

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS 2016

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JANEIRO 2017



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais


Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



Depois de em Junho de 2015 o CEJ ter dedicado uma acção de formação à matéria das Contraordenações Tributárias (da qual resultou já o e-book "Contraordenações tributárias e temas de direito processual tributário") e dadas as várias solicitações formuladas em face dos inúmeros processos e questões que se levantam a este propósito, em Janeiro de 2016, o CEJ realizou um seminário de dois dias em que se analisou o regime aplicável às referidas contraordenações, à luz dos desafios actuais nessa matéria (princípios gerais, relação com regimes subsidiariamente aplicáveis, normas processuais e materiais constantes no RGIT, etc.).

Os textos que agora se trazem à luz vão, por certo, ajudar todos os que lidam com estas matérias no seu dia a dia (nos Tribunais Tributários, mas não só), a melhor reflectir sobre as soluções que têm de dar às situações que lhes são colocadas.

A Colecção "Formação Contínua" enriquece-se assim com mais um e-book que, cumprindo o objectivo de aproveitar e potenciar a divulgação na Comunidade Jurídica do trabalho realizado nas acções de formação do CEJ, dá mais um instrumento de trabalho aos magistrados para quem - em primeira linha - as formações são realizadas.

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente de Direito Tributário no CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Nome:

Contraordenações Tributárias - 2016

Categoria: Formação Contínua

Conceção e organização: Margarida Reis

Plano de Formação 2015/2016:

– Contraordenações tributárias - 14 e 15 de janeiro 2016 (programa)

Intervenientes:

Germano Marques da Silva – Professor Catedrático Jubilado da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa

Nuno Brandão – Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

José Veras – Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo

Nuno Silva Victorino – Membro do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária

Glória Teixeira – Professora da Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Susana Aires de Sousa – Professora Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; investigadora do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Isabel Marques da Silva – Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo

Cristina Flora – Juíza Desembargadora, TCA Sul, Docente do CEJ

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS 2016

Índice

1. Princípios gerais em matéria de contraordenações tributárias.....	9
Germano Marques da Silva	
2. O Direito à não autoinculpação no processo contraordenacional (e o dever de cooperação no procedimento de inspeção).....	23
Nuno Brandão	
3. As "novas" contra-ordenações da competência da Administração Tributária e Aduaneira (alguns aspetos controversos)	27
José Veras	
4. Contraordenações aduaneiras. Novidades e perplexidades de uma reforma...39	
Nuno Victorino	
5. Contraordenações tributárias e políticas fiscais: breve análise	65
Glória Teixeira	
6. A natureza jurídica da infração fiscal no direito português: oscilando entre crime e contraordenação	69
Susana Aires de Sousa	
7. A jurisprudência do STA em matéria de contra-ordenações tributárias	79
Isabel Marques da Silva	
8. Recursos jurisdicionais no processo de contra-ordenações tributárias	93
Cristina Flora	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



1.
**Princípios gerais
em matéria de
contraordenações
tributárias**

**Germano Marques
da Silva**

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

PRINCÍPIOS GERAIS EM MATÉRIA DE CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Germano Marques da Silva*

Introdução;

Considerações gerais;

I. Questões substantivas:

1. Concurso de contraordenações e cúmulo material das coimas;
2. Contraordenação continuada e permanente;
3. Dispensa e atenuação especial da coima. Admissibilidade da admoestação;
4. Proporcionalidade das coimas fixadas em função do valor do imposto em falta;
5. Prescrição.

II. Questões processuais:

1. Descrição dos factos na decisão administrativa;
2. Aplicação do processo penal;
3. Notificações;

III. Fecho.

INTRODUÇÃO*

É sempre com muito gosto que venho ao Centro de Estudos Judiciários participar nas suas acções de formação. E esse meu gosto é especialmente acrescido quando devo descer ao terreno do Direito em acção, quando sou solicitado a dar respostas a casos concretos que dificultam a aplicação do Direito pelos Tribunais.

Entendem V.Exas, Senhores Magistrados, como ao meu acrescido gosto correspondem também acrescidas dificuldades porque é metodologicamente diferente pensar o Direito no plano predominantemente teórico, dos princípios que devem informar o sistema, a ter de responder a casos concretos que se deparam no dia a dia dos tribunais, sobretudo desconhecendo as circunstâncias do caso. Mas o Direito é uma ciência prática, serve para resolver os casos da vida, e por isso que vou intervalando as minhas intervenções ora com preocupações mais teóricas, mais especulativas, ora com outras a que procuro responder a questões concretas. É este último caso a matriz desta minha comunicação. Foram-me propostas diversas questões suscitadas pelos Senhores Magistrados e é a essas questões que, depois de as ter estudado, vou tentar responder, dividindo a comunicação em duas partes: uma em que tratarei das questões substantivas e outra das processuais.

Perdoar-me-ão se no desenvolvimento das respostas não esquecer a minha condição de Professor e por isso que aproveitarei alguma das perguntas para teorizar. É essa minha condição, aliás, que pode justificar o amável e honroso convite do Senhor Director do CEJ para vir colaborar convosco, porque as respostas que vou dar às questões que me colocaram valem apenas pela força da doutrina, faltando-lhes evidentemente a autoridade soberana da

* Professor Catedrático Jubilado da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa.

* Texto escrito preparado para servir de apoio à exposição oral.

interpretação judicial, que, na prática, é verdadeira fonte criadora de Direito, a ponto de soberanamente poder transformar o branco em preto e o preto em branco, e se cientificamente o branco continua a ser branco e o preto continua a ser preto, juridicamente, feito caso julgado, o branco passa a ser juridicamente preto e o preto juridicamente branco. Evidentemente que não tendo esse poder soberano, só posso dizer que me parece que a interpretação correcta é esta ou aquela.

Antes de procurar responder às várias questões que me colocaram, para fazer jus ao título com que esta minha comunicação foi anunciada, devo ocupar-me de PRINCÍPIOS GERAIS. Serei breve porque nesta matéria os princípios gerais andam muito subvertidos, tantos são os regimes particulares que constituem regimes especiais relativamente ao Regime Geral das Contraordenações.

CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE OS PRINCÍPIOS DAS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

I. O Ilícito de Mera Ordenação Social nasceu como um ramo de direito autónomo, situado entre o ilícito administrativo e o ilícito penal. Não vou agora envolver-me nos meandros subtis da discussão teórica sobre a sua natureza mais administrativa ou mais penal, mas lembrar apenas que já o Prof. Eduardo Correia, o mentor da introdução em Portugal do regime das contraordenações, ensinava que em última instância a distinção entre crimes e contraordenações se havia de fazer pragmaticamente em função da sanção aplicável: se aplicável pena seria crime, se coima seria contraordenação.

Na elaboração do projecto do RGIT pretendemos introduzir um elemento quantitativo na delimitação dos crimes à semelhança do que se passava noutros ordenamentos jurídicos que nos são próximos, nomeadamente em Espanha. A motivação era simplesmente pragmática: não atulhar os tribunais com processos menos graves e que poderiam ser resolvidos satisfatoriamente e com mais celeridade com recurso ao ilícito de mera ordenação social (deixar as sardinhas para o âmbito do ilícito de mera ordenação social para que os tribunais pudessem ter mais disponibilidade para pescar os tubarões). Por isso, a Comissão propôs um limite quantitativo para a grande maioria das incriminações, tipificando como contraordenações os mesmos factos de valor inferior ao limite quantitativo fixado para os crimes. É disso claro exemplo a contraordenação de descaminho (art. 108º), a contraordenação de introdução irregular no consumo (art. 109º), a “falta de entrega da prestação tributária” (art. 114º) e outras que seria fastidioso enumerar.

Mais uma nota. No RGIT não se estabelecia qualquer limite quantitativo relativamente ao abuso de confiança, fiscal e contra a Segurança Social, mas posteriormente foi consagrado o limite de € 7.500 para o abuso de confiança fiscal, mantendo-se sem limite o abuso de confiança contra a Segurança Social. Também no que respeita à fraude a lei distingue a fraude fiscal da fraude contra a Segurança Social, estabelecendo como limite daquela a quantia de €15 000 e mantendo nesta a quantia de € 7 500. É manifesto que o estabelecimento destes limites quantitativos tem muito de arbitrário, mas seguramente não resulta da maior ou

menor censurabilidade ética dos concretos procedimentos que determine a distinção entre crime e contraordenação.

Também o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem tem vindo a decidir que a matéria contraordenacional se deve considerar pela sua natureza sancionatória abrangida no conceito amplo de matéria penal, pelo menos para efeito da aplicação da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, o que é de extrema importância porque os princípios consagrados na Convenção são Direito português.

Recordo também que por força do artigo 3º, al. b), do RGIT o regime geral do ilícito de mera ordenação social é aplicável subsidiariamente às contraordenações tributárias e que, por sua vez, o Código Penal e o Código de Processo Penal são aplicáveis subsidiariamente ao RGCO (arts. 32º e 41º do RGCO), o que aponta para a sua proximidade do direito penal.

II. Com este breve excursus introdutório pretendi salientar que em minha opinião não é razoável, não é possível, construir conceitos jurídicos, referidos no RGIT ou em quaisquer outros diplomas especiais de ilícitos contraordenacionais, ao arropio dos conceitos consolidados no Código Penal, salvo clara rejeição na legislação especial. É, por exemplo, o caso do conceito de cúmplice, como o são também, a mero título de exemplo, os de contraordenação continuada e permanente.

A cumplicidade está expressamente referida no nº 3 do art. 16º do RGCO e, por isso, quando não for afastada pelos regimes especiais, como me parece não o ser no RGIT, o conceito há de ter por necessária referência o art. 27º do Código Penal. Não me parece possa ser de outra maneira, isto é, que o conceito de cúmplice no RGCO seja diverso do estabelecido no Código Penal, ou seja, que «só é cúmplice o agente que tenha um contributo material ou moral completamente acessório ou secundário, que tenha contribuído para o curso dos factos com uma conduta de pequeníssima relevância prática», como vem defendido por alguns autores e seguido em grande parte da jurisprudência.

Não creio que seja o texto legal que é contraditório: o que é contraditório com a lei é a interpretação do conceito de autor que a generalidade da doutrina acolhe (conceito extensivo de autor).

Esta questão tem pouca relevância prática no domínio do RGIT, desde logo porque em matéria de contraordenações o RGIT apenas responsabiliza as pessoas colectivas, o que, não obstante, não exclui a punibilidade da cumplicidade.

Feita esta introdução com que pretendi desde logo mostrar como não perfilho em muitos casos a doutrina maioritária em matéria de contraordenações, prometo que vou tratar de questões bem mais concretas que me foram sugeridas como importantes no dia-a-dia dos tribunais.

I – QUESTÕES DE NATUREZA SUBSTANTIVA

Vou começar precisamente por uma das questões de natureza substantiva que foram colocadas e que mais tem merecido as minhas reflexões dogmáticas, aliás, já expostas numa outra sessão desta natureza também aqui no CEJ. Refiro-me à problemática do concurso de contra-ordenações e da contra-ordenação continuada.

1. Concurso de contraordenações e cúmulo material de coimas

I. Começo por responder à primeira questão suscitada. Nos termos do disposto no art. 25º do RGIT, na redacção vigente, resultante da Lei 55-A/2010, entrada em vigor em 1.1.2011, o concurso de contraordenações tributárias implica cúmulo material de coimas.

A resposta é simples: somam-se as coimas aplicadas às várias contra-ordenações perpetradas.

Era assim também na redacção originária do RGIT, alterada, porém, em 2008 pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, para a pôr em consonância com o art. 19º do RGC0:

1 - Quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima cujo limite máximo resulta da soma das coimas concretamente aplicadas às infracções em concurso.

2 - A coima aplicável não pode exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso.

3 - A coima a aplicar não pode ser inferior à mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.

Na vigência deste regime¹ – contraordenações praticadas entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2010 – o cúmulo era então jurídico, tendo como limite mínimo a coima mais elevada aplicada às infracções em concurso e como limite máximo a soma das coimas aplicadas não podendo exceder o dobro do limite máximo (da coima aplicável e não a aplicada) mais elevado das contraordenações em concurso. A norma do artigo 25º na redacção de 2008 era arrevesada e tinha, aliás, uma disposição inútil (o nº 3) e por isso bem fez o legislador de 2010 em voltar à redacção originária do RGIT.

Qual o critério para a fixação da coima relativa às contra-ordenações praticadas em 2009 e 2010 (e anteriores ainda não executadas)?

Fixados os limites mínimo e máximo, entramos depois no âmbito da grande discricionariedade, e por isso também a razão da revogação da redacção de 2008, mas o critério há-de ser o do número de infracções e sua gravidade, já que não faz sentido ter-se em conta a personalidade do agente, conforme é regra no Código Penal.

¹ Aplicável a todas as contraordenações praticadas até então e não decididas definitivamente ou com decisão transitada em julgado e já executada (art. 3º, nº 2, do RGC0).

A questão aparentemente simples não o é definitivamente. Mostram-no as soluções diversas que têm sido consagradas no próprio RGIT, a sua diferença relativamente ao RGCO e também noutros diplomas avulsos que estabelecem regimes especiais de contraordenações sectoriais. E logo vem também à colação a problemática da contraordenação continuada que trataremos no número seguinte. Entretanto vou tentar responder à questão concreta que foi suscitada.

II. A questão foi formulada nos seguintes termos: “concurso de infracções e suas implicações no cúmulo material de penas; fixação da coima”.

Tratando-se da lei vigente não há qualquer dificuldade. Determinada a coima de cada contraordenação em concurso, somam-se simplesmente as coimas aplicadas.

Já no regime vigente em 2009 e 2010², para as infracções cometidas nesse período, a regra é, como referi anteriormente, a do cúmulo jurídico.

A coima a aplicar ao concurso terá como limite mínimo a coima mais elevada aplicada e como limite máximo a soma das coimas aplicadas, sem que a coima única possa ultrapassar o dobro do valor da coima mais elevada aplicável às infracções em concurso.

E dentro destes limites qual o critério para a determinação concreta da coima única?

A gravidade dos ilícitos e a culpa, agora apreciados no seu conjunto. Penso que a coima única tenderá para se aproximar do limite máximo porque não há que considerar a personalidade do infractor, mas será sempre de apreciar as circunstâncias atenuantes ou agravantes que envolvam o conjunto das infracções.

Reconheço que há aqui necessariamente uma grande discricionariedade.

2. Contra-ordenação continuada

I. Vejamos agora da admissibilidade da contra-ordenação continuada.

Segundo alguns autores, o elemento histórico afasta a existência de uma lacuna no RGCO, e consequentemente no RGIT que também não a refere, resultante da rejeição em 1995 da proposta de consagração no RGCO de uma norma expressa sobre a contra-ordenação continuada. O argumento não é decisivo e é rejeitado por muitos outros autores. E não é decisivo porque a não consagração em 1995 da expressa previsão da contra-ordenação continuada pode ter por justificação a desnecessidade dessa previsão por se entender que já resultava do sistema.

² Aplicável a todas as contraordenações anteriores a 2011, conforme nota anterior.

Invoca-se também a neutralidade axiológica das contraordenações para afastar o regime da continuação por se entender que «cada conduta encerra um desvalor que se traduz na violação da ordenação ou da potenciação da ordenação». Não nos convence o argumento porque também a culpa (censurabilidade) é elemento constitutivo da contra-ordenação como resulta desde logo do seu conceito legal, constante do art. 1º do RGCO e ainda mais claramente do art. 2º do RGIT (facto típico, ilícito e culposo). Por isso que ocorrendo uma situação exterior que impulse à realização plúrima do facto contra-ordenacional e desde que essa situação seja de molde a diminuir consideravelmente a culpa (censura social) do agente, não vemos razão alguma para afastar o regime análogo ao do nº 2 do art. 30º do Código Penal.

Argumenta-se, agora especificamente em relação ao RGIT, que a expressa consagração do regime do cúmulo material das contraordenações (art. 25º), afastaria o regime da contraordenação continuada. Também não nos convence o argumento.

Acresce que se a culpa é elemento a ter em conta na graduação da sanção e pode ser excluída, verificando-se as respectivas causas, não entendo por que não poderá ser diminuída com o efeito que o art. 32º, nº 2, do Código Penal atribui à continuação. Culpa é exigibilidade e se é certo ser menos densa nas contraordenações que nos crimes, não deixa, a meu ver, de ter a mesma base, o mesmo fundamento. E se a exigibilidade do comportamento conforme à lei for menor a justificar o regime análogo ao da continuação criminosa, pensamos não haver razão fundada para afastar tal regime.

Não obstante não considerarmos existir impedimento conceptual à consagração de um regime de contraordenação continuada, consideramos que nem o RGCO nem o RGIT o consagram nem que haja lacuna no RGIT a dever ser integrada por recurso ao Código Penal.

Não foi sempre este o nosso entendimento.

Mudámos de opinião.

E mudamos de opinião por entender que o regime base das contraordenações é o constante do RGCO e que as sanções aplicáveis às contraordenações e o respectivo regime sancionatório são tão só os previstas no diploma base ou na legislação especial, salvo expressa disposição de remissão para outros diplomas, nomeadamente para o Código Penal. O regime punitivo das contraordenações consta exhaustivamente do RGCO e o RGIT contém algumas especialidades. Ambos os diplomas regulam exhaustivamente quer a sanção principal (coima), quer as sanções acessórias aplicáveis, o regime de determinação da mediada da coima e os pressupostos das sanções acessórias e o regime do concurso de infracções pelo que se deve considerar não existir qualquer lacuna a dever ser integrada por aplicação subsidiária do Código Penal (art. 32º do RGCO). Acresce como mais um argumento a favor da ausência de lacuna a circunstância de quer o RGCO quer o RGIT disciplinarem expressamente o regime de punição do concurso de contraordenações e seria estranho que tendo-o feito expressamente não tenham contemplado também o regime idêntico ou paralelo ao do nº 2 do art. 32º do Código Penal que é também um dos casos de punição de concurso de infracções (infracção continuada).

II. Vem a propósito uma breve referência ao conceito de contra-ordenação permanente. Fomos alertados para que alguma jurisprudência tem pretendido a construção de um conceito de contraordenação permanente ao arrefio do correspondente conceito no âmbito penal e até com o efeito de substituir o de contra-ordenação continuada por entender não ser esta admitida no âmbito do RGCO.

Não partilhamos desse entendimento. Continuação e permanência são conceitos diversos e com regime sancionatório também diverso no Código Penal.

A continuação é substancialmente uma agregação de várias contraordenações para efeito de punição mais benéfica no Código Penal enquanto a permanência é estrutural, respeita ao próprio conteúdo da conduta contraordenacional cuja execução se arrasta até que seja praticado um acto de sentido contrário que lhe ponha termo. É importante o conceito de contra-ordenação permanente sobretudo para a distinguir da contraordenação de efeitos permanentes, também designada por contraordenação de estado porque naquela a consumação verifica-se desde que preenchida a conduta típica e a consumação só cessa com o facto que lhe põe termo enquanto nesta a consumação ocorre com a realização do acto típico.

Parece-nos ilustrativo destes dois conceitos a contraordenação p.p. pelo art. 129º, nº 1, do RGIT (violação da obrigação de possuir conta bancária) e a contra-ordenação p.p. pelos arts. 118º e 119º (Falsificação de documentos e omissões em documentos fiscalmente relevantes). Esta distinção é importante para determinação do momento da prática da contraordenação e consequentemente para aplicação das leis no tempo, em caso de sucessão de leis, e para início do prazo de prescrição.

A qualificação da contraordenação como permanente tem relevância não só para efeitos de prescrição (art. 119, nº 2, al. a), do CP), mas também para efeitos de aplicação das leis no tempo.

III. Vejamos agora a questão concreta que foi apresentada que é extensa: Falta de apresentação da declaração periódica de IVA em períodos sucessivos, havendo ou não condenação por alguma das contraordenações.

Depois do que dissemos anteriormente a resposta é fácil. Não estando consagrado qualquer regime punitivo do concurso de contraordenações idêntico ao do crime continuado, o regime aplicável é o do concurso constante do artigo 25º do RGIT: concurso de contraordenações.

3. Dispensa e atenuação especial da coima. Admissibilidade da sanção de admoestação

I. Outra questão de direito substantivo que me foi sugerida respeita aos regimes sancionatórios de dispensa e atenuação especial da coima e à admissibilidade da sanção de admoestação.

A dispensa e atenuação especial das coimas constituem de certo modo formas de direito premial e visam incentivar os infractores a regularizarem a falta cometida (art. 32º do RGIT). Note-se que em ambos os casos se exige a regularização da situação tributária.

A atenuação especial da coima está prevista em termos gerais no art. 18º, nº 3, do RGCO, mas o RGIT contém regime especial constante do art. 32º que julgamos exaustivo. Não há lacunas neste domínio no RGIT.

Acrescem dois outros pressupostos da dispensa: (i) a infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária, e (ii) a falta revelar um diminuto grau de culpa. Relativamente ao primeiro pressuposto – não ocasionar prejuízo – tem de considerar-se o momento da infracção. É a esse momento que se tem de referir o prejuízo. A regularização posterior já não releva para esta condição. A problemática da culpa em grau diminuto é mais difícil de apurar, mas isso sucede em geral com a avaliação das infracções para graduação da coima aplicável.

De modo semelhante no que respeita à atenuação especial com a diferença de que agora nem sequer é condição o grau diminuto da culpa. O que vale é a regularização da situação tributária na pendência do processo administrativo.

A atenuação especial da pena faz-se na moldura fixada no art. 18º, nº 3, do RGCO, ou seja, os limites máximo e mínimo da coima são reduzidos a metade.

II. No que se refere à aplicabilidade da admoestação às infracções contraordenacionais tributárias, recordemos que a admoestação é uma pena de substituição de uma pena concreta de multa, prevista no art. 60º do Código Penal, embora não assim no âmbito do Regime Geral das Contraordenações que constitui uma sanção autónoma (art. 51º do RGCO).

A admoestação não está prevista como sanção das contraordenações tributárias. E como sanção que é não me parece possa ser aplicada por aplicação subsidiária do art. 51º do RGCO sem violação do princípio da legalidade. Acresce que o regime de dispensa da pena é muito amplo e generoso não se justificando o regime da admoestação. Tenho algumas dúvidas nesta solução³.

³ Não desconheço as hesitações da jurisprudência e da doutrina. Não será caso de recorrer ao princípio *in dubio pro reo* porque este princípio não vale no âmbito da interpretação. Entendo-o antes como manifestação do poder judicial de escrever direito por linhas tortas!

4. Proporcionalidade das coimas fixadas em função do valor do imposto em falta

I. Os critérios para a determinação da medida da coima constam do art. 27º do RGIT: a coima deve ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação.

O art. 114º do RGIT contempla a proporcionalidade da coima ao valor do imposto em falta ao dispor que a coima é fixada «entre o valor da prestação tributária em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido». A proporcionalidade da coima com o valor do imposto em falta está estabelecida por lei: entre o mínimo e o dobro do imposto em falta. A graduação entre esse mínimo e máximo deve depois ser feita em atenção dos outros critérios estabelecidos por lei «gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação» não devendo ter-se novamente em conta o valor do imposto em falta sob pena de dupla valoração.

II. Respondendo à questão posta. A questão colocada foi a seguinte: «proporcionalidade das coimas fixadas em função do valor do imposto em falta, o caso do IVA. Pagamento do imposto às 00h05 do dia seguinte ao termo do prazo para pagamento voluntário com juros de mora – conceito de prejuízo reparável; quando no âmbito do crime fiscal o pagamento afasta a punibilidade».

Começamos pela última componente da pergunta: no crime fiscal o pagamento afasta a punibilidade. O pagamento só afasta a punibilidade em casos raros expressamente previstos, como é o caso do abuso de confiança (art. 105º), mas nem sequer o afastamento da punibilidade afasta também nesses casos a responsabilidade por contraordenação [art. 105º, nº 4, al. b)].

No caso da hipótese formulada na pergunta o ilícito existe e por isso a coima deve ser graduada entre o mínimo do imposto em falta e o seu dobro. Noto só que o agente já teve um prazo anterior com benefício especial.

5. Prescrição

I. A matéria das prescrições do procedimento por contra-ordenação é complexo, sobretudo em razão das causas de suspensão previstas no nº 3 do art. 33º do RGIT. Não é raro que mais de uma dezena de anos após a prática dos factos constitutivos da infracção ainda se discuta a responsabilidade por contra-ordenação. Não é razoável fazer impender sobre os contribuintes os atrasos devidos à ineficiência do sistema. Adiante.

II. Não sei bem se percebi a questão que me foi colocada. Entendia-a como referindo-se à contagem do prazo de caducidade. Se deve ser contado considerando as causas de suspensão

previstas no art. 46º da LGT. E a esta questão, a minha resposta é indubitavelmente positiva; o prazo de caducidade da do direito à liquidação suspende-se nos termos dos arts. 45º e 46º da LGT.

II. QUESTÕES PROCESSUAIS

1. Descrição dos factos na decisão administrativa

I. É exigência constitucional que todos os actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos carecem de fundamentação expressa e exigível (nº 3 do art. 268º da CRP). A razão é inerente ao Estado de direito. Os actos das autoridades não valem pela força da autoridade, ou não valem só pela autoridade de quem os pratica, mas pela sua conformidade ao Direito que os regula. É assim porque é assim, porque tenho o poder de decidir, não é próprio do Estado de direito. Por isso que todos os actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos carecem de fundamentação de facto e de direito.

Quanto ao grau, extensão ou pormenor da fundamentação a resposta resulta também da própria Constituição: a fundamentação deve ser expressa e acessível, ou seja, deve ser suficientemente pormenorizada para que o interessado possa entender claramente o facto que lhe é imputado. Não se deve presumir que o destinatário sabe o que não consta da fundamentação, porque pode não saber.

II. Por isso que em resposta à questão de «qual o limite para a descrição sumária dos factos enquanto garantia de defesa» a minha resposta é também sumária: deve descrever o facto nos seus elementos essenciais para que o destinatário possa saber o que lhe é imputado e de que é que tem de se defender sem necessidade de consultar outros elementos em posse da administração.

Dispõe o nº 2 do art. 77º da LGT que «a fundamentação dos atos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

Julgo que está implícito que o próprio facto material deve também ser descrito. Esta é uma questão que durante muito tempo preocupou os penalistas por causa do auto de notícia e dos mandados e ainda hoje não está suficientemente apurado na praxe. Era frequente que nos mandados, por exemplo de busca e de detenção, apenas se indicasse o *nomem iuris* do facto típico e as normas legais que o qualificam. Está assente que não basta: é necessário descrever, ainda que sumariamente, o facto material.

2. Aplicação do processo penal e nulidade insuprível.

I. Questionam-me se faz sentido aplicar sempre a tramitação do processo penal.

Presumo que a pergunta se refere ao processo de contraordenação tributária.

A minha resposta é que sim. Faz sentido. A legalidade do procedimento e do processo é uma garantia de todo o processo sancionatório, mormente do processo de contraordenação tributária. A lei não contém excepção.

II. Perguntam-me também se quando se verifica uma nulidade insuprível se deve proferir despacho liminar ou se nos termos do art. 311º do Código de Processo Penal pode dispensar-se tal despacho por ser inútil a tramitação regra? Receio não ter percebido a questão.

Vejamos. O art. 79º do RGIT dispõe sobre a decisão que aplica a coima e os seus requisitos

A falta de algum dos requisitos ali indicados constitui nulidade insuprível, conforme dispõe o art. 63º, e as consequências dessa nulidade são a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente. Em razão disto, parece-me que o despacho a proferir é a declaração de nulidade e a remessa do processo à Autoridade Tributária para a prática de novo acto em conformidade com a lei.

É diverso o regime do processo penal por força do disposto no art. 311º. Mas aí temos lei expressa a estabelecer regime especial para as nulidades da acusação.

3. Notificações

Deixei propositadamente para o fim a questão processual aparentemente mais fácil. A questão formulada é a seguinte: «nos casos em que o arguido recorre da decisão de aplicação de coima sem constituir mandatário e as notificações são devolvidas, que regime supletivo aplicar?»

Disse que a questão é aparentemente a mais fácil, mas é mais fácil para quem souber. Parece-me que se deve aplicar o regime das notificações previsto no Código de Processo Penal. Questão é que o recorrente esteja devidamente identificado.

III. Fecho

É tempo de concluir. Tenho consciência de que não vos trouxe nada de novo, e por isso peço desculpa se frustrei as vossas expectativas.

Desde há muito que não me ocupo da matéria das contraordenações tributárias. Não o fazia desde os trabalhos da Comissão que elaborou o anteprojeto do RGIT, em 1999. Fi-lo de

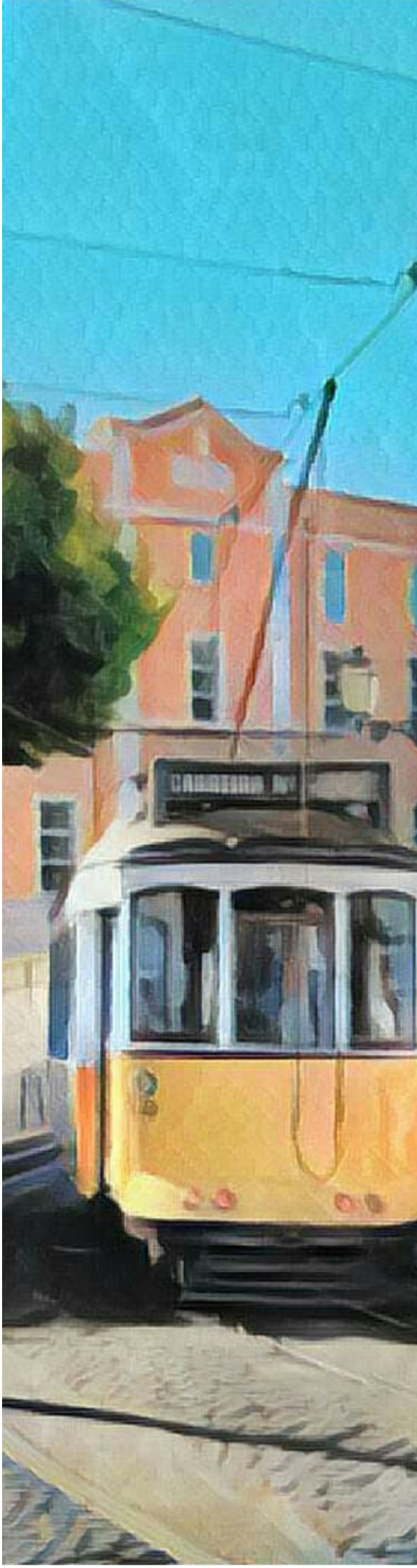
propósito para a acção em que participei também no CEJ em 12.6.2015 e agora novamente para poder corresponder ao honroso convite que me fez o Senhor Director do Centro e fi-lo com muito gosto, mas preocupado também. Ficarei mais descansado após o debate porque com a ajuda da Senhora Conselheira coordenadora desta sessão teremos a oportunidade de corrigir alguma falha da minha exposição

Muito obrigado.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/93gf4761/flash.html>



2.
**O Direito à não
autoinculpação
no processo
contraordenacio-
nal**

Nuno Brandão

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O DIREITO À NÃO AUTOINCUPLAÇÃO NO PROCESSO CONTRAORDENACIONAL (E O DEVER DE COOPERAÇÃO NO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO)

Nuno Brandão*

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1awfyrr3ic/flash.html>

* Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



3.
As "novas"
contra-ordenações
da competência
da Administração
Tributária e
Aduaneira

José Veras

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

AS "NOVAS" CONTRA-ORDENAÇÕES DA COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (ALGUNS ASPETOS CONTROVERSOS)¹

José Veras*

1. Introdução.
2. Características das infrações tributárias.
3. Competência e atribuições da Administração Tributária.
4. O caso específico das portagens nas infra-estruturas rodoviárias.
5. A configuração do ilícito.

1. Introdução

Nos últimos anos registou-se um movimento de transferência de competências para a Administração Tributária no âmbito do direito sancionatório que aparentemente tem na sua génese, como elemento polarizador, a sua oleada máquina administrativa.

Na verdade, em regra as competências sancionatórias são atribuídas aos serviços que prosseguem determinados fins no seio da Administração Pública e aos quais são conferidas as respetivas atribuições. Ora, a atividade desenvolvida pela Administração Tributária e Aduaneira (ATA), cuja missão e atribuições estão definidas no artigo 2º do Dec.-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, nada tem de comum com infrações relativas à falta de pagamento de portagens, matéria relativa à circulação e infra-estruturas rodoviárias, ou com a falta de pagamento de taxas moderadoras, matéria da área da saúde, ou com a falta de título de transporte válido, matéria relativa aos transportes.

Assim é com alguma surpresa que a partir **de 1 de janeiro de 2012**, no caso das portagens, de **22 de junho de 2012**, no caso das taxas moderadoras, e de **1 de janeiro de 2014**, no caso do título de transporte, deparamos com a atribuição à Administração Tributária da competência para instruir e proferir decisão de aplicação de coima nos processos de contraordenação relativos às infrações por falta de pagamento das taxas de portagem, taxas moderadoras e títulos de transporte.

É o que resulta do regime previsto na **Lei n.º 25/2006**, de 30 de junho, com as alterações introduzidas pelo artigo 177º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro; Do regime previsto na **Lei n.º 113/2011**, de 29 de novembro, com as alterações introduzidas pelo art. 3º do Dec.-Lei n.º 128/2012, de 21 de junho; E do regime previsto na Lei n.º 28/2006, de 4 de julho, com as alterações introduzidas pelo art. 168º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

¹ Exposição efetuada no dia 14 de janeiro de 2016, no CEJ, Lisboa, no âmbito da ação de formação subordinada ao tema "contraordenações tributárias".

* Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo.

2. Características das infrações tributárias

Em regra a falta de pagamento de um tributo não gera responsabilidade penal ou contraordenacional. Antes constitui infração tributária "a violação de deveres tributários que impossibilitam ou dificultam à Administração Tributária apurar a prestação tributária devida ou proceder regularmente à respetiva cobrança"².

Com efeito, em regra o conceito de infração fiscal envolve a violação culposa de obrigações fiscais acessórias - pelo contribuinte ou terceiros - ou da obrigação principal de pagamento do imposto, quando deva ser o sujeito passivo a determinar o seu montante e a entregá-lo em certos prazos nos cofres do Estado. É o caso das contraordenações previstas nos artigos 113º, 116º, 117º, 118º, 119º, 120º, 121º, 122º, 123º e 124º do RGIT.

O artigo 114º do RGIT prevê responsabilidade contraordenacional pela falta de entrega de prestação tributária, a qual está relacionada com mecanismos de retenção e com as funções de substituto que oneram determinados sujeitos passivos. A efetivação da cobrança de tributos é, assim, em regra, efetuada através da execução fiscal.

Tal não é o caso das taxas de portagem, mercê da particularidade da utilização das infraestruturas rodoviárias em que vigora o princípio do utilizador-pagador, e cujo cumprimento de pagamento para ser assegurado requer uma mais ampla coercividade só possível através do direito sancionatório. Idênticas exigências ocorrem com a utilização dos transportes públicos, na sua maioria de livre acesso, e em menor medida com as taxas moderadoras. Em todos os três casos de contraordenação em análise estamos perante a utilização de um bem do domínio público ou de um serviço público, assegurado pela Estado através da Administração Pública ou entidade pública ou concessionária desse serviço, sem que o agente tenha assegurado o seu pagamento na forma prescrita na lei.

3. Competência e atribuições da Administração Tributária

Nos três casos em análise a competência para a tramitação dos processos e aplicação das coimas é atribuída ao Serviço de Finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, conforme se alcança do disposto nos artigos 15º, n.º 1, da Lei n.º 25/2006, 8º-A, n.º 8, do Dec.-Lei n.º 113/2011, e 10º da Lei n.º 28/2006.

Ao atribuir a competência ao "serviço" deve entender-se que a competência para a decisão é do dirigente do serviço, ou seja, no caso concreto do senhor chefe de finanças³, o qual pode delegá-la no chefe de finanças adjunto, atento o disposto no artigo 34º do Regime Geral das Contraordenações (RGCO).

A competência dos tribunais tributários para apreciação do recurso das decisões de aplicação de coima nos três casos em análise não está especificamente prevista. Com efeito, nos termos

² Cfr. a este propósito Isabel Marques da Silva, in "Regime Geral das Infrações Tributárias", cadernos IDEFF, n.º 5, Almedina, pág. 48.

³ Art. 31º da Portaria 348/2007, de 30 de março.

da alínea b) do n.º 1 do art. 49º do ETAF compete aos tribunais tributários conhecer da impugnação de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal, o que não abrange as contraordenações em análise.

Todavia e porque nos três casos existem normas remissivas a determinar a aplicação subsidiária do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) - art. 18º da Lei n.º 25/2006, art. 12º da Lei n.º 28/2006, e art. 8º-A, n.º 16, do Dec.-Lei n.º 113/2011 -, impõe-se a aplicação do disposto no artigo 53º deste diploma (RGIT), no sentido de que as decisões de aplicação de coima e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário.

4. O caso específico das portagens nas infra-estruturas rodoviárias

Dispõe o artigo 2º da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho, que "as condições de utilização de títulos de trânsito em infraestruturas rodoviárias, designadamente em autoestradas e pontes, que sejam objeto de contratos de concessão são definidas nos termos previstos na lei e nos referidos contratos".

A **Lei n.º 60/2008**, de 16/9, concedeu autorização ao Governo para legislar sobre a instalação obrigatória de um dispositivo eletrónico de matrícula em todos os veículos automóveis destinando-se a identificação ou deteção eletrónica de veículos através do dispositivo eletrónico de matrícula aos seguintes fins:

- a) Fiscalização do cumprimento do Código da Estrada e demais legislação rodoviária;
- b) Identificação de veículos para efeitos de reconhecimento de veículos acidentados, abandonados ou desaparecidos;

c) Cobrança eletrónica de portagens em conformidade com o Serviço Electrónico Europeu de Portagem, bem como outras taxas rodoviárias e similares

Dando cumprimento a tal autorização foi publicado o Dec.-Lei n.º **112/2009**, de 18 de maio, que implementou um sistema de controlo de tráfego nas infra-estruturas rodoviárias através da progressiva generalização de sistemas eletrónicos para a cobrança de portagens.

O Governo tomou a decisão de introdução de portagens, designadamente nas SCUT do Norte Litoral, do Grande Porto e da Costa da Prata, através do Decreto-Lei n.º 67-A/2010, de 14 de junho, e simultaneamente, publicou as Portarias n.º s 314-A/2010 e 314-B/2010, ambas de 14 de junho, que regulamentam o sistema de cobrança de portagens, finalizando, desta forma, o processo para a introdução de portagens, no calendário fixado no PEC.

Posteriormente, o referido quadro legal, que permitia ao Governo introduzir as portagens nas SCUT, veio a ser alterado pela Lei n.º 46/2010, de 7 de setembro, o que determinou a necessidade de o Governo proceder às necessárias adaptações, no plano normativo, em matéria de regulamentação do regime de cobrança de portagens.

O referido diploma legal acrescentou os artigos 4º-A e 9º-A ao DL 112/2009, tendo o primeiro definido a forma de pagamento de portagens (cfr. o art. 4º-A do DL 112/2009, introduzido pela Lei n.º 46/2010, de 7/9)⁴.

5. A configuração do ilícito

5.1. O caso específico da falta de pagamento das portagens em infraestruturas rodoviárias

O art. 5º, n.º 2 e 3, da Lei n.º 25/2006, na redação introduzida pelo Dec.-Lei n.º 113/2009, de 18 de maio (c/ entrada em vigor em 19/05/2009), prevê como contraordenação, o não pagamento de taxas de portagem resultante da transposição de um local de deteção de veículos, para efeitos de cobrança eletrónica de portagens, no caso de infra-estruturas rodoviárias onde seja devido o pagamento de portagens e que apenas disponham de um sistema de cobrança eletrónica das mesmas **sem que se mostre assegurado o seu pagamento através de um sistema de pagamento associado a dispositivo eletrónico de matrícula, e desde que essa falta de pagamento não fosse realizada no prazo de cinco dias úteis a contar do evento, acrescida dos respetivos custos administrativos.**

O n.º 3 do artigo do artigo 5º, ao fazer depender a punibilidade da conduta da falta de pagamento no prazo de cinco dias configurava uma condição de punibilidade.

⁴ Artigo 4º-A

Pagamento de portagens

1 - Nas infra-estruturas rodoviárias que apenas disponham de um sistema de cobrança eletrónica de portagens, a cobrança de portagem processa-se com recurso a uma das seguintes formas de pagamento:

- a) Utilização do dispositivo eletrónico de matrícula;
- b) Utilização do dispositivo Via Verde;
- c) Utilização de dispositivo temporário;
- d) Pós-pagamento nos termos legalmente estabelecidos.

2 - A utilização do dispositivo temporário previsto na alínea c) do número anterior deve permitir o pagamento eletrónico de portagem mediante formas de pré-pagamento, que garantam a possibilidade de protecção do anonimato.

3 - O pagamento previsto na alínea d) do n.º 1 é efectuado no prazo máximo de cinco dias úteis, devendo o proprietário da viatura assegurar a efectivação do mesmo nas modalidades regulamentadas.

4 - A forma de pagamento de portagem previsto na alínea d) do n.º 1 não é aplicável aos veículos de matrícula estrangeira.

5 - Nos casos em que o pagamento de portagem não tenha sido efectuado recorrendo a uma das formas previstas no n.º 1, o proprietário do veículo é identificado e notificado para pagar o valor da portagem em dívida e os custos administrativos inerentes, bem como a coima aplicável.

6 - Nas vias em que se aplica o sistema de exclusividade de cobrança eletrónica de portagens, as concessionárias ou subconcessionárias divulgam, nas condições necessárias ao seu adequado conhecimento, nomeadamente através de painéis informativos na plena via, as seguintes informações:

- a) Que se trata de uma via em que é devido o pagamento de uma taxa de portagem;
- b) Que a via apenas dispõe de um sistema de cobrança eletrónica de portagens;
- c) As formas de pagamento disponíveis para os veículos que nela circulem sem dispositivo eletrónico de matrícula;
- d) Os meios e os locais onde pode ser efectuado o respectivo pagamento.

7 - Nos casos em que as infra-estruturas incluam o sistema de cobrança manual, o pagamento de portagem pode ser feito através de dinheiro ou meio equivalente, no exacto momento da passagem.

8 - Os modos complementares de utilização dos dispositivos eletrónicos, incluindo os aspectos técnicos da respectiva interoperabilidade, bem como da regulação das formas de pagamento de portagens, são definidos por portaria do membro do Governo responsável pela área das obras públicas e transportes.

O referido preceito legal foi revogado pelo art. 7º da **Lei n.º 46/2010**, de 7 de setembro, deixando de existir essa condição de punibilidade. Todavia o n.º 2 do artigo 5º, na redação introduzida por esta lei, prevê a prática de **contraordenação, nos casos em que a infraestrutura rodoviária apenas disponha de um sistema de cobrança eletrónica de portagens**, a transposição de um local de deteção de veículos, **sem que o agente proceda ao pagamento da taxa devida nos termos legalmente estabelecidos**.

A norma sancionatória faz assim uma remissão para outras normas em que se preveja os termos em que deve ser efetuado o pagamento da taxa de portagem e tem subjacente aqueles casos em que o veículo não dispõe de equipamento associado a um sistema eletrónico de pagamento de portagens.

Resulta, assim, que a referida infração só se consuma com o não pagamento da taxa após o decurso do prazo fixado em normativos de que falaremos mais à frente.

Tal asserção permite concluir, independentemente de outras razões, designadamente atinentes à unicidade da conduta, que pese embora o veículo transponha diversos locais de deteção de veículos, vulgarmente denominados "pórticos", no decurso da utilização de um infraestrutura rodoviária, verifica-se apenas uma contraordenação se o agente não efectuar o pagamento do montante total das taxas devidas nesse itinerário.

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 55/2015, de 8 de junho, o n.º 4 do artigo 7º da Lei n.º 25/2006 passou a regular a punição de eventual concurso de infrações, estabelecendo que são punidas como uma única contraordenação as infrações praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária⁵.

5.2. A consumação e autoria do ilícito

5.2.1. O caso do Dec.-Lei n.º 113/2011, de 29 de novembro (taxas moderadoras)

As taxas moderadoras são em regra cobradas no momento da realização das prestações de saúde. Mas caso tal não ocorra, o utente é interpelado para efetuar o seu pagamento no prazo de 10 dias – n.º 3 do art. 7º do Dec.-Lei n.º 113/2011. E só no caso de não pagamento após o decurso de tal prazo é que o utente é responsabilizado pela prática da contraordenação prevista no artigo 8º-A do mesmo diploma legal.

⁵ O n.º 5 do mesmo preceito especifica o que se entende por "mesma infraestrutura rodoviária".

5.2.2. O caso da Lei n.º 28/2006, de 4 de julho

A contraordenação prevista neste diploma legal consoma-se com a utilização de sistema de transporte coletivo de passageiros (em comboios, autocarros, troleicarros, carros elétricos, transportes fluviais, ferroviários, metropolitano, metro ligeiro e transporte por cabo), sem que o utente esteja munido de título de transporte válido, exiba título de transporte inválido ou recuse a sua exibição - artigo 7º, n.º 1.

5.2.3. O caso da Lei n.º 25/2006, de 30 de junho

Não parece suscitar grandes dúvidas que nas situações de cobrança manual de portagens, a recusa de pagamento por parte do condutor da viatura e utilizador da infraestrutura rodoviária da taxa que lhe for cobrada e exigida pelo portageiro, o constitui como autor da infração e dá origem ao levantamento de auto de notícia, nos termos dos artigos 6º e 9º da Lei n.º 25/2006.

Já o mesmo não ocorre, em regra, nos casos de transposição de barreira de portagem através de uma via reservada a um sistema eletrónico de cobrança de portagens ou no caso de infraestruturas rodoviárias que apenas disponham de sistema eletrónico de deteção de veículos (ex-SCUTs).

Nestes casos, em regra, o utilizador da infraestrutura rodoviária **não é identificado** e por outro lado a infração **só se consoma com a verificação da falta de cobrança**, ou porque não estava assegurada através de meio de pagamento válido ou porque não foi feito o pagamento no prazo especificado na lei. E só após o decurso desse prazo é que pode ser levantado auto de notícia.

Como foi referido supra a Lei n.º 46/2010, de 7 de setembro, aditou o artigo 4º-A ao DL 112/2009, o qual regulamenta a forma de pagamento de portagens nas infra-estruturas rodoviárias que apenas disponham de um sistema de cobrança eletrónico de portagens, e estabelece quatro formas de pagamento:

- a) Utilização do dispositivo eletrónico de matrícula;
- b) Utilização do dispositivo Via Verde;
- c) Utilização de dispositivo temporário;
- d) Pós-pagamento nos termos legalmente estabelecidos.

E por sua vez o seu n.º 3 dispõe que no caso da modalidade do "pós-pagamento" prevista na alínea d) o pagamento é efetuado no prazo máximo de cinco dias úteis.

A Portaria n.º 314-A/2010, de 14 de junho, veio regulamentar essa forma de pagamento, estabelecendo no artigo 17º que a mesma pode ser efetuada junto de uma entidade de cobrança de portagens (ECP) nos cinco dias posteriores à passagem num local de deteção de

veículos, a qual é acrescida de custos administrativos. E esclarecer que o pagamento abrange todas as taxas de portagens relativas às viagens realizadas no mesmo dia.

Nestes casos, não tendo sido identificado o agente da infração, há ainda que proceder a essa identificação. E após essa identificação é o mesmo ainda notificado para, no prazo de 15 dias, efetuar o pagamento da taxa de portagem, acrescida de custos administrativos - **artigo 10º, n.º 1 e 4 da Lei n.º 25/2006**.

Dispõe a este propósito o citado artigo 10º que o dono do veículo é notificado para efetuar o pagamento da taxa e custos administrativos ou identificar o condutor do veículo. Subjacente à referida norma está o entendimento de que o dono do veículo é a pessoa (singular ou colectiva) responsável pela sua circulação na via pública e que a viatura identificada circulou no seu interesse.

Como é entendimento em direito civil, tem a direção efetiva do veículo aquele que, de facto, goza ou frui as vantagens dele, e quem, por essa razão, especialmente cabe controlar o seu funcionamento. Tem correntemente a direção efetiva do veículo o proprietário, o usufrutuário, o adquirente com reserva de propriedade, o comodatário, o locatário, o que o furtou, o condutor abusivo e, de um modo geral, qualquer possuidor em nome próprio - vide Pires de Lima e Antunes Varela (Código Civil Anotado, Vol. I, 3ª ed, pág. 485/486).

E é nessa medida que recai sobre o dono do veículo o dever de efetuar o pagamento da taxa de portagem que corresponde à utilização do bem de domínio público. É esse dever que atualmente se encontra expressamente previsto no artigo 4º-A do Dec. Lei n.º 112/2009, de 18 de maio, introduzido pela Lei n.º 46/2010, de 7 de setembro, ao fazer recair sobre o proprietário do veículo o dever de assegurar o pagamento da taxa de portagem.

Todavia e caso a circulação do veículo não tenha sido efectuada por sua conta e interesse, então deve identificar a pessoa que circulou com a viatura no seu próprio interesse de forma a exonerar-se da responsabilidade.

Ou seja, para afastar a **sua presumida responsabilidade pelo pagamento da taxa de portagem**, o dono do veículo tem que identificar a pessoa responsável ou fazer prova de que houve uma utilização abusiva da viatura por terceiro. A prova da utilização abusiva no prazo assinalado no n.º 1 (15 dias) foi abandonada na redação introduzida pela Lei n.º 55/2015, de 8 de junho.

Na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, foi acrescentado o n.º 6 ao artigo 10º, que dispõe que "O direito de ilidir a presunção de responsabilidade prevista no n.º 3, considera-se definitivamente precludido caso não seja exercido no prazo referido no n.º 1".

Este normativo suscita dúvidas de constitucionalidade, por eventualmente ofender o direito de defesa do arguido. Uma das interpretações possíveis do disposto no referido n.º 6 do artigo 10º pode ser a de que as pessoas referidas no seu n.º 3 não podem discutir a responsabilidade contraordenacional no processo que lhes for instaurado, asserção esta com a qual não

podemos concordar. Com efeito, resultando que só posteriormente ao prazo de 15 (ou agora 30) dias para identificar o condutor do veículo é que é elaborado o auto de notícia e instaurado o processo de contra-ordenação, teríamos que o dono do veículo (ou qualquer das outras pessoas referidas no n.º 3) veria precludido o direito de defesa ao não poder discutir a sua responsabilidade pelo ilícito que lhe é imputado, o que viola o disposto no artigo 32º, n.º 10, da Constituição.

Numa interpretação conforme à Constituição consideramos que o sentido do disposto no n.º 6 é de que o dono do veículo ao não identificar o **condutor do veículo admite que este circulava por sua conta e no seu interesse**, não podendo mais tarde vir por em causa tal facto. E nessa medida é o dono do veículo que está onerado com o dever de assegurar o pagamento da contrapartida que resulta da circulação do veículo na infraestrutura rodoviária. Com efeito, é de admitir a existência de uma verdadeira presunção legal de direção efetiva e interessada do veículo por parte do seu proprietário, pois o conceito de direção efetiva e interessada cabe perfeita e legalmente dentro do conceito do direito de propriedade (Ac. S.T.J. de 27-10-88, Bol. 469; Ac. S.T.J. de 20-2-2001, Col. Ac. S.T.J., I, 2º, 125; Ac. S.T.J. de 6-11-2001, Col. Ac. S.T.J., IX, 141)⁶.

Todavia, afigura-se-nos que tal facto não obsta a que o dono do veículo possa invocar causas de exclusão da ilicitude do facto ou da culpa.

A propósito de similar presunção prevista no Código da Estrada (art. 171º), a jurisprudência dos tribunais comuns tem-se dividido, ora defendendo que o titular do documento de identificação do veículo, apesar de não ter oportunamente identificado o condutor, não fica inibido de, em sede de impugnação judicial da decisão da autoridade administrativa, invocar e provar que não era ele o condutor do veículo momento da infração, logrando, desse modo, afastar a presunção legal⁷, ora considerando que decorrido o prazo que lhe é fixado para identificação do condutor fica precludida essa possibilidade⁸.

5.3. A responsabilidade das pessoas coletivas

Importa por último referir que a jurisprudência maioritária tem adotado o entendimento do disposto no artigo 7º do RGCO numa aceção ampla dos conceitos de "órgãos" e de "no exercício de funções", para abranger quem quer que aja em nome e em proveito da pessoa coletiva incluindo os membros dos órgãos diretivos e quem tenha um dever de vigilância e fiscalização, incluindo os trabalhadores ao serviço da pessoa coletiva, desde que atuem no

⁶ Cfr. o **acórdão do TC n.º 276/2004** de 20/04/2004, a propósito da interpretação do artigo 152.º, n.º 1, do Código da Estrada "no sentido de que se limita a estabelecer uma presunção ilidível de que o proprietário ou possuidor do veículo é o seu condutor, desde que não identifique outrem como tal".

⁷ Neste sentido cfr. os acórdãos da Relação de Coimbra de 07/10/2015, proc. n.º 1/14.1T8VLF.C1, de 05/07/2006, proc. n.º 1511/06, e de 20/09/2006, proc. n.º 1302/06, todos disponíveis no site da DGSJ.

⁸ Neste sentido cfr. os acórdãos da Relação de Coimbra de 06/03/2002, publicado na C.J., Ano XVIII, tomo II, pág. 37, e de 12/12/2007, proc. n.º 213/06.1TBMMV.C1; e acórdão da Relação de Guimarães de 03/10/2005, proc. n.º 1388/05-2.

exercício das suas funções ou por causa delas, exceto quando o façam contra ordens expressas ou em seu interesse exclusivo⁹.

Também o **Tribunal Constitucional** tem admitido, no âmbito do ilícito de mera ordenação social, este conceito extensivo de autor, ao considerar que *“a imputação de um facto a um agente tem por referente legal e dogmático um conceito extensivo de autoria de matriz causal, conceito este segundo o qual é considerado autor de uma contraordenação todo o agente que tiver contribuído causal ou cocausalmente para a realização do tipo, ou seja, que haja dado origem a uma causa para a sua realização ou que haja promovido, com a sua ação ou omissão, o facto ilícito, podendo isso ocorrer de qualquer forma* (cfr. Frederico Lacerda da Costa Pinto, em “O ilícito de mera ordenação social”, na Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 7, Fasc. 1, pág. 25-26)” - Acórdão n.º 45/2014, proc. n.º 428/13 de 09/01/2014.

O Conselho Consultivo da PGR pronunciou-se igualmente no sentido de que *“A responsabilidade autónoma da pessoa coletiva significa que essa responsabilidade não fica dependente da imputação a um indivíduo em concreto, bastando que se saiba que o infrator foi alguém atuando por conta ou em representação da pessoa coletiva, por causa do exercício das suas funções e no interesse da pessoa coletiva”* – parecer do Cons. Consultivo da PGR n.º 11/2013, de 10/7/2013, pub. no *Diário da República*, 2.ª série — N.º 178 — 16 de setembro de 2013.

Em suma, formularíamos nesta parte as seguintes conclusões:

- Independentemente de o titular do registo do veículo ser pessoa singular ou coletiva é sobre essa pessoa que recai o dever de assegurar o pagamento das portagens decorrentes da circulação em infraestrutura rodoviária em que seja utilizado veículo da sua propriedade.
- Poderá contudo esse titular exonerar-se dessa responsabilidade se identificar outra pessoa como o condutor que na altura da prática dos factos conduzia o veículo por sua conta e no seu próprio interesse.
- Todavia o facto de não identificar o condutor não obsta a que o dono do veículo possa invocar causas de exclusão da ilicitude do facto ou da culpa no âmbito da contraordenação que lhe é imputada¹⁰.

⁹ Cfr. a este propósito os acórdãos da Relação de Lisboa de 26/05/2015, proc. n.º 206/14.5YUSTR.L1-5, e de 16/03/2011, proc. n.º 147/10.5TAPDL.L1-3; acórdão da Relação de Coimbra de 09/11/2011, proc. n.º 179/10.3TBMMN.C1; acórdão da Relação de Évora de 11/07/2013, proc. n.º 82/12.2YQSTR.E1; e acórdão da Relação de Guimarães de 25/01/2010, proc. n.º 459/05.0GAFLG.

¹⁰ Cfr. o **Acórdão do TC n.º 568/2008 de 26/11/2008, a propósito do art. 175.º do Cód. da Estrada**: “Ora, o entendimento de que o segmento normativo questionado do n.º 4 do artigo 175.º do Código da Estrada apenas comporta uma renúncia à impugnação dos factos constitutivos da infracção é diverso e menos restritivo do que aquele que o acórdão fundamento julgou inconstitucional. **Não é a mesma coisa dizer que a norma impede a discussão da existência da infracção e atribuir-lhe, somente, o sentido de vedar a discussão dos factos que integram os elementos constitutivos da contra-ordenação.** Perante o entendimento do n.º 4 do artigo 175.º do Código da Estrada que o acórdão recorrido acabou por adoptar, sempre fica ressalvada a possibilidade de defesa, na fase de determinação da sanção acessória, quanto à qualificação jurídica dos factos, se não também a possibilidade

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1ip24zlic5/flash.html>

de o arguido invocar causas de exclusão da ilicitude e da culpa. O que a dimensão normativa anteriormente julgada inconstitucional não contempla."



4.
**Contraordenações
aduaneiras.
Novidades e
perplexidades de
uma reforma**

Nuno Victorino

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

CONTRAORDENAÇÕES ADUANEIRAS. NOVIDADES E PERPLEXIDADES DE UMA REFORMA.

Nuno Victorino*

Intróito.

1. O RGIT; Breve resenha histórica.
 2. As contraordenações tributárias.
 3. As contraordenações aduaneiras: **3.1.** O descaminho. **3.2.** A introdução irregular no consumo. **3.2.1.** Atenuação específica. **3.3.** Violação do dever de cooperação. **3.4.** Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes. **3.5.** Aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira.
 4. Um novo direito sancionatório aduaneiro comunitário.
 5. Conclusões.
- Bibliografia.

Intróito

Em primeiro lugar gostaria de agradecer o convite que me foi dirigido pelo CEJ, na pessoa do Sr. Doutor António Pedro Barbas Homem e também à Sra. Dra. Margarida Reis, cumprimentar os demais oradores, os senhores magistrados, advogados, juristas e restante assistência.

Em segundo lugar dizer que é um privilégio e uma honra estar nesta casa e expor, perante vós uma temática que nos últimos anos alguma tinta tem feito correr na doutrina, nos tribunais, na instituição tributária e na própria academia.

Não é, contudo uma temática fácil, o direito contraordenacional tributário arreigado a princípios e finalidades do próprio direito tributário, parece algumas vezes resvalar para outros objectivos que não o da regulação dos ilícitos de mera ordenação social. Para além disto, se alguma coisa se tem escrito, na doutrina e na academia acerca do direito sancionatório fiscal, tem-se votado a alguma indiferença o direito sancionatório aduaneiro, quiçá pela sua especificidade e mesmo complexidade.

Em 1984 José de Jesus Costa¹, numa obra de grande vulto na temática que aqui nos cumpre analisar, dava-nos conta no prefácio que *“a bibliografia aduaneira, nomeadamente sobre infracções fiscais aduaneiras, é bastante pobre”*.

Se assim era então, assim é hoje também.

* Membro do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária.

¹ COSTA, José de Jesus – Crimes e contra-ordenações aduaneiras. Athena Editora. Porto, 1984.

1. O RGIT; Breve resenha histórica

O direito sancionatório aduaneiro nacional remonta ao século XIII, sendo uma das primeiras referências conhecidas a Ley 2.ª das Cortes de Coimbra de 1211².

Não se pretendendo aqui volver tão atrás nos tempos ou sequer reconstruir o percurso histórico das sanções em matéria aduaneira, dir-se-á que o actual regime sancionatório teve como fonte inspiradora o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA)³ e o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA)⁴.

Do ponto de vista processual contra-ordenacional⁵ e dada escassez de normas desta natureza no RJIFA, o novo diploma baseia-se no que já se consagrava no RJIFNA a este respeito, sendo que algumas das soluções normativas então adotadas constituíram inteira novidade em sede de tramitação das contraordenações aduaneiras⁶.

2. As contraordenações tributárias

As contraordenações previstas no RGIT são somente aduaneiras e fiscais e qualificam-se como graves ou simples^{7 8}, quando a lei expressamente as indica como tal⁹ ou quando os limites máximos abstractos sejam inferiores a € 15000, caso em que são consideradas simples¹⁰, ou superiores àquele montante, caso em que são consideradas graves¹¹.

Para além do exposto, há que ter em atenção ainda os casos em que as infracções de natureza contraordenacional são cometidas por pessoas colectivas, uma vez que neste casos e nos termos do n.º 4 do art.º 26.º do RGIT os limites abstractos das coimas são elevados para o dobro. Do exposto resulta que nalguns casos, quando a infracção é cometida por pessoa singular, é qualificada como simples e quando cometida por pessoa colectiva por força do mecanismo supra indicado, é qualificada como grave¹².

² Veja-se SOUSA, António Napoleão Vieira e – O Contencioso fiscal aduaneiro através dos tempos. Separata do Boletim das Alfândegas da Província de Angola. Luanda. 1961 p. 11

³ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

⁴ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

⁵ Não podemos esquecer que o Direito Processual Penal Tributário é uma novidade neste regime sancionatório (ainda que seja somente regulada a fase de inquérito).

⁶ Veja-se por exemplo os regimes do pagamento reduzido da coima, do pagamento voluntário (o pagamento voluntário no RJIFA encontrava-se mais próximo do que é agora o pagamento antecipado da coima) e mesmo a dispensa e atenuação da coima.

⁷ Este critério bipartido só foi instituído na versão final do RGIT. Do Anteprojecto constava uma tripartição qualificativa em simples, graves e muito graves (*vide* Anteprojecto do Regime Geral das Infracções Tributárias. Lisboa: Edição do Ministério das Finanças, 1999, p. 49)

⁸ Art.º 23.º n.º 1 do RGIT.

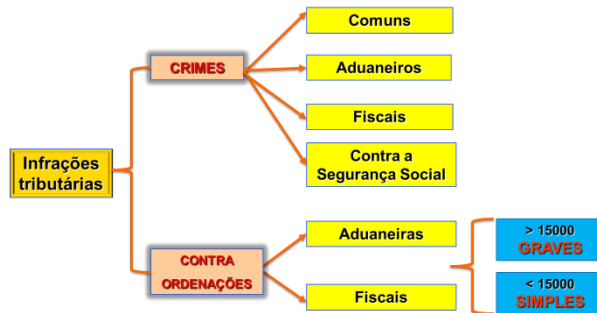
⁹ Vejam-se os casos dos art.ºs 117.º n.º 9 e 121.º n.º 3 do RGIT.

¹⁰ Art.º 23.º n.º 2 do RGIT.

¹¹ Art.º 23.º n.º 3 do RGIT.

¹² Veja-se a título exemplificativo as contraordenações tipificadas pelos art.ºs 110.º e 117.º n.ºs 6 e 7 do RGIT.

Esta dicotomia, releva hoje somente para efeitos de aplicação de sanções acessórias, no caso de se tratar de contraordenações graves¹³.



Não encontramos no RGIT contraordenações comuns e tal circunstância deve-se ao facto de não estarem aqui tipificadas contraordenações contra a segurança social¹⁴. Assim ao se excluírem deste diploma os ilícitos de mera ordenação social aplicáveis ao direito da segurança social, tal determinou que não se consagrassem ilícitos comuns desta natureza, o que do ponto de vista dos bens jurídicos protegidos ou tutelados não faz muito sentido relativamente a algumas infracções que no nosso entendimento deveriam ser classificadas como comuns.¹⁵

No que toca à segurança social é mesmo nosso sentir que esta codificação ficou além do que era expectável. Se do ponto de vista político, na segunda fase de revisão¹⁶, se entendeu que o *RGIT se aplicaria às infracções das normas reguladoras das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social*,¹⁷ haveria que assumir esta opção na sua plenitude e integrar neste regime jurídico, não só as infracções de natureza criminal como também as de natureza contra-ordenacional¹⁸.

¹³ Podem ser aplicadas às contraordenações graves nos termos do art.º 28.º do RGIT, as seguintes sanções acessórias: Perda de objectos pertencentes ao agente; privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; 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, pelo prazo máximo de 2 anos; privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos; encerramento de estabelecimento ou de depósito; cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações; publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infracção; perda do montante total que exceda o quantitativo de € 150000, sempre que a infracção prevista no n.º 6 do artigo 108.º seja cometida a título de dolo e o montante de dinheiro líquido objecto da referida infracção seja de valor superior àquele montante; perda das mercadorias de importação e exportação proibida.

¹⁴ Embora não estejam consagradas no RGIT, tal não significa que não existam. As mesmas encontram-se reguladas em diplomas avulsos, designadamente, no âmbito dos regimes de Segurança Social, aplicáveis aos empregadores e trabalhadores as infracções são reguladas pelos Decretos-Lei n.ºs 64/89, de 25 de Fevereiro, 328/93, de 25 de Setembro e 119/99, de 14 de Abril. Quanto às contraordenações e coimas aplicáveis aos estabelecimentos que exerçam actividades de apoio social no âmbito da Segurança Social, as infracções, são reguladas pelos Decretos-Lei n.ºs 133-A/97, de 30 de Maio e 156/2005, de 15 de Setembro. No que se refere ao Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16/09, consultem-se os art.ºs 221.º e segs.

¹⁵ Veja-se o caso da aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira, prevista no art.º 112.º e classificada como aduaneira.

¹⁶ No primeiro anteprojecto, estas infracções estavam excluídas do RGIT, veja-se p. 16 do Anteprojecto do Regime Geral das Infracções Tributárias. Lisboa: Edição do Ministério das Finanças, 1999.

¹⁷ Vide al. d) do n.º 1 do art.º 1.º do RGIT.

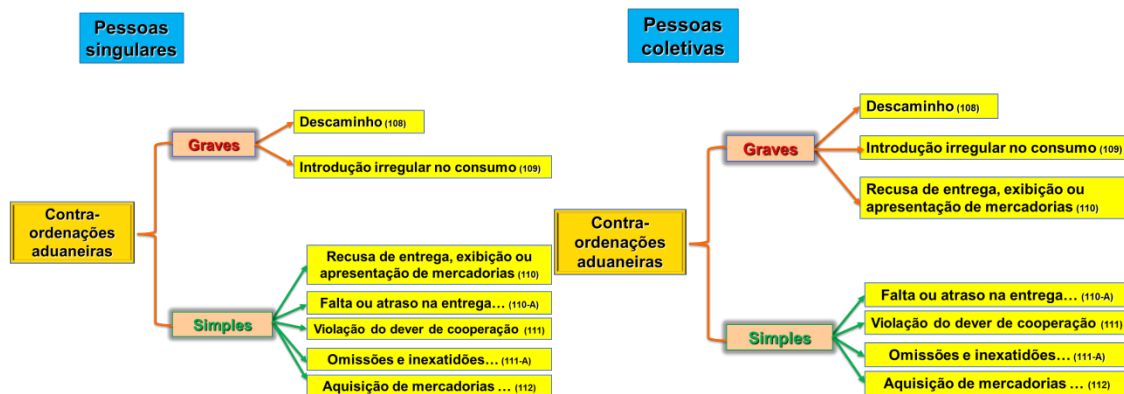
¹⁸ E ainda as de natureza processual, uma vez que a título exemplificativo o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, tem regras próprias de natureza procedimental.

Com esta visão *narrow* da codificação efetuada, perdeu-se não só a oportunidade de actualizar alguns regimes infraccionais de extrema importância, como seja o previsto no DL n.º 64/89, de 25 de Fevereiro, como a “reforma” ficou manifestamente incompleta¹⁹.

3. As contraordenações aduaneiras

As contraordenações aduaneiras (tal como as fiscais), não sofreram uma evolução significativa na versão publicada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, em relação ao que já constava do RJFA. Na realidade, na maioria das vezes, a tipificação apresentada no RGIT, constitui uma cópia da que já se encontrava naquele diploma, sem que tivesse havido a preocupação de se proceder à actualização da terminologia técnica aduaneira utilizada²⁰. Algumas das excepções a esta constatação, foram, como veremos, as contraordenações de descaminho²¹ e de introdução irregular no consumo²².

A realidade veio demonstrar que alguns dos tipos então consagrados mereciam melhor reflexão e adequação à factologia criminal e de mera ordenação social do início do séc. XXI²³.



¹⁹ Repare-se que no art.º 1.º do RGIT se menciona expressamente que se aplica às infracções das normas reguladoras das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social... mas, incompreensivelmente ressalva-se o regime das contraordenações que consta de legislação especial.

²⁰ Veja-se a título exemplificativo, a utilização de expressões como, *importação* (em vez de introdução no consumo), no art.º 92.º n.º 1 al. a), *despacho aduaneiro* (quando deveria constar declaração aduaneira), no art.º 92.º n.º 1 al. d), ou mesmo a alusão ao *pescado* no art.º 94.º

²¹ Vide Anteprojecto... 1999, p. 20.

²² *Idem*, pp. 127 e segs. No Anteprojecto, o que agora constitui uma só contraordenação, enquadrava-se no Capítulo III, relativo às contraordenações tributárias em matéria de IEC e era tripartida numa contraordenação relativa ao álcool e bebidas alcoólicas (art.º 122.º), outra atinente aos produtos petrolíferos (art.º 123.º) outr ainda no domínio dos tabacos (art.º 124.º).

²³ Veja-se a adição ao RGIT de novas contraordenações motivadas pela inadequação dos tipos existentes à realidade factual, de que os art.ºs 110.º-A e 111.º-A, são exemplo.

3.1 O descaminho^{24 25}

O descaminho, constitui uma das infracções mais antigas do direito sancionatório aduaneiro. Tendo em conta que a sua tipificação sempre esteve associada ao crime de contrabando e à passagem das mercadorias pelas Alfândegas²⁶, dada a concretização do mercado interno, que fez desaparecer as alfândegas interiores, verificava-se uma desadequação patente entre a realidade factual e a tipificação ora existente na legislação anterior, tendo havido necessidade de se reformular este tipo contraordenacional. Assim pretendendo manter-se a ligação umbilical ao contrabando, consagrou-se no n.º 1 do art.º 108.º do RGIT, uma delimitação recíproca com este crime ao se mencionar que *os factos descritos nos artigos 92.º, 93.º e 95.º da presente lei que não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência.*²⁷

Assim, passaram a constituir também, contraordenação de descaminho, em razão do valor da prestação tributária²⁸ ou da mercadoria²⁹ objeto de infracção³⁰, ou ainda em função da sua prática a título negligente, os seguintes factos³¹:

- Importação ou exportação³² mercadorias sem as apresentar³³ às estâncias aduaneiras³⁴ ou recintos directamente fiscalizados pela autoridade aduaneira, para cumprimento das

²⁴ Art.º 108.º do RGIT

²⁵ Este tipo tem sido objecto de algumas alterações desde a sua vigência. Provavelmente a de maior relevo foi operada pela Lei n.º 107-B/2003, que conferiu à redacção do n.º 1 uma maior coerência e lógica, colmatando algumas deficiências que a norma até então evidenciava. Para além desta alteração, durante 5 anos as infracções de natureza contraordenacional em sede de ISV, foram tipificadas como descaminho, até que em 2007, o legislador apercebendo-se deste erro de qualificação, passou estas infracções para o art.º 109.º e passaram a ser consideradas como introduções irregulares no consumo.

²⁶ Nos termos do n.º 1 do art.º 35.º do RJFA, constituía contraordenação de descaminho, *todo o facto que tivesse por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento da prestação tributária aduaneira, tal como definida no artigo 2.º daquele Regime Jurídico, ou fizesse passar através das alfândegas ou delas retirasse quaisquer mercadorias sem serem submetidas às competentes formalidades de desembaraço fiscal, ou mediante falsas indicações.*

²⁷ Esta consagração vem ao encontro do que se dispõe no art.º 51.º do RGIT, designadamente que *ficam sujeitas ao processo de contra-ordenação tributário as infracções tributárias sem natureza criminal, salvo nos casos em que o conhecimento das contraordenações caiba aos tribunais comuns, caso em que é correspondentemente aplicável o disposto no capítulo I da parte II desta lei.*

²⁸ Igual ou inferior a € 15000.

²⁹ Valor aduaneiro, determinado de acordo com as regras constantes dos art.ºs 28.º a 36.º do Código Aduaneiro Comunitário, Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho de 12 Outubro (doravante CAC) e 141.º a 181.º-A das Disposições de Aplicação do CAC, Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho (seguidamente, DACAC).

³⁰ Igual ou inferior a € 50000.

³¹ Estes factos eram já punidos como contraordenação de descaminho nos termos do n.º 3 do art.º 35.º do RJFA.

³² Entendemos que o legislador não empregou aqui uma terminologia técnica, no sentido de considerar que se trataria da submissão aos regimes aduaneiros de introdução em livre prática e exportação, mas sim aos conceitos comuns de importação e exportação no sentido de entrada e saída de mercadorias no território aduaneiro.

³³ O que está aqui em causa é a importação ou exportação omitindo-se o dever de apresentação das mercadorias à alfândega. Este conceito (de apresentação) está definido no art.º 4.º n.º 19 do CAC e corresponde à obrigação de comunicação às autoridades aduaneiras, segundo as modalidades estipuladas, da chegada de mercadorias à estância aduaneira ou a qualquer outro local designado ou aprovado pelas autoridades aduaneiras. O procedimento e sobre quem impende esta obrigação, encontra o seu regime legal nos art.º 40.º e segs. do CAC.

³⁴ Estância aduaneira é qualquer serviço em que possa ser dado cumprimento a todas ou a parte das formalidades previstas na legislação aduaneira (art.º 4.º, n.º 4, do CAC).

formalidades de despacho³⁵ ou para pagamento da prestação tributária³⁶ aduaneira legalmente devida;

- Ocultação ou subtracção quaisquer mercadorias à acção da administração aduaneira no interior das estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela administração aduaneira³⁷;

- Retirar do território nacional objectos de considerável interesse histórico ou artístico sem as autorizações impostas por lei³⁸;

- Obter, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, o despacho aduaneiro de quaisquer mercadorias ou um benefício ou vantagem fiscal;

- Colocar ou deter em circulação no interior do território aduaneiro mercadorias em violação de leis aduaneiras relativas à circulação interna³⁹ ou comunitária⁴⁰ de mercadorias sem o processamento das competentes guias⁴¹ ou outros documentos legalmente exigíveis ou sem a aplicação de selos, marcas ou outros sinais legalmente prescritos;

³⁵ As formalidades de despacho correspondem ao *conjunto de formalidades a cumprir para que as mercadorias sujeitas à acção aduaneira possam seguir ao seu ulterior destino* (art.º 86.º da Reforma Aduaneira). Hoje esta terminologia está ultrapassada (assim como já o estava em 2001), devendo substituir-se esta designação por formalidades declarativas aduaneiras.

³⁶ O conceito de prestação tributária encontra-se no art.º 11.º do RGIT que menciona englobar os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou para-fiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social

³⁷ Apesar de, se poder considerar que estes factos podem ser punidos como negligentes (por via remissiva do n.º 1 do art.º 108.º), à semelhança dos previstos na alínea d) do n.º 1 do art.º 92.º entendemos que não. Nesta matéria secundamos os argumentos proferidos no Acórdão do STA de 27/05/2009, proc. 0271/09 e disponível em www.dgsi.pt, em que é relatora a Senhora Juiz Conselheira Isabel Marques da Silva que refere que *a descrição típica do facto é incompatível com a imputação subjectiva a título de negligência, pelo que o juízo sancionatório da conduta enquadrada no art.º 108.º n.º 1 al d) não pode subsistir.*

³⁸ Estes factos não eram tipificados como infracção no RJIFA, constituindo doutrossim, uma circunstância qualificante do contrabando (*vide* art.º 23.º). Ao criar este tipo no RGIT, o legislador deveria ter curado de averiguar se os factos aqui descritos como infracção encontravam paralelo noutras legislações quiçá mais específicas. Tendo em conta o exposto, haverá que aquilatar in concreto situações de possível concurso com o crime de exportação ilícita p.p. art.º 33.º do DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro e exportação ilícita de bens classificados como obras de arte de interesse histórico ou artístico previsto no art.º 102.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro.

³⁹ As leis aduaneiras relativas à circulação interna de mercadorias, respeitam à circulação de mercadorias objecto de tributação especial sobre o consumo, designadamente Impostos Especiais de Consumo (IEC) e Imposto Sobre Veículos (ISV). Porém, as infracções nestes domínios encontram-se especificamente consagradas nos art.ºs 96.º e 109.º do RGIT.

⁴⁰ As leis aduaneiras relativas à circulação comunitária de mercadorias em regime suspensivo referem-se, designadamente, ao regime aduaneiro de trânsito comunitário, ao Trânsito Internacional Rodoviário (TIR) e ao transporte ao abrigo de uma caderneta ATA (importação temporária), a que aludem os factos constantes do art.º 95.º do RGIT.

⁴¹ Ao nível da circulação interna de mercadorias, o art.º 7.º n.º 2 do Decreto-lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, exige que no caso de se tratar de bens importados em Portugal que circulem entre a estância aduaneira de desalfandegamento e o local do primeiro destino, o transportador deva fazer-se acompanhar, em substituição do documento de transporte, de documento probatório do desalfandegamento dos mesmos. Este documento foi “regulamentado” pela Circular n.º 95/2008, da Série II, da então DGAIEC. A considerar-se que o que está aqui em causa, na circulação interna é o incumprimento do disposto neste art.º 7.º n.º 2, tal interpretação traz-nos duas dificuldades. A primeira resulta do facto de ter que se considerar o Decreto-lei n.º 147/2003, como uma lei aduaneira, o que para nós resulta ser duvidoso. A segunda respeita ao teor do art.º 14.º n.º 1 do próprio Decreto-lei n.º 147/2003 que refere expressamente que a falta de emissão ou de imediata exibição do documento de transporte ou dos documentos referidos no artigo 1.º e no n.º 2 do artigo 7.º (...) fazem incorrer os infratores nas

- No decurso do transporte de mercadorias expedidas em regime suspensivo⁴²:
 - i) Subtrair ou substituir mercadorias transportadas em tal regime;
 - ii) Alterar ou tornar ineficazes os meios de selagem, de segurança ou de identificação aduaneira, com o fim de subtrair ou de substituir mercadorias;
 - iii) Não observar os itinerários fixados, com o fim de se furta à fiscalização;
 - iv) Não apresentar as mercadorias na estância aduaneira de destino.

Para além destes factos e pretendendo autonomizar-se outros, que não estejam dependentes dos requisitos, atinentes ao valor do valor da prestação tributária ou da mercadoria objeto de infração, ou à culpa do agente, consagrou-se no n.º 2 do preceito⁴³, que a mesma coima é aplicada quando:

- For violada da disciplina legal⁴⁴ dos regimes aduaneiros e destinos aduaneiros^{45 46};
 - Exista desvio do fim pressuposto no regime aduaneiro aplicado à mercadoria⁴⁷;
 - Se utilize ou modifique ilicitamente mercadorias em regime de domiciliação⁴⁸ antes do desembaraço aduaneiro⁴⁹ ou a armazenagem em locais diversos daqueles para os quais foi

penalidades previstas no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

⁴² Pensamos, ao arrepio de alguma doutrina, que o legislador se pretende aqui referir somente ao transporte ao abrigo do regime aduaneiro de trânsito comunitário, TIR ou ATA, excluindo-se as situações relativas ao transporte em regime suspensivo de IEC, que encontram tipificação própria nos art.ºs 96.º e 109.º. Repare-se que a alusão, por exemplo à selagem e em especial aos itinerários, são próprios destes regimes aduaneiros, máxime do trânsito comunitário (*vide*, entre outros art.ºs 355.º, 357.º, 360.º, 386.º, 399.º e anexo 46-A, todos das DACAC)

⁴³ Art.º 108.º do RGIT.

⁴⁴ Repare-se que o legislador menciona expressamente a violação da disciplina legal e não a violação do regime ou do destino aduaneiro. Assim sendo, respeitando a terminologia usada no preceito, haverá que indagar onde se encontra a disciplina legal dos regimes ou dos destinos aduaneiros. Esta distinção terminológica permite-nos excluir à partida, deste tipo, as situações relativas a erros, omissões e inexactidões na declaração aduaneira cuja disciplina legal se encontra consagrada no art.º 199.º das DACAC, por violação do dever de exactidão.

⁴⁵ A alusão à disciplina legal dos regimes e dos destinos é redundante uma vez que, como veremos, os destinos aduaneiros englobam os regimes aduaneiros. São destinos aduaneiros, nos termos do art.º 4.º n.º 15 do CAC, a sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro; a sua colocação numa zona franca ou num entreposto franco; a sua reexportação do território aduaneiro da Comunidade; a sua inutilização e o seu abandono. Por sua vez, são regimes aduaneiros a introdução em livre prática; o trânsito; o entreposto aduaneiro; o aperfeiçoamento activo; a transformação sob controlo aduaneiro; a importação temporária; o aperfeiçoamento passivo e a exportação (art.º 4.º n.º 16 do CAC).

⁴⁶ A disciplina legal do destino aduaneiro de Zona franca ou entreposto franco encontra-se consagrada no CAC nos art.ºs 59.º a 61.º e nas DACAC nos art.ºs 799.º a 814.º. Quanto aos destinos aduaneiros de reexportação, inutilização e abandono, a sua disciplina legal resulta do art.º 182.º do CAC e art.ºs 841.º e 842.º das DACAC. No que se refere aos regimes aduaneiros e sua disciplina legal a mesma resulta dos seguintes preceitos:

Regimes aduaneiros	Disciplina legal	
	Art.ºs do CAC	Art.ºs das DACAC
Introdução livre prática	79.º a 83.º	290.º a 312.º
Trânsito comunitário	84.º a 97.º	340.ºA a 450.ºD
Entreposto aduaneiro	98.º a 113.º	524.º a 535.º
Aperfeiçoamento ativo	114.º a 129.º	536.º a 550.º
Transformação sob controlo aduaneiro	130.º a 136.º	551.º a 552.º
Importação temporária	137.º a 144.º	553.º a 584.º
Aperfeiçoamento passivo	145.º a 160.º	585.º a 592.º
Exportação	161.º a 162.º	592.ºA a 795.º

⁴⁷ O desvio do fim é constatado com o apuramento do regime, ou em sede de inspecção ou fiscalização.

autorizada a descarga, de modo a impedir^{50 51} ou dificultar a acção aduaneira, sem prejuízo da suspensão do regime prevista nas leis aduaneiras;

- Se utilizem diversos formulários de despacho⁵², com a finalidade de se proceder à importação de componentes separados de um determinado artefacto que, após montagem no País, formem um produto novo, desde que efectuado com a finalidade de iludir a percepção da prestação tributária devida pela importação do artefacto acabado ou se destine a subtrair o importador aos efeitos das normas sobre contingentação de mercadorias⁵³⁵⁴.

- Se viole, à entrada ou saída do território nacional, o dever legal de declaração de montante de dinheiro líquido, como tal definido na legislação comunitária e nacional, igual ou superior a € 10000, transportado por si e por viagem⁵⁵.

Se pretendermos esquematizar a infracção em apreço teremos então:

⁴⁸ O regime de domiciliação previsto no Decreto-lei n.º 16/91 de 10 de Janeiro, também designado por regime simplificado de desalfandegamento no domicílio, faculta aos interessados, nos termos de um acordo celebrado com a administração aduaneira, encaminhar das fronteiras para as suas instalações, sem passagem obrigatória por uma estância aduaneira, mercadorias a eles destinadas recebidas directamente do estrangeiro para nelas serem desalfandegadas (art.º 2.º). A este respeito consulte-se ainda a Circular n.º 8/91, da Série II da ex-DGAIEC.

⁴⁹ A conclusão do desembaraço aduaneiro dá-se com a concessão de autorização de saída. A autorização de saída corresponde a colocação à disposição de determinada pessoa, pelas autoridades aduaneiras, de uma mercadoria para os fins previstos no regime aduaneiro ao qual se encontra submetida. Quando as condições de sujeição ao regime em causa estiverem reunidas e desde que as mercadorias não sejam objecto de medidas de proibição ou de restrição, as autoridades aduaneiras concedem a autorização de saída das mercadorias após os elementos da declaração terem sido verificados ou admitidos sem verificação e quando o montante da dívida aduaneira tiver sido pago ou garantido (art.ºs 4.º n.º 20, 73.º e 74.º do CAC).

⁵⁰ É necessário que se verifique esta condição objectiva do tipo para que se concretize a infracção.

⁵¹ A intensidade volitiva do “impedir”, é necessariamente dolosa.

⁵² A declaração aduaneira é efectuada no formulário designado por Documento Administrativo Único - DAU (art.º 205.º das DACAC). O caso a que se referem os factos descritos consiste na utilização de vários DAU, onde se proceda à introdução em livre prática de artefactos declarados como partes ou peças e que posteriormente reunidos dêem lugar a um artefacto completo, com vista a iludir a percepção da prestação tributária devida pela importação do artefacto acabado (designadamente no que respeita, por exemplo à aplicação de direitos antidumping).

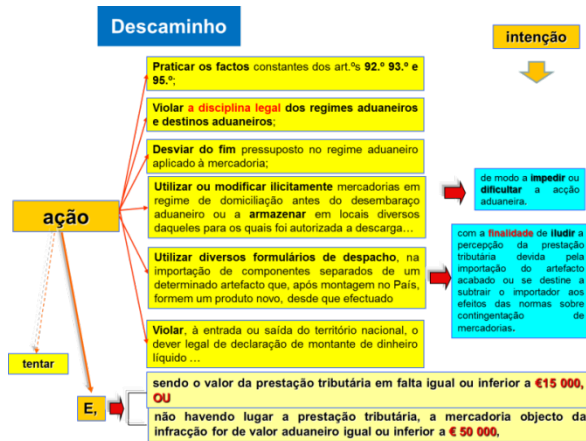
⁵³ Note-se que não basta a utilização de diversos formulários de despacho. É necessário que se concretize uma intenção específica, designadamente a finalidade de iludir a percepção da prestação tributária devida pela importação do artefacto acabado ou se destine a subtrair o importador aos efeitos das normas sobre contingentação de mercadorias.

⁵⁴ Importa acerca deste conceito, distinguir entre suspensões e contingentes pautais. As suspensões pautais são um mecanismo comunitário que permite a importação de mercadorias na Comunidade Europeia com a aplicação de um direito aduaneiro reduzido ou nulo desde que sejam matérias-primas ou produtos semi-acabados.

Quando os bens estão disponíveis na União Europeia, mas em quantidade insuficiente para as necessidades, são estabelecidos contingentes, os quais estão limitados a uma quantidade pré-estabelecida. A suspensão é uma medida aplicável quando os bens a importar não estão disponíveis na União Europeia, não sendo estabelecido qualquer limite quantitativo.

Quando os bens estão disponíveis na União Europeia, mas em quantidade insuficiente para as necessidades, são estabelecidos contingentes, os quais estão limitados a uma quantidade pré-estabelecida. (fonte: <http://pauta.dgaiec.min-financas.pt/homepage.aspx>)

⁵⁵ Este dever declarativo consta do Decreto-lei n.º 61/2007, de 14 de Março.



3.2 A introdução irregular no consumo^{56 57}

A introdução irregular no consumo, p.p. no art.º 109.º do RGIT constitui uma das grandes novidades deste regime sancionatório⁵⁸. Se até aqui as infracções relativas à legislação sobre os consumos específicos se encontrava dispersa pelos vários diplomas reguladores dessas matérias, entendeu-se por bem, concentrar também aqui a matéria relativa à violação destas realidades tributárias.

À semelhança do que constitui a contraordenação antecedente, a introdução irregular no consumo, delimita-se reciprocamente com o crime de introdução fraudulenta no consumo. Assim, os factos descritos no artigo 96.º, que não constituam crime em razão do valor da prestação tributária⁵⁹ ou da mercadoria objeto da infracção⁶⁰, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência, são puníveis como introdução irregular no consumo, designadamente no que atende aos seguintes factos:

- a) Introdução no consumo produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas⁶¹;
- b) Produção, recepção, armazenagem, expedição, transporte, detenção ou consumo de produtos tributáveis, em regime suspensivo, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;

⁵⁶ Art.º 109.º do RGIT

⁵⁷ Este tipo também tem sido objecto de diversas alterações desde a sua vigência e em maior quantidade dada a dispersão de factos a que alude o seu n.º 2. Também, *in casu*, a de maior relevo terá sido operada pela Lei n.º 107-B/2003, que conferiu à redacção do n.º 1 uma maior coerência e lógica, colmatando algumas deficiências que a norma até então evidenciava.

⁵⁸ Anteprojecto... pp. 127 e segs.

⁵⁹ Igual ou inferior a € 15000.

⁶⁰ Valor líquido de imposto igual ou inferior a € 50000.

⁶¹ Não iremos abordar aqui na polémica relativa ao preenchimento do conceito de "... formalidades legalmente exigidas", remetendo-nos para as considerações que oportunamente desenvolvemos em Infracções Tributárias. Anotações ao regime geral. Coimbra Ed. 3,ª Ed. 2012, pp. 749-754. A este respeito e em consonância com o nosso entendimento consulte-se também TORRÃO, João António Valente – Código dos Impostos Especiais de Consumo e regime sancionatório. Anotado e comentado. Lisboa Ed. Edimarta. 2005 p. 351.

- c) Recepção, armazenagem, expedição, transporte, detenção ou consumo produtos tributáveis, já introduzidos no consumo noutra Estado membro, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;
- d) Introdução no consumo, comercialização, detenção ou consumo de produtos tributáveis com violação das normas nacionais ou europeias aplicáveis em matéria de marcação, coloração, desnaturação ou selagem;
- e) Introdução no consumo, detenção ou consumo de produtos tributáveis destinados a consumo noutra parcela do território nacional ou com fiscalidade diferenciada;
- f) Obtenção, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, um benefício ou vantagem fiscal;
- g) Introdução no consumo de veículo tributável com obtenção de benefício ou vantagem fiscal mediante falsas declarações, ou qualquer outro meio fraudulento, se o valor da prestação tributária em falta for superior a € 15000 ou ainda, quando inferior a este valor e com a intenção de o iludir, as condutas que lhe estão associadas sejam praticadas de forma organizada ou assumam dimensão internacional⁶².

À semelhança também da contraordenação que antecede, para além destes factos e pretendendo autonomizar-se outros, que não estejam dependentes dos requisitos, atinentes ao valor do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto de infracção, ou à culpa do agente, consagrou-se no n.º 2 do preceito⁶³, que os seguintes factos constituem contraordenação quando⁶⁴:

- Não se apresentem os documentos de acompanhamento, as declarações de introdução no consumo ou documento equivalente e os resumos mensais de vendas, nos termos e prazos legalmente fixados⁶⁵;
- Se desviem os produtos tributáveis do fim pressuposto no regime fiscal que lhe é aplicável ou utilizá-los em equipamentos não autorizados ou sem a prévia autorização por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira⁶⁶;
- Não se disponha de contabilidade nos termos do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou nela não inscrever imediatamente as expedições, recepções e introduções no consumo de produtos tributáveis⁶⁷;

⁶² Estes factos tipificados no art.º 96.º como crime foram aditados ao RGIT, pela Lei no 82-B/2014, de 31 de Dezembro e constituem uma verdadeira novidade no domínio da fiscalidade automóvel, uma vez que até aqui nunca neste ramo de direito fiscal tinham sido tipificados quaisquer crimes.

⁶³ Art.º 109.º do RGIT.

⁶⁴ De notar que as contraordenações autónomas em sede de descaminho e constantes do art.º 108.º, n.º 3, são sancionadas com a mesma coima do n.º 1. Porém aqui, o legislador optou por uma abordagem diferente e subiu o limite abstracto mínimo no n.º 1 para 6 vezes mais do que o previsto para as contraordenações autónomas.

⁶⁵ Ver quanto ao documento de acompanhamento, art.ºs 36.º e 60.º, n.º 2, do Código dos IEC (CIEC) e quanto à declaração de introdução no consumo, art.º 10.º do CIEC.

⁶⁶ Obrigações do produtor de álcool: art.ºs 83.º, do CIEC e equipamento autorizado: art.ºs 89.º, n.º 5, do CIEC.

- Se proceda à expedição de produtos tributáveis em regime suspensivo, sem prestação da garantia exigível ou quando o seu montante seja inferior ao do respectivo imposto⁶⁸;
- Se armazenem produtos tributáveis em entreposto fiscal diferente do especialmente autorizado em função da natureza do produto⁶⁹;
- Se misturem produtos tributáveis distintos sem prévia autorização da estância aduaneira competente⁷⁰;
- Não se cumpram as regras de funcionamento dos entrepostos fiscais previstas no Código dos Impostos Especiais de Consumo, na entrada e na saída de produtos tributáveis⁷¹;
- Não se dispuser ou não se atualizar os certificados de calibração e não mantiver em bom estado de operacionalidade os instrumentos de medida, tubagens, indicadores automáticos de nível e válvulas, tal como exigido por lei⁷²;
- Se alterem as características e valores metrológicos do equipamento de armazenagem, medição e movimentação dos entrepostos fiscais sem a comunicação prévia à estância aduaneira competente⁷³;
- Se introduzam no consumo ou comercializem produtos tributáveis a preço diferente do preço homologado de venda ao público, quando ele exista⁷⁴;
- Recusem, obstruam ou impeçam a fiscalização⁷⁵ das condições do exercício da sua actividade, nomeadamente a não prestação de informação legalmente prevista ao serviço fiscalizador⁷⁶;
- Introduzam no consumo, expeçam, detenham ou comercializem produtos com violação das regras de selagem, embalagem, detenção ou comercialização, designadamente os limites quantitativos, estabelecidas pelo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo e em legislação complementar⁷⁷;

⁶⁷ Obrigações contabilísticas: Entre outros ver art.ºs 20.º n.º 3, 22.º n.º 3, 25.º n.ºs 4, 5, e 6, 48.º n.º 1, 79.º n.º 1, 80.º, 81.º n.º 5 CIEC.

⁶⁸ Garantia de circulação: art.ºs 53.º e 55.º do CIEC.

⁶⁹ Utilização de entreposto para fim diverso: art.º 27.º do CIEC.

⁷⁰ Operações de mistura: art.ºs 82.º, 92.º n.º 2, 96.º n.º 2 al. c), 3 e 5, e 101.º n.º 2 do CIEC.

⁷¹ Regras de funcionamento dos entrepostos fiscais: art.ºs 24.º a 27.º, 84.º e 114.º do CIEC.

⁷² Certificado de calibração: art.º 98.º n.º 1 b).

⁷³ Métodos metrológicos e aparelhos de calibração: art.ºs 83.º e 98.º do CIEC e DL 291/90 de 20/09, DL 26/2011, de Portaria n.º 962/90 de 09/10 (regulamento geral do controlo metrológico), Portaria n.º 454/90 de 20/06 (controles metrológicos dos produtos petrolíferos) e Portaria n.º 16/91 de 09/01 (Regulamento dos controlos metrológicos para o álcool), e Portaria n.º 1541/2007, de 06/12.

⁷⁴ Preços de venda ou homologados: art.ºs 108.º a 110.º e 112.º do CIEC.

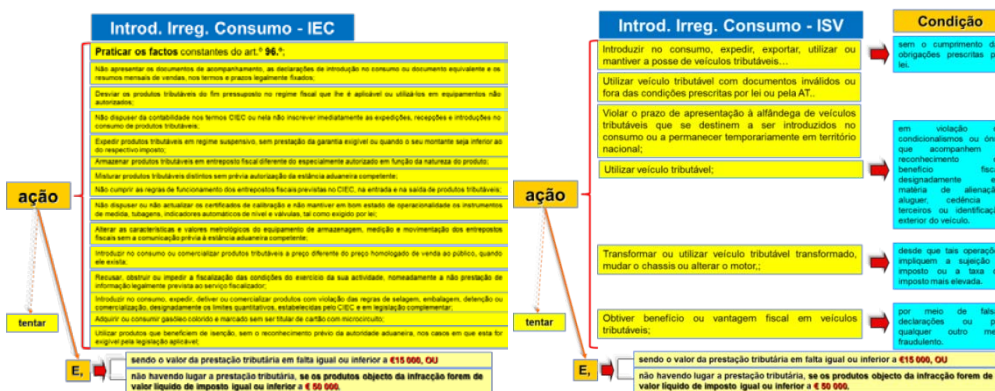
⁷⁵ Entende-se por fiscalização pelas autoridades aduaneiras, a acção empreendida a nível geral pelas autoridades aduaneiras destinada a assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e, se for caso disso, das restantes disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira (art.º 4.º n.º 13 do CAC).

⁷⁶ Prestação de informações: art.ºs 41.º, 44.º e 81.º do CIEC e 31.º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT).

⁷⁷ Marcação e coloração: art.ºs 27.º, 92.º e 93.º do CIEC. Desnaturação: art.ºs 68.º a 70.º e 82.º do CIEC. Selagem: art.ºs 86.º e 110.º do CIEC. Embalagem: art.ºs 70.º, 86.º, 108.º a 110.º do CIEC. Limites quantitativos: art.º 106.º do CIEC.

- Adquiram ou consumam gasóleo colorido e marcado sem ser titular de cartão com microcircuito⁷⁸;
- Utilizem produtos que beneficiem de isenção, sem o reconhecimento prévio da autoridade aduaneira, nos casos em que esta for exigível pela legislação aplicável⁷⁹;
- Introduzam no consumo, exportem e expeçam, utilizem ou possuam veículos tributáveis, sem o cumprimento das obrigações prescritas por lei⁸⁰;
- Utilizem veículos tributáveis com documentos inválidos ou fora das condições prescritas por lei ou pela AT ou violem o prazo de apresentação à alfândega de veículos tributáveis que se destinem a ser introduzidos no consumo ou a permanecer temporariamente em território nacional⁸¹;
- Utilizem veículos tributáveis em violação de condicionalismos ou ónus que acompanhem o reconhecimento de benefício fiscal, designadamente em matéria de alienação, aluguer, cedência a terceiros ou identificação exterior do veículo⁸²;
- Transformem ou utilizem veículos tributáveis transformados, mudem o chassis ou alterem o motor, desde que tais operações impliquem a sujeição a imposto ou a taxa de imposto mais elevada⁸³;
- Obtenham benefício ou vantagem fiscal em veículos tributáveis por meio de falsas declarações ou por qualquer outro meio fraudulento⁸⁴.

Esquematizando temas:



⁷⁸ Cartão de microcircuito: art.º 93.º do CIEC.
⁷⁹ Art.ºs 68.º n.º 3, 69.º, 89.º n.º 2 e 102.º n.ºs 2 e 4 do CIEC.
⁸⁰ Ver, entre outros, art.ºs 3.º, 6.º, 11.º, 12.º, 14.º, 17.º a 24.º, 27.º, 31.º, 37.º, 42.º, 45.º, 51.º, 52.º, 56.º e 61.º, do Código do ISV (CISV).
⁸¹ Ver, entre outros, art.ºs 11.º, 12.º, 14.º, 20.º 4 24.º, 29.º, 32.º, 37.º, 41.º, 43.º a 45.º, 47.º, 50.º, 52.º, 53.º, 57.º, 60.º, 61.º, 63.º e 66.º do CISV.
⁸² Ver art.ºs 21.º, n.º 3, 47.º, 50.º e 52.º do CISV.
⁸³ Ver art.ºs 5.º, n.º 2, alínea b), e 45.º, n.º 2 do CISV.
⁸⁴ Ver art.ºs 26.º, 45.º, 50.º, 51.º, 54.º, 58.º, 61.º e 65.º do CISV.

3.2.1. Atenuação específica

No caso de os produtos objecto de tributação serem tributados à taxa zero, os limites das coimas são reduzidos a metade⁸⁵.

Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias^{86 87}

Comete esta contraordenação, quem se recusar⁸⁸ a entregar, exhibir ou apresentar escrita, contabilidade, declarações e documentos ou recusar a apresentar mercadorias⁸⁹ às entidades com competência para a investigação e instrução das infrações aduaneiras⁹⁰.

E ainda quem, por qualquer meio, impedir⁹¹ ou embaraçar qualquer verificação⁹², reavaliação⁹³ ou outra qualquer acção de fiscalização⁹⁴, ainda que preventiva, de mercadorias,

⁸⁵ É incompreensível que não exista disposição semelhante no art.º 108.º ou mesmo no art.º 111.º-A, quando esta foi a tradição aduaneira durante largas décadas. A razão desta omissão talvez se prenda com o dispositivo constante do art.º 96.º da Reforma Aduaneira aprovada pelo Decreto-lei n.º 46311, de 27 de Abril de 1961, que ao arripio de alguma doutrina, consideramos estar ainda em vigor e que refere:

“Art.º 96º Todos os despachos, incluindo os despachos por declaração processados nas casas de despacho junto das encomendas postais, de cujas inexactas declarações, erros ou omissões possa resultar para o Estado ou quaisquer organismos um prejuízo não superior 500\$, seguirão sem qualquer procedimento, não se fazendo nas fórmulas quaisquer correcções.

§ 1.º Se o prejuízo encontrado for de mais de 500\$ e até 1000\$ ou, sendo superior a esta quantia, não exceder 10% da totalidade das imposições constantes da declaração, quando este limite não ultrapassar 5000\$, os despachos seguirão também sem qualquer procedimento, fazendo-se, porém, nas fórmulas as necessárias correcções.

§ 2.º Quando as diferenças encontradas nas declarações dos despachos ou documentos que, os substituem, resultantes de qualquer inexactidão, erro ou omissão, forem superiores aos limites fixados no parágrafo antecedente, são consideradas sempre como transgressão fiscal, não podendo a multa aplicável ser inferior a 6000\$ e superior a 200 000\$, salvo os casos de má fé, que são classificados e punidos como descaminho de direitos.

§ 3.º Quando os prejuízos encontrados forem relativos a mercadorias com direito a tolerâncias especiais nos regulamentos aduaneiros, atender-se-á a essa circunstância.

§ 4.º Quando as diferenças referidas no § 2.º respeitarem a mercadorias dispensadas de verificação e de reavaliação, a transgressão cometida será punida com multa não inferior a 15 000\$ nem superior a 200 000\$, salvo os casos de má-fé, que serão classificados e punidos como descaminho de direitos.”

⁸⁶ Art.º 110.º do RGIT.

⁸⁷ Corresponde aos números 1 e 2 do artigo 37.º do RJFA, sendo que no âmbito do Contencioso Aduaneiro a oposição a verificações ou exames encontrava-se tipificado como delito. Já nos termos do artigo 7.º do DL n.º 187/83, embora o legislador não especificasse que tipo de infracção era esta, impunha o pagamento de uma quantia diária enquanto que esta recusa persistisse.

⁸⁸ A recusa configura necessariamente uma conduta dolosa, devendo afastar-se daqui a punição a título de negligência.

⁸⁹ Esta recusa de apresentação, não corresponde ao conceito técnico de apresentação das mercadorias à alfândega a que anteriormente aludimos e que consta dos art.º 4.º n.º 19 e 40.º e segs. do CAC, mas sim ao ato de exhibir, mostrar.

⁹⁰ Repare-se que o legislador se refere às *infrações aduaneiras*, pelo que haverá que considerar aqui incluídas as entidades competentes para o inquérito em matéria de crimes aduaneiros [*vide* art.º 41.º n.º 1 alínea a) do RGIT] e as competentes para a instrução das contraordenações aduaneiras (*vide* art.º 52.º alínea a) e 67.º do RGIT).

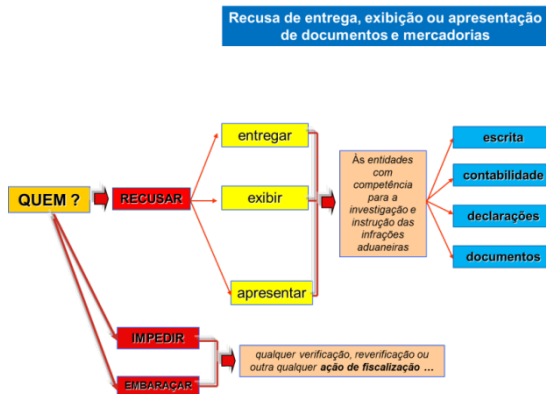
⁹¹ *Impedir* significa *não permitir, opor-se, obstruir*, tudo acções com uma intencionalidade dolosa.

⁹² A verificação das mercadorias é um controlo aduaneiro (*vide* art.º 4.º n.º 14 do CAC) e o seu procedimento está regulado nos art.ºs 68.º a 70.º do CAC e 239.º a 252.º do CAC. Os controlos aduaneiros não se confundem com os atos de inspeção a que alude o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT). A este respeito a ex-DGAIEC veio esclarecer através de Circular que o RCPIT não se aplica aos controlos aduaneiros. Na realidade, em nosso entender a verdadeira diferença entre uns e outros reside não só na natureza intrínseca destes procedimentos e no seu fundamento jurídico (o CAC e as DACAC por um lado e o RCPITA por outro), bem como nos direitos que assistem ao controlado (direito de assistência, no caso da verificação física) e ao inspecionado (audição prévia).

⁹³ Este controlo não existe já (nem existia em 2001). O seu fundamento legal resultava, de entre outros, dos art.º 264.º e segs. do Regulamento das Alfândegas (aprovada pelo Decreto n.º 31 730, de 15 de Dezembro de 1941) e

livros ou documentos, ordenada por funcionário competente, em qualquer meio de transporte ou em qualquer estabelecimento, loja, armazém ou recinto fechado que não seja casa de habitação.

Se pretendermos esquematizar a presente contraordenação teríamos então:



Falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações⁹⁵

A falta ou atraso na apresentação, ainda que por via electrónica, ou a não exibição imediata ou no prazo que a lei ou a administração aduaneira fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, mesmo que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos⁹⁶ que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos⁹⁷ é punida como contraordenação.

correspondia a um controlo de “qualidade” exercido sobre certas mercadorias, regimes ou declarantes. Apesar de inexplicavelmente este controlo ter desaparecido, a categoria de reverificador ainda existe no seio da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

⁹⁴ Nos termos do art.º 4.º n.º 13 do CAC a fiscalização pelas autoridades aduaneiras, corresponde a qualquer acção empreendida a nível geral pelas autoridades aduaneiras destinada a assegurar o cumprimento da legislação aduaneira e, se for caso disso, das restantes disposições aplicáveis às mercadorias sob fiscalização aduaneira.

⁹⁵ Art.º 110.º-A do RGIT. Esta contraordenação foi aditada ao RGIT pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (LOE 2008).

⁹⁶ O CAC consagra no seu art.º 14.º um dever de colaboração aplicável a qualquer pessoa directa ou indirectamente interessada nas operações em causa efectuadas no âmbito das trocas de mercadorias e que se consubstancia, do dever de fornecer às autoridades aduaneiras, a seu pedido e nos prazos eventualmente fixados, toda a assistência necessária, bem como todos os documentos e todas as informações, seja qual for o seu suporte. Uma questão interessante e que se verifica com frequência, será a de saber se incorre nesta contraordenação, o representante aduaneiro que é notificado para apresentar documentos que não estão na sua posse e não lhe cabe obter e que por esta circunstância omite a sua apresentação. Parece-nos que estamos na presença de uma ato impossível e como tal nulo, nos termos do art.º 161.º do CPA, pelo que não se pode falar infracção tributária por lhe faltar o elemento da ilicitude e da culpa (vide art.º 2.º do RGIT).

⁹⁷ A ex-DGAIEC, publicou uma Circular com o n.º 2/2008, da série III, contendo esclarecimentos acerca das eventuais questões de concurso aparente, no que respeita à falta de apresentação de várias declarações aduaneiras (DAU, Declarações de Introdução no Consumo, Documentos Administrativos Electrónicos, Declarações Aduaneiras de Veículos, Declarações Complementares de Veículos e Guias de circulação).

Conforme se denota do exposto na Circular n.º 2/2008, de 4 de Janeiro, da série II, da ex-DGAIEC, “o art.º 110º-A – falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações - tem como motivação a existência de múltiplas obrigações declarativas impostas por lei, designadamente as obrigações declarativas relacionadas com a apresentação de embarcações à alfândega, a apresentação atempada de documentos de prova (por exemplo do valor, ou da origem das mercadorias) e outras, sem que existisse, até ao presente, qualquer disposição que tipificasse como infracção o incumprimento das referidas obrigações, o que vinha evidenciando a incapacidade por parte dos serviços para, de modo eficaz, as fazerem cumprir.

Atendendo a que o artigo 117º do RGIT encontra a sua inserção sistemática no Título II, relativo, apenas, às contra-ordenações fiscais, para as quais quem tem competência para a aplicação das coimas e sanções acessórias são dirigentes da DGCI, justificou-se inserir, na parte relativa às contra-ordenações aduaneiras, uma disposição similar.”

Assim, como se constata, a criação deste novo tipo contraordenacional teve por única motivação a competência para aplicação da coima. Tendo em conta o que atrás se expôs e com base neste critério e não no da delimitação material do tipo, fizeram-se proliferar tipos contraordenacionais similares no Capítulo I do Título II aos que já constavam do Capítulo II.⁹⁸

Quanto à esquematização desta contraordenação teremos:



⁹⁸ A respeito dos crimes, mas também neste âmbito escreve Isabel Marques da Silva, com quem estamos inteiramente de acordo, “... a categorização dos crimes a que se procede na Parte III do RGIT, não visa nem é por si só suficiente para delimitar materialmente o âmbito de aplicação dos crimes contidos em cada uma das categorias. Para tal será necessário, julgamo-lo, que o próprio tipo legal, pelos seus elementos, restrinja o respectivo âmbito de aplicação...” (A punição das fraudes fiscais em matéria de imposto especial sobre as bebidas alcoólicas: o passado e o presente. In Boletim da Faculdade de Direito Universidade de Coimbra. Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita. Vol. II. Coimbra. Coimbra Editora. 2009, p. 906).

3.3. Violação do dever de cooperação ⁹⁹

Esta contraordenação consiste na violação dolosa do dever legal de cooperação ¹⁰⁰, no sentido da correcta percepção da prestação tributária aduaneira, *ou* na prática de inexactidões, erros ou omissões ¹⁰¹ nos documentos que aquele dever postula, quando estas não devam ser consideradas como infracções mais graves.

A redação deste tipo legal de contraordenação trouxe à doutrina um amplo debate relativamente à sua aplicação prática.

Se bem que o tipo é claramente doloso (o legislador quis deixar isso bem claro) a descrição típica dos factos e a sua alusão a inexactidões e erros é em nosso entender incompatível com a imputação subjectiva a título de dolo.

Daí que parte da doutrina tenha entendido que a violação *do dever legal de cooperação*, no sentido da correcta percepção da prestação tributária aduaneira era susceptível de ser imputado a título de dolo e por sua vez ¹⁰², *a prática de inexactidões, erros ou omissões* ¹⁰³ nos documentos que aquele dever postula, era passível de ser imputado a título de negligência.

Não nos parece que possa ser efetuada esta interpretação. O que deixaria vazio de conteúdo a segunda parte deste art.º 111.º.

Esquematizando:

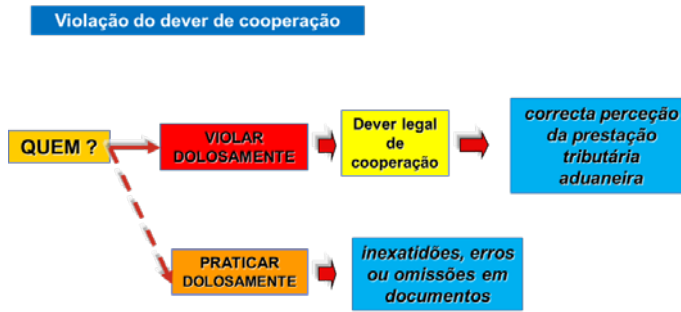
⁹⁹ Art.º 111.º do RGIT.

¹⁰⁰ Encontramos na legislação tributária, referências ao dever legal de cooperação, nos art.ºs 9.º, 10.º, 32.º e 48.º do RCPITA, 59.º da LGT e 14.º do CAC.

¹⁰¹ Apesar da alusão a terminologia que parece apontar para a negligência, o legislador fez claramente a sua opção de considerar esta infracção como dolosa, daí que cedo se entendeu que seria necessário a criação de um novo tipo que abrangesse estas situações perpetradas de forma negligente. Nesta conformidade a própria DGAIEC veio afirmar através da Circular 2/2008, da série II, que *“...a dificuldade em integrar diversas infracções aduaneiras no tipo previsto no art.º 111º, atenta a sua formulação restritiva e o grau de culpa exigido, justificou o novo tipo de contra-ordenação, em tudo semelhante ao já previsto para as contra-ordenações fiscais no artigo 119º, mas com a cominação de um limite máximo da coima inferior ao previsto neste tipo, por forma a nele incluir infracções menos graves que, não preenchendo o tipo de contra-ordenação aduaneira prevista no artigo 111.º sejam passíveis de ser integrados neste novo tipo de contra-ordenação simples agora proposto.”* Na nossa opinião a criação do art.º 111.º-A era desnecessária face ao já consagrado no art.º 119.º.

¹⁰² Como que partindo o tipo em dois (veja-se neste sentido SANTOS, Simas e SOUSA, Jorge Lopes – Regime Geral das Infracções Tributárias. 4.ª Ed. Anotado. 2013. Áreas Editora, p. 800).

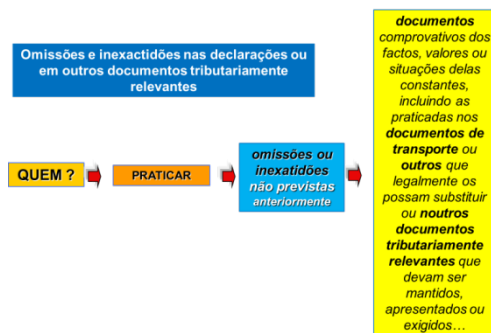
¹⁰³ Apesar da alusão a terminologia que parece apontar para a negligência, o legislador fez claramente a sua opção de considerar esta infracção como dolosa, daí que cedo se entendeu que seria necessário a criação de um novo tipo que abrangesse estas situações perpetradas de forma negligente. Nesta conformidade a própria DGAIEC veio afirmar através da Circular 2/2008, da série II, que *“...a dificuldade em integrar diversas infracções aduaneiras no tipo previsto no art.º 111º, atenta a sua formulação restritiva e o grau de culpa exigido, justificou o novo tipo de contra-ordenação, em tudo semelhante ao já previsto para as contra-ordenações fiscais no artigo 119º, mas com a cominação de um limite máximo da coima inferior ao previsto neste tipo, por forma a nele incluir infracções menos graves que, não preenchendo o tipo de contra-ordenação aduaneira prevista no artigo 111.º sejam passíveis de ser integrados neste novo tipo de contra-ordenação simples agora proposto.”* Na nossa opinião a criação do art.º 111.º-A era desnecessária face ao já consagrado no art.º 119.º.



3.4 Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes¹⁰⁴

Confirmando o vazio a que atrás aludimos, o legislador veio a consagrar a partir de 2008 que as omissões ou inexatidões que não constituam a contraordenação prevista no art.º 111.º¹⁰⁵, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos tributariamente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exigidos, seriam punidas como contraordenação aduaneira.

O que numa tentativa de esquematizar esta infracção seria algo como infra se desenha.



A contraordenação a que aqui nos referimos, tem sido objecto de algum debate interno na administração aduaneira, por confronto com o art.º 108.º e no que atende erros, lapsos ou inexatidões cometidas no processo declarativo aduaneiro¹⁰⁶. Nestes casos, as declarações aduaneiras podem ser retificadas antes da autorização de saída das mercadorias¹⁰⁷ (através de

¹⁰⁴ Art.º 111.º-A do RGIT. Esta contraordenação foi aditada ao RGIT pela Lei n.º 67-A/2007, de 31-12 (LOE 2008).

¹⁰⁵ São aqui enquadráveis todas as omissões praticadas com negligência (o art.º 111.º só sanciona as omissões dolosas). Quanto às inexatidões, só podem ser imputadas a título de negligência pelo que também não cabem no preceito precedente.

¹⁰⁶ Por violação do art.º 199.º das DACAC que consagra um dever legal de exatidão.

¹⁰⁷ Quando as condições de sujeição ao regime em causa estiverem reunidas e desde que as mercadorias não sejam objeto de medidas de proibição ou de restrição, as autoridades aduaneiras concedem a autorização de saída das mercadorias após os elementos da declaração terem sido verificados ou admitidos sem verificação (art.º 73.º do CAC). Assim sendo e nos termos do art.º 4.º n.º 20 do CAC, a autorização da saída de uma mercadoria, corresponde

um procedimento de retificação, previsto no art.º 65.º do CAC e através da entrega de uma segunda versão retificativa da declaração aduaneira), ou após a autorização de saída, (usando o procedimento de revisão, a que alude o art.º 78.º do CAC). Ora, *in casu*, é nosso entendimento que a haver dolo no acto declarativo, este se deve à prestação de falsas declarações ou à utilização de qualquer outro meio fraudulento, pelo que quando estejam em causa valores aduaneiros inferiores a € 15000, ou não existindo prestação tributária o valor da mercadoria seja inferior a € 50000, tal circunstância constitui contraordenação de descaminho, por força do disposto no n.º 1 do art.º 108.º (e quanto aos factos descritos na alínea d) do n.º 1 do art.º 92.º). Porém, quando no ato declarativo são cometidos erros, lapsos ou inexactidões, não podendo nestes casos ser imputada a ação como dolosa, mas sim de forma negligente¹⁰⁸, a infracção deve ser tipificada no art.º 111.º-A do RGIT.

Com o intuito de trazer alguma luz acerca da descrição material típica desta infracção, a EX-DGAIEC esclareceu na Circular n.º 2/2008, de 4 de Janeiro, da série II, que “...*No que respeita ao art.º 111º-A - omissões ou inexactidões nas declarações ou documentos tributariamente relevantes, a dificuldade em integrar diversas infracções aduaneiras no tipo previsto no art.º 111º, atenta a sua formulação restritiva e o grau de culpa exigido, justificou o novo tipo de contra-ordenação, em tudo semelhante ao já previsto para as contra-ordenações fiscais no artigo 119º, mas com a cominação de um limite máximo da coima inferior ao previsto neste tipo, por forma a nele incluir infracções menos graves que, não preenchendo o tipo de contra-ordenação aduaneira prevista no artigo 111.º sejam passíveis de ser integrados neste novo tipo de contra-ordenação simples agora proposto.*”

Tem sido tradição na legislação sancionatória aduaneira¹⁰⁹, bem como na fiscal¹¹⁰, distinguir os caos em que a verificação destes lapsos, inexactidões ou mesmo omissões, levem à liquidação e pagamento de tributos, e as situações em que tal não se verifica¹¹¹. Em obediência ao princípio da proporcionalidade, é nosso entendimento que na ausência de dispositivo que consagre uma atenuação da coima nestas situações e caso se verifique a instauração¹¹² de procedimento por contraordenação aduaneira, as entidades com competência para a decisão¹¹³, devem considerar sempre a possibilidade de dispensa ou atenuação da coima nos termos do art.º 32.º do RGIT.

à colocação à disposição de determinada pessoa, pelas autoridades aduaneiras, de uma mercadoria para os fins previstos no regime aduaneiro ao qual se encontra submetida.

¹⁰⁸ Quanto às omissões entendemos, a par de alguma doutrina que a infracção pode ser dolosa. Veja-se em consonância com o expandido SANTOS, Simas ... p. 803.

¹⁰⁹ Veja-se o já citado art.º 96.º da Reforma Aduaneira.

¹¹⁰ Vide art.ºs 118.º n.º 3 e 119.º n.º 2 do RGIT.

¹¹¹ Ou verificando-se são de valor reduzido.

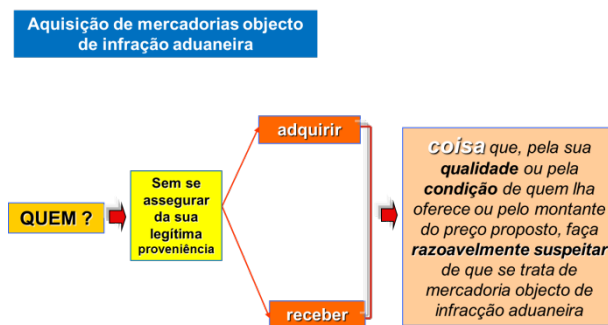
¹¹² O infractor quando notificado de que tem o direito à redução da coima, nos termos da al. n) do n.º 3 do art.º 59.º da LGT, se optar pelo pagamento, não haverá instauração do procedimento.

¹¹³ Ver art.ºs 52.º al. b) e 67.º n.º 1 al. b) do RGIT.

3.5 Aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira ^{114 115}

Comete esta contraordenação, quem sem previamente se ter assegurado da sua legítima proveniência ¹¹⁶, adquirir ou receber, a qualquer título, coisa que, pela sua qualidade ou pela condição de quem lha oferece ou pelo montante do preço proposto, faça razoavelmente ¹¹⁷ suspeitar de que se trata de mercadoria objeto de infracção aduaneira, quando ao facto não for aplicável sanção mais grave ¹¹⁸.

Esboçando-se uma esquematização desta contraordenação teríamos:



4. Um novo direito sancionatório aduaneiro comunitário

Ao que tudo indica, em maio do corrente ano entrará em vigor um novo Código Aduaneiro, o Código Aduaneiro da União (CAU) ¹¹⁹.

Este novo código ¹²⁰, traz-nos algumas novidades, designadamente no que respeita ao prazo de depósito temporário, aos destinos (que deixarão de existir) e aos regimes aduaneiros, à dívida aduaneira, às garantias e à declaração e representação aduaneira entre outras matérias.

Estas mudanças implicarão alterações no RGIT e devem levar a uma reflexão acerca do direito sancionatório aduaneiro, até porque se prepara uma directiva do Parlamento Europeu e do

¹¹⁴ Art.º 112.º do RGIT.

¹¹⁵ São os crimes constantes dos art.ºs 92.º a 102.º e as contraordenações previstas nos art.ºs 108.º a 112.º do RGIT.

¹¹⁶ Nesta infracção tipificam-se algumas situações de aproveitamento económico ilegítimo da prática de infracção aduaneira.

¹¹⁷ Os critérios de razoabilidade a que alude este tipo, devem ser reportados, em nosso entender, à avaliação da situação tal como faria um homem médio colocado na mesma situação.

¹¹⁸ Como seja o caso de uma sanção penal (*vide* art.º 100.º do RGIT – Recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro).

¹¹⁹ Regulamento (UE) n.º 952/2013, de 9/10 do Parlamento Europeu e do Conselho.

¹²⁰ Já regulamentado por dois instrumentos legislativos, o Regulamento delegado (UE) 2015/2446 da Comissão, de 28 de Julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas relativamente a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União e o Regulamento de execução (UE) 2015/2446 da Comissão, de 24 de Novembro de 2015 que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União.

Conselho, relativa ao quadro jurídico da união respeitante às infracções à legislação aduaneira e respetivas sanções¹²¹.

Esta iniciativa, inédita no direito comunitário derivado, visa harmonizar a legislação sancionatória aduaneira nos 28 Estados-Membros que actualmente dispõem de diversos conjuntos de regras jurídicas e diferentes tradições administrativas e jurídicas.

No âmbito do Programa Alfândegas 2013, foi criado um Grupo de Projecto composto por 24 Estados-Membros¹²², que analisou 24 regimes sancionatórios aduaneiros, tendo-se registado divergências significativas ao nível da natureza das sanções nacionais às infracções aduaneiras, dos limiares financeiros para distinguir entre infracções e sanções penais e não penais, dos requisitos dos Estados-Membros para estabelecer a responsabilidade do operador económico pela infracção aduaneira, dos prazos de prescrição, da responsabilidade das pessoas colectivas e do mecanismo da transacção¹²³.

Conforme se constata, estas divergências têm efeitos perniciosos no funcionamento da União, da economia e para os próprios operadores económicos. No que atende ao funcionamento da própria União as diferentes aplicações da regulamentação aduaneira, sobretudo em matéria sancionatória, tornam a gestão eficaz da União Aduaneira mais difícil, na medida em que o mesmo comportamento não conforme com as regras do CAU, pode ser tratado de formas muito diferentes em cada Estado-Membro. Já no que respeita aos operadores económicos as diferenças no tratamento das infracções à legislação aduaneira da União têm um impacto ao nível das condições equitativas de concorrência que devem ser inerentes ao funcionamento do mercado interno, fornecendo, por conseguinte, uma vantagem àqueles que cometem uma infracção num Estado-Membro com legislação mais branda em matéria de sanções aduaneiras e potencia eventuais desvios do comércio.

Com vista a harmonizar os vários ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros a proposta de directiva vem estabelecer um quadro jurídico comum para o tratamento das infracções e sanções aduaneiras, colmatando as diferenças entre os vários regimes jurídicos através de uma plataforma comum de regras e, por conseguinte, contribuindo para a igualdade de tratamento entre operadores económicos na UE, bem como para a protecção eficaz dos interesses financeiros da União e para a aplicação uniforme da lei em matéria aduaneira, abordando a problemática das infracções associadas ao incumprimento das obrigações decorrentes do CAU e as suas consequências jurídico-sancionatórias.

¹²¹ Consulte-se o documento COM(2014) 884 final.

¹²² Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido e Roménia

¹²³ A transacção refere-se a qualquer procedimento no âmbito do sistema judicial ou administrativo de um Estado-Membro que autorize as autoridades a acordar com o autor da infracção a resolução de uma infracção aduaneira, em alternativa a iniciar ou concluir procedimentos sancionatórios aduaneiros.

5. Conclusão

Como se atesta em cada Lei de Orçamento, o RGIT continua em constante evolução e ebulição¹²⁴. Afastando-se algumas vezes daquilo que constituiu a sua inspiração original, em sede procedimental¹²⁵ e nas infracções em especial, tem refletido nestes 14 anos de vigência, as necessidades dos serviços em matéria de uma maior eficácia na cobrança da receita fiscal de que o Estado é credor, mas também as tendências da jurisprudência¹²⁶.

É nosso sentir que as alterações propostas e aprovadas, em cada ano civil refletem ainda uma visão espalhada dos serviços de uma instituição que ainda não conseguiu absorver as diversas valências de uma fusão que foi obrigada a realizar. Sem uma visão de conjunto, continuarão a existir alterações pontuais e cirúrgicas num regime que merece hoje já uma profunda reflexão.

Apesar de se ter unificado num diploma o regime sancionatório aduaneiro e fiscal, a administração tributária continua a olhar para o mesmo sem uma visão, diríamos holística, visando as alterações propostas em cada diploma resolver problemas e questões parcelares¹²⁷.

Importa, no que ao direito penal aduaneiro diz respeito, refletir porque dos crimes aduaneiros somente a associação criminosa passou a crime comum quando outros, como sejam a *quebra de marcas e selos*, a *recetação de mercadorias*, ou o *auxílio material*, protegem bens jurídicos que são comuns ao direito fiscal, ao direito aduaneiro e mesmo ao direito da segurança social e não tiveram a mesma consagração qualificativa.

Mas acima de tudo, haverá que conjeturar se os valores ou bens jurídicos que em 1989, levaram a que o legislador tipificasse como crime alguns factos se mantêm, volvidos quase 30 anos. Na realidade alguma doutrina vem clamando pela falta de dignidade penal de alguns crimes, designadamente o de contrabando de circulação. Com a criação dos crimes de *fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo* e *introdução fraudulenta no consumo*, este crime parece hoje esvaziado de conteúdo e relegado a proteger bens jurídicos marginais e secundários no direito aduaneiro atual¹²⁸.

Na perspectiva de publicação da directiva relativa ao quadro jurídico da união respeitante às infracções à legislação aduaneira e respetivas sanções, importa como se disse, adequar as infracções aduaneiras ao consagrado na mesma, aproveitando-se este exercício para estimular a reflexão a que supra aludimos.

¹²⁴ Desde a sua entrada em vigor, “sofreu” já 23 alterações.

¹²⁵ Veja-se o caso da iniciativa em certos procedimentos como sejam o pagamento reduzido (art.ºs 29.º e 30.º do RGIT) e o pagamento voluntário (art.º 78.º do RGIT), onde o impulso processual do seu desencadeamento começou por ser do infractor e neste momento é da AT. No que atende ao pagamento reduzido, a adição da al. n) ao n.º 3 do art.º 59.º da LGT, ao criar um novo dever de colaboração que impende sobre a AT, veio mesmo a instituir uma nova condição objectiva de procedibilidade.

¹²⁶ Veja-se o caso do n.º 7 do art.º 8.º do RGIT.

¹²⁷ Chegando nalguns casos a repetir as descrições típicas em contraordenações diferentes, com sanções também elas divergentes (vejam-se os casos previstos nos art.ºs 114.º n.º 6 e 129.º n.º 3, ambos do RGIT).

¹²⁸ Veja-se o nosso comentário na nota de rodapé n.º 41

Bibliografia

Anteprojecto do Regime Geral das Infracções Tributárias. Lisboa. Edição do Ministério das Finanças, 1999.

CATARINO, João e VICTORINO, Nuno

- *Aspetos Gerais e Específicos do Novo Regime das Infracções Tributárias*”; revista Fiscalidade n.º 9, Janeiro de 2002;
- *Contributos para o estudo do Novo Regime das Infracções Tributárias*”. Boletim de Ciência e Técnica Fiscal n.º 405, de Março de 2002;
- *A evolução do RGIT nas últimas Leis de Orçamento*”, Revista Fiscalidade, n.º 25, Janeiro de 2006;
- *A punição das omissões, erros e inexactidões à luz dos novos tipos contraordenacionais no RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias*, revista Fiscalidade n.º 40, 2010;
- *As novas formas de criminalização e de punição das infracções tributárias*”, revista dos TOC n.º 144, Ano XII, Março 2012;
- *Infracções tributárias Anotações ao regime geral*. Coimbra Ed. 3.ª Ed. 2012;
- *O regime sancionatório das infracções às leis Fiscais*. Lições de Fiscalidade, Almedina. 4.ª Ed. 2015;
- *O novo regime dos bens em circulação*. Coimbra. Almedina 2.ª Ed. 2015;

FONSECA, Pedro Miguel – *Criminalidade Tributária Organizada e Transnacional. O carrossel internacional do IVA. A atribuição de competência reservada à investigação criminal*. Polícia e Justiça n.º 7, III Série. Instituto Superior de Policia Judiciária e Ciências Criminais. Coimbra. Coimbra Editora, 2006. pp. 129-195.

GONÇALVES, Laureano - *Direito Penal Fiscal - Evasão e fraude fiscais*. Ed. Vida Económica. 2014.

MARQUES, Paulo

- *Infracções Tributárias*. Vols. I e II. Ed. DGI, Centro de Formação. Lisboa 2007.

SANTOS, Simas e SOUSA, Jorge Lopes – *Regime Geral das Infracções Tributárias*. 4.ª Ed. Anotado. 2013. Áreas Editora.

SILVA, Germano Marques – *Direito Penal Tributário*. Universidade Católica Editora. 2009.

SILVA, Isabel Marques - *Regime Geral das Infracções Tributárias (n.º 5 da Coleção)*. Cadernos de IDEFF. 3.ª Ed. Almedina. 2010.

SOUSA, Susana Aires - *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra, Coimbra Ed., 2006.

VITORINO, Nuno e CATARINO, João – *Código Aduaneiro Comunitário e Disposições de Aplicação*. Com anotações, notas remissivas e jurisprudência. Lisboa. Vislis. 2000.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/drtq0mkzv/flash.html>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**5.
Contraordenações
Tributárias e
Políticas fiscais:
breve análise**

Glória Teixeira

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS E POLÍTICAS FISCAIS: BREVE ANÁLISE

Glória Teixeira*

Os sistemas legais da atualidade vivem desafios sérios, nomeadamente a premência da conciliação do desenho e implementação de um sistema legal justo com a prossecução da eficiência que exige uma justiça célere e acessível aos cidadãos.

Qualquer sistema legal funda os seus pilares na sua legislação mas também nos 'atores da justiça' que garantem e implementam os princípios e leis nacionais, europeias e internacionais.

No elenco deste 'atores' surgem os tribunais e os órgãos administrativos competentes.

No contexto da justiça contraordenacional estamos, fundamentalmente, neste 'segundo plano', o plano administrativo. Todavia, convém não desprezar a importância destes 'segundos atores' que também eles/elas implementam e executam princípios e leis de importância para os cidadãos como é o caso do regime das contraordenações tributárias estabelecido no RGIT (Regime Geral das Infrações Tributárias).

Em matéria de ilícito económico, recentemente, tem vindo a ser enfatizada a importância de um regime sancionatório válido, com preocupações não só repressivas mas fundamentalmente de natureza preventiva.

Deste modo, defende-se cada vez mais no plano da política penal económica e fiscal a elevação das chamadas 'penas acessórias' que tendem a transformar-se em verdadeiras 'penas principais', levando à abolição da pena de prisão (pena degradante e altamente ineficiente dado os elevados custos de financiamento para os estados na sua implementação). No contexto das contraordenações fiscais, levantam-se outro tipo de questões, nomeadamente a de saber se o montante da punição é suficiente para prevenir futuras infrações ou 'motivar' os cidadãos para seguir a via do cumprimento fiscal.

A investigação produzida até ao momento atesta que a fixação do montante da coima é importante, tanto para efeitos de criminalização ou descriminalização, mas tem os seus limites (ver Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2016).

No caso português, (ver RGIT) tratando-se de um regime legal relativamente recente, os montantes estabelecidos no âmbito contraordenacional são razoáveis e conforme outras experiências legais comparadas.

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

No entanto, deixa-se uma margem de discricionariedade muito ampla às autoridades administrativas na aplicação concreta da contraordenação tributária e concomitante valor a pagar pelo infrator dentro da moldura estabelecida pelo legislador no RGIT.

Não obstante as situações já previstas pelo legislador em sede de redução das coimas, é urgente neste domínio uma maior pormenorização da Lei de forma a garantir maior justiça fiscal e também uma melhor orientação na aplicação concreta da Lei pelas autoridades administrativas competentes.

Porto, 27/09/2016

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/drtq0mm2v/flash.html>



**6.
A natureza
jurídica da
infração fiscal no
direito português:
oscilando entre
crime e
contraordenação**

Susana Aires de Sousa

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A NATUREZA JURÍDICA DA INFRAÇÃO FISCAL NO DIREITO PORTUGUÊS: OSCILANDO ENTRE CRIME E CONTRAORDENAÇÃO¹

Susana Aires de Sousa*

1. Imposto e poupança fiscal;
2. Poupança fiscal e a infração fiscal;
3. Natureza jurídica da infração fiscal;
4. A sanção criminal e a sanção administrativa enquanto sanções aplicáveis a condutas materialmente distintas;
5. O (atual) abuso de confiança fiscal: exemplo de indeterminação entre crime e contraordenação.

1. Imposto e poupança fiscal

Ao longo da sua história milenar, o imposto assumiu diversas vestes, desde instrumento de exercício do poder e de domínio de súbditos e de povos conquistados até meio de limitação da atuação do Estado enquanto forma de auto-tributação dos povos na medida em que são os representantes que consentem e legitimam, de acordo com um pacto social, a cobrança de impostos pelo Estado, para benefício de todos. Se se olhar para a história do imposto conclui-se pela sua estreita ligação à realidade social e económica, tendo influenciado, por vezes de forma decisiva, o rumo dos acontecimentos sociais, económicos e políticos².

Charles Adams, em um estudo³ pormenorizado sobre a história do imposto, procura demonstrar que este tributo esteve presente nos acontecimentos históricos, positivos e negativos, mais importantes e marcantes da nossa civilização, quer como sua causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objetivos mais hediondos. Basta lembrar, nas palavras deste autor, que a solução final de Hitler tem o seu início na reforma fiscal de 1943 e em soluções fiscais expressamente dirigidas ao povo judaico. Entre outros acontecimentos, Charles Adams imputa a más soluções fiscais a queda da república e do Império Romano, a queda do império espanhol, as guerras civis inglesa e americana. De outro lado, as boas soluções fiscais estariam na origem de acontecimentos como os sucessos da Grécia Antiga, de Rodes, ou da Suíça, que tendo nascido da luta contra a tributação e domínio austríacos, dirigida por Guilherme Tell, chegaria à situação atual fundada no segredo

¹ Este texto corresponde, com ligeiras alterações formais, à exposição que apresentámos no âmbito da Ação de Formação Contínua sobre “Contraordenações Tributárias”, organizada pelo Centro de Estudos Judiciários nos dias 14 e 15 de janeiro de 2016. O texto preserva a simplicidade e oralidade próprias de uma apresentação desta natureza.

* Professora Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; investigadora do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

² Cf. de modo mais desenvolvido, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 17 e ss.

³ Trata-se da monografia *For Good and Evil. The impact of taxes on the Course of Civilization*, Lanham, New York, Oxford: Madison Books, 1999.

bancário em que o herói é o “No Tell”. Um outro exemplo, que nos é próximo, pode encontrar-se na instituição do imposto designado *alcabala* – cuja raiz árabe significa direito sobre tudo o que se venda – que, durante o domínio espanhol, teria sido um dos fatores determinantes para a revolta dos portugueses e, conseqüentemente, para a restauração da independência em 1640.

2. Poupança fiscal e infração fiscal

O imposto é hoje o principal meio de financiamento do Estado. Esta pressão fiscal foi-se acentuando ao ponto de o Estado atual ganhar o epíteto de *Estado Fiscal*⁴. Acentuou-se sobretudo nas primeiras décadas do século XX quando o Estado Social chama a si a prossecução de novas tarefas: produção de bens públicos, a estabilização económica, a redistribuição da riqueza e mais tarde a proteção ambiental. O aumento desta carga fiscal teve como consequência reativa um conjunto de comportamentos do contribuinte no sentido de minimizar os custos da tributação e procurar aquilo que, na literatura, se designou de *poupança ou economia fiscal*⁵.

No conjunto das escolhas daquele que é obrigado tributário é possível distinguir condutas perfeitamente lícitas, por vezes queridas pela própria administração tributária, outras cuja licitude se questiona e outras ainda que violam claramente a lei fiscal. É neste último contexto que se enquadra a infração fiscal. Isto é, a infração fiscal situa-se assim na chamada escolha fiscal *contra legem*: o contribuinte elimina ou diminui o encargo tributário usando meios ilícitos, ou seja, violando diretamente os comandos legais⁶.

No ordenamento jurídico português, é o próprio legislador, no n.º 1 do artigo 2.º do RGIT, introduzido no nosso ordenamento jurídico pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, a reservar a expressão infração fiscal para “todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”. O n.º 2 do mesmo artigo esclarece que as infrações tributárias se dividem em crimes e contraordenações. Os comportamentos que o legislador classifica como infrações fiscais são pois, os mais graves do ponto de vista da ilicitude, sendo, por isso mesmo, sancionados com penas ou contraordenações administrativas.

3. Natureza jurídica da infração fiscal

A questão da natureza jurídica da infração fiscal está de algum modo resolvida no plano legislativo reconhecendo-se a dignidade penal de algumas das condutas violadoras dos deveres tributários e fiscais. Todavia, esta é uma questão historicamente debatida na

⁴ Por todos, José Casalta Nabais, «Estado fiscal, cidadania e alguns dos seus problemas», *BCE*, vol. XLV-A (2002), p. 565; «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *BFD*, Volume Comemorativo do 75.º tomo, Coimbra, 2003, p. 1057 e ss.; *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 191 e ss.

⁵ Cf., por todos e com adicionais referências bibliográficas, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 42 e ss.

⁶ Cf. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 48 e ss.

literatura dedicada a este tema. A natureza jurídica da infração fiscal, designadamente o seu carácter criminal ou administrativo, foi na realidade uma das questões mais controversas que atravessou a doutrina e a própria legislação portuguesa do século XX.

Com efeito, tem-se hoje por longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e em a fraude fiscal aparecia concebida como uma espécie de legítima defesa contra o Estado⁷. A dificuldade na perceção do fim dado aos tributos pagos esteve na origem de uma fraca consciência social sobre a danosidade da fuga ao imposto. Entre os fundamentos desta diminuta ressonância social apontavam-se a desproporcionalidade entre os sacrifícios impostos pelo sistema tributário e os benefícios que proporcionava; a ineficiência do Estado no cumprimento das suas tarefas; a distância entre o direito penal clássico e a fraude ao fisco; a ausência de vítimas nos crimes fiscais. A infração fiscal foi, neste contexto, desterrada para o seio da ilegalidade administrativa. O Estado vê-se então obrigado a utilizar um sistema punitivo de intimidação, próximo de um direito de polícia, para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e quebrar a indiferença do contribuinte perante o incumprimento dos seus deveres para com o fisco.

As dúvidas sobre o grau de antijuricidade da infração fiscal permitem compreender a dificuldade que, até algumas décadas atrás, a doutrina sentia em determinar a natureza jurídica do ilícito fiscal, causando debate doutrinário⁸.

De um lado, os defensores de uma teoria *administrativista*, atendendo à função essencialmente utilitária das disposições repressivas fiscais, concebiam que as infrações fiscais como fundamentalmente infrações administrativas. O ilícito fiscal preenchia assim inteiramente as características essenciais do ilícito administrativo ou ilícito policial, que começava a autonomizar-se nalguns ordenamentos jurídicos, *e. g.*, Alemanha e Portugal. Entendia-se que as “infracções fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infracções comuns que atingem os bens dos indivíduos, pois neste último caso, a infracção é imoral e a punição assenta na culpa, enquanto que as infracções fiscais são meras infracções de ordem que colocam entraves à aplicação da lei fiscal”⁹. Excluía-se a infração fiscal do domínio criminal. Na doutrina portuguesa, muito próximos desta teoria, atendendo ao contexto legal então vigente, encontramos os escritos de Cardoso da Costa e de Martins Eusébio.

Por sua vez, *a teoria penalista*, segundo a qual a infração fiscal não é qualitativamente diferente da infração criminal, uma vez que a gravidade de certas infracções fiscais desde há muito deixara de ser eticamente neutra. A evolução do direito tributário demonstra que os sistemas fiscais se encontram profundamente marcados por preocupações éticas e de justiça

⁷ Segundo Eduardo Correia, “conhece-se, efectivamente, o ensinamento da própria Teologia Moral da Idade Média, filiada no pensamento de S. Tomás de Aquino, segundo a qual as normas tributárias não obrigam em consciência, mas são tão só objecto da coacção externa do Estado”, cf. «Os artigos 10.º do Decreto- Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.», republicado in: *DPEE*, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 24.

⁸ Sobre esta questão, com referências bibliográficas, veja-se Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 243 e ss.

⁹ Nuno de Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000, p. 47, referindo-se à compreensão de Binding e de Spiegel.

social. Destaca-se ainda que alguns dos comportamentos puníveis segundo o direito penal comum abrangem atos com igual desvalor às condutas violadoras das normas tributárias, por exemplo, o crime de burla, o crime de abuso de confiança, o crime de falsificação de documentos. Neste sentido se inclinam os escritos de Eduardo Correia e de Eliana Gersão.

Na legislação portuguesa, acaba por vencer e merecer consagração legal em uma *teoria dualista* segundo a qual se entende que a violação das leis fiscais pode revestir em alguns casos natureza criminal, em outros, na sua maioria, uma natureza administrativa. Como esclarece Soares Martínez, é “difícil admitir que *todas as infracções fiscais* violem unicamente normas de carácter instrumental, inclusive quando estas infracções constituem *fraudes, falsificações, abusos de confiança (...)*”¹⁰. Assim, ainda que certas infracções fiscais sejam tuteladas pelo direito administrativo, outras há que têm natureza e dignidade penal; desde logo, pela própria modificação social no sentido de se reconhecer às condutas mais graves em matéria fiscal uma relevância ética e social, e, como tal, capaz de sustentar materialmente uma intervenção punitiva de natureza criminal. A dignidade penal de algumas condutas é assim hoje reclamada e reconhecida, dentro dos princípios e garantias que enformam o sistema jurídico-penal¹¹.

A questão que hoje se coloca, quanto a nós, é a de saber se, por vezes, determinada opção legislativa pela criminalização da conduta não se mostra excessiva.

4. A sanção criminal e a sanção administrativa enquanto sanções aplicáveis a condutas materialmente distintas

Da nossa perspetiva, o fundamento ético do dever de pagar impostos está necessariamente ligado às funções imputadas e reconhecidas ao Estado, incapazes de serem individualmente prosseguidas. Atendendo à limitada capacidade individual de cada cidadão, a livre realização da pessoa convoca a atuação do Estado para a prossecução de bens e finalidades socialmente justas, reconhecidas pela Constituição. Entre os bens sociais primários contam-se os bens públicos, cuja provisão tem de ser pública, e os bens semipúblicos que, embora podendo ser produzidos pelo mercado, tal aconteceria com manifesto prejuízo social na medida em que as decisões individuais não ponderam os benefícios para terceiros originados por determinada conduta. Neste sentido, é socialmente justo que os chamados bens públicos, que a todos beneficiam, e que as externalidades positivas sejam financiadas pelos contribuintes.

Por outro lado, por imposição constitucional, através do sistema fiscal prossegue-se ainda uma finalidade de diminuição das desigualdades nos rendimentos, o que não só confere racionalidade e coerência à tributação como constitui um pilar ético daquele sistema.

¹⁰ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 399.

¹¹ Sobre o fundamento legitimador da intervenção penal no âmbito fiscal veja-se, com adicionais referências bibliográficas, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, em particular, p. 246 e ss.

Ao imposto é hoje reconhecido um fundamento ético-social: enquanto meio financeiro pago ao Estado, segundo a capacidade contributiva de cada um, para que aquele cumpra um programa de despesas públicas vantajosas à coletividade dos contribuintes; mas também enquanto instrumento de justiça social.

Se este é o fundamento reconhecido ao sistema fiscal, ele não deve confundir-se com o bem jurídico protegido através das sanções e que há de, em nosso modo de ver, ser algo mais tangível, mais concretizável para que possa ser usado como padrão crítico da incriminação. Este bem jurídico tem uma natureza patrimonial e coincide, quanto a nós, com as receitas fiscais.

Neste sentido, a violação das obrigações fiscais tem consequências sancionatórias que têm por *ratio essendi* a função constitucional reconhecida ao imposto e ao sistema fiscal. Essas sanções podem ser de dois tipos: criminais e administrativas. Cabe perguntar: quais as características que uma determinada conduta há de ter para que possa qualificar-se como crime fiscal?

A pretensa diferença entre ilícitos administrativos e ilícitos criminais tem pressuposta a problemática mais abrangente sobre o critério de distinção entre ilícito administrativo e ilícito criminal, temática que largamente excede o âmbito desta conferência; ainda assim, impõe-se duas palavras sobre este ponto.

Uma tese possível consiste em negar a possibilidade de delimitação material do ilícito penal e do ilícito de mera ordenação social, com base no argumento de não ser possível reconhecer a existência de um ilícito ético-socialmente indiferente, mesmo que seja de mera ordenação social. Não é este o caminho que seguimos, convocando a este propósito, o critério material proposto por Figueiredo Dias¹². Segundo este autor, para realizar aquela distinção necessário é que a perspectiva da “indiferença ético-social” se dirija não imediatamente aos *ilícitos* – que supõem já realizada a valoração legal –, mas às *condutas* que os integram. “Existem na verdade condutas às quais, antes e independentemente do desvalor da ilicitude, corresponde, e condutas às quais não corresponde um mais amplo desvalor moral, cultural ou social. A conduta em si mesma, independentemente da sua proibição legal, é no primeiro caso *axiológico-socialmente relevante*, no segundo caso *axiológico-socialmente neutra*”¹³. No direito de mera ordenação social a conduta divorciada da proibição legal aparecer (ou deve aparecer) como axiológico-socialmente neutra; naturalmente que, ligada à proibição ela ganha desvalor ético-social. Já se estivermos perante uma conduta criminosa, a sua relevância

¹² Ao utilizar este critério material para distinguir o ilícito de mera ordenação social e o ilícito penal, perde acuidade a discutidíssima questão de saber se aquele critério tem uma natureza qualitativa (de que se mostram partidários Eb. Schimdt, e entre nós, Eduardo Correia, Teresa Beleza e Augusto Silva Dias) ou meramente quantitativa (neste sentido, Beleza dos Santos e Manuel da Costa Andrade). Em termos muito sumários, segundo este critério, a distinção entre aqueles dois ilícitos assenta numa diferença de gravidade que deve ser avaliada e medida em cada caso pelo legislador; do ponto de vista axiológico não há qualquer diferença entre o ilícito de mera ordenação social e o ilícito penal, pelo que esta distinção tem uma natureza puramente formal e é concretizada pelo legislador no momento em que tipifica as condutas. Segundo um critério qualitativo, aquelas infrações têm uma natureza distinta que se reflete, no plano do ilícito, na relação necessária entre a infração penal e a tutela de bens jurídico-penais bem como na relação entre a infração administrativa e a tutela de meras funções sociais, sem ressonância ética imediata. Neste último caso, está em causa a violação de deveres administrativos, a qual confere ao ilícito um carácter formal, axiologicamente neutro. Cf. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 265 e s.

¹³ Cf. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal*, Parte Geral, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 161 e s.

ética é anterior à própria proibição: o conjunto dos seus elementos constitutivos suportam imediatamente a valoração – social, moral, cultural – em que se insere a própria ilicitude. Em uma palavra, nas contraordenações é o direito que valora aquelas condutas como ilícitas juntando aos elementos constitutivos da conduta um outro elemento fundamental: a proibição legal. Nos crimes, a dignidade punitiva do comportamento é reclamada pela própria sociedade.

A adoção de um critério material de distinção não obsta, como sublinha Figueiredo Dias, a que o legislador acrescente em certos casos critérios adicionais de distinção e até mesmo critérios de “quantidade”, quando esta como que se converte em qualidade, isto é, quando seja condição da relevância axiológica-social de uma conduta o facto de que ela assuma um certo limiar de gravidade objetiva¹⁴.

Um critério adicional de quantidade é, a nosso ver, usado no domínio fiscal, por exemplo, no crime *Fraude fiscal*, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT: os factos previstos só são punidos criminalmente se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a € 15 000. Caso a vantagem patrimonial seja inferior àquele valor, aquela conduta constituirá contraordenação fiscal nos termos do artigo 118.º (*Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes*) ou 119.º (*Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes*). O legislador usa assim um elemento adicional de quantidade tendo por fim clarificar e complementar a distinção material entre as condutas, mas porque esse elemento que é já, em si mesmo, revelador de uma diferente carga axiológica daquelas condutas, pois acima daquele valor a *conduta* torna-se ético-socialmente relevante, capaz de constituir o substrato material da incriminação¹⁵.

É ainda necessário ter presente que tanto as contraordenações como os crimes servem a proteção de bens jurídicos. Só que, a nosso ver, enquanto no domínio do direito penal, o bem jurídico, cumprindo a sua função crítica, tem um papel conformador do próprio ilícito penal, já nas contraordenações, dado o seu carácter antecipatório da tutela de bens jurídicos, o ilícito está afastado do respetivo objeto de tutela. Neste sentido, concordamos de novo com Figueiredo Dias quando considera que “em certas infracções – os crimes – o bem jurídico protegido se contém logo, expressa ou implicitamente, na própria conduta como tal, noutras – as contra-ordenações – ele se encontra fora dela e só se desenha quando a conduta se conxiona com a regra legal que a proíbe”¹⁶.

No âmbito dos crimes de natureza fiscal, o bem jurídico protegido são as receitas fiscais, acentuando-se a sua natureza patrimonial.

¹⁴ Cf. *Direito Penal, op. cit.*, p. 163.

¹⁵ Cf. Sobre estes limiares mínimos de punição e o seu enquadramento dogmático veja-se Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, p. 302 e ss.

¹⁶ Cf. *Direito Penal, op. cit.*, p. 162 e s.

5. O (atual) abuso de confiança fiscal: exemplo de indeterminação entre crime e contraordenação

Pelo que se expôs facilmente se compreende que, da nossa perspetiva, mereçam censura os contornos legais atuais do chamado crime de *Abuso de confiança fiscal*, previsto no artigo 105.º do RGIT.

Com efeito, desde 2001, na configuração que foi conferida pelo RGIT¹⁷ ao ilícito do abuso de confiança fiscal, prescindiu-se do elemento típico *apropriação* das receitas tributárias; o ilícito assenta apenas na violação do comando legal de entregar ao Estado no tempo devido as prestações tributárias deduzidas e retidas nos termos da lei. Ao prescindir da *apropriação* daquelas prestações como elemento integrante da factualidade típica, o legislador cavou um fosso entre a infração e o património fiscal, enquanto bem jurídico a cuja proteção deveria estar sujeita a incriminação.

Assim, o legislador optou por criminalizar condutas que não concretizavam diretamente um ataque às receitas fiscais mas tão só uma afronta ao dever legal de entregar tempestivamente aquelas quantias. Esta linha de pensamento foi igualmente seguida pelas várias alterações legais ao tipo legal, designadamente pela alteração legislativa operada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, ao fazer depender a existência do crime, nos casos em que o obrigado fiscal declarou os valores deduzidos mas não fez acompanhar aquela declaração do respetivo pagamento, de uma desobediência à notificação para pagar.

O atual crime de abuso de confiança fiscal está irremediavelmente afastado daquele étimo originário de violação consumada da propriedade do Estado (através da apropriação/descaminho) e cuja memória sobra apenas no apego atávico a um *nome* de (*abuso de confiança*) que já não tem nada a ver com a *coisa*. Estamos cada vez mais longe do modelo típico e material do abuso de confiança comum, reconhecido no direito penal clássico com uma matriz patrimonial¹⁸.

Consequentemente, não existe, da perspetiva da conduta material tipificada, um tratamento diferenciado entre conduta criminosa e conduta contraordenacional, mas antes uma certa comunhão: ambas se reconduzem à violação do dever de entregar tempestivamente as prestações tributárias deduzidas.

Assim, já não são as receitas fiscais que, enquanto objeto de tutela da norma, presidem como padrão crítico à construção da incriminação, mas antes a violação dos deveres decorrentes da relação fiscal estabelecida entre o substituto e a administração fiscal, o que, em nosso modo de ver, é de censurar.

¹⁷ Sobre o contexto histórico do RGIT e a evolução legislativa em matéria de crimes fiscais veja-se Susana Aires de Sousa, «A infração fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico», *Boletim de Ciências Económicas LIII (2010)*, p. 39 e ss.

¹⁸ Cf. Manuel da Costa Andrade / Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro», *RPCC 17 (2007)*, p. 62.

Termina-se com uma reflexão, partilhada com Costa Andrade, a este propósito¹⁹.

A elevação de uma qualquer conduta à categoria de ilícito *criminal* tem necessariamente de passar pela *dignidade penal* e pela *carência de tutela penal* ou necessidade de pena. “A primeira definida pela eminência dos bens jurídicos a tutelar e pela danosidade e intolerabilidade sociais dos sacrifícios, dano ou perigo, que ameaçam aqueles bens. Por seu turno, a segunda coenvolve a exigência da *eficácia* ou *idoneidade* de tutela da intervenção do direito penal na perspetiva da proteção dos bens jurídicos; e a sua necessidade, porque a sociedade não dispõe de instrumento – jurídico ou outro – menos gravoso para assegurar o mesmo nível de tutela (princípio da subsidiariedade ou de *ultima ratio*)”²⁰. Na certeza de que, assim não sendo, os dispositivos legais que contrariem estes princípios estão inquinados de insuprível inconstitucionalidade material: é a resposta que emerge do preceituado no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República.

Vídeo da apresentação



➔ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/drtq0mmhf/flash.html>

¹⁹ Cf. Manuel da Costa Andrade / Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto...», *op. cit.*, p. 64 e s.

²⁰ Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional», *RLJ*, Ano 134, p. 320.



**7.
A jurisprudência
do STA em
matéria de
contra-ordenações
tributárias**

Isabel Marques da Silva

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A JURISPRUDÊNCIA DO STA EM MATÉRIA DE CONTRA-ORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Isabel Marques da Silva*

1. Saudações iniciais;
2. Os recursos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem na jurisprudência do STA;
3. Oposições a execuções fiscais instauradas por falta de pagamento das taxas de portagem, coimas e encargos;
4. Acórdão de 18/06/2014, rec. n.º 1549/13.

1. Saudações iniciais

Senhores Doutores: Começo por desejar a todos um excelente ano de 2016 – com saúde, alegrias, tempo para estudar e para a família e processos bem decididos, ou seja em tempo útil, mas sem precipitações e com justiça.

Volto ao mesmo tema que me trouxe ao CEJ em Fevereiro de 2014, meu tema de sempre, e venho dar-vos conta – porque isso me pediu a Senhora Dra. Margarida Abreu, que aqui cumprimento especialmente –, da mais recente jurisprudência do STA sobre a matéria.

Jurisprudência esta que, quase exclusivamente, versa sobre contra-ordenações por falta de pagamento ou pagamento viciado de portagens em infra-estrutura rodoviária... o que, diga-se em abono da verdade, é uma tristeza!

Recordo que na minha última intervenção nesta casa, que versou também sobre esta matéria – há quase 2 anos -, me terem inquirido especialmente sobre as coimas por falta de pagamento de taxas de portagem, matéria que não estava então, como neste último ano transacto, na ordem do dia na jurisprudência do STA.

Há dois anos, nesta matéria, o STA apenas se havia pronunciado sobre a competência material dos tribunais tributários para conhecimento das oposições deduzidas às execuções fiscais instauradas pelos Serviços de Finanças para cobrança coerciva de taxas de portagem, coimas e encargos (acórdãos de 27 de Fevereiro de 2013, rec. 1242/12; de 3 de Abril de 2013, rec. 1262/12; de 10 de Abril de 2013, rec. 1220/12; de 17 de Abril de 2013, rec. 1297/12 e de 18 de Junho de 2013, rec. 1380/12 LR) e nada mais.

Tudo mudou nos últimos tempos.

O número de processos, sobretudo recursos de processos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, mas também algumas oposições a execuções fiscais por falta de pagamento das taxas, coimas e encargos.

* Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo.

E também a Lei mudou, em razão da publicação em 8 de Junho do ano passado da Lei n.º 51/2015, que procedeu à 8.ª alteração da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho e criou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, depois de muito alarme da opinião pública sobre esta matéria.

Por facilidade de exposição, e também porque dogmaticamente é o caminho correcto, vamos passar em revista a jurisprudência do STA sobre a matéria distinguindo as decisões tomadas em recursos em processos de contra-ordenação, das tomadas em recursos de oposições à execução fiscal e, quanto às primeiras, as decisões do STA anteriores e posteriores à Lei n.º 51/2015, de 8 de Junho.

2. Os recursos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem na jurisprudência do STA

I. Ainda antes da publicação da Lei n.º 51/2015, concretamente em Março do ano passado, o STA decidiu os primeiros recursos em processos de contra-ordenação relativos a portagens, em concreto recursos de despachos judiciais proferidos pelo TAF de Penafiel determinando a admissão liminar de vários recursos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz e a respectiva apensação a um dos processos.

Eram recursos de despachos liminares, interpostos pela Fazenda Pública ao abrigo do disposto no artigo 73.º, n.º 2 do Regime Geral das Contra-Ordenações - subsidiariamente aplicável ao RGIT e este subsidiariamente aplicável ao Regime Contra-ordenacional das portagens constante da Lei n.º 25/2006 (por força do seu artigo 18.º) - em razão da ausência de alçada para a interposição de recurso ao abrigo do artigo 83.º do RGIT (também subsidiariamente aplicável ao regime contra-ordenacional das portagens), ou seja, interpostos e admitidos *para a melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência*.

O conhecimento do recurso por parte do STA oferecia duas dificuldades:

- Por um lado, pressupunha o reconhecimento de legitimidade à FP para a interposição de tal recurso com esse fundamento, visto que o n.º 2 do art. 73.º do RGCO apenas reconhece expressamente tal legitimidade ao arguido e ao Ministério Público;

- Por outro, o facto de o n.º 2 do art. 73.º do RGCO, apenas prever o recurso com esse fundamento de sentenças, e não de despachos judiciais.

E pressupunha que se entendesse verificada a *manifesta necessidade da aceitação do recurso à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência*.

Entendeu o STA - Acórdão de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, Relator Aragão Seia – serem ultrapassáveis as “dificuldades” ao conhecimento do recurso, porquanto:

- Quanto à legitimidade da Fazenda Pública, a alteração introduzida pela Lei do OE para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) ao art. 83.º do RGIT - no sentido de assegurar à FP legitimidade para o recurso -, devia entender-se igualmente extensível ao recurso previsto no art. 73.º, n.º 2, do RGCO quando subsidiariamente aplicável em matéria tributária, porquanto tal alteração teria ínsita a intenção do legislador de *equiparação dos direitos de recurso da Fazenda Pública àqueles que já anteriormente detinham tais direitos*;

- E que devia admitir-se tal recurso de despacho de apensação, pois que a não se admitir o recurso imediato de tal despacho -que ordenou a apensação por conexão- poderia deparar-se uma situação de facto lesivo consumado, cujo recurso da sentença poderia nunca ser suficiente para alcançar a sua reparação.

Quanto ao fundamento, entendeu o STA que, tendo *conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, que se justifica a admissão do recurso com esse fundamento dada a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas as estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente* (cfr. neste sentido, os Acórdãos de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14 e de 11 de Março de 2015, rec. n.º 1557/14 e 74/15).

Pareceu-nos que não podia o STA deixar de tomar posição sobre a matéria, furtando-se ao seu papel de órgão de cúpula do sistema.

Foram, pois, tais recursos conhecidos.

E sendo conhecidos, foram julgados improcedentes, no entendimento de que, contrariamente ao pretendido pela Fazenda Pública, tais despachos de apensação não eram ilegais, porquanto a identidade do infractor constituída conexão subjectiva processual relevante em face do disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável, não sendo a falta de apensação dos processos na fase administrativa óbice à sua apensação na fase judicial.

E que isto, que valia para os recursos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, valia igualmente para os recursos de contra-ordenação tributários, pois que no imenso rol de recursos de contra-ordenação sobre portagens vinham, “por atrito” diga-se assim..., alguns que o não eram, antes respeitavam a impostos (ex.: Ac. de 8 de Abril de 2015, rec. n.º 75/15 – IMS – IUC), mas não sendo a diferente natureza do tributo determinante para que os presentes autos tenham sorte diferente daquela que foi determinada naqueles outros arestos, pois que a lei aplicável a uns e outros era, no caso, a mesma.

Neste sentido se consolidou a jurisprudência do STA, acabando a Fazenda Pública, mais recentemente, em razão desta jurisprudência, por desistir dos recursos interpostos dos despachos de apensação proferidos pelo TAF de Penafiel ou o STA a não os admitir já, nos casos de não haver alçada, quando tais despachos se afiguravam conformes à jurisprudência.

II. Mas a “saga prosseguiu”, como não podia deixar de ser, pois que naquele tribunal, e também no do Porto - que não decidira no sentido da apensação dos processos na fase judicial-, foram entretanto proferidas as decisões finais dos processos de contra-ordenação:

– Anulando as decisões de aplicação das coimas dos autos e processos apensados e ulteriores termos do(s) processo, por falta de realização do cúmulo material das contra-ordenações em concurso, *porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recuso de contra-ordenação, pelo que competia-lhe proceder à instauração dum único processo de contra-ordenação ou se tivessem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25.º, 28.º e 29.º do Código de Processo Penal ...”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63.º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT – PENAFIEL*

- Ou anulando a decisão de aplicação de coima recorrida e determinando a remessa dos autos à Autoridade Administrativa, para que organizasse um único processo, no caso de infracção continuada, ou efectuasse a apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra o mesmo arguido e procedesse à fixação de uma coima única, com a prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contra-ordenação praticada, no entendimento de que “impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do supra referido artigo 25.º do RGIT”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa - PORTO

Destas decisões foram interpostos recursos, muitos deles também ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO subsidiariamente aplicável, pela Fazenda Pública (Penafiel) ou pelo *Ministério Público e Fazenda Pública (Porto)*, alegando, em síntese, que:

- O Ministério Público no TAF do Porto:

- Que a falta de apensação dos processos pela autoridade administrativa não obsta ao conhecimento do mérito da causa, devendo os processos serem apensados no Tribunal nos termos do art. 25.º do CPP;

- A Fazenda Publica:

- Que a falta de realização do cúmulo material das sanções *não constituía nulidade insuprível do processo de contra-ordenação*, porquanto não taxativamente elencada como tal, quando muito mera nulidade dependente da arguição dos interessados na fase administrativa (120.º CPP) ou irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70.º e 76.º do RGIT);

- Que era competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente

administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT e que a imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes;

- Que não há norma que imponha a apensação dos processos ou sua tramitação conjunta na fase administrativa, nem pode a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, razão pela qual entende que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta de fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

III – O STA tomou conhecimento do primeiro destes recursos em 21 de Outubro de 2015, rec. n.º 0766/15, em Acórdão por nós relatado.

Tratava-se de um recurso de decisão do TAF de Penafiel no qual se sindicava quer o despacho de apensação, quer a decisão final de anulação da decisão de aplicação da coima, por falta de realização do cúmulo material de sanções, tendo o recurso sido admitido – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade de jurisprudência – apenas quanto à decisão final (pois que quanto ao despacho de apensação este foi julgado *plenamente conforme ao entendimento jurisprudencial consolidado no sentido* da legalidade dos despachos que determinam a apensação judicial dos processos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz, por tal se afigurar conforme ao disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável (cfr., neste sentido, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, de 11 de Março de 2015, recs. n.ºs 75/15 e 1557/14, de 8 de Abril de 2015, rec. n.º 75/15, de 22 de Abril de 2015, rec. n.º 73/15, de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 124/15, de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 137/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/15).

Quanto à decisão final o recurso foi admitido.

O STA já decidira em três acórdãos recentes em recursos de contra-ordenação por falta de pagamento de IUC - cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14 – que *a aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na al. d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à al. c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT* – tendo-se ponderado na altura reafirmar, agora para as coimas por falta de pagamento de taxas de portagem, este entendimento jurisprudencial, que nos parecia correcto.

Entendeu-se, porém, que uma decisão do STA deste teor nada de relevante resolveria – levaria, no caso, ao provimento do recurso, revogação da decisão recorrida e baixa dos autos ao tribunal a quo para conhecimento das demais questões suscitadas – sendo mais importante

tomar posição sobre as consequências da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

E foi isso que se fez.

Suscitou-se tal questão como questão prévia, de conhecimento oficioso (como questão de aplicação no tempo de lei mais favorável) que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso, porque em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4, da CRP, 2.º, n.º 4, do Código Penal e 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

Entendeu-se que a nova lei era, abstractamente, mais favorável porque:

- O seu artigo 7.º, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, impondo-se nova graduação da coima aplicada, que os tivesse em conta, o que necessariamente implicava uma nova decisão administrativa de aplicação da coima;

- E o mesmo artigo, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei *praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária*, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem, sendo que a unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

- Porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efectuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação* – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado *até 60 dias a*

contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

- E finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas *não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei* (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

E por todos estes motivos, o STA entendeu que as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas não poderiam manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do *regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas* -, o que apenas poderia ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito – impondo-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determinou, nesse caso, que foi o primeiro, e em todos os outros que se lhe seguiram, por todas as formações do STA, dando origem a dezena e meia de Acórdãos do STA no mesmo sentido – cfr., para além do primeiro, os Acórdãos de 21 de Outubro de 2015 (recursos n.ºs 719/15, 808/15, 833/15, 983/15, 1043/15 e 1059/15), de 28 de Outubro de 2015 (recursos n.ºs. 252/15, 270/15, 272/15, 949/15 e 973/15) e de 4 de Novembro de 2015 (recursos n.ºs 1042/15 e 1062/15) –, e presentemente, a muitas decisões sumárias dos Relatores, bem como a vários Despachos a determinar o arquivamento dos autos em razão da extinção do processo contra-ordenacional por pagamento voluntário da coima.

3. No que se refere às **OPOSIÇÕES a execuções fiscais instauradas por falta de pagamento das taxas de portagem, coimas e encargos**, a questão mais complexa que se tem suscitado respeita à contagem em concreto do prazo prescrição da dívida exequenda: - porque esta tem natureza compósita – taxa e coima; - havendo que distinguir a prescrição da taxa (dívida tributária) da prescrição da coima, pois o regime legal de uma e outra são diversos, e diversos são os factos interruptivos e suspensivos da prescrição, que do probatório fixado deverão constar necessariamente (o que inicialmente podia levar ao absurdo de estar prescrita a execução da coima – pois o prazo de prescrição que lhe era aplicável na redacção anterior à da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) era de 2 anos (contado da data em que a decisão administrativa de aplicação da coima “se tornou definitiva” – mas não a taxa – cujo prazo de prescrição era, e é, de 5 anos, contado, ao que parece, da data em que o facto tributário ocorreu).

Ora, em Junho do ano passado – Ac. de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 334/14 – ,o STA anulou uma decisão que havia declarado extinta a instância, por prescrição da dívida exequenda, por não ser possível ao STA determinar se estava ou não prescrita a dívida exequenda, afirmando, na sua fundamentação, que:

1. A instauração da execução fiscal não constitui, de per si, facto interruptivo da prescrição da execução da coima para efeitos do disposto no n.º 1 do art. 30.º-A do RGCO, subsidiariamente aplicável.

Aderindo ao entendimento fixado pelo STJ no seu Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/2012, de 8 de Março, a propósito da pena de multa e que os tribunais comuns têm entendido valer igualmente para a execução de coimas, até por maioria de razão.

2. E também não constitui, de per si, facto suspensivo da execução da coima, para efeitos do art. 30.º do RGCO, embora se a execução fiscal for suspensa (p. ex. em virtude de penhora, prestação de garantia para a suspender ou isenção de prestação de garantia) essa suspensão há-de reflectir-se na suspensão da execução da coima, pois que a alínea a) do art. 30.º do RGCO determina que a prescrição da execução da coima se suspende no caso de impossibilidade legal de execução coerciva da coima.

E no caso não era possível determinar com exactidão se, e em caso afirmativo, em que momento, teve lugar a suspensão da execução fiscal.

Entendeu-se que, na interpretação de normas gerais – do RGCO – aplicáveis subsidiariamente – não devia o STA adoptar interpretação divergente da do STJ, senão quando houvesse razões ponderosíssimas nesse sentido (embora o MP no STA tenha propugnado tal divergência de entendimento, que não se acolheu).

4. Ainda quanto às portagens, e para finalizar o tema, chamo a atenção para o **Acórdão de 18/06/2014, rec. n.º 1549/13** (Relator: Francisco Rothes), que revogou uma decisão do Tribunal Tributário de Lisboa de indeferimento liminar - por erro na forma do processo e manifesta improcedência - de uma petição de oposição a uma execução por falta de pagamento de taxa de portagem no qual se consignou que:

A falta de notificação da liquidação das taxas de portagem, bem como a falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determinam a inexigibilidade das dívidas que tenham origem nesses actos, integram, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Não podendo, pois, uma oposição em que são invocados tais fundamentos ser liminarmente rejeitada.

Consignou-se no mesmo aresto que, não são, porém, invocáveis em sede de oposição, antes em recurso de contra-ordenação: a legalidade da liquidação da taxa de portagem, designadamente, nas suas vertentes da legitimidade passiva; ou a legalidade da decisão

administrativa de aplicação das coimas ou ainda, a alegada falta de responsabilidade da Oponente pelas dívidas exequendas por não ser ela o condutor do veículo que deu origem às taxas e coimas, que não constitui fundamento subsumível na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. Porquanto, *por um lado, as taxas de portagem não são originadas pela propriedade ou pela posse do veículo (em termos de ser essa posse que faz determinar o sujeito passivo daquela relação jurídica tributária, não obstante este, porventura, já não ser o proprietário ou o possuidor do veículo), antes por via da utilização da via rodoviária (e não pela posse daquele veículo em especial). Por outro lado, a dívida exequenda reporta-se, não apenas às ditas taxas, mas, também às próprias coimas em que a oponente veio a ser condenada nos respectivos processos de contra-ordenação.*

E NO DEMAIS, PERGUNTAM?

NO DEMAIS, MUITO POUCO.

Três Acórdãos apenas me pareceram ser merecedores de menção especial:

O primeiro, o Ac. de 9 de Setembro de 2015, proferido no recurso n.º1198/13 , em que foi Relatora a Senhora Conselheira Dulce Neto – que, por não ter sumário, pode passar despercebido mas é muito importante.

Nele decidiu-se que o pagamento da dívida exequenda - integrada por impostos e coimas tributárias – efectuada pelo devedor originário, não pode determinar a extinção da instância de oposição do devedor subsidiário revertido por impossibilidade da lide, porquanto, *relativamente às dívidas provenientes de coimas aplicadas à sociedade e que cujo pagamento foi exigido ao oponente após acto de reversão da execução contra si*, não foi dada ao revertido a possibilidade de se defender no processo contra-ordenacional, nem de interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, pois só a entidade condenada (isto é, a arguida) tem legitimidade para interpor recurso dessa decisão, em conformidade com o disposto no art. 59º, nº 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Dec. Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, aplicável *ex vi* do art. 3º, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias, pelo que a oposição constitui o único meio processual que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus direitos e interesses legítimos, tendo, por isso, de lhe ser assegurado neste processo não só as condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, como, também, todas as demais condições de defesa dos seus direitos e interesses legítimos, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no art. 268º, nº 4, da Constituição.

E a entender-se, como tem entendido a jurisprudência do STA após as mais recentes decisões do Tribunal Constitucional, que a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas aplicadas à sociedade originária devedora é uma responsabilidade de *natureza civil*, que se materializa através do acto reversão, não pode deixar de se facultar ao oponente a discussão da legalidade desse acto potencialmente lesivo, designadamente quanto à suficiência da sua fundamentação e à viabilidade legal da cobrança da obrigação civil que dele emerge através de processo de execução fiscal em face ao âmbito do art. 148º do CPPT, neste

sentido, os Acórdãos do STA de 14/04/2010, no proc. n.º 064/10, de 8/09/2010, no proc. n.º 0186/10, de 19/01/2011, no proc. n.º 0775/10, de 13/04/2011, no proc. n.º 087/11, e de 3/12/2014, no proc. n.º 0639/14.

Daí que o pagamento da dívida não pode inviabilizar ou fazer precluir o direito e o interesse legítimo que o oponente tem de ver apreciada e decidida a oposição no que toca ao seu chamamento à execução para pagar dívidas provenientes de coimas fiscais aplicadas à sociedade devedora originária, sob pena de se impedir ao responsável subsidiário pelo pagamento desse tipo de dívidas o exercício do direito de defesa e de acesso aos tribunais.

Os dois últimos Acórdãos para que queria chamar a vossa atenção respeitam à contra-ordenação por falta de entrega da prestação tributária, p.p. no artigo 114.º do RGIT.

O Acórdão de 25 de Junho de 2015, proferido no rec. n.º 382/15, por ter decidido em sentido diferente daquele que me parecia dever ser o futuro da jurisprudência quanto à contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária no caso do IVA na minha última intervenção no CEJ (e que demonstra que devemos ser muito prudentes com o que dissemos nestas ocasiões, para não termos de nos desdizer....). Consignou-se nesse aresto que o facto de a decisão de aplicação da coima por falta de entrega da prestação tributária não conter referência à alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT, apenas o n.º 2 do mesmo preceito legal, não a fere de nulidade insuprível, porque o que a lei impõe como requisito legal da decisão é a indicação da *norma punitiva*, ou seja, daquela que prevê a penalidade aplicável à infracção, a respectiva sanção, e esta encontra-se no n.º 2 do artigo 114.º e não naquele n.º 5, que é uma norma de equiparação. Conclui-se ali não ser nula a decisão de aplicação da coima, pois que dela constam os requisitos mínimos que a lei manda observar - *a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas, a quantificação da coima e a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação* (art. 79.º, n.º 1, als. b) e c), RGIT) - e que visam permitir ao visado contra ela reagir no exercício do seu direito de defesa, que não se vê tenha sido postergado pela forma *standardizada* como foi cumprido o dever de fundamentação da decisão.

Finalmente, no Acórdão de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 218/15, o STA confirmou uma sentença que decretara a nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima, por falta de descrição sumária dos factos, num caso em que era imputada à arguida uma contra-ordenação de quase 27.000€ por falta de entrega da prestação tributária por ter adquirido um imóvel com isenção de IMT que não revendeu no prazo de 3 anos e não ter entregue a declaração a solicitar a liquidação do imposto devido no prazo de 30 dias após verificada a caducidade da isenção.

Consignou-se nesse Acórdão que:

- O requisito da decisão administrativa de aplicação da coima “descrição sumária dos factos”, constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º, do RGIT, há-de interpretar-se em correlação necessária com o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora

sumariamente, na decisão de aplicação da coima não são outros senão os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada.

- E que, no caso dos autos, os factos descritos não eram factos tipicamente ilícitos - antes constituem o contribuinte no dever de solicitar a liquidação do IMT devido em razão da caducidade da isenção e de proceder ao respectivo pagamento no prazo de 30 dias (artigos 34.º 36.º n.º 6 do CIMT) -, sendo que os factos tipicamente ilícitos porventura cometidos não se encontravam minimamente descritos, sequer através de sumária referência a que foram omitidos os deveres decorrentes das normas tidas como infringidas e em que momento o teriam sido, como poderia sustentar-se ser suficiente perante infracções omissivas puras.

- Mais se consignou ser duvidoso que o não pagamento do IMT no prazo em razão da caducidade da isenção seja facto tipificado como contra-ordenação, já que não cumpre o tipo legal de contra-ordenação descrita nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT – porquanto em causa não está qualquer prestação tributária “deduzida” -, e a *norma de equiparação* prevista na alínea c) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT equipara à “falta de entrega da prestação tributária” a “falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens” e não a falta de pagamento do imposto que venha a ser liquidado.

Sendo que, pela falta de declaração, havia sido aplicada à arguida a coima prevista no n.º 1 do artigo 117.º do RGIT.

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Contraordenações Tributárias Isabel Marques da Silva, Juíza Conselheira, Supremo Tribunal Administrativo: Sala de Vídeo - Centro de Estudos Judiciários
Jurisprudência do STA em matéria contraordenacional e DEBATE 15.01.2016 14:38

00:11:22 01:07:06

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2qqjf9bsi8/flash.html>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



8.
**Recursos
jurisdicionais no
processo de
contra-ordenações
tributárias**

Cristina Flora

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

RECURSOS JURISDICIONAIS NO PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS¹

Cristina Flora*

1. Legislação aplicável em matéria de contraordenações tributárias;
2. Distinção entre recurso de decisão administrativa (impugnação de decisão administrativa) e o recurso de decisão dos tribunais tributários (impugnação de decisão jurisdicional);
3. Decisões recorríveis e alçadas;
4. Tribunais de recurso: competências;
5. Pressupostos do recurso: requerimento, legitimidade, prazo, efeitos, modo e momento de subida;
6. Tramitação do recurso;
7. Recurso para a melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência;
8. Recurso de revisão de coima.

1. Legislação aplicável em matéria de contraordenações tributárias

O regime jurídico das contraordenações tributárias encontra-se regulado no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) que foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, sendo este o diploma que se aplica à generalidade das infrações tributárias (crimes e contraordenações).

No entanto, o RGIT está longe de regular todos os aspectos do regime das contraordenações, pelo que importa fazer apelo ao direito subsidiário consoante a natureza do caso omissis, tal como se estabelece no art. 3.º daquele diploma:

“São aplicáveis subsidiariamente:

- a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar;
- b) Quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social;
- c) Quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar;
- d) Quanto à execução das coimas, as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Deste modo, face aquele preceito legal, **às contraordenações e respetivo processamento** aplica-se subsidiariamente “o regime geral do ilícito de mera ordenação social”, o seja, o

1 Para mais desenvolvimentos sobre a matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário, jurisprudência e peças processuais, *vide* Cristina Flora e Margarida Reis, *Recursos no Contencioso Tributário - Articulação do CPPT com o CPC, CPTA, Regime Geral das Infrações Tributárias, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Quid Juris, 2015.

* Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul; Docente de Direito Tributário no CEJ.

Regime Geral das Contraordenações (RGCO) [cf. alínea b) do art. 3.º do RGIT], e ainda o direito subsidiário deste último diploma, ou seja, o regime do processo penal [cf. n.º 4 do art. 74.º do RGCO] e o Código de Processo Civil [cf. n.º 4 do art. 74.º do RGCO, e art. 4.º do CPP].

Já no que diz respeito à **execução das coimas** aplicam-se subsidiariamente as disposições do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [cf. alínea d) do art. 3.º do RGIT] e respetivo direito subsidiário, ou seja, o Código de Processo Civil [cf. art. 2.º, al. e), do CPPT].

Portanto, uma primeira nota importante é que em matéria de contraordenações aplicam-se, desde logo, as regras previstas no RGIT e só no caso de estarmos perante um caso omissis é que nos devemos socorrer de outros diplomas por serem de aplicação subsidiária. Por outro lado, na determinação do direito subsidiário aplicável, deve-se atender, em primeira linha, à natureza do caso omissis e ao respetivo regime previsto no art. 3.º do RGIT.

Concretizando, às **contraordenações e respetivo processamento** aplica-se em primeiro lugar o RGIT, e se neste diploma não se encontrar a regulamentação necessária, então, nesse caso, devemos procurar essa regulamentação no RGCO por constituir direito subsidiário nesta matéria. No entanto, poderá suceder que, ainda assim, não se encontre a regulamentação necessária, e deste modo importa procura-la no regime do processo penal, enquanto direito subsidiário do RGCO, e posteriormente para o regime do código de processo civil que constitui direito subsidiário ao processo penal.

2. O recurso da decisão administrativa (impugnação de decisão administrativa) e o recurso da decisão dos tribunais tributários (impugnação de decisão jurisdicional)

Uma outra nota de cariz prático que aqui deixamos é que importa não confundir o recurso da decisão administrativa de aplicação das coimas e sanções acessórias (**impugnação de decisão administrativa**) com o recurso da decisão que é proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância (**impugnação de decisão jurisdicional**).

Enquanto o primeiro consiste na sindicância perante o tribunal tributário de 1.ª instância da decisão da entidade administrativa de aplicação de uma coima, o segundo tem por objetivo a sindicância contenciosa da decisão jurisdicional (decisão do tribunal tributário de 1.ª instância que apreciou a decisão de aplicação de coima) perante um tribunal superior.

Ou seja:

O recurso de decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias (impugnação de decisão administrativa) é o meio processual de impugnação de decisão administrativa que aplica coimas e sanções acessórias [art. 80.º do RGIT]²;

² O recurso de decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias é o meio processual de impugnação de decisão administrativa que aplica coimas e sanções acessórias (cf. art. 80.º do RGIT). Os tribunais tributários de 1.ª instância são competentes para conhecer do recurso da decisão administrativa de aplicação de coimas e sanções acessórias [art. 49.º, n.º 1, al. b) do ETAF e no art. 53.º do RGIT], ou seja, das decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias cabe, portanto, recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância de acordo com as regras processuais previstas nos arts 80.º a 82.º do RGIT.

O recurso jurisdicional (impugnação de decisão jurisdicional) é o meio processual adequado para impugnar a decisão proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância que apreciou decisão administrativa de aplicação de coimas e sanções acessórias junto de um tribunal superior [art. 83.º do RGIT]³.

3. Decisões Jurisdicionais Recorríveis e Alçadas

O art. 83.º do RGIT estabelece as regras aplicáveis ao recurso das decisões proferidas pelo tribunal tributário de 1.ª instância⁴, sendo que a recorribilidade de uma decisão, em regra, depende da alçada, mas como veremos esta regra comporta exceções.

Deste modo, nos casos em que não é aplicada sanção acessória a recorribilidade da decisão depende do valor da coima aplicada⁵, apenas sendo recorrível aquelas em que a coima aplicada for superior a um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância.

A Alçada é o limite de valor (das causas) dentro do qual o tribunal julga sem admissibilidade de recurso ordinário, e em matéria de alçadas no âmbito do contencioso contraordenacional tributário é aplicável o art. 83.º, n.º 1, do RGIT, ETAF (designadamente o seu art. 6.º) e ainda a lei da organização do Sistema Judiciário (LOSJ – Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto), no qual estão estabelecidas as alçadas dos tribunais judiciais e portanto:

Corresponde a um quarto da que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância (n.º 1 do art. 83.º do RGIT, n.º 2 do art. 6.º do ETAF), actualmente 1.250,00 EUR;

Não releva o momento da interposição do recurso, mas antes o momento em que a acção é instaurada (n.º 6 do art. 6.º do ETAF)⁶.

3 O recurso jurisdicional é o meio processual adequado para impugnar a decisão proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância que apreciou decisão administrativa de aplicação de coimas e sanções acessórias [art. 83.º do RGIT]; é o meio processual adequado para requerer a revisão da decisão proferida pelo tribunal que aplicou coima [arts 85.º e 86.º do RGIT].

4 Dispõe este preceito legal o seguinte: “1 - O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o tribunal central administrativo, exceto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória. (Redação dada pelo art. 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro). 2 - Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é diretamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. 3 - O recurso é interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência do julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença.”

5 Sublinhe-se que o STA tem entendido que o “valor da coima” para efeitos da recorribilidade é o que resulta da decisão proferida pelo tribunal de 1.ª instância, pelo que, nos casos em que não tiver sido aplicada sanção acessória e a decisão proferida na 1.ª instância seja de absolvição ou de arquivamento não há lugar a recurso nos termos do disposto no art. 83.º, n.º 1, do RGIT.

6 Nos processos iniciados até 31/12/2007 as decisões de aplicação de coimas apenas são recorríveis se o valor da coima aplicada for superior a 935,25 EUR (ou seja, um quarto de 3.740,98 EUR que corresponde à alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância – cfr. art. 24.º, n.º 1, da revogada LOFTJ).

Nos processos iniciados a partir de 01/01/2008 as decisões de aplicação de coimas apenas são recorríveis se o valor da coima aplicada for superior a 1.250,00 EUR (ou seja, um quarto de 5.000,00 EUR- cfr. art. 44.º, n.º 1, da Lei n.º 62/2013, de 26/08 – LOSJ).

Já quando é aplicada sanção acessória a decisão administrativa é sempre recorrível. Por outras palavras, sempre que seja aplicada uma sanção acessória juntamente com a coima, e independentemente do valor desta, a decisão é sempre recorrível.

Conforme dispõe o art. 28.º do RGIT, as sanções acessórias são aplicáveis nas contraordenações graves, e são as previstas nas alíneas a) a f) do n.º 1, e consistem na perda de objectos pertencentes ao agente; na privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; 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; privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos; encerramento de estabelecimento ou de depósito; cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações.

Outra excepção à regra da admissibilidade do recurso depender do valor da coima é o **recurso extraordinário previsto no n.º 2 do art. 73.º do RGCO**, que determina que é admissível recurso, independentemente do valor da coima, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência (*Vide* Acórdãos do STA de 23/04/2013, proc. n.º 0401/13, de 05/02/2014, proc. n.º 01071/13, do STA de 21/05/2014, proc. n.º 0197/14).

4. Tribunais de Recurso: competências

Importa agora determinar qual o tribunal competente em razão da hierarquia para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisão proferida em 1.ª instância.

Assim, da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo ou para o Supremo Tribunal Administrativo, consoante verse ou não sobre matéria de facto (cf. art. 83.º, n.º 2, do RGIT).

Se os fundamentos do recurso versam exclusivamente sobre matéria de direito é competente para conhecer do mesmo em razão da hierarquia o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Se o recurso versar unicamente sobre matéria de facto, ou sobre matéria de facto e de direito, a competência para conhecer do mesmo caberá ao tribunal central administrativo (TCA Norte ou Sul).

Porém poderá verificar-se a situação em que haja mais do que um recurso da decisão proferida em 1.ª instância, e que para um deles seja competente o STA e para o outro o TCA. A questão que se coloca é como se processam os recursos?

De acordo com a jurisprudência constante do STA sobre esta matéria, sendo interpostos dois recursos independentes de uma mesma sentença, um para o TCA em que se questiona a

matéria de facto e outro para o STA com fundamento exclusivo na matéria de direito, é competente para o conhecimento de ambos os recursos o TCA⁷.

Este entendimento tem por fundamento razões de economia processual, considerando-se que a intervenção do STA só se justifica quando estiver em causa exclusivamente matéria de direito, não fazendo por isso sentido a subida do recurso para este Tribunal enquanto não seja definitivamente fixada a matéria de facto respeitante à (única) decisão recorrida.

Por outro lado, esta solução evita uma eventual contradição entre as decisões (por Tribunais diferentes) de ambos os recursos.

5. Pressupostos (requerimento, legitimidade, prazo) efeitos, modo e momento de subida do recurso

O recurso deve ser interposto por meio de requerimento que contenha as alegações e com formulação de conclusões (motivação), sob pena de não admissão ou não conhecimento na parte afetada (cf. arts. 411.º, n.º 3, 412.º, n.º 1 e 417.º, n.º 3, do CPP ex vi art. 74.º, n.º 4, do RGCO).

Por outro lado, o requerimento de recurso com a respetiva motivação tem de ser subscrito por advogado [art. 64.º, n.º 1, alínea e), do CPP ex vi do art. 41.º, n.º 1, RGCO⁸].

Se o recurso versar sobre decisão proferida em audiência de julgamento que seja reproduzida em ata, pode ser interposto na própria audiência por declaração que se faça também constar da ata, devendo a respetiva motivação ser apresentada posteriormente, no prazo de 20 dias (cf. arts 74.º, n.º 4, do RGCO e 411.º, n.º 3 e 412.º, n.º 1 do CPP).

No que diz respeito aos **fundamentos do recurso** haverá que levar em conta que em matéria contraordenacional a sentença é regulada pelas regras do Código de Processo Penal [por força da alínea b) do art. 3.º do CPPT], aplicando-se-lhe designadamente o disposto no art. 374.º sobre os requisitos da sentença e o art. 379.º sobre as causas de nulidade da sentença.

Têm legitimidade para recorrer da decisão proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância, o arguido, o Ministério Público e Representante da Fazenda Pública⁹ [cf. n.º 1 do art. 83.º do RGIT].

O prazo para interpor recurso é de 20 dias a contar da notificação do despacho ou audiência de julgamento ou da notificação da sentença [cf. art. 83.º, n.º 3, do RGIT].

7 Cfr. nesse sentido, no contencioso tributário em geral, acórdãos do STA de 12/12/2012, proc. n.º 01188/12 e de 16/01/2008 proc. n.º 0940/07, e ainda Acórdão do TCA Sul de 16/12/2015, proc. n.º 09083/15).

8 Cf. acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 27-09-2006 no proc. 1937/06.

9 A legitimidade da Fazenda Pública para recorrer foi introduzida pelo art. 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro que alterou a redação do n.º 1 do art. 83.º do RGIT que apenas conferia essa legitimidade ao arguido e a Ministério Público.

Trata-se de um prazo processual, portanto é contínuo, suspendendo-se, no entanto, durante as férias judiciais, e se terminar em dia em que os tribunais estiverem encerrados, transfere-se o seu termo para o 1.º dia útil seguinte, aplicando-se ainda o n.º 5 do art. 139.º, sendo possível a prática do ato dentro dos três dias úteis seguintes subsequentes ao termo do prazo, desde que se proceda ao pagamento da multa nas condições ali previstas (art. 138.º do CPC *ex vi* art. 104.º, n.º 1, do CPP *ex vi* art. 74.º, n.º 4, do RGCO, *ex vi* art. 3.º, alínea b), do RGIT).

As férias judiciais decorrem de 22 de dezembro a 3 de janeiro, do Domingo de Ramos à Segunda-Feira de Páscoa e de 16 de julho a 31 de agosto (cf. art. 28.º da lei da organização do sistema judiciário - Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto).

Quanto aos **efeitos** do recurso, este só tem efeito suspensivo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias ou “demonstrar em igual prazo que a não pode prestar, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos.” – art. 84.º do RGIT.

Relativamente a esta questão, o STA já entendeu que o art. 84.º do RGIT deve ser interpretado no sentido de que o contribuinte tem de ser notificado do montante da garantia e para a sua prestação de garantia, não dependendo dele esse impulso¹⁰.

Sobre o **modo de subida** dos recursos dispõe-se no art. 406.º do CPP: “1 - Sobem nos próprios autos os recursos interpostos de decisões que ponham termo à causa e os que com aqueles deverem subir. 2 - Sobem em separado os recursos não referidos no número anterior que deverem subir imediatamente.”

Assim, sobem nos próprios autos:

Os recursos interpostos das sentenças e dos despachos que ponham termo à causa;

Os recursos que devam subir com os recursos das decisões que põem termo à causa.

10 Assim, e consoante se decidiu no acórdão do STA de 15/05/2013, no proc. n.º 0665/13, “(...) uma interpretação conforme à Constituição do art. 84.º do RGIT, mediada pelo direito à tutela judicial efetiva, 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 recuso daquela rejeição, 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 efetiva (cf. os arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP)”.

Acórdão do STA de 15/05/2013, proc. n.º 0665/13:

“I - O art. 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 abstrato 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 adoção de tal solução.

III - Uma interpretação conforme à Constituição do art. 84.º do RGIT, mediada pelo direito à tutela judicial efetiva, 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 efetiva (cf. os arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP).”

Sobem em separado:

Decisões posteriores às que ponham termo à causa [cf. art. 407.º, n.º 2 alínea b) do CPP];

Decisões que condenem no pagamento de importâncias, nos termos do CPP [cf. art. 407.º, n.º 2, alínea d), do CPP];

De despacho em que o juiz não reconhecer impedimento contra si deduzido [cf. art. 407.º, n.º 2, alínea e), do CPP];

De despacho que indeferir requerimento de submissão de arguido suspeito de anomalia mental à perícia respetiva [cf. art. 407.º, n.º 2, alínea j), do CPP];

Os recursos cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis [cf. art. 407.º, n.º 1 do CPP] e que não sejam interpostos de decisão que ponha termo à causa, ou arrastados com o recurso desta [cf. art. 406.º, n.º 2, do CPP].

Momento da Subida

Quanto ao momento da subida dos recursos dispõe o art. 407.º do CPP, e portanto, **sobem de imediato os recursos mencionados nas várias alíneas do n.º 2 do art. 407.º do CPP** (de decisões que ponham termo à causa; de decisões posteriores às referidas na alínea anterior; de decisões que apliquem ou mantenham medidas de coacção ou de garantia patrimonial, nos termos deste Código; de decisões que condenem no pagamento de quaisquer importâncias, nos termos deste Código; de despacho em que o juiz não reconhecer impedimento contra si deduzido; de despacho que recusar ao Ministério Público legitimidade para a prossecução do processo; de despacho que não admitir a constituição de assistente ou a intervenção de parte civil; de despacho que indeferir o requerimento para a abertura de instrução; da decisão instrutória, sem prejuízo do disposto no art. 310.º; de despacho que indeferir requerimento de submissão de arguido suspeito de anomalia mental à perícia respetiva) e também têm subida imediata **os recursos cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis (n.º 1), e têm subida diferida todos os recursos que não tenham subida imediata (n.º 3).**

Em suma, sobem imediatamente os recursos previstos no n.º 2 daquele preceito legal e aqueles cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis (n.º 1), e têm subida diferida os recursos que não tenham subida imediata (n.º 3).

Tramitação do recurso

Num primeiro momento, interposto o recurso e junta a motivação o juiz da 1.ª instância profere despacho de admissão ou de rejeição do recurso (cf. n.º 1 do art. 414.º do CPP).

Admitido o recurso o juiz fixa o modo, momento e efeito da subida.

Após, o requerimento de interposição ou a motivação são notificados aos restantes sujeitos processuais afetados pelo mesmo [cf. n.º 6 do art. 411.º do CPP], podendo responder ao mesmo no prazo de 30 dias contados da respetiva notificação (cf. n.º 1 do art. 413.º do CPP). A resposta que for apresentada é notificada aos sujeitos processuais por ela afetados (cf. n.º 3 do art. 413.º do CPP), e deve respeitar as formalidades previstas no art. 412.º, n.º 3 a 5 (cf. n.º 4 do art. 413.º do CPP).

Por fim, o juiz profere despacho a ordenar a subida do recurso ao tribunal superior. No caso de o recurso não ser interposto de decisão que conheça, a final, do objeto do processo, o tribunal pode sustentar ou reparar aquela decisão, antes de ordenar a remessa do processo ao tribunal superior (cf. art. 414.º, n.º 4, do CPP).

No tribunal superior, o processo vai com vista ao Ministério Público [art. 416.º do CPP], e após é concluso ao relator para exame preliminar (cf. art. 417.º do CPP). O arguido é notificado para, querendo, responder no prazo de 10 dias ao Ministério Público quando este não se limite a apor o seu visto (cf. n.º 2 do art. 417.º do CPP).

Por outro lado, o relator deve convidar o Recorrente para, no prazo de 10 dias, apresentar, completar ou esclarecer as conclusões (cf. n.º 3 do art. 417.º, CPP), sendo que este aperfeiçoamento não permite modificar o âmbito do recurso que tiver sido fixado na motivação (cf. n.º 4 do art. 417.º do CPP), devendo ser notificados aos sujeitos processuais afetados pela interposição do recurso da apresentação de aditamento ou esclarecimento pelo recorrente, podendo responder-lhe no prazo de 10 dias (cf. n.º 5 do art. 417.º do CPP).

O relator pode proferir decisão sumária se alguma circunstância obstar ao conhecimento do recurso, se este dever ser rejeitado, se existir causa extintiva do procedimento ou da responsabilidade criminal que ponha termo ao processo ou seja o único motivo do recurso; ou se questão a decidir já tiver sido judicialmente apreciada de modo uniforme e reiterado [cf. alíneas a), b), c) e d) do n.º 6 do art. 417.º do CPP].

Não podendo o recurso ser julgado por decisão sumária, o relator decide no exame preliminar se deve manter-se o efeito que foi atribuído ao mesmo, e/ou se há provas a renovar e pessoas que devam ser convocadas [cf. alínea a) e b) do n.º 7 do art. 417.º do CPP], cabendo reclamação para a conferência dos despachos proferidos pelo relator nos termos dos números 6 e 7 do art. 417.º do CPP [cf. n.º 8 do art. 417.º do CPP].

Quando o recurso deva ser julgado em conferência, o relator elabora um projeto de acórdão no prazo de 15 dias a contar da data em que o processo lhe for concluso nos termos dos números 1, 2 ou 5 (cf. n.º 9 do art. 417.º do CPP).

7. Recurso para a melhoria da aplicação do direito ou a promoção da uniformidade da jurisprudência (cf. art. 73.º, n.º 2, do RGCO)

Conforme já referimos, a decisão do tribunal tributário de 1ª instância é recorrível sempre que for aplicada sanção acessória, ou se o valor da coima aplicada ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância (cf. art. 83.º do RGIT).

Não obstante, a jurisprudência do STA tem admitido de forma reiterada e uniforme, a aplicação subsidiária do n.º 2 do art. 73.º do RGCO que determina que é admissível recurso, independentemente do valor da coima aplicada, quando “tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência”¹¹.

A expressão “melhoria da aplicação do direito” usada naquele art. 73.º, n.º 2, do RGCO deve ser interpretada no sentido de abranger todas as situações em que há “erros claros na decisão judicial”, ou seja, situações em que repugne manter na ordem jurídica a decisão recorrida, por ela constituir uma afronta ao direito (neste sentido, vide, acórdão do STA de 20-6-2007, proc. n.º 411/07).

Pese embora o art. 73.º, n.º 2, do RGCO se refira apenas à sentença, não há razão para não estender a admissibilidade desse recurso aos despachos¹².

Por último, sublinhe-se que no âmbito do regime jurídico das contraordenações é inadmissível recurso de revista excecional regulado no art. 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), uma vez que nem o RGIT nem o respetivo direito subsidiário prevê esta espécie de recurso¹³.

8. Recurso de revisão da coima

O recurso de revisão da coima é um recurso extraordinário interposto de decisões definitivas ou transitadas em julgado, cujo regime jurídico se encontra estabelecido no art. 85.º e 86.º do RGIT e subsidiariamente nos arts. 80.º e 81.º do RGCO e 449.º do CPP.

Saliente-se que o regime de revisão das coimas previsto no art. 85.º do RGIT abrange quer a revisão da decisão da autoridade administrativa (decisão administrativa), quer a revisão da coima que tiver sido aplicada pelo tribunal (decisão judicial).

No art. 85.º do RGIT dispõe-se o seguinte: “1 - A revisão da decisão da autoridade administrativa cabe ao tribunal competente para o conhecimento do respetivo recurso

11 Cf. os acórdãos do STA de 29/05/2013, proc. 0453/13, de 27/02/2013, proc. n.º 0706/12, de 19/09/2012, proc. n.º 0703/12, de 09/05/2012, proc. 0243/12, de 20/06/2012, proc. n.º 0513/12, de 07/09/2011, proc. n.º 0417/11, de 08/06/2011, proc. n.º 0420/11, de 30/06/2010, proc. n.º 0164/10, de 03/02/2010, proc. n.º 0102/09, de 27/01/2010, proc. n.º 0905/09, de 13/01/2010, proc. 0970/09.

12 Cf. Acórdão do STA de 08/05/2013, proc. n.º 0655/13.

13 Nesse sentido, vide, Acórdão do STA de 14/01/2015, proc. n.º 0573/14.

judicial, dela cabendo recurso para a instância imediatamente superior. 2 - Quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, exceto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.”

No que se refere às condições de admissibilidade do recurso de revisão encontram-se enunciados nos arts. 449.º do CPP, admitindo-se a revisão unicamente os fundamentos aí previstos¹⁴.

Quanto à legitimidade para requerer a revisão o STA já entendeu [Acórdão do STA de 07/09/2011, proc. n.º 0530/11] que cabe ao Ministério Público e ao arguido, e já não à Fazenda Pública, pese embora atualmente, e na sequência dada alteração introduzida no n.º 1 do art. 83.º do RGIT pelo art. art. 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, esta questão parece encontrar-se ultrapassada, pois o representante da Fazenda Pública passou a ter legitimidade para recorrer.

O recurso de revisão é interposto por meio de requerimento motivado e que contenha a indicação dos meios de prova (cf. n.º 2 do art. 451.º do CPP), dirigido ao tribunal competente para a revisão (cf. art. 85.º do RGIT), mas é apresentado junto do tribunal que proferiu a decisão a rever, ou caso se trate de revisão da decisão da autoridade administrativa, junto desta (cf. n.º 1 do art. 451.º do CPP).

A tramitação do recurso de revisão tem três fases distintas: instrução, a autorização ou denegação do pedido de revisão da coima, novo julgamento.

1.ª fase: Instrução

Como vimos, o requerimento de revisão da decisão é apresentado junto do tribunal que proferiu a decisão a rever (cf. n.º 1 do art. 451.º do CPP).

Deste modo, numa primeira fase, o recurso é interposto junto do tribunal que proferiu a sentença a rever a quem cabe a instrução do processo.

Assim, o pedido de revisão é processado por apenso ao processo em que foi proferida a decisão a rever (cf. art. 452.º do CPP), e ao requerimento de interposição de recurso de revisão são juntos a certidão da decisão de que se pede a revisão e do seu trânsito em julgado, bem como os documentos que em cada caso se entendam necessários à instrução do pedido (cf. n.º 3 do art. 451.º do CPP).

Após, os sujeitos processuais afetados pelo recurso são notificados do requerimento de revisão, e para responderem ao mesmo no prazo de 30 dias contados da data da notificação (cf. art. 411.º, n.º 6 e art. 413.º, n.º 1, ambos do CPP).

Relativamente à produção de prova aplica-se o disposto no art. 453.º do CPP:

¹⁴ Nesse sentido, vide, Acórdão do STA de 07/09/2011, proc. n.º 0417/11.

“1 - Se o fundamento da revisão for o previsto na alínea d) do n.º 1 do art. 449.º, o juiz procede às diligências que considerar indispensáveis para a descoberta da verdade, mandando documentar, por redução a escrito ou por qualquer meio de reprodução integral, as declarações prestadas. 2 - O requerente não pode indicar testemunhas que não tiverem sido ouvidas no processo, a não ser justificando que ignorava a sua existência ao tempo da decisão ou que estiveram impossibilitadas de depor.”.

Portanto, há lugar às diligências previstas no n.º 1 daquele preceito legal sempre que o fundamento da revisão seja a descoberta de “novos factos ou meios de prova que, de per si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação” [cf. art. 449.º, n.º 1, alínea d), do CPP].

Expirado o prazo para a resposta ou tendo sido completadas as diligências, quando a elas houver lugar nos termos daquele preceito legal, o juiz do tribunal que proferiu a decisão a rever presta informação sobre o mérito do pedido e remete o processo ao Supremo Tribunal Administrativo (cf. art. 454.º do CPP).

2.ª fase: a autorização ou denegação do pedido de revisão da coima

Nesta segunda fase, compete à secção (e já não ao Pleno) de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a autorização ou denegação do pedido de revisão da coima aplicada pelo tribunal tributário de 1.ª instância, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3.º, al. b), do RGIT, 80.º, n.º 1, do RGCO, 449.º e segs. do CPP e 26.º, al. h), do ETAF¹⁵.

No Supremo Tribunal Administrativo, recebido o recurso de revisão, o processo vai por 10 dias com vista ao Ministério Público (cf. 1.ª parte do n.º 1 do art. 455.º do CPP).

15 Acórdão do STA de 02/10/2013, proc. n.º 0924/13:

“I - A sentença transitada em julgado proferida em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima por infração tributária é passível de recurso extraordinário de revisão previsto no art. 449.º do CPP, aplicável ao processo contraordenacional fiscal por força do disposto no art. 80.º do RGCO e do art. 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 arts. 3.º, alínea b), do RGIT, 80.º, n.º 1 do RGCO, arts. 449.º e segs. do CPP e art. 26.º, alínea h), do ETAF.

III - Fundando-se o pedido de revisão no n.º 1, alínea d), do art. 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.”

Acórdão do STA de 02/03/2013, proc. n.º 0924/13:

“I - A sentença transitada em julgado proferida em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima por infração tributária é passível de recurso extraordinário de revisão previsto no art. 449.º do CPP, aplicável ao processo contraordenacional fiscal por força do disposto no art. 80.º do RGCO e do art. 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 arts. 3.º, alínea b), do RGIT, 80.º, n.º 1 do RGCO, arts. 449.º e segs. do CPP e art. 26.º, alínea h), do ETAF.

III - Fundando-se o pedido de revisão no n.º 1, alínea d), do art. 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.”

Após, o processo é concluso ao relator por 10 dias para elaboração de projeto de acórdão (cf. 2.ª parte do n.º 1 do art. 455.º do CPP).

De seguida o processo, juntamente com o projeto de acórdão, vai a vistos dos juízes que devam intervir no julgamento por 10 dias, sendo tomada em conferência pela Secção a decisão de autorizar ou denegar a revisão tomada em conferência (art. 455.º, n.º 2 e 3, do CPP).

3.ª fase: novo julgamento

Nesta terceira e última fase do recurso, se a revisão for autorizada há que proceder ao novo julgamento da decisão, e deste modo:

- O processo é reenviado para o tribunal tributário de 1.ª instância, se a decisão a rever foi proferida por uma autoridade administrativa (cf. n.º 1 do art. 85.º do RGIT);
- O processo é reenviado para o tribunal central administrativo competente territorialmente, se a decisão a rever foi proferida por um tribunal tributário de 1.ª instância;
- O processo fica no Supremo Tribunal Administrativo se a decisão a rever tiver sido proferida pelo tribunal central administrativo.

No tribunal do novo julgamento é dada vista ao Ministério Público e ordenada a notificação do arguido para indicação de meios de prova (cf. n.º 1 do art. 459.º do CPP), procedendo-se em seguida a novo julgamento.

Em síntese, e relativamente à tramitação do recurso, numa primeira fase, ele é interposto junto do tribunal que proferiu a decisão a rever, e a quem cabe a instrução do processo, numa segunda fase, cabe ao STA negar ou autorizar a revisão pedida, e numa terceira fase, se a revisão for autorizada, procede-se ao novo julgamento da causa pelo tribunal competente nos termos do art. 85.º do RGIT.

Finalmente, importa ter presente que da decisão proferida em revisão da coima apenas cabe recurso em matéria de direito, cuja competência para o seu conhecimento é do STA [cf. Art. 86.º do RGIT: “Da decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo tribunal tributário de 1ª instância ou pelo tribunal central administrativo só cabe recurso em matéria de direito para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”].

Vídeo da apresentação

The image shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed in red and black. Below the logo, contact information is provided: 'Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt'. A black banner across the top contains the text: 'Contraordenações tributárias', 'Cristina Flora, Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul: Recursos jurisdicionais no processo de recurso de contraordenação tributária e DEBATE', and 'Sala de Vídeo - Centro de Estudos Judiciários 15.01.2016 15:38'. The main video area shows a woman with blonde hair, identified as Cristina Flora, sitting at a table with a laptop and a nameplate. The video player controls at the bottom show a progress bar at 00:01:42 out of 01:03:53, along with play, volume, and refresh icons. At the bottom left, the logos for 'FCT' (Fundação para a Ciência e a Tecnologia) and 'FCCN' (Centro de Estudos Judiciários) are visible, along with the website 'www.fccn.pt'.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/z7ipfwesz/flash.html>

Título:

Contraordenações Tributárias - 2016

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-42-2

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt