente dos actos inquinados, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

No processo de contra-ordenação constituem nulidades insupríveis as situações seguintes:

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;

A verificação destas nulidades determina que o auto de notícia passe a ter o valor de participação.

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

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

Estas duas últimas situações são muito mais gravosas e relevantes que as primeiras situações.

Podemos, então, avaliar e compreender melhor a relevância da notificação da defesa e audiência prevista no artigo 70.º do RGIT, visto que a sua inexistência viola o direito de audição do infractor consagrado no n.º 10 do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa. A não inclusão na notificação dos elementos previstos no artigo 70.º do RGIT não configura uma nulidade insuprível, mas apenas uma irregularidade que pode ser sanada sem necessidade do acto ter de ser repetido. É, assim, completamente diferente omitir a notificação do artigo 70.º do RGIT ou omitir apenas alguns dos elementos que devam constar do texto da notificação. Esta última situação pode, eventualmente, provocar apenas uma mera irregularidade.

De igual modo, assume especial relevância no processo de contra-ordenação tributário a decisão de aplicação da coima, dado que a inobservância dos seus requisitos legais pode implicar, caso o arguido decida interpor recurso judicial, nos termos previstos no artigo 80.º do RGIT, que a decisão seja declarada nula.

Se em resultado do mérito do recurso judicial o tribunal declarar a nulidade da decisão de aplicação da coima, tem o processo de baixar ao órgão recorrido para este, se o procedimento ainda não estiver prescrito, proferir nova decisão no processo de contra-ordenação. Se já não for possível a prolação de nova

decisão deve a entidade administrativa determinar o arquivamento do processo.

É esta mesma conclusão que resulta da decisão constante do acórdão do STA, proferido no processo n.º 01418/12, 2.ª Secção, datado de 30.04.2013, que prescreve o seguinte

"I. Da conjugação do disposto nos art.ºs 59.º, n.º 3 e 63.º do RGCO e no art.º 80.º n.º 2 do RGIT resulta que os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

Nos outros casos o recurso não poderá ser rejeitado, tendo a questão de ser apreciada em despacho a proferir nos termos do art.º 64.º do RGCO ou por sentença.

II. Sendo decretada em processo judicial de contra-ordenação a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, há lugar à baixa dos autos à AT que aplicou tal coima, para eventual renovação do acto sancionatório."

Em relação à renovação do acto sancionatório – despacho de aplicação da coima – importa sublinhar que o mesmo só pode ser proferido de novo, caso o cômputo do tempo decorrido após a prática da infracção tributária, contempladas, necessariamente, as causas de interrupção e de suspensão, não seja suficiente para determinar a prescrição do procedimento contra-ordenacional. Caso já tenha ocorrido a prescrição do procedimento por contra-ordenação o acto sancionatório não poderá ser renovado.

Na eventualidade de o ser, e ocorrer, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, nova notificação do arguido, resta a este, nos termos do artigo 80.º do RGIT, interpor recurso judicial, mas agora para invocar a prescrição do procedimento por contra-ordenação.

A notificação da decisão também se reveste de especial importância, na medida em que tem de transmitir ao arguido o conteúdo da decisão, aliás, deve ser acompanhada de uma cópia da decisão, com indicação de todos os requisitos legais, a indicação do valor da coima e das custas processuais. A notificação tem ainda de conter o prazo de pagamento e de impugnação da decisão, com a identificação do meio processual idóneo, bem como indicar as consequências da falta de pagamento e/ou de interposição de recurso judicial.

A notificação da decisão tem de ser efectuada pelos serviços da AT com bastante rigor, no sentido de evitar a prática de irregularidades, que sejam susceptíveis de prejudicar a tutela jurisdicional, plena e efectiva dos interesses do arguido.

A notificação deve ser realizada através de carta registada, presumindo-se feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Qualquer insuficiência ou irregularidade que se tenha registado na notificação da decisão ficará sanada se o infractor proceder ao pagamento da coima e das custas processuais ou se interpuser recurso da decisão e não arguir a respectiva irregularidade.

Se a nulidade ou irregularidade for praticada antes do termo do prazo para a produção da defesa nos termos do artigo 71.º do RGIT, o arguido pode invocá-la na defesa apresentada ou pode optar por apenas invocar a nulidade em sede de recurso judicial da decisão de aplicação da coima.

Se o arguido tiver optado por invocar a nulidade ou irregularidade na defesa e a sua pretensão não for atendida pela autoridade administrativa, não fica precludido o direito de arguir de novo esse vício processual em sede de impugnação do despacho de aplicação da coima.

É abundante a jurisprudência sobre nulidades produzidas no processo de contra-ordenação tributário, designadamente, no âmbito da prolação da decisão de aplicação da coima, pelo que no sentido de percepcionar algumas das situações que podem ocorrer vamos dar nota de algumas decisões jurisprudenciais.

Em relação à falta de requisitos da decisão o STA, em acórdão proferido no processo n.º 01064/12, 2.ª Secção, datado de 16.01.2013, foi fixada jurisprudência no sentido de que

“I. O art.º 79.°, n.° 1, do RGIT exige que a decisão de aplicação da coima há-de conter ou observar determinados requisitos, entre os quais, a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas, com vista a assegurar aos arguidos a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, o que só poderá ser alcançado se o mesmo tiver

conhecimento efectivo dos factos que lhe são imputados e das normas legais que em que se enquadram.

II. A decisão administrativa de aplicação da coima que se limita a indicar como normas violadas as constantes dos art.ºs 114.°, n.° 2, do RGIT, e 26.°, n.° 4, do CIVA, omitindo qualquer referência ao art.º 114.°, n.° 5, alínea a), do RGIT, não dá cumprimento às exigências do art.º 79.°, n.° 1, alínea b), do RGIT, pondo em causa os direitos de defesa do arguido, pelo que enferma de nulidade insuprível, nos termos do disposto no art.º 63.°, n° 1, alínea d), do RGIT."

Em relação ao valor da coima, e numa situação em que há concurso de contra-ordenações, afigura-se relevante analisar a decisão do STA, fixada em acórdão datado de 18.11.2009, tirado no processo n.º 0994/09, 2.ª Secção, que dispõe que

"I. A punição do concurso efectivo de contra-ordenações pressupõe, em momento prévio ao da fixação da coima única aplicável às contra-ordenações em concurso, que se fixe em relação a cada uma delas a coima aplicada, pois que só depois de estarem fixadas quais as coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações em concurso se poderá, através do seu cúmulo material (artigo 25.º do RGIT, na redacção anterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12) ou jurídico (artigo 25.º do RGIT, na redacção posterior à que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, mas aplicável retroactivamente, *ex vi* do artigo 29.º n.º 4 da Constituição da República, n.º 4 do artigo 2.º do Código Penal e artigo 19.º do Regime Geral das Contra-Ordenações), fixar a coima única aplicável e aplicá-la.

II. A exigência da alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, de que se aponte a coima aplicada, não pode deixar de se referir a cada uma das contra-ordenações punidas, tanto mais que a lei impõe que se considerem, ao quantificar a coima, a gravidade do facto (cada um dos factos), a culpa do agente (em cada uma das suas condutas punidas), e que a punição exceda, quando possível, o benefício económico obtido com cada uma delas - cfr. o artigo 27.º, n.º 1 do RGIT.

III. Não procedendo a decisão de fixação da coima em causa nos autos à individualização das coimas aplicadas a cada uma das infracções em concurso, incumpre o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, o que a fere de nulidade insuprível, *ex vi* da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT."

Em relação à falta de indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima é relevante atentar na decisão do STA, tirada no processo n.º 0144/06, 2.ª Secção, datado de 28.06.2006, em que foi dito que

"I. Nos termos da al. d) do n.º 1, do art.º 63.º do RGIT constitui nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, "a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas...", sendo que estes são os descritos no n.º 1 do art.º 79.º do mesmo diploma entre os quais se encontra a "descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas" – sua al. b) - e a indicação da "coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação" – sua al. c).

II. E, se assim é, ter-se-á de entender que, quando naquela al. b) se diz que a decisão administrativa deve conter uma descrição sumária dos factos e a indicação das normas punitivas violadas, esta obrigação compreende não só os factos de que o arguido vem acusado como os factos que se julgaram provados e que fundamentam a punição aplicada.

III. Nesta conformidade, a não especificação, nessa decisão, dos factos que se julgaram provados e a não indicação dos elementos objectivos e subjectivos que contribuíram para a penalidade aplicada constitui nulidade."

As nulidades referidas nas alíneas a) b) e c) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT, bem como qualquer outra nulidade sem natureza absoluta, podem ser invocadas na defesa a formular pelo arguido nos termos do artigo 71.º do RGIT, porém, o contribuinte pode optar por não as invocar nesta fase processual e apenas as arguir em sede de interposição de recurso judicial a interpor, nos termos do artigo 80.º do RGIT, contra a decisão de aplicação da coima.

A estratégia da defesa pertence ao infractor, pelo que qualquer uma destas duas opções é aceitável e adequada à tutela plena e efectiva dos interesses do arguido.

O despacho de aplicação da coima e o acto de notificação são dois actos distintos e autónomos, cada um com os seus contornos e requisitos fixados na lei, ainda que a nulidade seja a sanção prevista para a preterição de formalidades em qualquer um destes actos. A este propósito é relevante analisar a jurisprudência firmada no acórdão do TCAS, proferido no processo n.º 07568/14, Secção Contencioso Tributário – 2.º JUÍZO, datado de 22.01.2015, em que se estabelece que

"I. A sentença não está ferida de nulidade decorrente da apreciação de questões de que não podia tomar conhecimento, quando em causa está uma nulidade da decisão de fixação da coima, de conhecimento oficioso.

II. Efectivamente, resulta do n.º 5 do artigo 63.º do RGIT, conjugado com o n.º 1 do mesmo preceito, que a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido, constitui uma nulidade insuprível, do conhecimento oficioso e que pode ser arguida até a decisão se tornar definitiva.

III. A decisão de fixação da coima e a sua notificação correspondem a actuações administrativas diferentes, que não se confundem e que visam diferentes objectivos. A lei, concretamente no artigo 79.º do RGIT, opera uma distinção precisa entre os requisitos da decisão que aplica a coima e os elementos que devem constar da sua notificação.

IV. A nulidade da decisão que aplicou a coima, não pode ser suprida pelo teor da notificação da decisão, cujo regime está previsto no n.º 2 do artigo 79.º".

Sublinha-se que caso o arguido não proceda ao pagamento da coima ou à interposição do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, no prazo de 20 dias a contar da notificação, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º e artigo 65.º do RGIT, a Administração Tributária procede à extracção da certidão de dívida para realizar a cobrança coerciva da coima e o Chefe do Serviço Tributário em que correr termos o processo de contra-ordenação determina a sua extinção e subsequente arquivamento.

Embora a falta de notificação da decisão, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT constitua uma nulidade insuprível, fica prejudicada a sua arguição após o arquivamento do processo de contra-ordenação tributário, razão pela qual os Tribunais Tributários têm admitindo a arguição da inexigibilidade da dívida por coima em sede de oposição judicial, com fundamento na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. Sobre esta temática veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0191/14, datado de 06.05.2015, em que se estabelece que "[a] falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na al. i) do art.º 204.º, n.º 1, do CPPT".

Ainda a este propósito veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, extraído no processo n.º 0426/14, datado de 03.12.2014, no qual se faz uma densa explanação sobre a falta de notificação da decisão proferida no processo de contra-ordenação tributária, concluindo, no entanto, no mesmo sentido do acórdão antes referido. Sublinha-se, então, no acórdão do STA que

"I. Quando a dívida exequente teve origem em decisões condenatórias proferidas em processos de contra-ordenação que não foram notificadas à recorrida, estamos perante uma execução instaurada com base certidão de dívida que certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

II. Sendo o processo de execução fiscal o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária – art.º 3.º, d) e 65.º, n.º 1 do RGIT – não é o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão condenatória.

III. Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

IV. Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no art.º 163.º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

V. Os fundamentos pelos quais o legislador permitiu que o executado se defenda em execução fiscal, mostram-se taxativamente enunciados no referido art.º 204.º que contém uma espécie de "clausula geral" na alínea i), tendente a abarcar as situações em que, por fundamentos diversos dos enunciados taxativamente nas alíneas anteriores, haja razão legal para que a execução não prossiga, ou não prossiga com os limites em que foi instaurada, a provar apenas por documento, sem que seja possível apreciar a legalidade da liquidação ou interferir em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

VI. A falta de notificação da decisão de aplicação de coima é enquadrável na inexigibilidade da dívida, alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário".

2.11 AS CAUSAS DE PRESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTRA-ORDENACIONAL

O procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática da infracção sejam decorridos cincos anos. Este prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional coincide com o prazo que estava preceituado no artigo 35.º do CPT e no artigo 119.º da LGT. O prazo de prescrição tem início no momento em que a infracção se considera praticada.

O artigo 33.º do RGIT para além do prazo geral de prescrição, que fixou em cinco anos, estabeleceu um prazo especial de prescrição do procedimento por contra-ordenação, o qual está directamente dependente da circunstância da infracção fiscal implicar a existência de facto pelo qual seja devido tributo. Nos termos do n.º 2 do artigo 33.º do RGIT, o prazo de prescrição é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação.

A longevidade do prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação depende da existência ou não do direito à liquidação de tributo. Quando houver lugar a liquidação de imposto, o prazo de prescrição é reduzido ao prazo geral de caducidade do direito à liquidação, que, nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, é de quatro anos. Todavia, este prazo é reduzido a três anos quando o direito à liquidação resultar de erro evidenciado na declaração. Nestes casos, o prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação acompanha o prazo de caducidade do direito à liquidação. Assim, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional só é de cinco anos quando a infracção praticada não implicar facto pelo qual seja devido imposto ou, então, quando o prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo conexo com a infracção for igual ou superior a cinco anos – v.g. liquidação de Imposto do Selo na transmissão de bens a título gratuito, artigo 39.º do Código do Imposto do Selo, liquidação de IMT, artigo 35.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis – situações em que aquele prazo é de oito anos.

O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional suspende-se e interrompe-se nos termos dos preceitos do artigo 27.º-A e do artigo 28.º do RGCO. Igual situação ocorre por motivo de instauração de procedimento tributário ou processo judicial em que se discuta a situação tributária do contribuinte. O prazo de prescrição suspende-se com a instauração do respectivo processo e apenas se reiniciará após se tornar definitiva ou transitar em julgado a decisão que defina a situação tributária do agente da infracção.

O prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenação também se suspende em caso de pedido de pagamento da coima antes da instauração do processo de contra-ordenação, isto é, quando for accionado o mecanismo do direito à redução da coima nos termos do artigo 29.º do RGIT, tendo, neste caso, a suspensão início na data do pedido de redução da coima e tem termo na data da notificação para pagamento da coima no prazo (15 dias) estabelecido nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT.

As causas de suspensão determinam que não seja computado para o prazo de prescrição o tempo que decorrer no período em que se mantiver a suspensão. A suspensão tem um termo inicial e um termo final, sendo o período de

suspensão incrementado no cômputo global do prazo. Para apurar a prescrição do procedimento por contra-ordenação é necessário somar ao prazo de prescrição o tempo de duração da suspensão ou, em alternativa, o cômputo do prazo tem de ser feito pela consideração dos segmentos temporais decorridos entre a data da comissão da infracção e o início da suspensão acrescido do segmento decorrido após o termo da suspensão até ao momento de se concluir o prazo de prescrição fixado na lei.

Para determinar se ocorreu ou não a prescrição do procedimento por contra-ordenação têm de ser levadas em consideração, outrossim, as causas de interrupção. Sem esta avaliação qualquer decisão sobre a prescrição do procedimento contra-ordenacional enfermará, seguramente, de erro.

A interrupção da prescrição tem o efeito de inutilizar o tempo decorrido entre o início do prazo de prescrição e a ocorrência da causa de interrupção. A partir da causa de interrupção começa a correr novo prazo de prescrição, podendo ocorrer mais que uma causa de interrupção.

Em face da remissão do n.º 3 do artigo 33.º do RGIT para a lei geral, é aplicável ao prazo de prescrição por contra-ordenação tributária o normativo do n.º 3 do artigo 28.º do RGCO que estabelece que a prescrição do procedimento por contra-ordenação tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade. Assim, independentemente do número de causas de interrupção que se tenham registado, a prescrição do procedimento por contra-ordenacão tributária verificar-se-á sempre que desde o início da prática do ilícito fiscal tenham decorrido sete anos e meio ou seis anos e meio, em caso de caducidade do direito à liquidação, acrescido do segmento temporal referente ao período de suspensão.

A propósito deste tema veja-se a jurisprudência firmada nos Tribunais Tributários Superiores, concretamente, a ínsita no acórdão do TCAN e no acórdão do STA, infra descritos.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, tirado no processo n.º 01172/06.6BEPRT, 2.ª Secção do Contencioso Tributário, datado de 28.01.2010, em que se prescreve que

"1. A prescrição do procedimento contra-ordenacional tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade;
2. Assim, o prazo máximo de prescrição em procedimento contra-ordenacional tributário é de sete anos e meio;
3. Na contagem do referido prazo máximo de prescrição (sete anos e meio) deve ser ressalvado o tempo de suspensão da prescrição;
4. Constitui causa de suspensão da prescrição a pendência do procedimento após a notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa que aplica a coima;
5. Nessa situação, o período máximo de suspensão é de seis meses, findo o qual o prazo de prescrição retomará o seu curso."

Para análise da posição da jurisprudência na situação em que o prazo de prescrição coincide com o prazo geral do exercício do direito à liquidação dos tributos, veja o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0326/12, 2.ª secção, datado de 30.05.2012, que estabelece que

"I. Dependendo a aplicação da coima, de liquidação de imposto, o prazo de prescrição é o de quatro anos previsto no art.º 45.º, n.º 1 da LGT.
II. Atento o disposto no art.º 28.º, n.º 3 do RGCO (aplicável subsidiariamente às contra-ordenações fiscais) 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.
III. Deste modo, considerando o prazo máximo de suspensão previsto no art.º 27º-A, n.ºs 1, alínea c) e 2 - seis meses - o prazo de prescrição e metade deste, o prazo total de prescrição foi de seis anos e seis meses contados da verificação da infracção – 31.12.2004, pelo que o procedimento contra-ordenacional se encontra prescrito nos presentes autos."

A propósito da aplicação da lei globalmente mais favorável ao arguido, princípio previsto no n.º 4 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa e no n.º 4 do artigo 2.º do Código Penal, mas que, por força do artigo 32.º do RGCO, também é aplicável às contra-ordenações, veja-se o acórdão do Supremo

Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0988/12, 2.ª Secção, datado de 6.02.2013, que prescreve que

"I. Estando em causa a aplicação de uma contra-ordenação por infracção a normas do Código do IRC e do IVA, o regime aplicável ao prazo de prescrição não é o das dívidas tributárias, mas sim o das contra-ordenações, constante do RGIT.

II. Embora o regime do RGIT não estivesse em vigor à data da prática das infracções, em matéria de direito sancionatório, vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor que, embora apenas previsto expressamente para as infracções criminais (art.º 29.º, n.º 4, da CRP), é de aplicar analogicamente aos demais direitos sancionatórios."

A prescrição do procedimento por contra-ordenação não é de conhecimento oficioso, pelo que compete ao arguido invocar, em sede de recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, tal causa de extinção do procedimento contra-ordenacional, sob pena do processo prosseguir a normal marcha processual e a decisão transitar em jugado com a consequente consolidação na ordem jurídica da decisão de aplicação da coima proferida no processo de contra-ordenação pela entidade administrativa competente. Nesta situação não restará ao arguido outra hipótese que não seja ter de proceder ao pagamento da coima.

Sobre a prescrição do procedimento por contra-ordenação, importa analisar a jurisprudência ínsita nos acórdãos do STA, tirados no processo n.ºs 0409/11 e 0408/08, 2.ª Secção, respectivamente, datados de 11.02.2011 e de 1.10.2008, em que se diz que

"I. A questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional está coberta pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação de coima.

II. O conhecimento oficioso da prescrição a que alude o artigo 175.º do CPPT é o da dívida exequenda, e não o do procedimento de contra-ordenação."

"I. A questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional está coberta pelo trânsito em julgado da respectiva decisão de aplicação de coima.

II. E, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, só a «prescrição da dívida exequenda» da obrigação de coima é fundamento legal de oposição à execução fiscal, e não a prescrição do procedimento contra-ordenacional."

2.12 AS CAUSAS DE EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONTRA-ORDENAÇÃO

O conceito de extinção do procedimento por contra-ordenação é uma figura jurídica distinta da prescrição do procedimento por contra-ordenação e têm na sua determinação causas e razões distintas. A prescrição do procedimento contra-ordenacional ocorre pelo decurso do tempo, enquanto que a extinção do procedimento por contra-ordenação é determinada em resultado de factos ou acontecimentos objectivos, que podem não depender de qualquer acção ou vontade da autoridade administrativa competente para a instrução e decisão do processo de contra-ordenação.
O procedimento por contra-ordenação extingue-se nos seguintes casos:

a) Morte do arguido;

b) Prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga;

c) Pagamento da coima no decurso do processo de contra-ordenação;

d) Acusação recebida em procedimento criminal.

A jurisprudência tem vindo considerar causa de extinção do procedimento por contra-ordenação a declaração de insolvência de uma sociedade, declaração jurídica que tem um valor jurídico equivalente ao da morte da pessoa física[17]. Em nossa opinião, a extinção do procedimento por contra-ordenação não

[17] Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0870/15, datado de 27.01.2016, em que se refere que "[a] dissolução de sociedade comercial, por declaração de insolvência, equivale à morte do infractor, para efeitos de perseguição contra-ordenacional".

ocorre pela simples declaração de insolvência, mas só e apenas com a extinção do processo de insolvência nos termos do artigo 230.º do CIRE.

Para além das situações previstas no artigo 61.º do RGIT, deve ainda considerar-se que o procedimento por contra-ordenação se extingue em caso de dispensa da coima nos termos do artigo 32.º do RGIT e no caso de ser determinado o arquivamento do processo de contra-ordenação com fundamento em existência de dúvidas fundadas sobre os factos constitutivos da contra-ordenação.
O procedimento por contra-ordenação também se extingue por efeito do pagamento da coima reduzida, nos termos estabelecidos no n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, situação em que não chega a existir processo de contra-ordenação.

2.13 AS CAUSAS DE PRESCRIÇÃO E DE EXTINÇÃO DAS SANÇÕES CONTRA-ORDENACIONAIS

As sanções por contra-ordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral – art.º 34.º do RGIT. Este normativo estabelece para início do prazo de prescrição o mesmo momento que o artigo 120.º da LGT prescrevia, ou seja, a data da aplicação da coima.
A solução jurídica prevista no artigo 36.º do CPT era exactamente a mesma que decorre do normativo ínsito no artigo 34.º do RGIT, porém, em termos de percepção conceptual a letra do artigo 36.º do CPT era mais feliz, dado que não suscitava qualquer dúvida quanto ao início do prazo de prescrição da coima, visto que aquele normativo estabelecia que a coima prescrevia no prazo de cinco anos a partir do trânsito em julgado da decisão condenatória.

A decisão de aplicação da coima torna-se definitiva após o termo do prazo de vinte dias previsto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT sem que tenha sido interposto recurso judicial da decisão. Caso este recurso seja apresentado, o trânsito em julgado só ocorre quando a decisão judicial proferida por via do recurso judicial ou jurisdicional interposto já não for susceptível de recuso para

uma instância superior. A decisão considera-se passada ou transitada em julgado, logo que não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação – art.º 628.º do CPC.

Embora a terminologia e a expressão legal seja diferente, a solução jurídica é exactamente a mesma, pelo que se tem de entender que, através do termo "aplicação" utilizado no artigo 34.º do RGIT, o legislador quis consagrar o momento a partir do qual a decisão sancionatória se torna definitiva, visto que só a partir desse momento é que ela é exequível.

Deste modo, o prazo de prescrição da coima tem início após o termo do prazo para interposição da impugnação da decisão de aplicação da coima e, eventual, sanção acessória, salvo se tal recurso for interposto e, neste caso, o prazo de prescrição fica dependente do trânsito em julgado da decisão.

O artigo 34.º do RGIT prescreve que o prazo de prescrição das sanções contra-ordenacionais se interrompe e suspende nos termos previstos na lei geral. Esta lei geral é o RGCO que estabelece no artigo 30.º as causas de suspensão e no artigo 31.º as causas de interrupção.

Por força dos normativos do artigo 30.º do RGCO, as causas de suspensão do prazo de prescrição da coima ocorrem quando:

a) Por força da lei a execução não puder começar ou não puder continuar a ter lugar;

b) A execução for interrompida;

c) Forem concedidas facilidades de pagamento.

A suspensão do prazo de prescrição da coima ocorre sempre que a execução fiscal não puder prosseguir a sua normal tramitação por efeito da existência de causa de suspensão expressamente prevista na lei – v.g. pagamento em prestações – art.º 196.º do CPPT, dedução de oposição judicial – n.º 10 do art.º 169.º e art.º 212.º do CPPT, acção judicial – art.º 172.º do CPPT, processo especial de revitalização ou de insolvência – art.ºs 17.º-E e 100.º do CIRE, procedimento SIREVE – art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 178/2012, 3 de Agosto. O

procedimento SIREVE foi objecto de alteração e republicação através do Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, não tendo, no entanto, o aspecto aqui em causa sofrido qualquer modificação.

O prazo de prescrição da coima também é suspenso se no âmbito do processo de contra-ordenação tributário for concedida a possibilidade de proceder ao pagamento da coima em prestações, nos termos previstos nos n.ºs 4 e 5 do artigo 88.º do RGCO.

O normativo do n.º 1 do artigo 30.º-A do RGCO estabelece que a execução da coima interrompe o prazo de prescrição. Assim, e visto que, em relação às causas de interrupção, o artigo 34.º do RGIT remete para a lei geral, a qual, por força da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, é o RGCO, deve concluir-se que o prazo de prescrição da coima se interrompe com a instauração da execução fiscal, não se aplicando, neste caso, os normativos do artigo 49.º da LGT, posto que estes apenas se aplicam a dívidas tributárias, não se aplicando à prescrição das coimas, na medida em que estas têm um regime específico cuja regulamentação consta do artigo 34.º do RGIT e dos artigos 30.º e 30.º-A do RGCO.

Para o cômputo global do prazo de prescrição da coima torna-se indispensável atentar na norma do n.º 2 do artigo 30.º-A do RGCO que prescreve que a prescrição da coima ocorre quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

As sanções acessórias também prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o regime preceituado para a prescrição das coimas – al. b) do art. 3.º e art.º 34.º do RGIT e art.º 31.º do RGCO.

Constitui causa de extinção da coima e de cumprimento das sanções acessórias a morte do infractor – art.º 62.º do RGIT. Este motivo de extinção mais não é que o corolário do princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal consagrado no n.º 3 do artigo 30.º da CRP. Este aspecto é relevante, na medida em que nem sempre foi assim, no que concerne à responsabilidade por infracções fiscais, pois, no domínio do Código

de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), a obrigação de pagamento das multas relativas a transgressões fiscais era transmissível para os herdeiros do infractor se a decisão tivesse transitado em julgado em vida deste.

Em relação à obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias, importa sublinhar que a morte do infractor faz extinguir aquelas obrigações. Igual situação ocorre com a dissolução e a liquidação das sociedades e pessoas colectivas, visto que a liquidação destas pessoas jurídicas é equiparada à morte da pessoa física.
A este propósito podemos analisar a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0617/10, 2.ª Secção, datado de 9.02.2011, que estabelece que "[a] declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva."
Porém, importa realçar que a extinção da obrigação de pagamento da coima só se extingue posteriormente ao registo na Conservatória do Registo Comercial das contas da liquidação da sociedade, pelo que até lá pode acontecer que os serviços da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, promovam, nos termos consagrados no artigo 23.º da LGT e no artigo 8.º do RGIT, a reversão do processo de execução fiscal para efectivar a responsabilidade subsidiária relativamente à(s) coima(s) em dívida.

A prescrição da coima deve ser invocada através de oposição judicial deduzida, nos termos dos artigos 203.º a 213.º do CPPT, no âmbito da normal tramitação do processo de execução fiscal.
Uma vez que a dívida exequenda – coima e custas processuais – nos termos do artigo 175.º do CPPT, pode ser conhecida oficiosamente, poderá o interessado, mediante requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal, invocar a prescrição da coima.

2.14 O RECURSO DA DECISÃO DE APLICAÇÃO DAS COIMAS

O despacho da autoridade administrativa competente para a decisão de aplicação da coima, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, tem de ser notificado ao arguido. A notificação tem de dar a conhecer ao infractor a decisão, com todos os requisitos identificados no n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, bem como da notificação tem de constar a indicação do prazo para proceder ao pagamento ou para impugnar a decisão, e ainda as consequências, em termos de evolução processual, que decorrem da inércia do arguido em optar por não efectuar o pagamento da coima ou, em alternativa, por não interpor recurso judicial.
Daí que da notificação tem de constar que, na ausência de pagamento ou de interposição de recurso judicial, é feita a cobrança coerciva da coima e das custas processuais.
É através da notificação, feita nos termos do artigo 79.º do RGIT, que o arguido fica a saber qual o prazo para a interposição do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT e a autoridade ou órgão a quem é dirigido.

A norma do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT prescreve que as decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 20 dias a contar da notificação da decisão. O recurso é apresentado no Serviço Tributário onde estiver pendente o processo de contra-ordenação – al. b) do n.º 1 do art.º 67.º do RGIT – podendo ser enviado por via postal sob registo, valendo, neste caso, como dia de apresentação do recurso o dia da realização do respectivo registo.
É aplicável ao recurso judicial da decisão de aplicação da coima o entendimento resultante da jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0310/05, datado de 25.05.2005, no sentido de que "[q]uer o art.º 103.º, n.º 6 do CPPT que permite que a petição inicial de impugnação seja remetida a qualquer entidade referida no n.º 1 "sob registo, valendo, nesse caso, como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal" quer o art.º 150.º 1 b) do CPCivil que permite a remessa da petição pelo correio "valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal",…"

O recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT consubstancia uma impugnação da decisão da autoridade administrativa que aplicou a sanção no processo de contra-ordenação. Nos termos do normativo da alínea c) do artigo 101.º da LGT, o recurso de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias corre termos no próprio processo de contra-ordenação, pelo que é introduzido no próprio processo e, caso o recurso suba ao tribunal tributário de 1.ª instância, com ele sobe o próprio processo de contra-ordenação.

Pode-se, então, afirmar que o recurso da decisão de aplicação de coimas e sanções acessórias não constitui um processo autónomo, pois, ele é interposto no próprio processo de contra-ordenação. O legislador atribuiu a este recurso natureza judicial ao considerar que se trata de um meio processual tributário – al. c) do art.º 101.º da LGT.

Todas as decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª Instância, salvo no caso em que a contra-ordenação é julgada em 1ª instância pelo tribunal comum – art.º 53.º do RGIT.

Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 49.º do ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, compete ao tribunal tributário de 1ª instância conhecer da impugnação de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal.

O tribunal tributário territorialmente competente é o tribunal da área da sede da autoridade administrativa que praticou o acto. Em face do preceito ínsito no n.º 2 do artigo 80.º do RGIT, verificamos que o recurso é dirigido ao juiz do tribunal tributário de 1.ª instância, mas é entregue no Serviço Tributário onde o processo de contra-ordenação estiver a correr termos – art.º 5.º e art.º 67.º do RGIT e n.º 1 do art.º 61.º do RGCO.

Ao contrário do que acontece com a fase administrativa, a fase judicial do processo de contra-ordenação tributário não está pormenorizadamente regulada no RGIT, uma vez que o legislador considerou que, sem prejuízo de alguma regulamentação específica, na fase judicial do processo de contra-ordenação tributário não existem razões para não aplicar o regime previsto no

RGCO. Assim, na fase judicial do processo de contra-ordenação tributário é necessário aplicar de forma mais intensa o regime geral do ilícito de mera ordenação social – al. b) do art.º 3.º do RGIT.

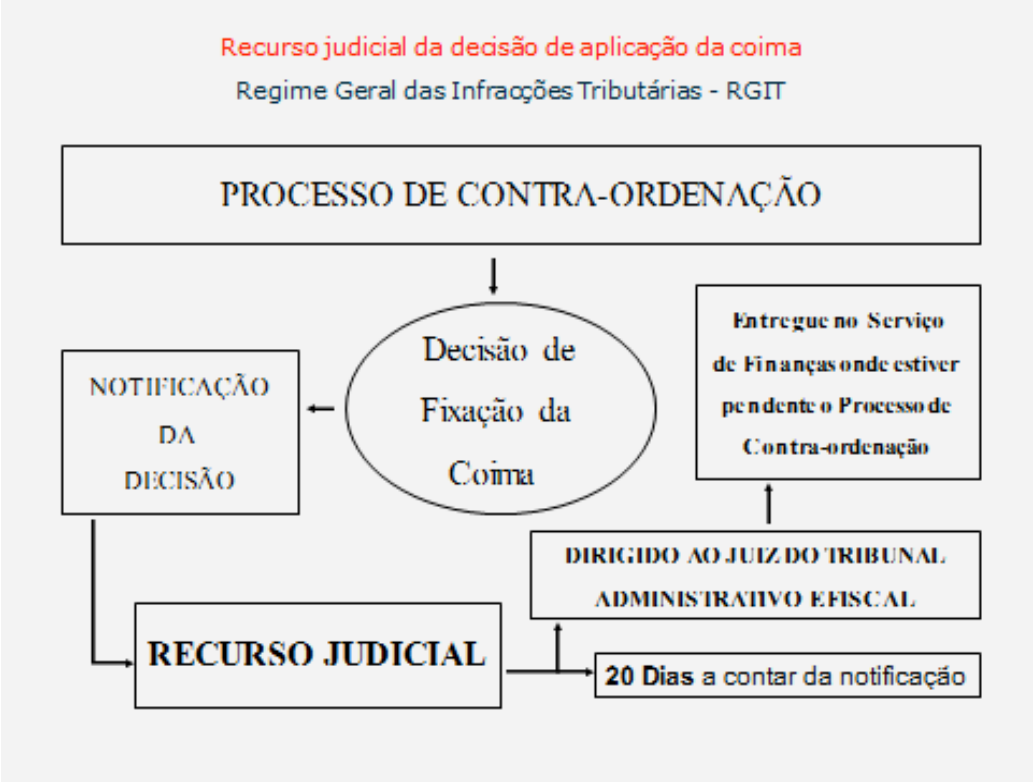
A legitimidade para recorrer da decisão de aplicação de coima e de sanção acessória é do agente da infracção e, eventuais, comparticipantes.
O RGCO não estabelece a necessidade de constituição de advogado para proceder à interposição de recurso da decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias. Em relação ao processo de contra-ordenação tributário, e dado que o legislador da LGT caracterizou o recurso, no próprio processo, como processo judicial tributário consideramos que são aplicáveis as normas do artigo 6.º do CPPT relativas à constituição de mandato judicial.
Nestes termos, só é obrigatória a constituição de advogado se o valor da coima aplicada for superior ao dobro da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (2 x € 5 000= € 10 000)[18], bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo. Ou seja, o recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT pode ser elaborado e subscrito pelo próprio arguido, desde que o valor da coima não seja superior a € 10 000, salvo se, conjuntamente, com a coima tiver sido aplicada alguma das sanções acessórias previstas no artigo 28.º do RGIT. O recurso jurisdicional da sentença que decidir o recurso judicial do artigo 80.º do RGIT, a interpor para a secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo, consoante o fundamento do recurso, exige sempre a constituição de mandatário, independentemente do valor da acção.

Importa sublinhar que, em face do normativo ínsito na alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro, o recurso judicial contra a decisão de aplicação da coima pode ser elaborado por um Contabilista Certificado, porquanto, nos termos daquele normativo do EOCC, compete aos CC inscritos

[18] Este valor foi alterado em resultado da alteração introduzida no artigo 105.º da LGT e no artigo 6.º do CPPT, através da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro – Orçamento do Estado para 2015. Até 31 de Dezembro de 2014, a alçada do tribunal tributário de 1.ª instância era de € 1 250 e a constituição de mandatário, nos termos do artigo 6.º do CPPT, só era obrigatória quando a acção fosse de valor superior a € 12 500 = (10 x € 1250).

na Ordem dos CC "intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas".
Nesta medida, nas situações em que a coima aplicada no processo de contra-ordenação tributário não for superior a € 10 000, o recurso judicial, previsto no artigo 80.º do RGIT, pode ser elaborado pelo Contabilista Certificado que preste serviços específicos da sua competência profissional à entidade arguida no processo de contra-ordenação, desde que munido da competente procuração emitida nos termos da lei.

O recurso judicial é feito através de articulado escrito e apresentado junto da autoridade administrativa que aplicou a coima – no caso das contra-ordenações fiscais o recurso é sempre apresentado no Serviço de Finanças, ainda que a coima tenha sido fixada pelo Director de Finanças – e deve conter as alegações e as respectivas conclusões, devendo ser-lhe junto os respectivos elementos probatórios e o rol de testemunhas. A norma do n.º 2 do artigo 80.º do RGIT não refere a necessidade do articulado, para além das alegações, incluir conclusões, no entanto, em nossa opinião, deve ser aplicada subsidiariamente a norma do n.º 3, *in fine*, do artigo 59.º do RGCO, da qual resulta a obrigatoriedade do recurso integrar alegações e conclusões.
Em face do descrito é possível concluir que o recurso judicial para reagir contra a decisão que aplicou a coima no processo de contra-ordenação tributário, em muitas situações, pode ser elaborado pelo próprio contribuinte ou, em alternativa, pelo Contabilista Certificado que lhe preste serviços.



Se a petição do recurso enfermar de alguma insuficiência ou irregularidade, o procedimento correcto a adoptar pelos serviços da Administração Tributária, é no sentido de convidar o recorrente a suprir as respectivas faltas, nos termos prescritos nas normas do n.º 3 do artigo 97.º da LGT, nas normas dos n.ºs 4 e 5 do artigo 98.º do CPPT e ainda nas normas do artigo 590.º do CPC.

O recurso judicial da decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias, atento o disposto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, tem de ser interposto no prazo de 20 dias, a contar da notificação da decisão. Este prazo está em absoluta harmonia com o prazo prescrito no n.º 3 do artigo 59.º do RGCO.
O prazo de 20 dias previsto no artigo 80.º do RGIT, para interposição do recurso judicial, corresponde ao prazo de 20 dias estabelecido no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT. Este prazo não é contínuo e conta-se nos termos previstos no artigo 60.º do RGCO, aplicável por força da norma da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, razão pela qual se suspende aos sábados, domingos e feriados e sempre que o termo do prazo caia em dia que não seja útil, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Sobre a problemática da natureza e forma de contagem do prazo para interpor o recurso judicial para reagir contra a decisão de aplicação da coima é essencial atentar na jurisprudência dos Tribunais Tributários, pelo que se dá nota da jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0318/11, 2.ª Secção, datado de 21.09.2011, que dispõe que

"I. A contagem do prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (art.º 80.º, n.º 1 do RGIT), faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO (*ex vi* da alínea b) do art.º 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados.

II. Porque esse prazo não respeita a acto a praticar num processo judicial, antes constituindo um prazo de caducidade de natureza substantiva, não lhe é aplicável o regime dos prazos processuais.

III. No entanto, terminando esse prazo em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no art.º 279.º, alínea e), do CC.

IV. O facto de o requerimento de interposição de recurso judicial da decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária dever ser apresentado no serviço de finanças, não obsta a que se considere acto a praticar em juízo, pois, para esse efeito, o serviço de finanças funciona como receptáculo do requerimento, que é dirigido ao tribunal tributário."

Se o arguido recorrer da decisão de aplicação da coima e sanções acessórias, uma vez analisados os termos do recurso, a autoridade administrativa recorrida – isto é, a autoridade que aplicou a coima – até ao envio dos autos ao tribunal tributário de 1ª instância, pode proceder à revogação da decisão.

Os actos praticados no processo de contra-ordenação tributário têm de observar o princípio da legalidade, bem como os demais princípios com tutela constitucional e aplicáveis à actividade tributária – Art.º 55.º da LGT – razão pela qual a revogação da decisão prevista no n.º 3 do artigo 80.º do RGIT deve ocorrer sempre que tenha sido praticado qualquer acto que materialize algum vício susceptível de provocar a invalidade da decisão condenatória ou alguma

ilegalidade, bem como quando exista fundada dúvida sobre os factos constitutivos da contra-ordenação que não seja possível suprir.

A revogação da decisão só pode ocorrer com fundamento em razões objectivas e com fundamento jurídico, adequadas a demonstrar a ilegalidade da decisão, não podendo a revogação ser fundada em critérios de oportunidade. A revogação da decisão, nos termos do n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, não é impeditiva da autoridade administrativa, se ainda não tiver ocorrido a prescrição do procedimento contra-ordenacional, renovar a decisão, tendo, neste caso, de voltar a notificar o arguido nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, agora da nova decisão sancionatória, e na sequência da nova notificação, como é normal, o infractor beneficia de todos os direitos processuais para proceder ao pagamento da coima ou para interpor recurso judicial contra a nova decisão.

Se a decisão tiver sido proferida pelo Director de Finanças, os autos – processo de contra-ordenação e recurso judicial – têm de ser remetidos à Direcção de Finanças para efeitos de apreciação do mérito das razões invocadas pelo arguido, o qual, nos termos do n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, tem de decidir se revoga a decisão ou se remete os autos ao tribunal tributário de 1.ª instância. É evidente que todos estes procedimentos podem ser simplificados, evitando a subida do processo ao serviço periférico regional da Administração Tributária, por força da existência de delegação de competência no chefe do serviço tributário competente para a tramitação do processo de contra-ordenação, ou por virtude da informatização dos respectivos procedimentos processuais.

O recurso da decisão de aplicação das coimas pode considerar-se uma fase pré-judicial do processo de contra-ordenação, o qual, em caso de revogação da decisão, pode não chegar a alcançar a fase judicial, visto que, na sequência da revogação da decisão, o processo pode ser arquivado ou extinto, salvo se a autoridade administrativa renovar a decisão, mas, neste caso, o processo reentra na sua normal marcha processual.

A decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias não é susceptível de recurso hierárquico, visto que este, nos termos do artigo 80.º da LGT e dos artigos 66.º e 67.º do CPPT, só pode ser utilizado para reagir contra as decisões dos órgãos da Administração Tributária proferidas no âmbito do

procedimento tributário. O processo de contra-ordenação tem por finalidade a sanção das condutas que consubstanciem a prática de ilícitos fiscais sem natureza criminal, pelo que não se subsume a qualquer das formas de procedimento tributário previstas no artigo 54.º da LGT.

Nesta conformidade, os agentes de infracções fiscais quando pretendam reagir contra qualquer acto praticado ou decisão tomada no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação não devem lançar mão ao recurso hierárquico, à reclamação graciosa ou a qualquer outra forma de procedimento tributário, devem, sim, limitar-se a utilizar os meios de defesa específicos e próprios aplicáveis ao processo de contra-ordenação e que são a defesa, nos termos do artigo 71.º do RGIT, e o recurso judicial, nos termos do artigo 80.º do RGIT.

O recurso judicial é o meio processual idóneo para reagir contra a decisão de aplicação da coima e sanções acessórias, podendo ter por fundamento qualquer ilegalidade, designadamente, a falta de requisitos da decisão, insuficiência de fundamentação, desconformidade do valor da coima, atenta a moldura sancionatória e a gravidade dos factos e a culpa do agente, prescrição do procedimento contra-ordenacional, qualquer uma das nulidades insupríveis previstas no artigo 63.º do RGIT, ou ainda outro facto ou razão com fundamento jurídico.

A propósito da relevância do recurso judicial contra a decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias é pertinente atentar nalguma jurisprudência firmada nos Tribunais Tributários Superiores, pelo que vamos dar nota de alguns acórdãos.

Sobre a formulação do recurso judicial veja-se o acórdão do STA, tirado no processo n.º 01418/12, 2.ª Secção, datado de 30.04.2013, em que se refere que

"I. Da conjugação do disposto nos art.ºs. 59.º, n.º 3 e 63.º do RGCO e no art.º 80.º n.º 2 do RGIT resulta que os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

Nos outros casos o recurso não poderá ser rejeitado, tendo a questão de ser apreciada em despacho a proferir nos termos do art.º 64.º do RGCO ou por sentença.

II. Sendo decretada em processo judicial de contra-ordenação a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, há lugar à baixa dos autos à AT que aplicou tal coima, para eventual renovação do acto sancionatório."

A propósito da formulação do recurso veja-se ainda o acórdão do TCAS, extraído no processo n.º 04120/10, Secção do Contencioso Tributário, 2.º Juízo, datado de 14.07.2010, em que se refere que

"I. O artigo 59.°, n.° 3, do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (aprovado pelo Decreto-Lei n.° 433/82, de 27.10), aplicável *ex vi* do artigo 3.°, al. b), do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.° 15/2001, de 05.06), impõe que do recurso da decisão aplicativa de coima devem constar alegações e conclusões.

II. E porque o artigo 63.°, n.° 1, do RGCO, aplicável *ex vi* do artigo 3.°, al. b), do RGIT, estatui que o juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito sem respeito pelas exigências de forma e da petição de não constar a indicação de conclusões e, constatada esta falta, foi a recorrente notificada para, no prazo de 10 dias, apresentar novo recurso com indicação expressa de alegações e conclusões, sob pena de rejeição e não deu qualquer resposta a esta notificação, impõe-se concluir que o recurso apresentado não respeita as exigências legais de forma pelo que teria de ser rejeitado liminarmente o presente recurso, nos termos do disposto no artigo 63.°, n.° 1, do RGCO, aplicável *ex vi* do artigo 3.°, al. b), do RGIT."

Quando o recurso judicial for considerado procedente, isto é, quando o Tribunal Tributário reconhecer o mérito das razões invocadas pelo arguido, e for anulada a decisão de aplicação da coima, os autos são devolvidos à autoridade administrativa recorrida – Serviço Tributário – para, eventual renovação da decisão, isto é, para ser proferido nova decisão de aplicação de coima. Porém, a nova decisão só pode ser tomada se ainda não tiver prescrito o procedimento contra-ordenacional.

Quando for renovada a decisão, ou seja, quando for tomada pela autoridade administrativa nova decisão sancionatória, o processo de contra-ordenação retoma a sua marcha processual e, neste caso, o acto processual subsequente

que se impõe é a notificação do arguido nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT.

A este propósito veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 01212/09, 2.ª Secção, datado de 18.02.2010, que refere que uma vez "[d]ecretada em processo judicial de contra-ordenação tributária a nulidade insuprível da decisão administrativa de aplicação da coima, há lugar à baixa dos autos à autoridade tributária que aplicou a coima para eventual renovação do acto sancionatório."

Quando a coima não for paga pelo arguido e este não apresentar recurso judicial, o Serviço Tributário em que estiver pendente o processo de execução fiscal procede à cobrança coerciva da coima através do processo de execução fiscal, podendo este, em caso de insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, quando este for uma sociedade, evoluir para a fase de reversão e, consequentemente, serem chamados à execução fiscal os responsáveis subsidiários – n.º 2 do art.º 23.º da LGT e n.º 2 do art.º 153.º do CPPT.

Neste caso, o responsável subsidiário é chamado a pagar uma coima aplicada em processo de contra-ordenação, porém, se pretender invocar alguma ilegalidade que, em seu entender, tenha ocorrido no âmbito da tramitação do processo de contra-ordenação não pode lançar mão ao recurso judicial do artigo 80.º do RGIT, ficando, assim, prejudicada a defesa dos interesses do responsável subsidiário.

A jurisprudência tem entendido que para assegurar a tutela jurisdicional, plena e efectiva dos interesses do responsável subsidiário torna-se indispensável acolher a hipótese do responsável subsidiário arguir as ilegalidades praticadas no processo de contra-ordenação na oposição a deduzir, nos termos do artigo 203.º a 213.º do CPPT, na sequência da sua citação na execução fiscal.

Na linha deste entendimento veja-se o acórdão do STA, processo n.º 087/11, 2.ª Secção, datado de 13.04.2011, que afirma que

"I. O meio processual adequado para sindicar a decisão administrativa de aplicação de coimas é o recurso dessa decisão (artigo 80.º do RGIT e alínea c) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária).

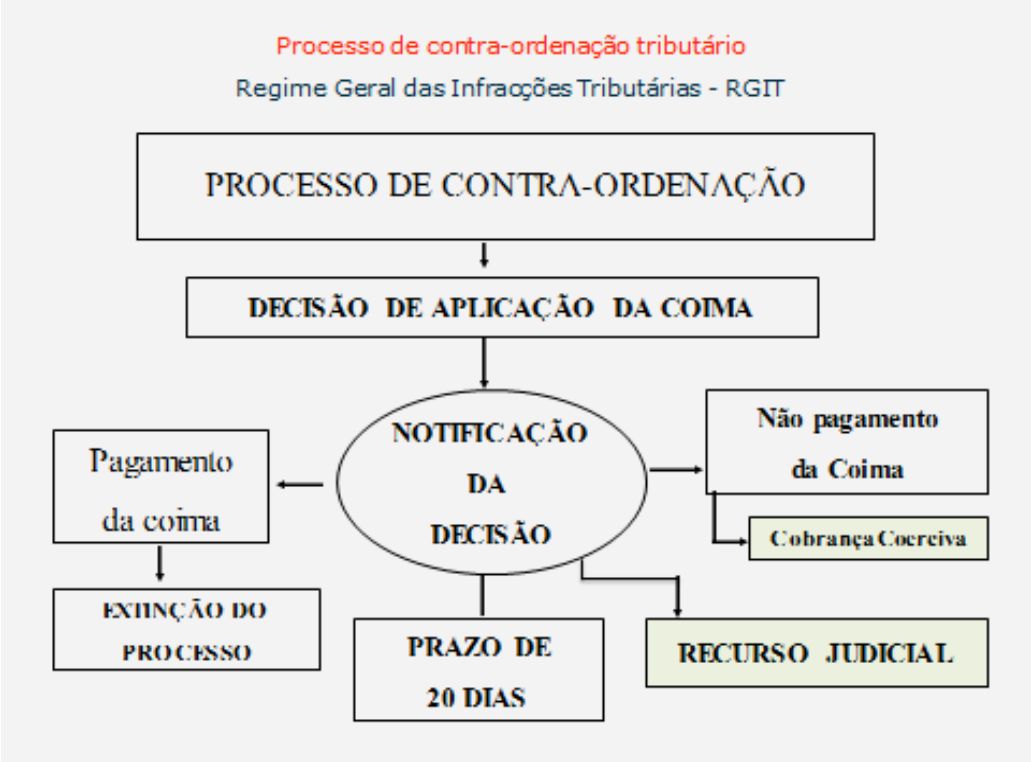
II. Não sendo o responsável subsidiário a entidade condenada no pagamento das coimas não tem legitimidade para interpor recurso das mesmas (artigo

59.º n.º 2 do Regime Geral das Contra-Ordenações), nem a lei lhes assegura nesse processo, como aos responsáveis civis pelo pagamento de multas, legitimidade para intervir e utilizar os direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos respectivos interesses (cfr. o artigo 49.º do RGIT, a contrario).

III. Não se lhes podendo negar terem interesse na impugnação da decisão e que o pagamento que lhe é exigido, após reversão do processo de execução fiscal, constitui um acto potencialmente lesivo, terá de admitir-se, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República; artigo 95.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária), poderem na oposição à execução fiscal deduzida verem apreciada a legalidade da decisão sancionatória, mas não assim na impugnação judicial, que tem em regra por objecto actos de liquidação (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) e prazo de interposição muito mais alargado (cfr. o n.º 1 do artigo 102.º do CPPT) do que o legalmente previsto para o recurso da decisão de aplicação da coima (cfr. o n.º 1 do artigo 80.º do RGIT).”

2.15 A COBRANÇA COERCIVA DAS COIMAS

A decisão de aplicação das coimas em processo de contra-ordenação tem de ser notificada ao arguido, não só para lhe dar a conhecer a sanção que lhe foi aplicada, mas, outrossim, para lhe comunicar o prazo de pagamento da coima e custas processuais ou para, em alternativa, recorrer judicialmente da decisão. Nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, a notificação tem de fazer menção expressa de que, findo o prazo de 20 dias sem que se mostre realizado o pagamento ou interposto recurso judicial da decisão, o Serviço Tributário competente procede, nos termos do artigo 65.º do RGIT, à cobrança coerciva da coima.



O prazo de vinte dias indicado na notificação para o arguido proceder ao pagamento da coima, porque é coincidente com o prazo para interpor o recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, tem de se contar da mesma forma, pelo que o seu termo só ocorre quando terminar o prazo para o recurso judicial, não sendo no seu cômputo considerados os sábados, domingos e feriados e se o seu termo ocorrer em dia que não seja útil transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

Findo o prazo de vinte dias sem que o infractor tenha tomado qualquer atitude, os serviços da Administração Tributária procedem à extracção de certidão de dívida – título executivo – al. b) do art.º 162.º do CPPT – para efeitos de cobrança coerciva da coima e custas processuais - n.º 1 e n.º 2 do art.º 65.º do RGIT.

A norma da alínea d) do artigo 3.º do RGIT prescreve que na execução das coimas aplicam-se, subsidiariamente, as disposições do Código de Procedimento e Processo Tributário.

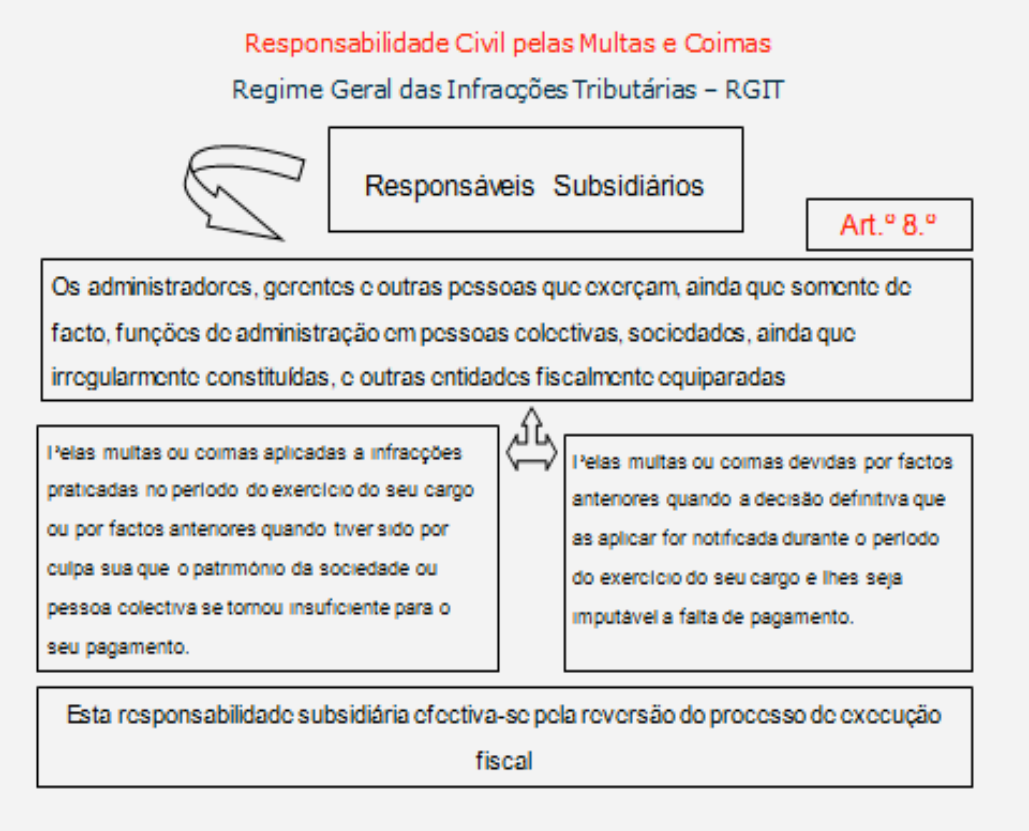
A extracção da certidão de dívida é feita, com as necessárias adaptações, de acordo com as regras do artigo 88.º do CPPT, em articulação com o artigo 65.º do RGIT, e o título executivo tem de conter, necessariamente, os requisitos estabelecidos no artigo 163.º do CPPT.
As coimas não estão sujeitas a juros de mora, visto que não caem nas normas de incidência integradas no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março. Igual conclusão se impõe em face do normativo do n.º 1, *in fine*, do artigo 88.º do RGCO. Deste modo, só as custas processuais devidas no processo de contra-ordenação tributário é que estão sujeitas a juros de mora, tendo a certidão de dívida de indicar o respectivo valor e a data a partir da qual os juros são devidos.
A data a partir da qual são devidos juros de mora é o dia imediatamente seguinte ao termo do prazo de vinte dias previsto no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, o qual se conta nos termos do artigo 60.º do RGCO, e representa o termo do prazo para o pagamento da coima no processo de contra-ordenação.

O processo de execução fiscal para cobrança coerciva da coima, à semelhança de qualquer outra execução fiscal, segue a tramitação decorrente da regulamentação estabelecida nos artigos 148.º a 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
A dívida de coima é exclusiva da pessoa a quem a sanção foi aplicada, visto que as dívidas de natureza sancionatória, porque têm subjacente uma responsabilidade de natureza penal, são intransmissíveis, axioma que resulta da norma do n.º 3 do artigo 30.º da CRP, que dispõe que "[a] responsabilidade penal é insusceptível de transmissão".
Assim, sendo o arguido a quem a coima foi aplicada uma pessoa física, na execução fiscal, é indispensável observar o disposto no n.º 1 do artigo 220.º do CPPT, cujo normativo prescreve que "[n]a execução fiscal de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais."

Em relação às coimas aplicadas a sociedades ou as pessoas colectivas, aplicar-se-á o instituto da responsabilidade subsidiária sempre que se registem os pressupostos deste tipo de responsabilidade – art. 23.º da LGT e n.º 2 do art.º 153.º do CPPT.

Todavia, sublinha-se que a determinação e identificação dos responsáveis subsidiários – administradores, gerentes, directores e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração, não é efectivada com base nas normas do artigo 24.º da LGT, mas sim em função das normas artigo 8.º do RGIT. As normas que regulamentam o instituto da responsabilidade subsidiária têm natureza substantiva, pelo que, em relação a cada situação, se aplicam as normas que se encontravam em vigor à data da prática da infracção ou à data da notificação da decisão de aplicação da coima.

Deste modo, para efeitos de aplicação da lei no tempo, e em relação à efectivação da responsabilidade subsidiária por dívida de coimas, importa identificar as diversas normas que têm regulado esta matéria, e que são o artigo 7.º-A do RJIFNA, o artigo 112.º da LGT e as normas das alíneas b) e g) do artigo 8.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, em vigor desde 5 de Julho de 2001, sendo estas últimas normas aplicáveis a todas as situações ocorridas após esta data.



Em matéria de responsabilidade subsidiária importa sublinhar que os Contabilistas Certificados, devem ter uma especial atenção à norma do n.º 3 do artigo 8.º do RGIT, visto que, nos termos daquela norma, "os técnicos oficiais de contas (*actuais, Contabilistas Certificados*), são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título".

Em face deste enquadramento legal, é fundamental que os CC's se não tiverem condições para executar plenamente as funções, designadamente, quando por omissão das entidades a quem prestam serviços se virem impossibilitados de entregar declarações tributárias ou de cumprir outro tipo de obrigação acessória, devem efectuar a comunicação à AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, informando que as razões que impediram o

cumprimento atempado das referidas obrigações não lhes são imputáveis a qualquer título.

Como já se referiu supra, actualmente, esta comunicação deve ser feita directamente no Portal das Finanças, em funcionalidade criada especificamente para este efeito, devendo o CC providenciar ficar com cópia ou certificado demonstrativo da efectivação da comunicação prevista no n.º 3 do artigo 8.º do RGIT.

A cópia da comunicação feita aos serviços da AT deve ser cuidadosamente arquivada pelo CC, porque, eventualmente, algum tempo depois – meses ou anos – pode fazer-lhe falta para exercer o direito de audição em sede de reversão de processo de execução fiscal ou para juntar, como elemento probatório, à oposição judicial, a deduzir no prazo de 30 dias – art.º 203.º do CPPT – a contar da sua citação como responsável subsidiário, no âmbito de reversão de processo de execução fiscal que a AT leve a efeito, nos termos do n.º 3 do artigo 24.º da LGT e do artigo 8.º do RGIT.

No tocante à concretização da reversão do processo de execução fiscal para efectivação da responsabilidade civil prevista no artigo 8.º do RGIT, importa sublinhar que compete à AT o ónus da prova sobre a verificação dos requisitos, objectivos e subjectivos, necessários à realização da responsabilidade subsidiária emergente dos normativos do artigo 8.º do RGIT.

Nesta esteira impõe-se analisar a jurisprudência constante do acórdão do TCAS, tirado no processo n.º 08731/15, Secção do Contencioso Tributário - 2.º Juízo, datado de 10.07.2015, em que se refere que "(i) A actual jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo consolidou-se em termos de não ser «inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efectiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora». (ii) O artigo 8.º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, portanto, é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar a culpa do revertido pela insuficiência do património social da originária devedora de que possa prevalecer-se a AT, pelo que lhe cabe alegar, em sede de acto de reversão, a culpa do gerente por essa insuficiência como pressuposto necessário da efectivação da sua responsabilidade subsidiária. (cfr. art.º 342.º, n.º 1, do CC).

(iii) Afirmar no despacho de reversão que "foi Presidente do Conselho de Administração, de direito e de facto, da executada e devedora originária Dr. :::: (…), funções que exerciam efectivamente traduzindo-se estas da prática de actos reveladores da administração da originária devedora e que contribuíram para o estado falimentar da originária devedora pelo que, nos termos do art.º 23.º, n.º 2 e alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT e art.º 8.º do RGIT a eles devem ser imputadas as responsabilidades de cariz subsidiária pelo não pagamento das contribuições, impostos e coimas cujo facto constitutivo e / ou prazo legal de pagamento tenham ocorrido no período de exercício dos seus cargos", corresponde a alegação incipiente e não circunstanciada, que apresenta uma cariz notoriamente conclusivo".

Em caso de eventual reversão do processo de execução fiscal cabe à AT fazer prova de que o CC violou os seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilistas e fiscais, sendo que o CC não deve deixar de exercer em sede de procedimento reversão o direito de audição, nos termos do n.º 4 do artigo 23.º da LGT, e, caso venha a ser citado na qualidade de responsável subsidiário, não pode deixar de apresentar, no prazo de 30 dias a contar da citação, oposição judicial para reagir contra o despacho de reversão da execução fiscal e, desta forma, produzir a defesa dos seus direitos e legítimos interesses.

O prazo de prescrição das coimas, a reconhecer oficiosamente no processo de execução fiscal pelo órgão da execução – art.º 175.º do CPPT – é de cinco anos e, pelas razões já referidas, o prazo de prescrição interrompe-se com a instauração da execução fiscal – art.º 30.º-A do RGCO e al. b) do art.º 3.º do RGIT – e não com a citação do executado na execução, nos termos do n.º 1 do artigo 49.º da LGT.

Com efeito, ao prazo de prescrição das coimas aplica-se as causas de suspensão e de interrupção previstas no regime geral do ilícito de mera ordenação social – art.ºs 30.º e 30.º-A – e não as causas previstas no artigo 49.º da LGT, daí que o regime de determinação da prescrição das dívidas por coimas seja ligeiramente diferente do regime aplicável às dívidas tributárias.

Se o arguido não proceder ao pagamento da coima por não possuir meios financeiros para cumprir integralmente e de uma só vez a dívida pode requerer,

até ao termo do prazo de 20 dias previsto no n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, o pagamento em prestações nos termos previstos no artigo 88.º do RGCO.

Este regime prestacional é aplicado no processo de contra-ordenação e permite o fraccionamento da coima em 24 prestações, não podendo a última das prestações ir além dos dois anos subsequentes ao carácter definitivo da decisão e a falta de pagamento de uma prestação implica o vencimento de todas as outras. Neste regime prestacional não há lugar a quaisquer acréscimos legais.

Se o arguido não requerer esta modalidade de pagamento até ao termo do prazo para o recurso judicial, é extraída a certidão de dívida e instaurada a execução fiscal, pelo que, neste caso, o pagamento fraccionado da coima só pode ser realizado ao abrigo do regime prestacional previsto no artigo 196.º do CPPT, podendo ser autorizadas até 36 ou 60 prestações mensais, desde que qualquer uma delas não seja inferior, respectivamente, a 1 ou a 10 UC. No regime prestacional autorizado no processo de execução fiscal incidem juros de mora sobre as custas processuais liquidadas no processo de contra-ordenação e são devidas as custas do processo de execução fiscal.

2.16 A LIQUIDAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS

Na fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário as custas processuais são liquidadas de acordo com o preceituado no Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, e alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 257/98, de 17 de Agosto, e 307/2002, 16 de Dezembro, e pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

Porém, em face da norma ínsita no artigo 66.º do RGIT, aplicam-se subsidiariamente os preceitos do regime geral do ilícito de mera ordenação social – art.ºs 92.º a 95.º do RGCO.

De acordo com as normas do artigo 1.º do RCPT, as custas compreendem a taxa de justiça e os encargos, e os processos de contra-ordenação estão sujeitos às custas.

Porém, impõe-se a aplicação subsidiária da norma do n.º 1 do artigo 93.º do RGCO, na qual se dispõe que na fase administrativa do processo de contra-ordenação, isto é, o processo de contra-ordenação que corre termos exclusivamente nos Serviços Tributários, não há lugar ao pagamento de taxa de justiça.

Assim sendo, o processo de contra-ordenação que corre termos nos Serviços de Finanças apenas implica o pagamento de encargos, os quais são liquidados nos termos do artigo 20.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários e do artigo 94.º do RGCO. No processo de contra-ordenação tributário, os encargos são suportados pelo arguido e visam ressarcir os Serviços Tributários dos encargos, despesas e demais custos realizados com diligências e acções produzidas na instrução e tramitação do processo. De acordo com a norma do n.º 2 do artigo 20.º do RCPT, "[o] reembolso com despesas de papel, fotocópias e outro expediente, bem como os encargos referidos nas alíneas e) e f) daquele artigo, é calculado à razão de três quartos de UC nas primeiras 50 folhas ou fracções do processado e de um oitavo de UC por cada conjunto subsequente de 25 folhas ou fracção do processado". Daqui decorre que o valor mínimo de custas a cobrar no processo de contra-ordenação – fase administrativa – é igual a três quartos da unidade de conta (UC)[19], ou seja, actualmente, o valor de € 76,50.

Na fase judicial do processo de contra-ordenação tributário, as custas compreendem a exigibilidade de taxa de justiça e os encargos, sendo a taxa de justiça liquidada nos termos do artigo 8.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008[20], de 26 de Fevereiro, de que se destaca as normas dos n.ºs 7 e 8 daquele artigo que dispõem que i) [é] devida taxa de justiça pela impugnação das decisões de autoridades administrativas, no âmbito de processos contra-ordenacionais, quando a coima não tenha sido previamente liquidada, no montante de 1 UC, podendo ser corrigida, a final, pelo juiz, nos termos da tabela III, que faz parte integrante do presente Regulamento, tendo em consideração a gravidade do ilícito, ii) [a] taxa de justiça referida no número anterior é autoliquidada nos 10

[19] O valor actual da unidade de conta é € 102.

[20] O Regulamento das Custas Processuais foi alterado pelo DL n.º 126/2013, de 30/08, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, pela Lei n.º 7/2012, de 13/02, pelo DL n.º 52/2011, de 13/04, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, pelo DL n.º 181/2008, de 28/08, pela Lei n.º 43/2008, de 27/08.

dias subsequentes à notificação ao arguido da data de marcação da audiência de julgamento ou do despacho que a considere desnecessária, devendo ser expressamente indicado ao arguido o prazo e os modos de pagamento da mesma.
As custas são suportadas pelo arguido em caso de aplicação de coima ou sanção acessória, de desistência ou rejeição do recurso da decisão ou de despacho ou sentença condenatória e, nos demais casos, serão suportadas pelos Serviços – n.º 3 e n.º 4 do artigo 94.º do RGCO.

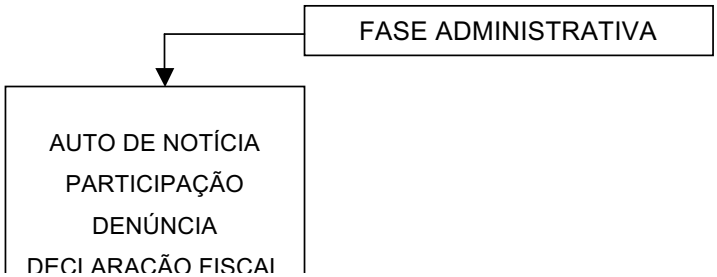
A propósito do pagamento da taxa de justiça no recurso judicial da decisão de aplicação da coima, importa destacar a jurisprudência que foi firmada através do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 2/2014, recurso n.º 5570/10.2 TBSTS-APL-A.S1, publicada no Diário da República, I Série, n.º 73, de 14 de Abril, em que foi estabelecido que "[s]endo proferida decisão favorável ao recorrente em recurso de impugnação judicial da decisão da autoridade administrativa não há lugar à restituição da taxa de justiça paga nos termos do artigo 8.º, n.ºs 7 e 8 do Regulamento das Custas Processuais".

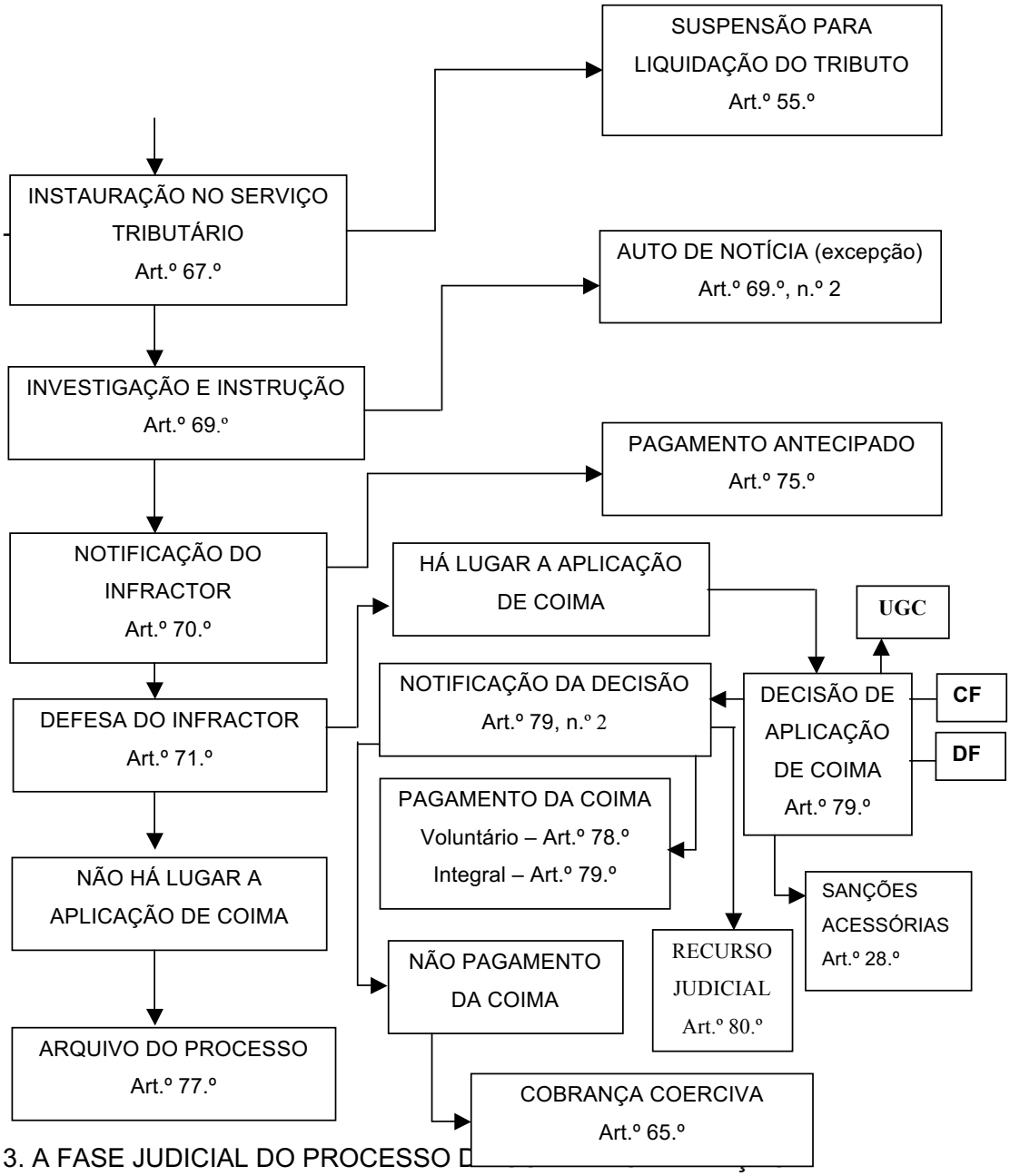
Na fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, a notificação para pagamento das custas processuais é realizada conjuntamente com a notificação da decisão de aplicação da coima, a qual integra a condenação em custas – n.º 2 do art.º 79.º do RGIT, cujo valor é de € 76,50.
No pagamento antecipado da coima as custas processuais são reduzidas a metade - € 38,50 – e são pagas conjuntamente com a coima no prazo para a defesa – art.º 75.º do RGIT.
Se as custas processuais não forem pagas no prazo assinado pela autoridade administrativa, prazo que coincide com o prazo para pagamento da coima, findo este, é extraída, nos termos do artigo 65.º do RGIT, em articulação com o artigo 88.º, artigo 148.º, n.º 1, al. b), artigo 162.º, al. b) e artigo 163.º do CPPT, certidão de dívida da conta ou da liquidação para que o Serviço de Finanças onde corre termos o processo de contra-ordenação proceda à cobrança coerciva das custas processuais. Em regra, as custas processuais integram a certidão de dívida que é extraída para cobrança coerciva da coima.

Não obstante o referido quanto à liquidação de taxa de justiça no processo de contra-ordenação na fase judicial, importa atentar no entendimento jurisprudencial ínsito no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0933/09, 2.ª Secção, datado de 2.12.2009, em que se dispõe que "[e]m processo de recurso judicial por aplicação de coima fiscal não há lugar ao pagamento de taxa de justiça inicial".

2.17 QUADRO DE TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE CONTRA ORDENAÇÃO - FASE ADMINISTRATIVA

PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIO





3. A FASE JUDICIAL DO PROCESSO D

Estão sujeitas a processo de contra-ordenação as infracções tributárias sem natureza criminal. O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, define como contra-ordenação todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima.

O processo de contra-ordenação tributário é instaurado no Serviço Tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação. Se a infracção praticada consubstanciar o incumprimento de obrigações fiscais, o processo de contra-ordenação é instaurado no Serviço de Finanças e é o dirigente deste Serviço a autoridade administrativa a quem está cometida a competência para orientar a investigação e instrução no processo de contra-ordenação. Pode afirmar-se que, na sua essência, o processo de contra-ordenação tributário tem natureza administrativa, visto que é instaurado nos Serviços da Administração Tributária e salvo se, por via de recurso da decisão de aplicação das coimas, subir ao tribunal tributário de 1.ª instância, será instaurado e tramitará exclusivamente no âmbito dos Serviços da Administração Tributária, independentemente de ser aplicada uma coima e sanções acessórias ou o processo ser arquivado com base em causa de prescrição do procedimento contra-ordenacional, prescrição da coima ou por causa de extinção do procedimento por contra-ordenação ou da coima ou, ainda, por dispensa da coima.

Na norma do n.º 2 do artigo 180.º do Código de Processo Tributário, constava que o processo de contra-ordenação compreendia uma fase administrativa e uma fase judicial. No RGIT não existe uma disposição semelhante, porém, da estrutura sistemática do diploma retira-se idêntica conclusão, visto que o capítulo II da parte II do diploma contempla duas subsecções, a primeira versando sobre a fase administrativa do processo de contra-ordenação e a segunda sobre a fase judicial.

A norma do CPT era enganadora visto que podia induzir a ideia de que todos os processos de contra-ordenação atingiam aquelas duas fases. O processo de contra-ordenação só alcança a fase judicial se o arguido interpuser recurso da decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias. Era assim no âmbito do CPT e continua a ser essa a realidade jurídica na estrutura processual regulada no RGIT, bem como em relação ao processo de contra-ordenação regulado no regime geral do ilícito de mera ordenação social – RGCO.

Deve, então, concluir-se que a fase judicial do processo de contra-ordenação tributário é uma fase facultativa que apenas existirá se o arguido interpuser recurso judicial da decisão de aplicação das coimas, previsto no artigo 80.º do RGIT e, ainda assim, o processo só subirá ao tribunal tributário se a autoridade

que aplicou a coima e, eventualmente, uma sanção acessória não revogar a decisão.

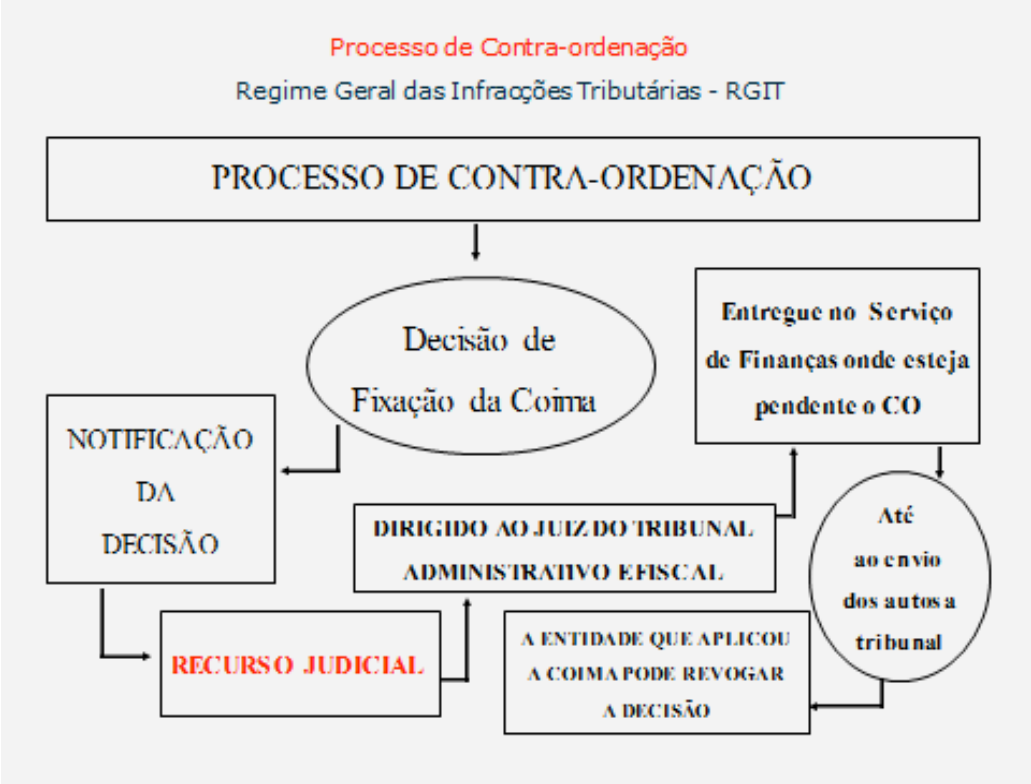
O recurso tem de ser apresentado no prazo de 20 dias, a contar da notificação da decisão de aplicação da coima, no Serviço Tributário em que tiver pendente o processo de contra-ordenação, dirigido ao juiz do Tribunal Tributário territorialmente competente.

A propósito do prazo para a interposição do recurso judicial é relevante apreciar a jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0311/14, datado de 28.05.2014, que dispõe que

"I. A contagem do prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (art.º 80.º, n.º, 1 do RGIT), faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO (ex vi da alínea b) do art.º 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados.

II. Terminando esse prazo em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no art.º 279.º, alínea e), do CC".

Não obstante a interposição de recurso, se na sequência deste a decisão for revogada, nos termos do n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, o processo não é remetido ao tribunal tributário 1.ª instância territorialmente competente e, consequentemente, o processo de contra-ordenação não alcança a fase judicial.



Nos termos do artigo 53.º do RGIT, salvo nos casos em que a contra-ordenação é julgada em 1ª instância pelo tribunal comum, as decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância. A competência deste tribunal, para conhecer do recurso previsto no artigo 80.º do RGIT, decorre do preceito da alínea b) do n.º 1 do artigo 49.º do ETAF – aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

A fase judicial do processo de contra-ordenação estava minuciosamente regulada no Código de Processo Tributário – art.º 213.º a art.º 230.º do CPT.
O legislador do RGIT não perfilhou idêntica opção e neste diploma apenas estão regulados os aspectos específicos relativos ao processo de contra-ordenação tributário – art.ºs 80.º a 86.º do RGIT. Em consequência desta circunstância, a tramitação e diligências são realizadas pelo tribunal tributário em função do preceituado no RGCO – Capítulo IV, art.º 59.º e segs.

Se o processo de contra-ordenação tributário alcançar a fase judicial, torna-se indispensável, na execução da maioria dos actos e diligências, aplicar directamente o regime geral do ilícito de mera ordenação social – RGCO.

3.1 A INTRODUÇÃO DOS AUTOS EM JUÍZO

O recurso judicial da decisão de aplicação das coimas, previsto no artigo 80.º do RGIT, é incorporado no próprio processo de contra-ordenação em que foi proferida a decisão de aplicação da coima.

Sempre que a autoridade recorrida não proceda à revogação da decisão, conforme preceituado no n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, os autos têm de ser remetidos ao tribunal tributário de 1.ª instância competente. O prazo para a remessa é de 30 dias - n.º 1 do art.º 81.º do RGIT.

Recebido o recurso, e observados os procedimentos quanto à eventual revogação da decisão, a autoridade administrativa recorrida – Serviços de Finanças, Direcção de Finanças ou Director da UGC – envia os autos ao Ministério Público para que este os faça presentes ao juiz. Presentes os autos ao juiz, este determina a notificação do Representante da Fazenda Pública para que o mesmo, se o entender conveniente, oferecer qualquer prova complementar, arrolar testemunhas, quando ainda não o tenham sido, ou indicar quaisquer outros elementos de que a Administração Tributária disponha e que repute convenientes para a prova dos factos – n.º 2 do art.º 81.º do RGIT.

Como já se referiu o recurso judicial contra a decisão de aplicação da coima é elaborado em petição articulada, integrando as alegações e as conclusões. Quando o recurso é presente ao juiz se este considerar que as conclusões são imperfeitas ou não existem deve determinar a notificação do recorrente para que este promova suprimento daquela omissão. Na sequência desta notificação deve o arguido entregar um documento no qual concretize, com base nas alegações produzidas, as conclusões do recurso, devendo estas evidenciar uma síntese das alegações de modo a evidenciar a substância das razões aduzidas e do pedido formulado pelo recorrente.

De modo a clarificar esta problemática veja-se a jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0113/15, datado de 27.05.2015, em que se estabelece que

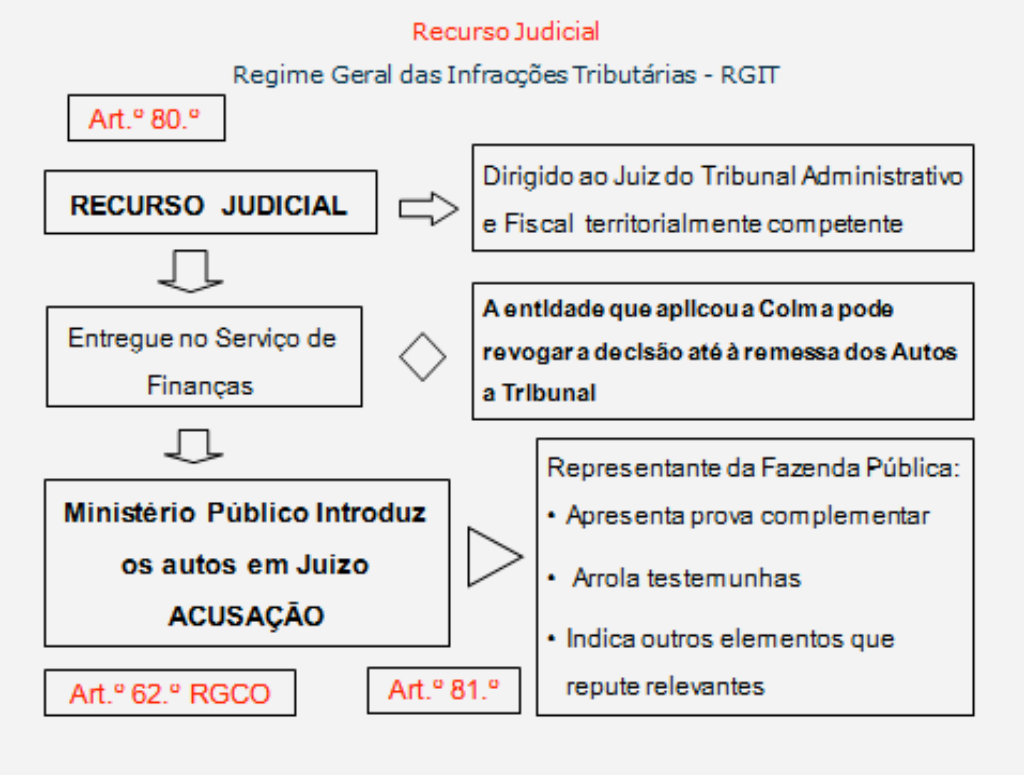
"I. Não tendo o arguido formulado conclusões na petição por que interpôs recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, impõe-se o convite para suprir essa omissão.

II. Se na sequência desse convite o recorrente apresenta nova petição de recurso em que, sob a epígrafe "Conclusões", elenca os motivos por que pretende a anulação da decisão recorrida não pode o juiz rejeitar o recurso, possibilidade que o n.º 1 do art.º 63.º do RGCO reserva para o incumprimento das exigências de forma previstas no n.º 3 no art.º 59.º do mesmo Regime, designadamente a formulação de conclusões.

III. Se essas "conclusões" mais não são do que a reprodução das alegações, a situação não é de incumprimento da formalidade prevista no art.º 59.º, n.º 3, in fine, do RGCO, mas, eventualmente, de aquelas não cumprirem a função que a lei lhes destina – definir o objecto do recurso, através da identificação, abreviada, dos fundamentos ou razões jurídicas já desenvolvidas nas alegações – na parte em que estas devem condensar os fundamentos do recurso.

IV. A prolixidade ou falta de concisão das conclusões, se não comprometer a compreensão dos motivos por que o recorrente pede a anulação da decisão administrativa, não deve levar à perda do direito do recurso".

Através da presente jurisprudência verifica-se que o recurso judicial está sujeito a determinado formalismo, devendo, além do endereço, da identificação do acto e da entidade recorrida, evidenciar as razões de facto e de direito invocadas pelo recorrente, bem como as respectivas conclusões, as quais determinam o objecto ou a finalidade do recurso. Todavia, a verificação de alguma imperfeição formal, em princípio, só por si, não constitui motivo para a perda do direito de recurso, colocando em causa de forma irremediável a tutela plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos do arguido.



A presença dos autos pelo Ministério Público ao juiz tem o valor jurídico de dedução de acusação. No RGIT verificou-se uma alteração substancial quanto à prática deste acto processual. Contrariamente ao que se verificava no Código de Processo Tributário, o RGIT não integra uma norma específica quanto a este aspecto, tendo que se aplicar subsidiariamente o regulado no n.º 1 do artigo 62.º do RGCO. O n.º 2 do artigo 214.º do Código de Processo Tributário dispunha que "[o] Representante da Fazenda Pública tornará presentes os autos ao juiz, valendo este acto como acusação".

Nesta matéria, o legislador decidiu harmonizar o regime do RGIT com o regime geral do ilícito de mera ordenação social.

A circunstância do legislador do RGIT ter retirado esta competência ao Representante da Fazenda Pública, prende-se basicamente com razões de ordem prática e com a intenção de harmonizar o regime do processo de contra-ordenação tributário, na fase judicial, com o regime consagrado na lei quadro do ilícito de mera ordenação social.

No actual quadro legal, ao nível do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT, as actividades do Representante da Fazenda Pública têm apenas uma função complementar quanto à instrução dos autos, podendo, no entanto, revelar-se determinante quanto à prova dos factos. Porém, o Representante da Fazenda Pública pode participar na audiência de discussão e julgamento – n.º 2 do art.º 82.º do RGIT, na qual o Ministério Público deve estar presente.

Não obstante o que já se disse sobre a forma e cuidados a ter na elaboração do recurso, importa atentar na circunstância de que o juiz pode recusar, por meio de despacho, o recurso judicial que seja intempestivo ou que não observe as exigências de forma, podendo o arguido recorrer deste despacho. Porém, sobre aspectos formais, importa atentar na jurisprudência firmada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 01051/05, 2.ª Secção, datado de 14.12.2005, que dispõe que

"I. Interposto recurso judicial de decisão administrativa aplicadora de coima por contra-ordenação fiscal mediante requerimento apresentado por fotocópia, não pode o juiz deixar de admitir o recurso com fundamento em ter sido interposto por tal meio, pois a lei não veda que os requerimentos sejam apresentados através de fotocópia.

II. Em tais circunstâncias, o que há é irregularidade consistente em o requerimento não estar assinado, impondo-se averiguar o que sucedeu ao original – não podendo excluir-se que tenha ficado em poder da autoridade administrativa que o recebeu ou nos serviços do Ministério Público que apresentou o processo ao juiz – e, verificando-se que nunca foi oferecido o original, convidar o recorrente a apresentá-lo, ou a comparecer em juízo a apor a sua assinatura no requerimento que se acha no processo."

O recurso pode ser retirado até à sentença de 1.ª instância ou, na eventualidade do recurso ser decidido por despacho, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO, até ser proferido este despacho.

Após o início da audiência de julgamento, o recurso só pode ser retirado mediante acordo do Ministério Público.

3.2 A PRODUÇÃO DE PROVA

Quanto à produção da prova o RGIT nada prevê, pelo que, nesta matéria, tem de se aplicar directamente os normativos do regime do ilícito de mera ordenação social – al. b) do art.º 3.º do RGIT.

O artigo 217.º do Código de Processo Tributário permitia que o recorrente declarasse na petição a pretensão de produzir a prova no Serviço de Finanças. Esta hipótese não pode agora ocorrer tendo a prova, quando houver lugar a tal, de ser produzida na totalidade em tribunal.

Sem prejuízo da actividade complementar do Representante da Fazenda Pública, é ao Ministério Público que compete promover a prova de todos os factos que considere relevantes para a decisão – n.º 1 do art.º 72.º do RGCO.
Para efeitos de produção da prova também é relevante a disposição do artigo 66.º do RGCO, dado que estabelece um regime diametralmente oposto ao que estava previsto no n.º 2 do artigo 217.º do CPT, que determinava a redução a escrito da prova produzida no Serviço de Finanças.

O âmbito da prova a produzir é determinado pelo juiz, podendo este recusar as diligências que julgue desnecessárias à formação da sua convicção e determinar, oficiosamente, todas as que considere úteis ao apuramento da verdade – n.º 2 do art.º 72.º do RGCO.
No processo de aplicação da coima e sanções acessórias, as autoridades administrativas gozam dos mesmos direitos e estão submetidas aos mesmos deveres das entidades competentes para o processo criminal, sempre que o contrário não resulte do RGCO – art.º 41.º do RGCO.
Uma vez que o processo das contra-ordenações obedece ao princípio da legalidade – art.º 42.º do RGCO – no âmbito da sua marcha processual são admissíveis as provas que não forem proibidas por lei.
São objecto da prova todos os factos juridicamente relevantes para a existência ou inexistência da contra-ordenação, a punibilidade ou não punibilidade do arguido e a determinação da medida da sanção aplicável.

É, assim, fundamental que o recurso judicial seja apresentado com todos os meios de prova de que o arguido disponha, designadamente, e sem prejuízo das testemunhas arroladas, devem ser juntos à petição de recurso todos os documentos idóneos e adequados a provar a inexistência do ilícito fiscal e a inocência do infractor.

A propósito do princípio do contraditório importa atentar na jurisprudência fixada no acórdão do STA, tirado no processo n.º 0165/03, da 2.ª Secção, datado de 14.05.2003, que dispõe que

"I. Não constitui, só por si, ofensa do princípio do contraditório, nem violação dos direitos de defesa do arguido, o facto de o juiz decidir por despacho o recurso judicial de contra-ordenação fiscal, apesar de, nas suas alegações, o recorrente ter indicado testemunhas.

II. A falta de reacção do recorrente à notificação do despacho judicial que afirma a desnecessidade de inquirir as testemunhas arroladas e anuncia a intenção de decidir por despacho vale por conformação do recorrente com a não audição dessas testemunhas.

III. A consignação, na sentença, de que "consta dos autos" que o arguido já antes praticara outras infracções da mesma natureza, sem que daí se retire qualquer consequência, não só não equivale a dar-se por provado o facto material (sucessão de infracções), como não ofende o princípio do contraditório, apesar de a mesma referência não constar da decisão administrativa que aplicou a coima.

IV. Também a afirmação de que "o arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (...) lhe estava legalmente vedada", não consubstancia a fixação de um facto novo, capaz de surpreender o arguido, com ofensa do princípio do contraditório ou dos direitos de defesa, mas uma mera ilação retirada do acervo factual adquirido, de acordo com as regras da experiência, e na falta de prova de quaisquer factos excludentes da ilicitude ou da culpa."

Salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente para a decisão, pelo que a propósito do princípio da livre apreciação da prova, embora

não tenha sido produzido em sede de processo de contra-ordenação, não perdendo por isso a sua relevância para a matéria contra-ordenacional importa conhecer a jurisprudência firmada no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 06102/12, Secção do Contencioso Tributário, 2.º Juízo, datado de 26.02.2013, que dispõe que

"1. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas. Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. art.º 371.º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação (cfr. Art.º.655.º, do CPCivil).

2. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.art.ºs.508.º-A, n.º 1, al. e), 511.º e 659.º, todos do CPCivil) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPTributário).

3. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação "*sub judice*" que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida.

4. Nos termos do CIVA, de entre as obrigações declarativas dos sujeitos passivos, vamos encontrar a relativa à declaração de cessação de actividade consagrada no art.º 33.º, do citado diploma. Esta declaração deve ser apresentada no Serviço de Finanças competente no prazo de trinta dias a contar da data da mesma cessação da actividade, mais sendo o art.º 34.º que nos descreve as situações geradoras de cessação de actividade do contribuinte

5. Da exegese do art.º 34.º, do CIVA, deve concluir-se que esta norma é um complemento da anterior (art.º 33.º, do CIVA), tendo o legislador a preocupação de definir, através de uma enumeração de circunstâncias, o que se entende por cessação de actividade e quando é que esta se verifica. E estamos a falar da cessação total, a qual implica o cancelamento do registo do sujeito passivo, e não a cessação parcial, que somente pode implicar a obrigação declarativa de apresentação de uma declaração de alterações. As diversas alíneas do n.º 1 consagram, de forma taxativa, os factos cuja ocorrência coincide com a cessação da actividade do sujeito passivo de imposto. Especificamente quanto à alínea a), do n.º 1, deve concluir-se que a cessação de actividade, em virtude do período assinalado de dois anos sem prática de actividade pelo sujeito passivo, não reveste características oficiosas, assim não onerando a A. Fiscal. Pelo contrário, levando em consideração o disposto no citado art.º 33.º, do diploma, tal obrigação recai sobre o sujeito passivo (ou sobre os seus legais representantes no caso de pessoa colectiva). Na interpretação da norma deve concluir o aplicador do direito que o ónus de declaração oficiosa de cessação da actividade do sujeito passivo de imposto somente se encontra consagrado no n.º 2 (quando for manifesto que não está a ser exercida qualquer actividade pelo sujeito passivo, nem há a intenção de a continuar a exercer). E saliente-se que durante o período de dois anos previsto na alínea a), do n.º 1, o sujeito passivo continua obrigado à apresentação da declaração periódica nos termos do então art.º 28.º, n.º 2, do CIVA (actual art.º 29.º, n.º 2), a qual subsiste mesmo não havendo, no período correspondente, operações tributáveis realizadas."

A propósito dos factos provados e não provados veja-se a jurisprudência ínsita no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 02678/08, Secção do Contencioso Tributário, datado de 10.11.2009, que refere que

"I. A não discriminação na decisão sobre a matéria de facto dos factos não provados, que se configurem como essenciais para as questões enunciadas no n.º 2 do art.º 368.º do CPP – questões da culpabilidade – não dá a indispensável garantia de que todos os factos relevantes que não surgem discriminados na decisão sobre a matéria de facto foram objecto de

apreciação nos termos legais, determinando tal omissão a nulidade da sentença, por falta de fundamentação – cfr. normas conjugadas dos art.ºs 374.º, n.º 2 e 379 º, n.º 1-a) do CPP.

II. Tendo sido efectuada prova testemunhal – prova susceptível de avaliação subjectiva – é indispensável que na fundamentação de facto se revele o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo juiz ao decidir como decidiu sobre todos os pontos da matéria de facto, isto é, que seja efectuada uma apreciação crítica da prova, traduzida na indicação das razões por que se deu ou não valor probatório a determinados elementos de prova ou se deu preferência probatória a determinados elementos em prejuízo de outros.

III. A obrigatoriedade de indicação, na sentença, das provas que serviram para formar a convicção do julgador, prevista no art.º 374.º, n.º 2 do CPP destina-se a garantir que na sentença se seguiu um processo lógico e racional na apreciação da prova, segundo as regras da experiência comum na apreciação da mesma."

Sobre o valor dos documentos como elemento probatório, importa atentar na jurisprudência firmada no acordo do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0625/05, datado de 29.09.2005, em que se afirma que

"I. Compete ao autor, na petição inicial, "Expor os factos e as razões de direito que servem de fundamento à acção;" (art.º 467.º, n.º 1, c) do CPC), cabendo ao réu, na contestação, contraditar esses factos e invocar outros que obstem à apreciação do seu mérito (art.ºs 487.º, n.º 2 e 488.º).

II. Nos termos do art.º 341.º do CC "As provas têm por função a demonstração da realidade dos factos."

III. Prova documental é a que resulta de documento, dizendo-se "documento qualquer objecto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto" (art.º 362.º).

IV. As provas, designadamente as provas documentais, assumem, assim, uma natureza marcadamente instrumental em relação à matéria do litígio.

V. Se os documentos visam provar factos invocados pelas partes, perdem qualquer valor provatório se os factos probandos afinal nunca foram alegados. Na verdade, os documentos, em caso algum, podem visar suprir

insuficiências alegatórias, tornando-se, ocorrendo essa omissão, inteiramente irrelevantes."

Através destes acórdãos constatamos a relevância da prova produzida no recurso judicial e em sede de audiência e julgamento, visto que se a decisão que não tiver em consideração a apreciação crítica da prova produzida, pode enfermar de nulidade, o que nos leva a afirmar que vale a pena agir no sentido de carrear para o processo todos os meios de prova adequados a demonstrar a ausência de culpabilidade do agente da infracção tributária.

3.3 A DECISÃO POR DESPACHO

Os autos de recurso são presentes ao juiz pelo Ministério Público, valendo este acto como acusação – Art.º 62.º do RGCO. A acusação, até à sentença em 1.ª instância ou até o processo ser decidido por despacho, se for caso disso, o Ministério Público, com o acordo do arguido e mediante a prévia audição das autoridades administrativas pode retirar – Art.º 65.º-A do RGCO.
O juiz vai ter de decidir se aceita ou se rejeita o recurso. Por despacho, o juiz rejeitará o recurso se considerar que o mesmo foi interposto fora do prazo previsto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT ou que não foram observadas as exigências de forma.
Se aceitar o recurso, o juiz deve marcar a data da audiência de discussão e julgamento, salvo se considerar que o recurso pode ser decidido através de simples despacho.
O juiz pode decidir o recurso por despacho se o arguido ou o Ministério Público não se opuserem e se se verificarem as circunstância seguintes:

a) Se não tiver sido oferecida outra prova para além da que conste dos autos;

b) Quando, oferecidas outras provas diferentes daquela, estiver em causa o conhecimento de:

I) Qualquer excepção dilatória ou peremptória;

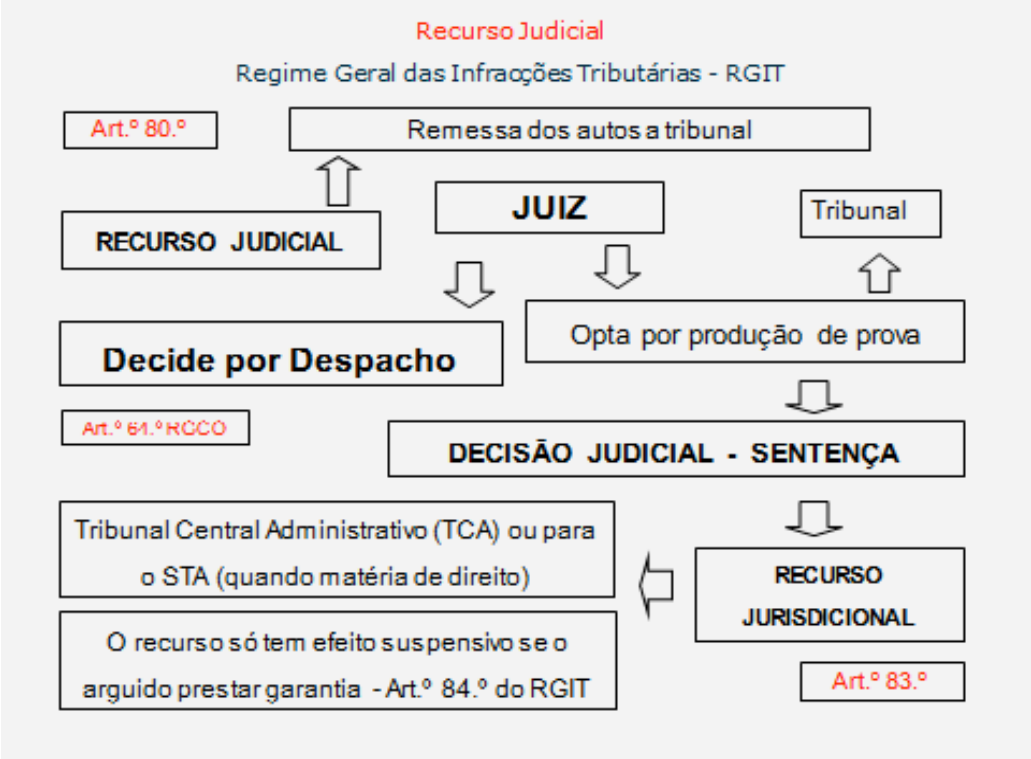
II) Questão de direito;

III) Questão de facto, se o processo fornecer todos os elementos necessários.

O juiz antes de decidir por despacho deve conceder ao arguido e ao Ministério Público um prazo para estes, querendo, se possam opor a essa forma de decidir. Se o Ministério Público ou o arguido deduzirem oposição, o juiz, mesmo que considere esta infundada ou materialmente inexistente, terá de designar dia para julgamento, ficando impedido de decidir por despacho[21].
Se o juiz decidir por despacho, neste poderá ordenar o arquivamento do processo, absolver o arguido ou manter ou alterar a decisão recorrida. Em caso de manutenção ou alteração da condenação deve o juiz fundamentar a sua decisão, tanto no tocante aos factos como ao direito aplicado e às circunstâncias que determinaram a medida da sanção e de entre estas haverá que considerar a situação económica do arguido.

Em caso de absolvição deve o juiz indicar a razão porque não considera provados os factos ou porque não constituem uma contra-ordenação. Deve concluir-se que o juiz só deve decidir por despacho se os autos contiverem os elementos suficientes para a formação da sua convicção, de modo a decidir de forma justa sobre a verdade dos factos e a correcta aplicação do direito.

[21] Cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0463/15, datado de 27.05.2015, em que se refere que "(i) Verifica-se a nulidade insanável prevista na alínea c) do art.º 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art.º 120.º, ambos do CPP, se o despacho por que o juiz decidiu o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima não foi antecedido da notificação ao arguido e o Ministério Público para os efeitos previstos na segunda parte do n.º 2 do art.º 64.º do RGCO, o que determina a invalidade dessa decisão, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável ex vi da alínea b) do art.º 3.º do RGIT e do art.º 41.º do RGCO. (ii) Porque essa decisão conheceu o recurso judicial sem a prévia concordância do arguido e do Ministério Público, o recurso jurisdicional dela interposto com esse fundamento deve ser provido, declarando-se nula a decisão e remetendo-se os autos ao tribunal a quo, a fim de assegurar a audição prévia do arguido e do Ministério Público".



Quando o recurso for decidido por despacho, este deve conter, para além dos seus fundamentos, a identificação do arguido, a indicação dos factos de que é acusado, a decisão, independentemente do sentido desta, que pode ser de arquivamento do processo ou de manutenção ou de alteração da decisão da autoridade recorrida, bem como a data e a assinatura do juiz. Este despacho judicial, que determina a extinção do processo, tem o valor da sentença.

Não se nos afigura que o Representante da Fazenda Pública se possa opor a que o recurso seja decidido por despacho, porém, atentas as normas dos n.º s 1 e 2 do artigo 70.º do RGCO, antes de decidir, o juiz deve dar oportunidade ao Representante da Fazenda Pública de trazer ao processo os elementos que repute convenientes para a decisão.
A propósito da possibilidade do juiz decidir o recurso por despacho veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, tirado no processo n,º 01098/08.9BEVIS, 2ª Secção - Contencioso Tributário – datado de 25.10.2012, em que se afirma que

"1. No recurso da decisão de aplicação de coima, o juiz decide por despacho quando não considere necessária a audiência de julgamento e o arguido e o Ministério Público não se oponham [artigo 64.º, n.º 2 do RGCO].
2. Basta a oposição de qualquer deles - arguido ou Ministério Público - para o juiz não poder decidir por despacho.
3. A decisão do recurso por despacho no caso em que a arguida a tal se opôs, consubstancia a omissão de uma diligência essencial para a descoberta da verdade, o que configura uma nulidade processual enquadrável no artigo 120.º, n.º 2, alínea d) do Código de Processo Penal (CPP)."

Em relação à decisão do recurso judicial por despacho do juiz sem a prévia notificação do arguido e do Ministério Público para aferir da, eventual, discordância destes, importa analisar o acórdão do STA, proferido no processo n.º 01291/14, datado de 19.11.2014, em que se refere que
"I. Verifica-se a nulidade insanável prevista na alínea c) do art.º 119.º, bem como a nulidade prevista na alínea d) do n.º 2 do art.º 120.º, ambos do CPP, se o despacho por que o juiz decidiu o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima não foi antecedido da notificação ao arguido e o Ministério Público para os efeitos previstos na segunda parte do n.º 2 do art.º 64.º do RGCO, o que determina a invalidade dessa decisão, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 122.º do mesmo CPP, sempre aplicável *ex vi* da alínea b) do art.º 3.º do RGIT e do art.º 41.º do RGCO.
II. Porque essa decisão conheceu o recurso judicial sem a prévia concordância do arguido e do Ministério Público, o recurso jurisdicional dela interposto com esse fundamento deve ser provido, declarando-se nula a decisão e remetendo-se os autos ao tribunal *a quo,* a fim de assegurar a audição prévia do arguido e do Ministério Público".

3.4 A AUDIÊNCIA DE DISCUSSÃO E JULGAMENTO

O recurso será decidido mediante audiência de julgamento sempre que o juiz entenda ser a forma adequada ao caso ou se verifique oposição, por parte do Ministério Público ou do arguido, à decisão do recurso por simples despacho.

O juiz ao aceitar o recurso deve marcar a audiência de julgamento, salvo se o mesmo for decidido por despacho judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO – art.º 65.º do RGCO.
O processo só alcança esta fase processual se o recurso não for retirado pelo arguido. Com efeito, o recorrente pode retirar o recurso até à sentença em 1ª instância ou até ser proferido o despacho judicial previsto no n.º 2 do artigo 64.º do RGCO. Porém, a retirada do recurso, depois do início da audiência de julgamento, só pode ocorrer mediante o acordo do Ministério Público.

Por outro lado, mediante o acordo do arguido, o Ministério Público pode a todo o tempo retirar a acusação, desde que o faça até à sentença em 1ª instância ou até ser proferido o despacho judicial a que se refere o n.º 2 do artigo 64.º do RGCO. O Ministério Público, antes de retirar a acusação, deve ouvir as autoridades administrativas competentes – o Director da UGC, o Director de Finanças ou o Chefe de Finanças – salvo se entender que tal não é indispensável para uma adequada decisão.
A audição das autoridades administrativas visa dar a oportunidade daquelas entidades emitirem um juízo ou parecer técnico relacionado com a especificidade da contra-ordenação ou alertar para a existência de algum facto ou circunstância que desaconselhe a retirada da acusação. A audição das autoridades administrativas revelar-se-á inútil quando o recurso tenha exclusivamente por fundamento matéria de direito. Neste caso, deve, em princípio, o Ministério Público prescindir de tal diligência.

O Código de Processo Tributário continha normas específicas sobre a retirada da acusação e do recurso, as quais se justificavam, visto que, no domínio daquele diploma, a acusação era deduzida pelo Representante da Fazenda Pública. Contudo, o regime previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 215.º do CPT não se afastava do preceituado no artigo 65.º-A e no artigo 71.º do RGCO, dispositivos que, no âmbito do RGIT, se aplicam directamente – al. b) do art.º 3.º do RGIT.

A participação na audiência de julgamento está especificamente regulada no artigo 82.º do RGIT, cujos dispositivos estabelecem que:

a) O Ministério Público deve estar presente na audiência de julgamento;

b) O Representante da Fazenda Pública pode participar na audiência;

c) O arguido não é obrigado a comparecer à audiência, salvo se o juiz considerar a sua presença como necessária ao esclarecimento dos factos, podendo sempre fazer-se representar por advogado.

A análise da regulamentação constante destas normas legais permite concluir que não existem contradições ou desvios ao prescrito nos artigos 67.º a 70.º do RGCO.

Nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do RGCO "[o] tribunal concederá às autoridades administrativas a oportunidade de trazerem à audiência os elementos que reputem convenientes para uma correcta decisão do caso, podendo um representante daquelas autoridades participar na audiência.". Esta participação será assegurada pelo Representante da Fazenda Pública, o qual, se o juiz assim o entender e não existir oposição do Ministério Público, até pode interrogar as testemunhas arroladas.

O juiz deve determinar que a data da audiência de julgamento seja comunicada ao Representante da Fazenda Pública, bem como o tribunal comunicará às autoridades administrativas a sentença e demais decisões finais – n.ºs 3 e 4 do artigo 70.º do RGCO, do mesmo modo que a sentença é notificada ao advogado do arguido ou a este, caso não tenha sido constituído mandatário.

O tribunal está vinculado ao princípio da proibição da *reformatio in pejus*, de onde resulta que a coima aplicada não pode ser modificada em prejuízo de qualquer arguido, ainda que não o requerente, sem prejuízo da possibilidade de agravamento do montante da coima se a situação económica e financeira do arguido tiver entretanto melhorado de forma sensível – al. d) do n.º 1 do art.º 79.º do RGIT.

No entanto, o tribunal não está vinculado à apreciação do facto como contra-ordenação, podendo, oficiosamente ou a requerimento do Ministério Público,

converter o processo de contra-ordenação em processo criminal – art.º 76.º do RGCO. Neste caso, dever-se-ão observar as normas dos n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º do RGIT, devendo a notícia do crime ser transmitida – mediante o envio de peças do processo de contra-ordenação – ao órgão da Administração Tributária com competência delegada para o inquérito, ou seja, ao Director de Finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou ao Director da Unidade dos Grandes Contribuintes, consoante o agente do ilícito fiscal se integre ou não nas atribuições desta última unidade orgânica – al. b) do n.º 1 do art.º 41.º do RGIT.

Sobre alguns procedimentos processuais a observar na audiência de discussão e julgamento, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 03544/09, Secção do Contencioso Tributário, 2.º Juízo, em que se dispõe que

"1. Em audiência de discussão e julgamento ocorrida no recurso judicial do processo de contra-ordenação tributário, a inquirição das testemunhas não tem de ser gravada e também não tem lugar a documentação dos actos da audiência por súmula, por força da norma do art.º 66.º do RGCO, aplicado subsidiariamente, que dispõe que não há lugar à redução da prova a escrito;
2. Não se verificam as causas gerais de exclusão da ilicitude ou da culpa quando não se prova que o arguido, na sua vontade, não se encontrasse em situação que não lhe permitisse agir de acordo com as normas legais que lhe impunham o dever de remeter conjuntamente com a respectiva declaração periódica o correspondente meio de pagamento do imposto aí apurado; (…)"

3.5 O RECURSO DA SENTENÇA

A decisão do recurso da decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias é susceptível de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo ou para o Supremo Tribunal Administrativo, excepto se o valor

da coima não ultrapassar a alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância[22] e não tiver sido aplicada sanção acessória.

Se o fundamento for exclusivamente matéria de direito, o recurso será directamente interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 83.º do RGIT em articulação com o preceituado na alínea b) do artigo 26.º do ETAF-Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

A competência do Tribunal Central Administrativo para conhecer do recurso da sentença do tribunal tributário de 1ª instância resulta da norma da alínea a) do artigo 38.º do ETAF.

A possibilidade de interposição de recurso verifica-se independentemente do sentido da decisão e da circunstância desta ter sido proferida através do despacho judicial previsto no n.º 2 do artigo 64.º do RGCO ou através de sentença – art.º 73.º do RGCO.

A interposição do recurso jurisdicional está apenas dependente do valor da coima por causa da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância – art.º 105.º da LGT – a qual corresponde ao valor de € 5 000. Até 31 de Dezembro de 2014, de acordo com a norma do n.º 4 do artigo 280.º do CPPT e do n.º 2 do artigo 6.º do ETAF, a alçada do tribunal tributário de 1.ª instância era de € 1 250.

O recurso jurisdicional da decisão judicial de aplicação de coima é admitido apenas quando o valor da coima ultrapassar o valor da alçada fixada para o tribunal tributário de 1ª instância, dado que, nos casos em que esteja em causa uma coima de valor inferior àquele, mas tenha sido aplicada sanção acessória, o recurso é sempre admissível.

Todavia, não obstante a existência de alçada pode ser interposto recurso jurisdicional quando este for necessário para melhoria da aplicação do direito e uniformização de jurisprudência, conforme podemos confirmar através da jurisprudência constante do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado

[22] A partir de 1 de Janeiro de 2015, a alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância passou a ser igual à alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância – artigo 105.º da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 82-E/2012, de 31 de Dezembro.

no processo n.º 0721/09, 2.ª Secção, datado de 16.12.2009, onde se dispõe que

"I. É admissível recurso da decisão que aplicou coima de valor inferior à alçada do tribunal de 1ª instância, quando o mesmo se torne necessário para melhoria da aplicação do direito e uniformização de jurisprudência.

II. Pelo que é, assim, aqui aplicável, subsidiariamente, o disposto no art.º 73.º, n.º 2 do Regime Geral das Contra-Ordenações. (…)"

O recurso pode ser interposto pelo arguido ou pelo Ministério Público. Em face da alteração introduzida no n.º 1 do artigo 83.º do RGIT pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, aquela norma passou a atribuir legitimidade ao Representante da Fazenda Publica para interpor recurso da decisão do tribunal tributário de 1ª instância, o que não acontecia desde a entrada em vigor do RGIT em 5 de Julho de 2001. O legislador do RGIT considerou inadequado que os interesses da Fazenda Pública estivessem a ser tutelados por dois órgãos, o Ministério Público e o Representante da Fazenda Pública e harmonizou o regime do RGIT com o do RGCO. No entanto, a Administração Tributária não desistiu de pugnar por ter legitimidade directa para o recurso jurisdicional e através do Orçamento do Estado para 2013 viu a sua pretensão consagrada em letra de lei.

O recurso tem de ser interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença. Na contagem do prazo incluem-se os sábados, os domingos e os dias feriados, mas não as férias judiciais – n.º 1 do art.º 104.º do CPP e n.º 1 do art.º 138.º do CPC.

A referência à coima aplicada feita no n.º 1 do artigo 83.º do RGIT tem de ser entendida como não se reportando à coima que for aplicada pelo tribunal tributário de 1ª instância, mas sim à que tiver sido aplicada pela autoridade administrativa – Director da UGC, Director de Finanças ou Chefe de Finanças – que, eventualmente pode ser modificada em benefício do arguido. A não ser assim, ficaria vedada a possibilidade de recurso jurisdicional por parte do Ministério Público em caso de absolvição do arguido, em caso de arquivamento do processo ou a decisão do tribunal ser de sentido diferente do parecer do

Ministério Público. Quando a coima for mantida ou a decisão do tribunal não atender a pretensão do infractor o interesse em interpor o recurso jurisdicional, em princípio, é do arguido e não do Ministério Público ou do Representante da Fazenda Pública.

Um aspecto muito relevante é o de que, em face do disposto no artigo 84.º do RGIT, o recurso só tem efeito suspensivo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias, por qualquer das formas previstas nas leis tributárias, salvo se demonstrar em igual prazo que a não pode prestar, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos.

Se o arguido demonstrar que não pode prestar garantia, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos, pode requerer a isenção de prestação de garantia nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT e do artigo 170.º do CPPT, e, ainda que a dispensa de garantia não seja autorizada, o recurso do arguido tem de ser admitido, porque como está em causa matéria de natureza penal, a não admissão do recurso seria ilegal, por causa do princípio que garante o acesso ao direito para tutela jurisdicional plena e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, constitucionalmente consagrado no artigo 20.º da CRP.

Porém em regra, o efeito suspensivo do recurso está dependente da prestação de garantia.

Não tendo sido prestada garantia, nem demonstrada a insuficiência de meios económicos, o recurso não tem efeito suspensivo o que implica que a decisão recorrida é executada e, no caso da coima, os Serviços Tributários procedem à instauração da execução fiscal para efeitos de cobrança coerciva – art.º 65.º do RGIT e al. b) do n.º 1 do art.º 148.º do CPPT.

Todavia, atendendo ao princípio da presunção de inocência do arguido, que embora previsto como garantia do processo criminal, é válido no domínio dos outros direitos sancionatórios, como tem sido sustentado em acórdãos do Tribunal Constitucional, é defensável que, ainda que o arguido não preste garantia, não se devem considerar como decisões exequíveis para efeitos de instauração de processo de execução fiscal, as decisões judiciais proferidas em processos de contra-ordenação fiscais que estejam pendentes de recurso.

A propósito da constitucionalidade ou não da norma do artigo 84.º do RGIT, importa analisar a jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0665/13, 2.ª Secção, datado de 15.05.2013, que sublinha que

"I. O art.º 84.º do RGIT ao não estatuir de forma automática que o recurso de decisão de aplicação de coima não tem efeito suspensivo, antes se limitando a condicionar o efeito suspensivo do recurso à prestação de garantia ou demonstração da impossibilidade de o fazer devido à insuficiência total ou parcial de meios económicos, não é em abstracto inconstitucional.

II. Eventualmente só num caso concreto em que se discuta a dificuldade ou onerosidade da prestação de garantia, por exemplo, pela dificuldade de satisfazer o ónus de prova da insuficiência de meios económicos, poderá o tribunal ser confrontado com a necessidade de formular um tal juízo, que se reconduzirá à avaliação da adequação de tal ónus, à luz das exigências do princípio da proporcionalidade, tendo em conta o interesse público que presidiu à adopção de tal solução.

III. Uma interpretação conforme à Constituição do art.º 84.º do RGIT, mediada pelo direito à tutela judicial efectiva, leva-nos a concluir que, em caso de rejeição liminar do recurso de decisão de aplicação de coima tributária, a Administração Tributária só pode prosseguir a execução, na pendência de recurso da mesma, depois de notificar o recorrente para prestar garantia ou demonstrar que a não pode prestar por insuficiência de meios económicos, nos termos gerais, sob pena de em caso de eventual provimento do recurso o mesmo se tornar inútil, com violação do direito à tutela judicial efectiva (cfr. os art.ºs. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP)."

Com referência à letra do artigo 84.º do RGIT, no tocante à exigibilidade de garantia, importa, ainda, ter em consideração a jurisprudência firmada no acordo do TCAS, proferido no processo n.º 04847/11, Secção do Contencioso Tributário - 2.º Juízo, datado de 15.11.2011, no qual se refere que "(i) Numa primeira análise, estabelecendo-se no art.º 84.º, do RGIT, que o recurso só terá efeito suspensivo se o arguido prestar garantia (cfr. art.º 199.º, do CPPT) ou demonstrar, no mesmo prazo, que a não pode prestar por insuficiência de meios económicos, poderia concluir-se que se consagra a possibilidade de

execução de decisões condenatórias antes de as mesmas transitarem em julgado. No entanto, não se deverá admitir tal possibilidade. As decisões exequíveis proferidas em processos de contra-ordenações tributárias são as proclamadas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial (cfr. art.º 79.º, n.º 2, do RGIT; art.ºs 88.º e 89.º, do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas - RGCO). (ii) A solução mencionada em (i). está em contradição com o regime previsto para o direito processual criminal, em que se estabelece que o recurso de decisões condenatórias tem sempre efeito suspensivo, relativamente à condenação (cfr. art.º 408.º, n.º 1, al. a), do CPPenal) e só as decisões condenatórias transitadas em julgado têm força executiva (cfr. art.º 467.º, n.º 1, do mesmo Código). Por outro lado, tal solução estaria em desarmonia com o regime geral das contra-ordenações, em que se prevê que a coima é paga depois de a decisão se tornar definitiva ou transitar em julgado (cfr. art.º 88.º, n.º 1, do RGCO) e que o não pagamento em conformidade com o disposto neste artigo dá lugar à execução (cfr. art.º 89.º, n.º 1, do mesmo diploma). (iii) Em face destas normas, deverá entender-se que, no regime previsto no art.º 84.º, do RGIT, complementado pelo RGCO, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84.º, do RGIT, nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida “.

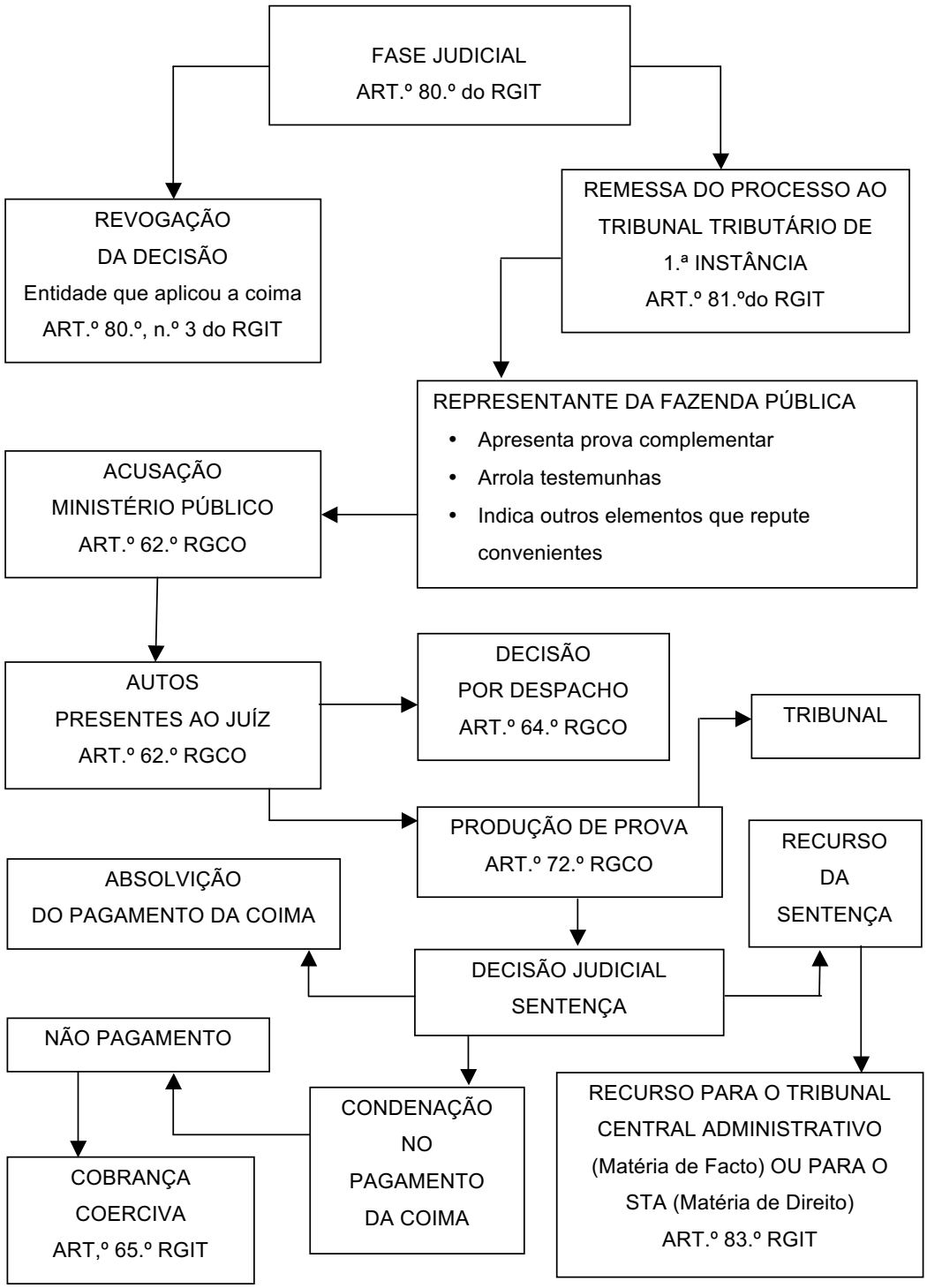
Não obstante o que fica sublinhado a propósito da necessidade de prestação de garantia para que o recurso previsto no artigo 83.º do RGIT obtenha efeito suspensivo, importa ainda referir que o recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT não está sujeito à prestação de qualquer garantia, pois, aquele recurso é no próprio processo de contra-ordenação o que atribui automaticamente efeito suspensivo ao recurso, porquanto o recurso é integrado no processo de contra-ordenação e os autos sobem em conjunto ao tribunal tributário de 1.ª instância, não havendo, em consequência, lugar à execução de qualquer decisão, ou seja, a coima aplicada cuja decisão se

encontra em crise não pode evoluir para cobrança coerciva, enquanto o tribunal não decidir a sorte do recurso.

Acresce referir que, em caso de interposição do recurso do artigo 80.º do RGIT, não existe lugar à execução da coima, na medida em que não existe uma decisão definitiva ou transitada em julgado o que inviabiliza a cobrança coerciva da coima ou a execução da sanção acessória. A decisão condenatória proferida em processo de contra-ordenação tributária só pode ser executada a partir do momento em que se torna definitiva ou transita em julgado.

3.6 QUADRO DE TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO - FASE JUDICIAL

PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIO



4. REVISÃO DAS COIMAS

As decisões finais proferidas em processo de contra-ordenação são susceptíveis de revisão.

A revisão da decisão da autoridade administrativa é da competência do tribunal tributário de 1ª instância e a revisão das decisões deste cabem ao Tribunal Central Administrativo. O n.º 2 do artigo 85.º do RGIT estabelece que quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, excepto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Esta possibilidade de revisão das decisões proferidas em processo de contra-ordenação fundamenta-se na existência de dúvidas sobre a justiça da decisão e decorre da norma do n.º 6 do artigo 29.º da CRP que prescreve que:"[o]s cidadãos injustamente condenados têm direito, nas condições que a lei prescrever, à revisão da sentença e à indemnização pelos sofridos."

A revisão terá por base a descoberta de novos factos ou meios de prova e deve ocorrer quando os novos factos ou meios de prova, só por si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação. O RGIT apenas determina o regime, pelo que para determinação das condições de revisão é indispensável aplicar as normas do artigo 80.º do RGCO.

A revisão da decisão a favor do arguido tem as limitações constantes do n.º 2 do artigo 80.º do RGCO, isto é, está dependente do valor da coima aplicada e de ainda não terem decorrido cinco anos sobre o trânsito em julgado ou do carácter definitivo da decisão a rever.

A revisão a favor do arguido é admissível ainda que o procedimento se encontre extinto ou a pena prescrita ou cumprida – n.º 4 do art.º 449.º do CPP.

Nos termos do n.º 3 do artigo 80.º do RGCO, a revisão contra o arguido só é admissível quando vise a sua condenação pela prática de um crime.

Nos termos do n.º 2 do artigo 81.º RGCO, têm legitimidade[23] para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público.

[23] Cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01080/12, datado de 06.03.2013, em que se refere que "(i) Sendo o recurso de revisão da decisão de aplicação da coima um recurso extraordinário, apenas tem legitimidade para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público (cfr. o n.º 2 do artigo 81.º do RGCO, aplicável "ex vi" do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT), sendo

O requerimento a pedir a revisão deve ser apresentado na autoridade administrativa – Serviço Tributário – ou no tribunal onde foi proferida a decisão revidenda, o qual será autuado por apenso aos autos onde foi proferida a decisão – art.ºs 451.º e 452.º do CPP.

A decisão proferida em processo de revisão também é susceptível de recurso, com fundamento em matéria de direito, para o Supremo Tribunal Administrativo, conforme previsto no artigo 86.º do RGIT. Porém, independentemente da decisão ter sido proferida pelo tribunal tributário de 1ª instância ou pelo Tribunal Central Administrativa, o recurso apenas pode ter por fundamento matéria de direito e é interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A propósito da revisão das coimas e sanções acessórias, importa atentar na jurisprudência que tem vindo a ser firmada sobre esta temática, pelo que para o efeito vamos dar nota de dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo.

Vejamos, então, o acórdão proferido no processo n.º 0924/13, 2.ª Secção, datado de 2.10.2013, que dispõe que

"I. A sentença transitada em julgado proferida em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima por infracção tributária é passível de recurso extraordinário de revisão previsto no art.º 449.º do CPP, aplicável ao processo contra-ordenacional fiscal por força do disposto no art.º 80.º do RGCO e do art.º 3.º, alínea b), do RGIT.

II. A autorização do pedido de revisão compete à Secção de Contencioso Tributário do STA nos termos das disposições conjugadas dos art.ºs 3.º, alínea b), do RGIT, 80.º, nº 1 do RGCO, art.ºs 449.º e segs. do CPP e art.º 26.º, alínea h), do ETAF.

III. Fundando-se o pedido de revisão no n.º 1, alínea d), do art.º 449.º do CPP, incumbia à Requerente trazer aos autos os novos factos ou meios de prova que diz ter descoberto com potencialidade aniquiladora dos que fundaram a sua condenação, os quais, além do mais, têm de ter virtualidade para suscitar dúvidas sobre a justiça dessa condenação."

---

que, no caso do arguido, não poderá existir legitimidade para interposição do recurso de revisão quando ela não existia para interposição de recurso ordinário. (ii) Assim, apenas no caso em que em oposição à execução os responsáveis subsidiários pelo pagamento de coimas tenham sindicado a legalidade destas se deve admitir a sua legitimidade para interporem recurso extraordinário de revisão".

Sobre o regime de condições da revisão da decisão de aplicação de coimas, é relevante atentar na jurisprudência firmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, tirado no processo n.º 0417/11, 2.ª Secção, datado de 07.09.2011, que fixa o entendimento de que

"I. Os recursos de revisão de decisões definitivas ou transitadas em julgado em matéria contra-ordenacional são interpostos nos termos do Código de Processo Penal, no que não estiver especialmente regulado no RGIT ou no RGCO (art.º 80.°, n.° 1, deste último diploma).

II. Compete à secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos das disposições conjugadas dos art.ºs 3.º, al. b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, 80.º, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações, 449.º e segs. do CPP e 26.º, al. h) do ETAF, a autorização ou denegação do pedido de revisão da coima aplicada por Tribunal Administrativo e Fiscal.

III. O legislador condicionou a revisão à verificação de certos fundamentos, que taxativamente indica (art.º 449.º do CPP) sendo um deles a inconciliabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença por forma a suscitar graves dúvidas sobre a justiça da condenação.

IV. Não ocorre inconciabilidade entre os factos provados em sentença que condenou a arguida em coima por infracção prevista e punida nas disposições conjugadas dos art.ºs 40.º, n.º 1, al. a) e 26.º n.º 1 do CIVA, 32.º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias, e 18.º, n.º 3 do Regime Geral das Contra-Ordenações e os factos dados como provados nas decisões invocadas no recurso de revisão, se nestas consta, não se ter provado que a arguida recebeu o valor do imposto exigível em momento anterior à entrega à Administração Fiscal da declaração periódica de IVA e se essa questão nem sequer foi suscitada na decisão revidenda, porquanto a recorrente nunca questionou a prática da infracção que estivera na origem da condenação, invocando apenas que se verificavam os pressupostos previstos no art.º 32.º do Regime Geral das Infracções Tributárias para a dispensa do pagamento da coima."