Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdãos STA

Processo:	**053/12.9BESNT 0571/17**
Data do Acordão:	**07-11-2018**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**PEDRO DELGADO**
Descritores:	**CONTRA-ORDENAÇÃO FISCAL** **DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS** **NULIDADE** **FALTA DE ENTREGA DE IMPOSTO**
Sumário:	É nula a decisão de aplicação da coima que imputa à arguida a prática da contra-ordenação p.p. no artigo 114.º/2 e 26.º/4 do RGIT que tem como elemento objectivo do tipo a dedução do imposto nos termos da lei e que não consta da factualidade dada como provada, sendo certo que a factualidade apurada integra a contra-ordenação p. e p. no artigo 114.º/5 do RGIT, norma essa que, por sua vez, não é indicada na decisão de aplicação da coima.
Nº Convencional:	**JSTA000P23805**
Nº do Documento:	**SA220181107053/12**
Data de Entrada:	**18-05-2017**
Recorrente:	**AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**
Recorrido 1:	**A... LDA**
Votação:	**UNANIMIDADE**
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Fazenda Pública interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que concedeu provimento ao recurso judicial e anulou, com base na nulidade prevista no art. 63.º, n.º 1, alínea d), do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), por falta do requisito legal a que alude a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do mesmo Regime, a decisão administrativa que aplicou à sociedade A…….., Ldª, uma coima em processo de contra-ordenação tributária.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:
I. Nos termos das obrigações prescritas pelo n.º 1 do artigo 27.° e pela alínea a) do n.º 1 do artigo 41º, ambos do CIVA, resulta para os sujeitos passivos de IVA a obrigação de entrega do montante de imposto exigível dentro do prazo legalmente determinado, sendo que às obrigações de liquidação e entrega do IVA correspondem as normas punitivas previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.° do RGIT, norma que define o tipo legal de ilícito contraordenacional, configurando-se o n.º 5 como norma que permite proceder ao preenchimento do tipo legal já definido.

II. Para que o agente seja efectivamente imputável prática da contraordenação necessário é que a sua conduta se reconduza à prática do facto típico, ilícito e culposo, em obediência aos princípios da legalidade e da tipicidade plasmados no artigo 2.° do RGIT.

III. *E, enquanto o tipo legal subjectivo exige que a prática dos factos descritos no tipo objectivo sejam imputáveis ao agente a título de dolo (n.º 1 do artigo 114.° do RGIT) ou a título de negligência (nº 2 do artigo 114.° do RGIT), para preenchimento do tipo objectivo do ilícito em apreço nos autos necessário é determinar o que se entende, à luz do RGIT, em conjugação com as normas tributárias que lhe subjazem, por "prestação tributária".*

IV. *Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.° do RGIT consideram-se como prestação tributária os impostos cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social, não restando*

dúvidas de que o IVA autoliquidado se inclui na noção de prestação tributária, conforme entendimento defendido por Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos.

V. Sendo certo que o tipo legal objectivo resulta de forma inequívoca e absoluta do artigo 114°, n.º 1 e n.º 2, do RGIT, conformando-se tão só o conceito de prestação tributária ao prescrito em normas auxiliares, como o sejam as contidas nos n.ºs 3 e 5 do artigo 114.º do RGIT e a referida norma do artigo 11.º do RGIT.

VI. Vejamos que da alínea a) do n.º 5 do artigo 114.° do RGIT resulta que "Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como/falta de entrega da prestação tributária: a) a falta de liquidação, a liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais;"

VII. Resultando do n.º 1 do artigo 114.° do RGIT a definição do tipo de ilícito contra-ordenacional, pois que é de tal norma que resulta a punibilidade da falta de entrega da prestação tributária (conceito que deverá conformar-se com o determinado no n.º 5 do artigo 114.° do RGIT).

VIII. Pelo que, verificando-se que da decisão de aplicação de coima consta a descrição sumária dos factos que se refere à falta de entrega da prestação tributária como sendo a falta de entrega de IVA liquidado referente ao período de 2009/01 no valor de € 4.218,61, mostra-se devidamente assegurado o exercício do direito de defesa do arguido, pois que na posse de todos os elementos essenciais da infracção.

IX. Mais, veja-se o ponto H do probatório do qual resulta com notória clareza que ao arguido não foi subtraída qualquer informação susceptível de afectar o seu direito de defesa, porquanto da decisão de aplicação da coima foi-lhe dado a conhecer que lhe estava a ser imputada a prática de contra-ordenação punível nos termos do RGIT em virtude de o mesmo ter procedido à entrega da declaração periódica de IVA sem meio de pagamento, subsumindo-se tal comportamento no ilícito contraordenacional tipificado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.° do RGIT por se tratar da falta de entrega de prestação tributária.

X. Nestes termos, constatando-se que a arguida foi punida pela entrega da declaração periódica de IVA desacompanhada do meio de pagamento, independentemente do recebimento ou não do IVA, reconduz-se a sua conduta à prática da infracção contra-ordenacional prevista no artigo 114º, nº 1, do RGIT, bem como no seu n.º 2, pois que imputável a título de negligência.

XI. Considerando-se o requisito referente às normas violadas e punitivas a que se refere a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT como plenamente preenchido, não padecendo a decisão de aplicação de coima de qualquer nulidade.

XII. Pelo que entende Fazenda Pública não resta senão concluir, respeitosamente, que a douta sentença proferida pelo tribunal a quo assenta em errónea interpretação do direito aplicável no caso em apreciação.

XIII. Violando a douta sentença o disposto nas normas do nº 1 e 2 do artigo 114.° do RGIT, aplicáveis no âmbito da contraordenação imputada à recorrente, bem como as normas vertidas no n.º 1 do artigo 63.° sua alínea d), e no nº 1 do artigo 79.° sua alínea b), ambas do RGIT, por não aplicáveis à situação em apreço nos presentes autos de contraordenação.

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 267/269, concluindo que a sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra fixou a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão:
«A) - No dia 28 de Março de 2009 foi levantado auto de notícia contra a recorrente, por falta de entrega de "prestação tributária necessária para satisfazer o imposto exigível", referente ao período 2009/01, no montante de € 21.093,06 - cfr. fls. 2-3 dos autos;
B) - Em 31 de Março de 2009, foi instaurado o processo de contra-ordenação n.º 3557200906021530, que correu termos no Serviço de Finanças de Sintra 3 - cfr. fls. 1 dos autos;
C) - Por ofício do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 3, datado de 31 de Março de 2009, foi dado conhecimento à recorrente de que contra si foi instaurado o processo de contra-ordenação identificado na alínea antecedente - cfr. fls. 4-5 dos autos;
D) - Por despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Sintra 3, de 11 de maio de 2009, foi aplicada a coima de € 4.661,56, acrescida de custas processuais, decisão que foi notificada à recorrente por ofício de 27.09.2011 - cfr. fls. 6-8 dos autos;
E) - Com data de 4 de Novembro de 2011, a recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças de Sintra 3, recurso da decisão identificada na alínea antecedente -cfr. fls. 12-86 dos autos;
F) - Em 15 de Novembro de 2011, o Serviço de Finanças de Sintra 3 elaborou uma "Informação", que se dá por integralmente reproduzida, na qual concluiu o seguinte:
"A notificação enviada ao contribuinte, nos termos do nº 2 do art.º 79.º do RGIT, não contém a descrição sumária dos factos, conforme determina a alínea b) do n.º 1 do art.º 79.º do RGIT, pelo sou de parecer que se revogue a decisão de aplicação da coima, nos termos do n.º 3 do art.º 80.º do RGIT, que deve ser substituída por outra, a fim de suprir a falta detectada e deste modo respeitar cabalmente o disposto no referido n.º 1 do art.º 79.º do RGIT" - cfr. fls. 87 dos autos;
G) - Em 15 de Novembro de 2011, o Chefe de Serviço de Finanças de Sintra 3, proferiu despacho de concordância sobre a referida "Informação", revogando a decisão de aplicação da coima identificada na alínea D) - cfr. fls. 87v dos autos;
H) - Por despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Sintra 3, de 15 de Novembro de 2011, foi aplicada a coima de € 4.218,61, acrescida de custas processuais, no qual se refere o seguinte:
"Descrição Sumária dos factos:
Ao arguido foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: apresentação dentro do prazo da declaração periódica de IVA, sem meio de pagamento: 1. Período a que respeita a infracção: 2009/01;
2. Data da entrega da declaração: 2009-03-06;
3. Termo do prazo para cumprimento da obrigação: 2009-03-10;
4. Montante de imposto exigível (prestação tributária deduzida nos termos da lei): 21.093,06;
5.Valor da prestação tributária entregue: 0,00;
6. Valor da prestação tributária em falta: 21.093,06; os quais se dão como provados.
Normas Infringidas
Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de

05/07, constituindo contra-ordenação(ões).

Normas Infringidas Artigo

Art.º 27.º, n.º 1 e 41.º n.º 1 a) CIVA-Apresentação dentro prazo D.P., s/ meio de pagamento ou c/ pagamento insuficiente(M)

Normas Punitivas Artigo
Art.º 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT -Falta de entrega de prest. Tributária dentro do prazo (M)

Período tributação

200901

Data Infracção

2009-03-10

CoimaFixada

4.218,61

Requisitos /Contribuintes:
1 …… Lda.
Actos de ocultação / Não
Benefício económico /21.093,06
Frequência da prática / Frequente
Negligência /Simples
Obrigação de não cometer a infracção /Não
Situação económica e financeira /Baixa
Tempo decorrido desde a prática da infracção /< 3 meses

6. Do objecto do recurso
A questão objecto do recurso reconduz-se a saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal Sintra que anulou, com base na nulidade prevista no art. 63.º, n.º 1, alínea d), do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), por falta de indicação das normas violadas e punitivas (requisito legal a que alude a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do art. 79.º do mesmo Regime), a decisão administrativa que aplicou à sociedade A……, Ldª, uma coima em processo de contra-ordenação tributária.

7. Apreciando e decidindo.
No caso vertente considerou a decisão recorrida que as normas legais tidas como violadas pela decisão administrativa são as dos artigos 27.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1 alínea a) do CIVA, por falta de entrega de prestação tributária dentro do prazo, referente ao período 2009/01, referindo-se na mesma decisão, como normas punitivas os artigos 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT (falta de entrega da prestação tributária, cometida a título de negligência) – cfr. alínea H) do probatório.
Mais se ponderou que a contra-ordenação fiscal imputada à arguida é, assim, a do artigo 114.º, n.º 2, do RGIT. E que a conduta ali tipificada como contra-ordenação consiste na «não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior (…) ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei».
Para depois concluir que a decisão sancionatória se limita a mencionar “prestação tributária deduzida nos termos da lei”, descrição dos factos que, por si só, em tese, se afigura insuficiente para preencher o ilícito contra-ordenacional p.p. nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT, pois que a decisão punitiva não faz referência expressa, designadamente, quanto ao facto da arguida ter recebido e deduzido o IVA em data anterior à entrega da declaração periódica e do respectivo pagamento.

Por outro lado ponderou-se também na decisão recorrida que os factos ocorreram após a alteração da alínea a) do n.º 5) do artigo 114° do RGIT, que ocorreu com a Lei n.° 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e que, por força de tal alteração legislativa, ao fazer equivaler à falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega, total

ou parcial, do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, a contra-ordenação passou a não estar dependente do efectivo recebimento do imposto a entregar.
No prosseguimento de tal discurso argumentativo entendeu o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que a factualidade apurada integra a contra-ordenação p. e p. no artigo 114.º/5, al. a) do RGIT, pelo que, nessa perspectiva, estando tal factualidade sumariamente descrita na decisão da aplicação da coima, se mostraria cumprido um dos requisitos da alínea b) do artº 79º do RGIT.
Todavia considerou também a primeira instância que a decisão administrativa se limita a indicar como normas violadas as constantes dos artigos 114.º, n.º 2 do RGIT e 26.º, n.º 4 do CIVA, omitindo qualquer referência ao artigo 114.º, n.º 5, alínea a) do RGIT.
E por tal razão, considerando que os factos imputados são de Janeiro de 2009 e a nova redacção deste preceito tinha acabado de entrar em vigor, introduzindo um regime diferente do até então previsto, com todas as implicações referidas, entendeu o Tribunal recorrido que não pode ter-se como adequadamente cumprido o requisito a que alude a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, relativo à indicação das normas violadas e punitivas, assim se pondo em causa os direitos de defesa previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do mesmo diploma legal.

Não conformada com o assim decidido alega a Fazenda Pública que, constatando-se que a arguida foi punida pela entrega da declaração periódica de IVA desacompanhada do meio de pagamento, independentemente do recebimento ou não do IVA, reconduz-se a sua conduta à prática da infracção contra-ordenacional prevista no artigo 114º, nº 1, do RGIT, bem como no seu n.º 2, pois que imputável a título de negligência.
E argumenta que o requisito referente às normas violadas e punitivas, a que se refere a segunda parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, se considera como plenamente preenchido, não padecendo a decisão de aplicação de coima de qualquer nulidade.

Carece no entanto de razão legal.
Vejamos.

Na verdade os factos ocorreram após a alteração introduzida na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, pela qual se passou também a tipificar como contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que o devesse ser e em relação à qual, contrariamente ao que sucede com o tipo previsto no n.º 3 do artigo 114.º do RGIT, não é elemento essencial da infracção que o imposto tenha sido recebido (Cf. neste sentido Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2015, recurso 382/15, in www.dgsi.pt.).
Sucede que no caso em apreço a decisão de aplicação das coimas imputa à arguida recorrida a prática da contra-ordenação p. e p. no artigo 114.°/2 que tem como elemento objectivo do tipo a dedução do imposto nos termos da lei, e que não consta da factualidade dada com provada, sendo certo que, por outro lado, a factualidade apurada integra a contra-ordenação p. e p. no artigo 114.°/5 do RGIT, norma essa que, por sua vez, não é indicada na decisão de aplicação da coima.
Ora, como vem afirmando a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário esta realidade põe, claramente em causa os direitos de defesa da recorrida,
Assim decidiu este Supremo Tribunal Administrativo nos Acórdãos 679/16 de 11.10.2017, 1406/16, de 08.03.2017 e 723/16, de 01.02.2017, retomando posição já assumida em anteriores acórdãos da Secção, nomeadamente os Acórdãos de 1 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 160/12, e de 16 de Janeiro de 2013, proferido no processo n.º 1064/12 todos in www.dgsi.pt.

Fazendo uma síntese da doutrina defendida nestes arestos, será pois pertinente referir que se decidiu a este respeito no Acórdão 1406/16, de 8 de Março de 2017, cuja doutrina acompanhamos. Passamos a citar:
«(….) como ainda recentemente se consignou no Acórdão deste STA de 1 de Fevereiro último – rec. n.º 723/16 – e bem salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, não obstante o não recebimento do imposto não seja agora (após a redacção introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, na al. a) do n.º 5 do art. 114.º do RGIT) elemento do tipo legal de contra-ordenação p. e p. nesse n.º 5 do art. 114.º do RGIT, no presente caso, as decisões administrativas de aplicação de coima imputam à arguida a prática da contra-ordenação p. e p. no n.º 2 desse mesmo art. 114.º, e esta tem como elemento objectivo do tipo a dedução do imposto nos termos da lei, factualidade que não consta provada; sendo certo, por outro lado, que apesar de factualidade apurada poder eventualmente integrar a contra-ordenação p. e p. naquele n.º 5 do art. 114.º do RGIT, não é essa a norma indicada nas decisões administrativas de aplicação de coima.
Ou seja, por um lado, os factos descritos não integram a contra-ordenação prevista e punida no n.º 2 do art. 114.º do RGIT que foi a imputada à arguida [sendo que esse normativo visa as situações de retenção na fonte, quer a título definitivo, quer por conta do imposto devido a final (Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, RGIT anotado, 4.ª ed., 2010, p. 812.)] mas, antes, eventualmente, a contra-ordenação p. e p. no n.º 5 do art. 114.º do RGIT (norma que, no entanto, como se viu, não é indicada nas decisões administrativas de aplicação de coima).
(…..)
No caso dos autos, como no Acórdão neste STA de Fevereiro último que supra citámos e bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, a decisão de aplicação da coima imputa à arguida recorrida a prática da contra-ordenação p.p. no artigo 114.º/2 e 26.º/4 do RGIT que tem como elemento objectivo do tipo a dedução do imposto nos termos da lei e que não consta da factualidade dada como provada, sendo certo que a factualidade apurada integra a contra-ordenação p. e p. no artigo 114.º/5 do RGIT, norma essa que não é indicada na decisão de aplicação da coima. Esta realidade põe, claramente em causa os direitos de defesa da recorrida, como também decidido no Acórdão do STA, de 16/5/2012, rec. n.º 160/12.
Daí que, a decisão da autoridade tributária que aplicou a coima à recorrida padeça de nulidade, nos termos do estatuído nos artigos 63.º/1/b) do RGIT».

Concorda-se, no essencial, com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica, ponderando a questão à luz do escopo fundamental da exigência de fundamentação da decisão administrativa de aplicação da coima – a tutela dos direitos de defesa do arguido – tem plena aplicação também no caso vertente.
Por isso, e porque a decisão recorrida se moveu nestes parâmetros, o presente recurso não poderá obter provimento.

8. Decisão
Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo negar provimento ao recurso.

Custas pela Fazenda Pública.
Lisboa, 7 de Novembro de 2018. – Pedro Delgado (relator) – Isabel Marques da Silva – Dulce Neto.