

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

DA IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO
TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DOS INSTITUTOS DE REDUÇÃO DE COIMA

Inês Morgado Madaíl

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal
Sob orientação do Professor Doutor Germano Marques da Silva

Lisboa, Junho de 2021

“Por vezes é penoso cumprir o dever, mas nunca é tão penoso como não cumpri-lo.”

Alexandre Dumas

Aos meus Pais pelo apoio incondicional, pela força e pelo carinho.

Ao Diogo pela paciência inesgotável e por ter sempre acreditado em mim.

Ao Professor Doutor Germano Marques da Silva por todas as lições e pela orientação.

À Senhora Conselheira do STA, Dra. Isabel Marques da Silva pela motivação e disponibilidade.

NOTA PRÉVIA

A presente dissertação de mestrado foi elaborada em plena pandemia entre os anos de 2020 e de 2021 e entregue na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa em 30 de junho de 2021.

No corpo do texto remetem-se diversos desenvolvimentos para nota de rodapé, tendo em vista facilitar e auxiliar a leitura deste texto.

As monografias citam-se pelo autor, título, editora, local de publicação, ano e página. Nas referências posteriores, é indicado o autor, título abreviado e página, omitindo-se as restantes indicações anteriormente referidas.

Os artigos/códigos anotados citam-se pelo autor, título, publicação periódica ou obra na qual se integram e página. Nas referências posteriores, é indicado o autor, título abreviado e página, omitindo-se as restantes indicações anteriormente referidas.

As decisões judiciais portuguesas citam-se pelo tribunal, número de processo, data e local de publicação.

Incluem-se no final os índices da jurisprudência e da bibliografia citada.

Esta dissertação está, até esta data, atualizada com referência à legislação em vigor e à bibliografia e jurisprudência consultadas até junho de 2021 (sem prejuízo de pontuais atualizações legislativas posteriores).

A este propósito, refira-se que o presente texto foi, em parte, estudado e elaborado antes da aprovação da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro. Assim que entrar totalmente em vigor (apenas em Janeiro de 2022), esta lei irá alterar substancialmente as normas do RGIT que aqui se discutem, nomeadamente a “impossibilidade objetiva da regularização tributária” que, até àquela data, não tinha consagração legal, sendo apenas matéria discutida e resolvida no âmbito da doutrina e da jurisprudência.

RESUMO

Com o presente estudo pretende-se contribuir para a compreensão dos institutos de redução de coima regulados no Regime Geral das Infrações Tributárias. Especificamente, pretende-se analisar a aplicabilidade do pressuposto da regularização da situação tributária (transversal a todos os institutos de redução de coima) em casos de impossibilidade objetiva de regularização da situação tributária – uma questão de *law in action* que, depois de ter levado diversos sujeitos passivos a recorrer à lide judicial, foi finalmente clarificada pela recente Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro. Em jeito de enquadramento, inclui-se uma análise descritiva brevíssima (mas indispensável) do regime das contraordenações tributárias, análise que abrange o Regime Geral das Infrações Tributárias e, também, o Direito Infracional Tributário. Depois, inclui-se uma análise crítico-descritiva dos mecanismos premiais no Processo Contraordenacional Tributário, em especial, dos institutos de redução de coima, antes e pós Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro. Através dessa análise, pretende-se compreender não só os diversos institutos de redução de coima e o seu alcance, mas também as implicações das alterações introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro. Com vista à compreensão da regularização da situação tributária em casos de impossibilidade objetiva, inclui-se uma análise crítico-descritiva do conceito de regularização da situação tributária e de impossibilidade objetiva. Por último, e para concluir, é dada especial ênfase à questão da aplicabilidade do pressuposto da regularização da situação tributária em casos de impossibilidade objetiva antes e pós Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, através da análise crítico-descritiva de diversos e recentes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo.

PALAVRAS-CHAVE: regularização da situação tributária; impossibilidade objetiva; mecanismos premiais; RGIT; contraordenações.

ABSTRACT

The present study is intended to contribute to the understanding of the fine reduction institutes regulated by the General Regime of Tax Infractions. Specifically, we intend to analyze the applicability of the assumption of regularization of the tax situation (common to all institutes of fine reduction) in cases of objective impossibility of regularization of the tax situation - a law in action issue that, after having led several taxpayers to resort to judicial litigation, was finally clarified by the recent Law No. 7/2021 of 26 February. By way of background, a very brief (but indispensable) descriptive analysis of the regime of tax administrative offenses is included, an analysis that covers the General Regime of Tax Infractions and also the Infractional Tax Law. Then, it includes a critical-descriptive analysis of the reward mechanisms in the tax administrative offence proceeding, in particular, the institutes of fine reduction, before and after Law No. 7/2021 of 26 February. Through this analysis, it is intended to understand not only the various institutes of fine reduction and their scope, but also the implications of the changes introduced by Law No. 7/2021 of 26 February. In order to understand the regularization of the tax situation in cases of objective impossibility, a critical-descriptive analysis of the concept of regularization of the tax situation and objective impossibility is included. Finally, and to conclude, special emphasis is given to the question of the applicability of the assumption of regularization of the tax situation in cases of objective impossibility before and after Law no. 7/2021 of 26 February, through the critical and descriptive analysis of several recent decisions of the Supreme Administrative Court.

KEY-WORDS: tax regularization; objective impossibility; reward mechanisms; GRTI; misdemeanors.

SIGLAS E ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

LGT – Lei Geral Tributária

OE – Orçamento de Estado

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RJIFA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

ÍNDICE GERAL

NOTA PRÉVIA.....	4
RESUMO.....	5
ABSTRACT.....	6
SIGLAS E ABREVIATURAS.....	7
ÍNDICE GERAL.....	8
INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I – DAS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS: BREVÍSSIMO RESUMO.....	11
1. DO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT).....	11
2. DO DIREITO INFRACIONAL TRIBUTÁRIO.....	13
3. DAS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	13
CAPÍTULO II – DOS MECANISMOS PREMIAIS NO PROCESSO CONTRAORDENACIONAL TRIBUTÁRIO: EM ESPECIAL, DOS INSTITUTOS DE REDUÇÃO DE COIMA.....	15
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
2. DO DIREITO À REDUÇÃO DE COIMA.....	18
3. DO PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA.....	21
4. DO PAGAMENTO VOLUNTÁRIO DA COIMA.....	23
5. NOTAS FINAIS.....	25
CAPÍTULO III – DA IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA REDUÇÃO DE COIMA.....	27
1. DAS ALTERAÇÕES AO RGIT INTRODUZIDAS PELA LEI N.º 7/2021, DE 26 DE FEVEREIRO: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES.....	27
1.1. ENQUADRAMENTO.....	27
1.2. DA NOTIFICAÇÃO PARA REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
1.3. DO DIREITO À REDUÇÃO DAS COIMAS.....	28
1.4. DA REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	30
1.5. DO PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA.....	31
1.6. DO PAGAMENTO VOLUNTÁRIO.....	32
1.7. DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA.....	32
1.8. DA APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.....	33
1.9. NOTAS FINAIS.....	34

2. DO CONCEITO DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	36
3. DA IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
3.1. ENQUADRAMENTO.....	37
3.2. DO CONCEITO DE IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA.....	39
3.3. A IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E A REDUÇÃO DE COIMA: DO ANTES E PÓS LEI 7/2021, DE 26 DE FEVEREIRO.....	40
3.4. NOTAS FINAIS.....	48
CONCLUSÃO.....	50
ÍNDICE DE BIBLIOGRAFIA.....	52
ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA.....	54

INTRODUÇÃO

O Estado, enquanto Estado Social, necessita de recursos para estar apto a cumprir com as suas obrigações distributivas perante os cidadãos, nomeadamente através da intervenção na saúde, educação e segurança. Por isso, esses recursos precisam de beneficiar da respetiva proteção, a qual tem vindo a ser posta em causa pela crescente prática de infrações tributárias. É exatamente por este motivo que se torna fundamental a intervenção do direito infracional nesta matéria, de forma a tutelar o património do Estado, uma vez que o funcionamento e a subsistência da “máquina estatal” constituem assunto de todos, pois todos os membros da comunidade representam suportes ativos e passivos da mesma¹. Tudo indica que o fundamento ético do ilícito fiscal está presente fundamentalmente no dever de cidadania (cidadania fiscal) que, por sua vez, suporta o Estado Social.

Hoje em dia, os tributos deixaram de ser uma forma de opressão e passaram a ser vistos como condição necessária para as liberdades de que todos usufruímos, são uma forma de contribuição de cada um segundo a sua capacidade para a realização do Estado de Direito. A sonegação dos impostos tem reflexo, por exemplo, na precaridade das estradas, na falta de policiamento preventivo, ou no deficiente atendimento na saúde. A supressão da receita pública surge aqui como causa mediata, isto é, seriam estes tributos que iriam custear tais serviços públicos.

A pandemia que vivemos e que, à data, ainda afeta toda a comunidade, levou a que experimentássemos de forma ainda mais evidente, pelo que, perante as necessidades de cada um, exige-se do Estado respostas para a satisfação das nossas carências, não só sanitárias, mas igualmente económicas e financeiras². Porém, para o Estado conseguir satisfazer as nossas carências necessita de receitas e no Estado Social Fiscal, necessita dos impostos. No final de contas, a calamidade pandémica demonstrou-nos que todos dependemos uns dos outros e que são essenciais recursos sem os quais não há resposta social.

¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 6.ª edição, Coimbra, 2010, pp. 450-460.

² A título de exemplo, veja-se a reclamação de prestação gratuita e imediata das vacinas, de mais pessoal médico, de apoios às empresas e de apoios aos cidadãos sem emprego.

É neste seguimento que, cada vez mais, se tem vindo a dar importância às infrações tributárias, em geral. O próprio legislador, de forma a mitigar os efeitos negativos produzidos pela prática de constantes infrações desta natureza, criou mecanismos legais aptos a ressarcir o dano causado pelos contribuintes faltosos. Elencando, neste sentido, um conjunto de pressupostos, variáveis consoante o mecanismo em causa, mas com um pressuposto transversal – a regularização da situação tributária.

Todos estes mecanismos são suscetíveis de gerar um benefício, a nível sancionatório, ao contribuinte, por via da redução, atenuação ou dispensa da coima, sendo que, no âmbito do presente texto, nos concentraremos no primeiro. A concessão de tal benefício assenta essencialmente no princípio da colaboração dos sujeitos passivos com a administração tributária e visa compensá-los pela sua atitude colaborante, cultivando, assim, essa mesma colaboração.

Contudo, por vezes, a vontade e disposição dos sujeitos passivos não são suficientes, pelo facto de a regularização da falta cometida já não ser objetivamente possível. Veremos, ao longo da presente dissertação, como proceder nesses casos.

CAPÍTULO I – DAS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS: BREVÍSSIMO RESUMO

1. DO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT)

No nosso ordenamento jurídico dispomos de mecanismos que visam garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Numa fase preventiva, com vista a aferir qualquer situação irregular, existe o procedimento de inspeção tributária e aduaneira. Numa fase posterior, na qual, pelo menos, estamos perante uma situação de aparente incumprimento do sujeito, os procedimentos são de natureza executiva ou sancionatória.

A forma de acautelar o cumprimento das obrigações tributárias naquela última fase passa pela repressão das condutas praticadas em desrespeito das normas fiscais,

concretamente por via de um regime sancionatório especializado³ – o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

O RGIT é uma codificação que veio reunir as duas anteriores legislações autónomas: o RJIFA (Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras) para as infrações fiscais aduaneiras e o RJIFNA (Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras) para as infrações fiscais em sentido estrito⁴. Existe, assim, uma maior unidade formal⁵, uma vez que foram juntas as disposições que, anteriormente, se encontravam dispersas. Só com a aprovação do RGIT, pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, é que o direito fiscal punitivo recebeu tratamento unitário⁶. O RGIT é, pois, o fruto da fusão dos dois regimes jurídicos *supra* referenciados, concentrando em si infrações fiscais, infrações aduaneiras e ainda infrações contra a Segurança Social⁷. Infrações essas que se dividem em crimes e contraordenações.

Ainda que se trate de um diploma relativamente recente (com cerca de vinte anos), já foi objeto de trinta e nove alterações⁸ desde a sua vigência, contrariamente ao que sucedeu com os dois regimes que o sucederam (RJIFA e RJIFNA), que poucas modificações sofreram durante o período da sua vigência. Não obstante, as constantes mutações do regime atual compreendem-se, por estarmos perante Direito Fiscal, ou seja, uma matéria muito específica e técnica, normalmente sujeita a alterações anuais (pelo menos) por influência do Orçamento de Estado (OE)⁹.

A estrutura do presente diploma divide-se em três partes principais: a parte I, que prevê princípios gerais relativos aos crimes e contraordenações tributárias; a parte II que

³ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias, Dispensa, Atenuação e Redução de Coimas*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 74-78.

⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Portuguesa Editora, 2.ª edição revista e ampliada, Lisboa, 2018, pp. 17-22.

⁵ Neste sentido, visou-se pôr termo às divergências injustificadas que existiam entre estes domínios (tributário e aduaneiro), mantendo-os diferenciados apenas naquilo que realmente fosse fundado na especial e diversa natureza dos ilícitos em causa.

⁶ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, pp. 22-32.

⁷ Relativamente às infrações contra a Segurança Social, no RGIT apenas estão previstos os ilícitos criminais; as contraordenações contra a Segurança Social vêm reguladas num diploma próprio – Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro.

⁸ Última das quais, até à data, foi introduzida no presente ano, pela Lei n.º 7/2021 de 26 de Fevereiro.

⁹ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEF, N.º 5, Almedina, 3.ª edição, Coimbra, 2010, pp. 15-17.

regula o processo penal e o processo contraordenacional tributários; e a parte III, com o elenco dos crimes e contraordenações fiscais, em especial¹⁰.

2. DO DIREITO INFRACIONAL TRIBUTÁRIO

O direito infracional tributário tem por objeto as infrações tributárias que se materializam no facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei anterior, à luz do n.º 1 do artigo 2.º do RGIT.

Por outro lado, sublinhe-se que as normas de direito fiscal punitivo, quer as relativas a contraordenações, quer as relativas a crimes, não constituem normas primárias ordenadoras de condutas, mas antes normas secundárias, regras relativas a outras regras, em que a previsão se refere à violação da regra primária tributária e a estatuição à punição prevista na lei. Existe, neste sentido, uma dupla tipicidade, onde a lei tributária surge como lei antepositiva face à lei punitiva, o que obriga o intérprete e aplicador da lei a conhecer previamente a legislação tributária.

Depois, conforme prevê o n.º 2 do artigo 2.º do RGIT, as infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações, sendo o critério diferenciador, essencialmente, a gravidade atribuída à infração.

3. DAS CONTRAORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Em matéria de contraordenações tributárias a lei subsidiariamente aplicável é o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGCO¹¹). Quanto à execução das suas coimas, aplica-se o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

As contraordenações, em termos muito resumidos, equivalem a comportamentos que têm, na sua origem, a negligência dos sujeitos passivos, como, a título de exemplo, o facto de não terem a sua contabilidade devidamente organizada ou de se atrasarem em

¹⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, pp. 452-454.

¹¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, alterado pela Lei n.º 109/2001, de 24 de Dezembro.

apresentar a declaração, não cumprindo, assim, o princípio da cooperação e sendo, por isso, punidos com uma coima¹².

De facto, o ilícito de mera ordenação social nasceu como um ramo de direito autónomo, situado entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, e o seu processo é um processo administrativo sancionatório.

O Professor Figueiredo Dias¹³ distingue crimes e contraordenações, opondo a neutralidade ética da conduta que integra o ilícito de mera ordenação social ao desvalor da conduta do ilícito penal. Todavia, no que toca aos ilícitos contraordenacionais tributários, tudo indica que existe uma carga ética acrescida, dado que o incumprimento das obrigações tributárias afeta não só o Estado e outras entidades públicas, mas coloca, também, em causa toda a vida em sociedade, pelo facto de serem os tributos os principais responsáveis pelo financiamento do Estado que, por sua vez, deve estar apto a satisfazer as prestações públicas perante os cidadãos.

No que toca ao RGIT, teoricamente este segue o critério doutrinário da distinção entre crimes e contraordenações. Contudo, em muitos casos, procede à distinção com base num critério puramente quantitativo.

A criminalização corresponde aos casos considerados mais graves, que implicam comportamentos com um grau mais elevado de censurabilidade e são cometidos de forma dolosa. Traduzem-se, portanto, em penas mais severas (pena de prisão ou pena de multa), enquanto que as sanções principais aplicáveis às contraordenações são sempre sanções pecuniárias – as ditas coimas. Nenhum deles respeita especificamente ao não pagamento do imposto devido, mas essencialmente às “aldrabices” dos contribuintes.

Alguns crimes presentes no RGIT preveem limites quantitativos em razão do valor da vantagem patrimonial ou da mercadoria objeto da infração¹⁴, aliás, à semelhança do que sucede noutros países como, por exemplo, em Espanha, essencialmente com vista a não sobrecarregar os tribunais com processos menos graves que, pela sua natureza, podem ser resolvidos satisfatoriamente e com maior celeridade no processo contraordenacional.

¹² J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2007, pp. 494-495.

¹³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português*, RLJ, 116.º ano, 1983-1984, n.º 3714, pp. 330-333.

¹⁴ A este propósito, vide os artigos 92.º, 93.º, 95.º, 96.º, 103.º e 106.º do RGIT.

Deste modo, tipificam-se como contraordenações os mesmos factos de valor inferior ao limite quantitativo fixado para os crimes¹⁵.

As contraordenações tributárias que vêm previstas no RGIT são somente aduaneiras e fiscais, que, à luz do seu artigo 23.º, se subdividem em contraordenações simples e graves¹⁶. São simples as contraordenações cuja coima contém um limite máximo que não exceda o montante de € 15.000,00, enquanto que as graves têm o limite mínimo de coima superior a este mesmo valor, ou aquelas que independentemente do valor fixado, são qualificadas pela lei enquanto tal¹⁷.

Esta distinção é importante, tanto para efeitos de eventual aplicação de sanção acessória¹⁸ prevista no artigo 28.º do RGIT¹⁹, como para a possível aplicação do regime do pagamento antecipado da coima do artigo 75.º do RGIT, uma vez que a norma em vigor até Janeiro de 2022 (como veremos mais adiante), continua a aplicar-se somente às contraordenações de carácter simples.

O artigo 24.º do RGIT estabelece que, salvo disposição legal expressa em sentido contrário, nas contraordenações tributárias a negligência é sempre punível, o que constitui o oposto do que geralmente vigora para os crimes.

CAPÍTULO II – DOS MECANISMOS PREMIAIS NO PROCESSO CONTRAORDENACIONAL TRIBUTÁRIO: EM ESPECIAL, DOS INSTITUTOS DE REDUÇÃO DE COIMA

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

¹⁵ Veja-se a título de exemplo, a contraordenação de descaminho (art. 108.º), de introdução irregular no consumo (art. 109.º), falta de entrega da prestação tributária (art. 114.º), etc.

¹⁶ Esta distinção não existia nos anteriores diplomas em matéria de infrações fiscais.

¹⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, pp. 468-471.

¹⁸ Faculdade prevista apenas quando existe uma contraordenação grave.

¹⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, pp. 468-471.

É verdade que o cumprimento da prestação tributária é suscetível de satisfazer imediatamente o credor, mas apresenta igualmente efeitos compensatórios para o contribuinte faltoso, na medida em que poderá ver a sua coima reduzida, a sua atenuação ou até a dispensa do seu pagamento.

No seio do RGIT encontramos cinco regimes com efeitos benéficos a nível sancionatório – a atenuação especial da coima, a dispensa de coima, o direito à redução da coima, a antecipação do pagamento da coima e o pagamento voluntário. Os últimos três mecanismos, aos quais se dará mais atenção na presente dissertação, não têm paralelo no processo penal tributário, isto é, o seu regime apenas está previsto para as contraordenações tributárias. Todos estes instrumentos de vantagem enunciados têm em comum o pressuposto basilar da regularização da situação tributária do faltoso, como melhor veremos adiante.

A opção legislativa de previsão destes mecanismos assenta numa valorização positiva da atuação colaborante do infrator para com a administração tributária e, por consequência, numa diminuição do desvalor da conduta anterior. A atitude cooperante dos sujeitos passivos face à administração tributária é, aliás, determinante para que a tributação, em sede de impostos, assente na capacidade contributiva de cada um e para que se apure a real situação financeira dos contribuintes. Por outro lado, é igualmente crucial para uma justa repartição dos encargos fiscais e para a garantia de igualdade entre os contribuintes²⁰.

A terminologia adotada para o conjunto destes mecanismos legais não é, no entanto, consensual, tendo sido apelidados por ISABEL MARQUES DA SILVA e outra parte da doutrina e jurisprudência²¹, como “*regimes premiais aptos a favorecer o ressarcimento do dano*”²² resultante da infração tributária – isto é, são entendidos como instrumentos legais de vantagem, idóneos à reposição da verdade fiscal e ao cumprimento das obrigações tributárias em falta. Contudo, JOANA POLÓNIA-GOMES veio discordar desta designação, por considerar que a obtenção de uma vantagem, por parte dos

²⁰ A este propósito, veja-se que o princípio da cooperação recíproca vem previsto no artigo 59.º da LGT, sendo que a vertente relativa à colaboração dos contribuintes está presente no n.º 4 desta norma.

²¹ Também JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO e, por outro lado, na jurisprudência, os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 08/06/2017, processo n.º 1206/15.3BELRA, e de 27/04/2017, processo n.º 952/15.6BELRA, todos disponíveis em: www.dgsi.pt.

²² ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Ob. Cit., p. 61.

infratores, é meramente eventual, uma vez que o contribuinte, “*iludido pela ideia de que pagará um valor da coima mais reduzido*”, reconhece a prática do ilícito e, assim, prescinde do “*direito à defesa (no caso do pagamento antecipado*” e do direito à redução das coimas e, neste último, está também a prescindir de avançar com o procedimento contraordenacional) e, “*no que particularmente concerne ao pagamento voluntário, ao direito de impugnar a decisão de aplicação da coima*”²³.

Não obstante, a conceção de JOANA POLÓNIA-GOMES não parece ser suficiente para afastar ou tornar inadequada a designação proposta por ISABEL MARQUES DA SILVA. Isto porque, o facto de o infrator, ao optar pela redução da sua coima, estar, por exemplo, a prescindir do seu direito à defesa, não obsta a que o mesmo retire algum benefício a nível sancionatório, exatamente por lhe ser aplicado um destes regimes legais. Por outras palavras, estes instrumentos não deixam de, na sua génese, constituir regimes de vantagem e de compensação, dado que, apesar de o contribuinte não ter cumprido com os seus deveres fiscais, caso coopere com a administração tributária, consegue ver significativamente reduzido o montante da sua sanção.

Coisa diferente, que melhor veremos *infra*, é a ausência de uma obrigação de dar conhecimento ao contribuinte de todos os efeitos da aplicação destes instrumentos legais, e não só dos atinentes à redução da coima.

Apesar de os três regimes poderem gerar efeitos benéficos, a nível sancionatório, para o infrator, mediante a sua atitude colaborante e regularização da falta cometida, tratam-se de institutos com especificidades e pressupostos que não se confundem entre si e que vão para além da regularização da situação tributária. Neste sentido, cabe traçar as suas principais características. Por outro lado, sublinhe-se que estes regimes não podem ser de aplicação cumulativa, sendo necessário optar pelo que melhor se afigura nas circunstâncias do caso concreto.

Como descortinaremos no capítulo III, o RGIT foi alterado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro. Tudo indica que essas alterações terão um impacto muito significativo nas garantias dos contribuintes. Para o que aqui nos ocupa, cumpre referir que o instituto do direito à redução de coima, constante do artigo 29.º do RGIT, e o pagamento

²³ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais...*, Ob. Cit., p. 222.

antecipado, constante do artigo 75.º do mesmo diploma, foram objeto de alterações. Já a redação do artigo 78.º, referente ao instituto do pagamento voluntário manteve-se inalterada.

Pelo que, cabe aqui fazer uma análise comparativa e crítica das soluções mais relevantes. Para o efeito, cumpre proceder a uma breve análise-descritiva destes três regimes premiais à luz das disposições normativas específicas do atual RGIT, para depois, no âmbito do capítulo III, analisarmos as principais alterações que a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro institui e que entram em vigor apenas em 1 de Janeiro de 2022.

2. DO DIREITO À REDUÇÃO DE COIMA

O direito à redução de coima²⁴ já não consubstancia uma novidade do RGIT, uma vez que o mesmo já vinha previsto no Código de Processo Tributário (CPT). Este mecanismo é aplicável quando o processo contraordenacional propriamente dito ainda não tenha sido iniciado²⁵, isto é, tem em vista os agentes que se dirigem à autoridade tributária e aduaneira (AT), participando a existência da infração, previamente à instauração do processo²⁶.

Neste caso, inicia-se um procedimento contraordenacional tributário *sui generis* ao qual a maior parte da doutrina e jurisprudência consideram ser aplicáveis as normas gerais tributárias do CPPT e da Lei Geral Tributária (LGT), pelo facto de o RGIT não ter regulado este regime específico²⁷.

²⁴ Regulado nos artigos 29.º, 30.º e 31.º do antigo RGIT.

²⁵ Isto é, antes de ser levantado o auto de notícia, antes de recebida a denúncia ou antes de iniciado o procedimento de inspeção tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT.

²⁶ Deverá considerar-se como momento da instauração do processo, o momento em que é feito o registo do auto de notícia, da participação ou da denúncia (antes de ter entrado num serviço da administração tributária). Neste sentido, veja-se JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, Áreas Editora, 4.ª edição, 2008, p. 305.

²⁷ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, pp. 305-307.

Ainda assim, também é possível apresentar o pedido de redução de coima posteriormente ao início da inspeção tributária, mas apenas nos casos de infração cometida a título de negligência²⁸ e até ao termo do procedimento de inspeção tributária²⁹.

A sua aplicação determina a redução do montante da coima sempre abaixo do mínimo legalmente estabelecido³⁰, variando consoante a maior celeridade e “espontaneidade do infrator e menos intervenção administrativa”³¹, ou seja, quanto mais expressiva for a atitude colaborante do agente, maior será a extensão da redução.

É verdade que, a título exemplificativo, o caso do artigo 115.º do RGIT (violação negligente do segredo fiscal) não implica que o infrator atue no sentido do pagamento da prestação tributária principal ou no cumprimento de obrigações acessórias³², contudo, nestes casos, a maior ou menor espontaneidade do infrator pode verificar-se no momento em que o mesmo se dirige à AT, confessando o facto ou factos praticados.

Mais, conforme entendem JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, o facto de ainda não existir um procedimento contraordenacional instaurado constitui “*uma das razões da sua existência, pelo facto de evitar a utilização de recursos humanos e financeiros*”³³.

Este mecanismo legal visa incentivar a autodenúncia, dado que a situação do sujeito ainda não está descoberta e, desta forma, resulta na aplicação de uma coima sem que ainda exista um “*processo, sem culpa formada ou provada e sem que se dê ao infrator a possibilidade de se defender*”³⁴, o que pode até colocar algumas questões de constitucionalidade³⁵. Por outro lado, tal como os mesmos autores vêm ressaltar, a

²⁸ Neste caso, o montante a pagar será de 75% do mínimo legal previsto, correspondente à previsão da sanção a título de negligência.

²⁹ O procedimento de inspeção tributária apresenta uma finalidade preventiva de aparecimento de infrações tributárias (e não o seu sancionamento), verificando-se o cumprimento das obrigações tributárias. Reveste-se de natureza meramente indagadora e informativa e pode despoletar a instauração de um procedimento infracional tributário.

³⁰ Entre 12,5% e 75% do montante mínimo legal, consoante o momento em que o pedido de pagamento for apresentado, nos termos do disposto nas alíneas a) a c) do artigo 29.º do anterior RGIT.

³¹ SANDRA DE CARVALHO, *A propósito da Execução Fiscal na Cobrança Coerciva das Taxas de Portagem: um Processo Justo?*, Dissertação de Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias, Agosto 2019, Ob. Cit., p. 81.

³² JOANA POLÓNIA-GOMES, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais...*, pp. 153-158.

³³ SANDRA DE CARVALHO, *A propósito da Execução Fiscal...*, Ob. Cit., p. 81.

³⁴ JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, Almedina, 1.ª edição, 2020, Ob. Cit., p. 292.

³⁵ A este propósito, veja-se o n.º 10 do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

aplicação de uma coima nestes termos, poderá consubstanciar uma exceção ao artigo 2.º do RGIT, por não existir aqui uma infração propriamente dita, mas antes, a aparência de uma. Isto porque, “os pressupostos da sua constituição (...) nem sequer estão apreciados, nem tal é possível realizar (uma vez que inexistente notícia da infração)”³⁶.

A colaboração do contribuinte revela-se, em princípio, em dois momentos: na (i) comunicação da prática da infração à administração tributária (quando esta ainda não é conhecida pela mesma); e na (ii) regularização da falta cometida. Todavia, pode suceder que a entidade competente já tenha conhecimento da prática da contraordenação e, neste caso, segundo o dever de colaboração que também se impõe a esta entidade, deve interpelar o agente infrator para exercer o direito à redução de coima e, assim, prescindir da instauração do procedimento contraordenacional tributário³⁷.

Para o infrator beneficiar desta redução da coima, dispõe de 15 dias³⁸, a contar da apresentação do seu pedido, para liquidar a coima reduzida e para a regularização da situação tributária, nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT – já não, no caso da alínea c), em que a determinação do montante da coima depende de decisão da administração tributária.

Na redação inicial do RGIT, este direito apenas podia ser exercido sobre infrações graves quando, no caso concreto, não fossem aplicáveis sanções acessórias. No entanto, essa limitação desapareceu com a revogação da alínea d) do n.º 1 do artigo 30.º do mesmo diploma, pelo artigo 42.º da Lei do OE de 2005 (Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro). A referida restrição estava em consonância com a redação inicial da norma do pagamento antecipado da coima (artigo 75.º do RGIT), apenas aplicável às contraordenações simples (onde não se aplicam sanções acessórias). Entretanto, foi eliminada a limitação nos dois preceitos, ficando os dois em consonância até certo momento, dado que o artigo 75.º voltou a inserir esta limitação. De qualquer forma, a maioria da doutrina³⁹ considera mais

³⁶ JOÃO RICARDO CATARINO E NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, Ob. Cit., p. 293.

³⁷ JOANA POLÓNIA-GOMES, *Dispensa, Atenuação e Redução de Coimas, novas práticas à luz da nova redação do RGIT*, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 27-29.

³⁸ Também neste âmbito, a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro introduziu alterações significativas, conforme melhor veremos *infra*.

³⁹ Neste sentido, veja-se JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *in Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, pp. 312-313.

harmonioso e congruente o regime atual do direito à redução de coima, no qual a aplicação de sanção acessória não constitui um obstáculo à aplicação do mesmo.

O artigo 30.º (o atual e o que vai entrar em vigor em Janeiro de 2022) não prevê expressamente esta ideia, contudo, é fácil de perceber o porquê, basta pensarmos no facto de, em princípio, o exercício do direito de redução de coima não implicar a instauração de processo contraordenacional tributário. Ora, para a aplicação de uma sanção acessória é necessário já estarmos dentro do processo contraordenacional⁴⁰.

Na norma constante do artigo 30.º do RGIT, mais precisamente no seu n.º 3, vem previsto o conceito de regularização da situação tributária⁴¹, junto dos restantes requisitos exigidos para o exercício do direito de redução de coima. Se não for regularizada a situação tributária ou não forem observadas alguma das outras exigências previstas no preceito, o contribuinte perde o direito à redução da coima, prosseguindo-se para o procedimento contraordenacional tributário, nos termos do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

Por fim, denote-se que, por vezes, o pedido de redução da coima não precisa de ser feito explicitamente. Isto é, se estivermos perante um dos momentos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT, por vezes é suficiente que seja entregue a prestação tributária, declaração ou documento em falta para subentender essa intenção, desde que a regularização da falta cometida não dependa da liquidação do tributo, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito.

3. DO PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA

O pagamento antecipado da coima (instituto que constitui uma novidade introduzida pelo RGIT) vem regulado no artigo 75.º do RGIT e pressupõe que o processo por contraordenação tributária já esteja instaurado (pois antes do início do processo contraordenacional, dispomos do direito à redução de coima do artigo 29.º do RGIT).

⁴⁰ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, pp. 312-313.

⁴¹ Hoje finalmente consignado numa norma autónoma, o artigo 32.º-A, introduzido pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro.

O pagamento tem de ser realizado no prazo previsto para a defesa⁴², para que o sujeito beneficie da fixação da coima no mínimo legalmente estabelecido do tipo e sejam reduzidas a metade as custas processuais⁴³. A liquidação da coima no prazo de defesa demonstra uma atitude cooperante (conjugada com a regularização da situação tributária) do infrator e um “*expresso reconhecimento da infração*”⁴⁴. Caso o infrator não apresente o pedido de pagamento antecipado, nem apresente a sua defesa, depreende-se que este não pretende usufruir deste mecanismo legal.

Após o término do referido prazo, ainda é possível usufruir do mecanismo do pagamento voluntário, regulado no artigo 78.º do RGIT, também como melhor veremos de seguida.

Após ter sido efetuado o pedido de pagamento antecipado, é necessário existir aprovação concedida pela autoridade competente e, caso seja diferido, o pagamento antecipado extingue o procedimento contraordenacional tributário que estava em curso. Nesta sequência, tal como refere PAULO MARQUES, parece que o legislador na letra da alínea c) do artigo 61.º do RGIT, ao mencionar que o procedimento tributário se extingue com “*o pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contra-ordenação tributária*”, quis também incluir o pagamento antecipado. De outro modo, seria contraditório, dado que o pagamento antecipado do artigo 75.º do RGIT ocorre num momento menos avançado do processo⁴⁵.

O artigo 75.º do RGIT já sofreu diversas alterações com as Leis do Orçamento de Estado. Na versão originária do diploma o pagamento antecipado estava previsto apenas para as contraordenações simples. Depois, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do OE de 2007) estendeu tal faculdade às contraordenações graves. Por sua vez, a Lei do OE de 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro) excluiu do seu âmbito as contraordenações aduaneiras cujo valor da prestação em falta fosse superior a € 15.000,00 ou, não havendo prestação em falta, aquelas cujo valor aduaneiro da mercadoria fosse

⁴² À luz do ainda atual RGIT, o prazo para defesa no processo contraordenacional é de 10 dias contados da notificação ao faltoso (art. 70.º do RGIT). Como veremos mais adiante, estas regras sofreram alterações significativas.

⁴³ Na verdade, seria mais correto dizer-se custas procedimentais ou administrativas, uma vez que não estamos perante uma verdadeira tramitação processual.

⁴⁴ JOÃO RICARDO CATARINO E NUNO VICTORINO, *Infrações Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2012, Ob. Cit., p. 578.

⁴⁵ PAULO MARQUES, *Infrações Tributárias, Vol. II – Contra-Ordenações*, Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Interna, 2007.

superior a € 50.000,00. Por fim, a Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro voltou a restringir tal faculdade às contraordenações simples (excluindo as graves), ficando, deste modo, a vigorar no atual RGIT, o pagamento antecipado da coima para as contraordenações simples e no caso das contraordenações aduaneiras, dentro dos limiares quantitativos estipulados no seu n.º 2. Como melhor veremos *infra*, a partir de Janeiro de 2022 já não será este o regime a aplicar.

As últimas alterações legislativas ao artigo 75.º não foram acompanhadas de quaisquer alterações aos regimes dos artigos 29.º e 78.º do mesmo diploma – o que conduziu à existência de um regime incongruente. Por outro lado, a introdução nesta norma dos limiares quantitativos para as infrações aduaneiras, teve em vista a “*exclusão da possibilidade de extinção do processo contraordenacional tributário nos casos de condutas objetivamente enquadráveis como crimes e que frequentemente envolvem elevados montantes de prestação tributária*”⁴⁶, mas que, não se provando o dolo do agente, são puníveis apenas como contraordenação”⁴⁷.

JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO criticam a inclusão destes limites quantitativos, pelo facto de terem sido apenas previstos para as contraordenações aduaneiras e não para as fiscais⁴⁸, o que em nada contribui para a unificação e harmonia do regime geral, que tanto se pretende alcançar.

4. DO PAGAMENTO VOLUNTÁRIO

O pagamento voluntário⁴⁹ constitui o mecanismo premial mais controverso, vem regulado no artigo 78.º do RGIT⁵⁰ e demanda o pagamento da coima até à decisão final do processo (aplicação da coima). Este regime apenas conduz à redução do montante da

⁴⁶ Veja-se a título de exemplo, os crimes de contrabando e de introdução fraudulenta no consumo, regulados nos artigos 92.º e 96.º do RGIT e correspondentes contraordenações, previstas nos artigos 108.º e 109.º do mesmo diploma.

⁴⁷ Conforme resulta da Circular n.º 2/2008 da Divisão de Documentação e Relações Públicas da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

⁴⁸ Conforme resulta de JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*. Os autores referem ainda que, provavelmente, esta diferenciação se deve ao facto de ter sido da iniciativa da DGAIEC.

⁴⁹ O pagamento voluntário já vinha previsto nos artigos 209.º e 211.º do CPT.

⁵⁰ O pagamento voluntário não sofreu quaisquer alterações com a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro.

coima, aplicada ao infrator, a 75%⁵¹, sem que este valor possa ser inferior ao mínimo legal⁵². Todavia, com a redação introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao n.º 4 deste preceito, este também pode ser requerido posteriormente à decisão final, no caso de já estar regularizada a situação tributária, o que evidencia a relevância desta última.

Diferentemente do pagamento antecipado da coima, tem lugar após o prazo para apresentação de defesa e antes da decisão final do procedimento tributário. Além da exigência de regularização da situação tributária, comum a todos estes mecanismos legais, o arguido precisa de proceder ao pagamento da coima já reduzida no prazo de 15 dias a contar do recebimento da notificação por carta registada com aviso de receção⁵³, nos termos do disposto nos artigos 36.º e 38.º do CPPT (contrariamente ao pagamento antecipado, que não necessita da intermediação de um ato administrativo). O arguido não pode proceder ao pagamento voluntário sem lhe ter sido comunicado o montante da coima sobre o qual vai ser calculada a redução⁵⁴.

O n.º 3 desta norma refere expressamente que a possibilidade de aplicação deste regime não afasta a aplicação de sanções acessórias, nem a sua aplicação inibe a aplicação do regime do pagamento voluntário. Ademais, também não existe qualquer restrição quanto ao tipo de contraordenação em causa.

O pagamento voluntário também não se confunde com o mecanismo do direito à redução de coima (artigo 29.º do RGIT), uma vez mais, porque a redução da coima no artigo 78.º surge já numa fase mais adiantada do processo, na qual o infrator já terá conhecimento da notificação do facto que contra si se invoca, podendo, assim, efetuar um juízo de valor sobre o mesmo. Aqui, a faculdade de requerer a redução da coima visa incentivar a regularização da situação tributária e a sua atitude de vir ao processo aceitar os factos de que é acusado, diminuindo-se, assim, a litigiosidade.

Por outro lado, tem vindo, também, a discutir-se na doutrina e jurisprudência, qual a natureza do ato de fixação da coima e qual o prazo para o pagamento da coima fixada

⁵¹ Isto é, o infrator pode pagar no máximo 75% do valor da coima fixado e não menos do que isso.

⁵² Ao qual acrescem as custas processuais na sua totalidade e, eventualmente, sanções acessórias.

⁵³ Esta notificação deverá fazer referência a que o não pagamento no referido prazo, importa a perda do direito à redução da coima.

⁵⁴ O que parece não fazer muito sentido, como melhor veremos *infra*.

na sua totalidade (caso o arguido não opte pelo pagamento voluntário), ou da possibilidade de interposição de recurso jurisdicional do ato de fixação da coima, e a partir de quando o mesmo se deve começar a contar⁵⁵. Não cabe aqui desenvolver este assunto, mas em caso de dúvida parece ser de aplicar o raciocínio mais benéfico ao arguido, respeitando o princípio do *in dubio pro reo*.

O pagamento voluntário resulta na extinção do processo tributário (cf. previsto na alínea c) do artigo 61.º do RGIT), motivo pelo qual tem vindo a considerar-se não existir interesse em agir para recorrer da decisão administrativa de aplicação da coima⁵⁶. Diferente é o caso em que se aplique sanção acessória. Porém, veja-se que o facto de não existir obrigação de informar, no texto da notificação da decisão final que, optando pelo pagamento voluntário da coima, se assume a prática da infração ou infrações de que é acusado, e de que perde o interesse em agir jurisdicionalmente contra o ato de fixação da coima, torna a perda do interesse em agir não numa verdadeira perda interesse, pelo facto de a vontade do arguido não ser verdadeiramente livre e esclarecida como deveria.

5. NOTAS FINAIS

Nem sempre estes institutos se encontram na disponibilidade dos agentes, dado que muitas vezes a sua aplicação está dependente de uma decisão administrativa, não sendo, assim, suficiente a atuação do infrator⁵⁷. Ainda assim, observam-se duas situações em que efetivamente a verificação dos pressupostos presentes na norma em causa determina, por efeito da lei, a redução do valor da coima – o caso do pagamento antecipado da coima, cuja aplicação não se encontra dependente de uma decisão administrativa em matéria sancionatória, mas apenas do preenchimento dos requisitos legais previstos no artigo 75.º do RGIT, e do pagamento voluntário (artigo 78.º), onde basta ao contribuinte, além da regularização da situação tributária, pagar a coima no prazo de 15 dias, para poder beneficiar da sua redução, sem ser necessário a intermediação de

⁵⁵ Neste sentido, veja-se os entendimentos de JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, p. 535, e PAULO MARQUES, *Infrações Tributárias*, p. 51. A Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro não veio resolver estas dúvidas.

⁵⁶ A este propósito, veja-se o Acórdão do STA de 24/02/2010, processo n.º 1230/09, disponível em: www.dgsi.pt

⁵⁷ São os casos do direito à redução de coima (art. 30.º do RGIT), da dispensa do pagamento de coima (art. 29.º do RGIT) e da atenuação especial da coima (art. 32.º do RGIT).

qualquer decisão administrativa prévia a autorizar a redução da coima. Face ao exposto, devemos interpretar a expressão “*na disponibilidade do agente*”, no sentido de que qualquer um destes institutos premiais exige que o faltoso adote uma atitude colaborativa com a administração, designadamente regularizando a falta cometida que esteve na base da prática do ilícito contraordenacional⁵⁸.

Após a instauração do processo contraordenacional e iniciada a fase de investigação e instrução do mesmo⁵⁹, o infrator é notificado, nos termos do disposto no artigo 70.º do RGIT, dos “*factos apurados no processo e da punição em que incorre*”, sendo-lhe ainda comunicando que pode ser ouvido e apresentar a sua defesa no prazo de 10 dias⁶⁰. É precisamente neste momento que o faltoso é também informado da possibilidade de pagamento antecipado da coima e da possibilidade de pagamento voluntário.

A este propósito, saliente-se que seria crucial para uma opção integralmente esclarecida dos contribuintes e, com isso, um reforço das suas garantias, a presença, nas notificações para o exercício do direito de defesa (no caso de pagamento antecipado da coima), e na notificação do ato de fixação da coima (no caso de pagamento voluntário), de todos os eventuais efeitos da opção por um dos instrumentos legais, e não apenas daqueles que são decorrentes da redução da coima⁶¹. Apenas se vislumbra uma decisão livre e esclarecida do contribuinte quando este se encontre elucidado relativamente aos efeitos provocados nos seus direitos e, conseqüentemente, se vê cumprido o imperativo constitucional da proteção da confiança dos cidadãos. E, por outro lado, a atuação do faltoso só será efetivamente colaborante nesta medida.

⁵⁸ JOANA POLÓNIA-GOMES, *Dispensa, Atenuação e Redução de Coimas...*, pp. 19-24.

⁵⁹ Nos termos dos artigos 54.º e 69.º do RGIT.

⁶⁰ Com a entrada em vigor da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, passarão a ser 30 dias.

⁶¹ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais...*, pp. 222-224.

CAPÍTULO III – DA IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA REDUÇÃO DE COIMA

1. DAS ALTERAÇÕES AO RGIT INTRODUZIDAS PELA LEI N.º 7/2021, DE 26 DE FEVEREIRO: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

1.1. ENQUADRAMENTO

Os instrumentos legais que permitem a redução das coimas, bem como, da dispensa e atenuação especial da coima, foram alvo de alterações expressivas e importantes com a aprovação da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, que, ao que tudo indica, veio reforçar as garantias dos contribuintes e simplificar o processo tributário, alterando, neste sentido, a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e Processo Tributário, o Regime Geral das Infrações Tributárias, e outros atos legislativos.

No que diz respeito ao RGIT, que é o que mais importa para o tema que se está a desenvolver nesta dissertação, cumpre analisar algumas alterações diretamente relacionadas com o que se tem exposto até agora. A maior parte das alterações e aditamentos introduzidos por esta lei no RGIT só entrarão em vigor no dia 1 de Janeiro de 2022⁶², até lá manter-se-ão em vigor as normas com o teor atual.

1.2. DA NOTIFICAÇÃO PARA REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

O artigo 28.º-A diz respeito à “*Notificação para regularização*”, segundo o qual o faltoso passa a ser formalmente notificado para, no prazo de 30 dias (igual ao novo prazo para apresentação de defesa), proceder à regularização da situação tributária, devendo ainda esta notificação comunicar ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito à redução de coima. Este dever da administração tributária não é novidade, resulta do dever de colaboração da administração para com os contribuintes, constante da alínea n) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, contudo, desta forma, a obrigação fica expressamente

⁶² Conforme resulta do n.º 5 do artigo 17.º da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro.

prevista para que não restem dúvidas quanto à sua vinculatividade, permitindo assim uma maior clareza dos direitos e deveres do contribuinte.

Clarifique-se ainda que o n.º 1 deste preceito tem em vista apenas as situações em que a administração tributária já possui conhecimento da infração e não as situações em que é o próprio infrator a comunicar a esta entidade, num jeito de autodenúncia. Por fim, o n.º 1 vem dar realce aos casos em que o mecanismo legal da redução de coima opera sem a referida autodenúncia do infrator, que anteriormente pareciam estar mais desvanecidos no âmbito deste regime.

1.3. DO DIREITO À REDUÇÃO DAS COIMAS

O direito à redução das coimas foi objeto de várias alterações (que também entram apenas em vigor em Janeiro de 2022), passando, desde logo, a estar regulado no artigo 30.º do RGIT. Antes da publicação da Lei n.º 7/2021, a redução das coimas variava entre 12,5% e 75% do montante mínimo legal, consoante o momento em que o pedido de pagamento fosse apresentado, nos termos do disposto nas alíneas a) a c) do artigo 29.º do antigo RGIT. Agora, a alteração significativa passa por limitar esta redução apenas para as percentagens de 12,5% e 50%, excluindo a redução de 25% (prevista na anterior alínea b)). Acrescenta ainda, quanto a esta segunda percentagem (50%), que a regularização da situação tributária tem de ser realizada pelo infrator “dentro do prazo de 15 dias após a realização da reunião de regularização prevista no n.º 4 do artigo 58.º-A do RCPIT⁶³”.

O legislador, ao ter decidido restringir o regime a dois escalões, mantendo os que apresentam uma redução mais significativa do montante da coima, parece, cada vez mais, querer incentivar os arguidos a optarem pela autodenúncia, isto é, darem conhecimento da contraordenação da sua autoria à administração tributária, antes de ter sido instaurado o procedimento contraordenacional tributário, regularizando também é claro a sua situação tributária. Deste modo, prevê-se, além de uma redução das despesas, que se teriam com a instauração de um procedimento contraordenacional, uma majoração da receita pública, através da regularização das situações tributárias (e não do pagamento

⁶³ Corresponde ao Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

das coimas, dado que estas se efetuam num montante mais reduzido ao fixado) e, sob outra perspetiva, uma redução da litigiosidade.

Por outro lado, deixa de ser relevante o número de dias decorridos entre a prática da contraordenação e a apresentação do pedido de pagamento, passando apenas a atender-se ao facto de ainda não ter sido levantado “*auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado o procedimento de inspeção tributária*”, e o montante da coima passa, como já se referiu *supra*, para 12,5% do valor do mínimo legal previsto para o tipo em causa – o que, acaba por abarcar mais arguidos nesta alínea, pelo facto de o direito não caducar pelo prazo.

Relativamente às situações em que já se iniciou o procedimento de inspeção tributária, tornou-se mais significativa a percentagem de redução da coima (o que demonstra, uma vez mais, o reforço das garantias dos contribuintes), passando de 75% para 50% do montante do mínimo legal do tipo contraordenacional. Ademais, deixou de se restringir o exercício deste direito às contraordenações de carácter negligente, alargando-se assim o seu âmbito de aplicação. Todavia, inseriu-se uma maior limitação temporal relativamente ao pedido de pagamento: este deve ser apresentado “*até ao termo do prazo para apresentação de audiência prévia no âmbito do procedimento de inspeção tributária*”, e não até ao final do procedimento de inspeção tributária, como anteriormente estipulado para a redução de 75%.

O prazo para o pagamento da coima reduzida foi também alargado, passando de 15 para 30 dias, e deixa de se contar o prazo desde a entrada do requerimento a solicitar o pagamento ao abrigo do regime da redução de coima, para o momento da notificação do montante da coima reduzida a pagar pelo arguido – como já se previa para a anterior alínea c). Deixa assim de existir uma incongruência⁶⁴ entre as anteriores alíneas a) e b), relativamente à alínea c), advindo um maior reforço das garantias dos contribuintes.

⁶⁴ A disparidade entre as alíneas revelava-se injustificada, uma vez que no caso da anterior alínea c) do artigo 29.º do RGIT, o arguido encontrava-se igualmente em condições de determinar o montante de coima reduzida a pagar. Bastava para tal, calcular 75% do montante mínimo legalmente previsto para o tipo contraordenacional em causa.

Paralelamente às alterações introduzidas ao instrumento legal da redução das coimas, aditou-se o n.º 9 ao artigo 108.º do RGIT, relativo à contraordenação de descaminho, vedando-se a aplicação do mecanismo premial a este tipo de infração.

Algo que parece ser de considerar para uma próxima alteração ao regime geral, seria a questão em muito já discutida pela doutrina e jurisprudência, do contencioso da fase prévia da redução das coimas. Isto é, como é sabido, o procedimento de redução das coimas não segue o normal trâmite do procedimento contraordenacional tributário, tendo a jurisprudência e grande parte da doutrina considerado aplicáveis as normas do CPPT e da LGT. Ora, surge a dúvida, face a um indeferimento do pedido de redução da coima, quais os meios de reação que o contribuinte tem à sua disposição, uma vez que o RGIT não prevê meios jurisdicionais para estas situações. E, portanto, para não restarem mais dúvidas e querelas doutrinárias, o ideal seria o legislador prever no RGIT uma regulação específica para esta matéria.

1.4. DA REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

O artigo 32.º-A, sob a epígrafe “*Regularização da situação tributária*”, estabelece no seu n.º 1 o conceito de regularização da situação tributária, à semelhança do já previsto no n.º 3 do artigo 30.º do RGIT (o conceito mantém-se inalterado). Finalmente o legislador optou por criar uma norma própria para o referido conceito, que estava inserido no artigo 30.º referente ao “direito à redução de coima” e o mais grave era que referia “para efeitos deste artigo”, quando, na verdade, o conceito era e é transversal a todo o RGIT e especialmente a todos os instrumentos legais de redução e dispensa de coima. Deste modo, deixam de restar quaisquer dúvidas sobre a identidade do conceito e aplicabilidade do mesmo a todos estes institutos legais.

A grande novidade introduzida por esta norma surge no n.º 2 do preceito, ao estipular que “*nos casos em que a regularização da situação tributária já não seja possível, devem ser considerados apenas os requisitos previstos para efeitos de redução, dispensa ou atenuação especial da coima*”. Grande novidade, porquanto como se verá, adiante, tal entendimento, que até aqui apenas resultava da doutrina e essencialmente da jurisprudência, tem hoje previsão legal expressa, por via da inserção deste novo artigo no

RGIT (apesar de só vir entrar em vigor no início do ano de 2022), colmatando-se assim a ausência de uma solução legal que com a prática do dia-a-dia se tinha vindo a revelar tão necessária e, por outro lado, eliminando quaisquer incertezas e hesitações na solução do caso concreto. Deixa assim de ser necessário recorrer às regras gerais de interpretação para se alcançar o pensamento do legislador, uma vez que este passou a estar expresso na lei.

Esta norma ainda inclui em si um n.º 3, referente aos casos de regularização da situação tributária parcial. Aqui, a percentagem de redução da coima fixa-se para os 40%. Aplica-se, deste modo, uma redução percentual menos significativa do montante da coima, sob a condição de regularização posterior do restante. Caso tal não suceda, inicia-se o procedimento contraordenacional, mas tendo sempre em atenção o montante já liquidado pelo arguido.

1.5. DO PAGAMENTO ANTECIPADO DA COIMA

No que diz respeito ao pagamento antecipado da coima (artigo 75.º do RGIT), alargou-se novamente o seu âmbito de aplicação, voltando a ser aplicável a todas as contraordenações tributárias, quer simples, quer graves. Consequentemente, se a contraordenação imputada ao infrator for classificada como grave, este pode beneficiar da redução da coima, mas o procedimento contraordenacional tributário segue para efeitos de averiguação de eventual aplicação de sanções acessórias.

Ainda assim, o legislador não previu esta hipótese expressamente, como já tinha feito anteriormente na redação do artigo dada pela Lei do OE de 2007, ao ter presente um n.º 2 que referia que o pagamento antecipado da coima não afastava a possibilidade de aplicação de sanções acessórias, entendendo-se assim que o procedimento contraordenacional não cessava. Posto isto, a ausência de uma norma expressa com um teor semelhante, vai causar dúvidas interpretativas que poderiam ter sido evitadas. Não obstante, é possível fundamentar este raciocínio na aplicação do artigo 50.º-A do RGCO, *ex vi* alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

Além do mais, no caso de estarmos perante infrações graves, o exercício do direito de defesa deixa de ser alternativo ao pagamento antecipado da coima, pelo mesmo

raciocínio para o prosseguimento do procedimento contraordenacional, dado que tem que ser assegurado ao arguido o direito de ser ouvido sobre a contraordenação que lhe é imputada e sanções em que incorre, previamente a uma eventual aplicação de sanção acessória.

1.6. DO PAGAMENTO VOLUNTÁRIO

No que diz respeito ao pagamento voluntário, regulado no artigo 78.º do RGIT, na versão inicial da Proposta de Lei n.º 43/XIV vinha prevista a sua revogação. Todavia, o mesmo continua em vigor e com a sua redação inalterada.

Muitas vezes, o legislador intervém cirurgicamente no RGIT, ao introduzir alterações ou mesmo disposições legais novas, esquecendo-se do panorama que está em volta, o que origina incompatibilidades e incongruências entre normas e regimes. Isto compreende-se na medida em que o direito contraordenacional tributário, enquanto sub-ramo do direito, trespassa e abrange várias áreas jurídicas muito distintas e, por vezes, de difícil harmonização ou compatibilização.

Para a maioria da doutrina, jurisprudência ou outros especialistas nesta matéria, este parece ser o instituto de redução de coima que mais clamava por uma alteração, dada a grande controvérsia que se gera em torno do mesmo (conforme *supra* referenciado). Talvez justifique uma das próximas alterações legislativas...

1.7. DO PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA

Finalmente, o prazo para o arguido apresentar defesa (artigo 70.º do RGIT) é alargado de 10 para 30 dias (em consonância com o prazo para a regularização da situação tributária), bem como para utilizar a possibilidade de pagamento antecipado da coima, atenuação especial da coima, dispensa da coima e, até à decisão final do processo, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário. Deste modo, as garantias dos contribuintes ficam mais reforçadas.

1.8. DA APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO

As várias alterações legislativas alargam e restringem o âmbito de aplicação dos mecanismos legais, originando problemas de aplicação da lei no tempo. Na falta de consagração de disposições transitórias na Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, são aplicáveis as regras gerais previstas no artigo 3.º do RGCO, por remissão da alínea b) do artigo 3.º do RGIT⁶⁵, de onde resulta que a lei a ser tida em conta é a lei vigente no momento da prática do facto ou do preenchimento dos pressupostos de que dependa a sua verificação. E no que diz respeito ao momento da prática do facto, é preciso olhar para o artigo 5.º do último diploma.

Por outro lado, uma vez que estamos em sede de direito punitivo, o n.º 4 do artigo 29.º da CRP aplica-se igualmente em matéria contraordenacional, tal como resulta do RGCO, subsidiariamente aplicável às contraordenações tributárias à luz do n.º 2 do artigo 3.º e, deste modo, é aplicável o princípio da aplicação retroativa da lei penal mais favorável ao arguido. O que significa, que a maioria das normas alteradas e introduzidas pelo novo RGIT terão aplicação retroativa a situações verificadas ao abrigo da lei antiga, por se revelarem mais favoráveis ao infrator.

Para aferir da aplicação retroativa das disposições da lei nova é também necessário ter em conta que os regimes presentes na mesma se aplicam em bloco⁶⁶ e, por isso, devemos fazer uma comparação, em termos globais, do regime ao abrigo das duas leis – a lei nova e a lei antiga.

Posto isto, uma das normas que deverá considerar-se a sua aplicação retroativa, é a norma constante do artigo 30.º, relativa ao direito à redução das coimas, dado que em termos globais mostra-se mais favorável ao contribuinte. Isto porque, existe uma diminuição mais substancial da coima (refletida na percentagem) comparativamente ao regime anterior e, por outro lado, na alínea a) do seu n.º 1, como já *supra* se viu, deixa de

⁶⁵ No que diz respeito às normas processuais, deve olhar-se também para o artigo 5.º do CPP, ex vi 41.º, n.º 1 do RGIT.

⁶⁶ É o que entende a jurisprudência. A título de exemplo, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), processo n.º 11/2005, de 3/11/2005, disponível em: www.dre.pt.

ser relevante o número de dias decorridos entre a prática da contraordenação e a apresentação do pedido de pagamento.

Ademais, no caso da alínea b), há uma extensão da possibilidade de redução da coima às contraordenações de carácter doloso, alargando-se assim o âmbito de aplicação do regime. Tal raciocínio aplica-se também à norma do artigo 75.º do RGIT, relativo ao pagamento antecipado, que deixou de restringir o exercício desse direito às contraordenações simples, devendo, assim, ter-se como retroativamente aplicável.

Finalmente, ainda se pode falar do aumento do prazo para o pagamento da coima reduzida de 15 para 30 dias, previsto na alínea a) do n.º 3 do artigo 30.º, para reforçar o regime mais vantajoso da lei nova.

Um exemplo de uma norma procedimental em que deve ser aplicável o princípio insito no n.º 4 do artigo 29.º da CRP, é o artigo 70.º, referente ao direito de defesa, onde o prazo para tal exercício foi alargado de 10 para 30 dias. Não esquecendo que, é preciso que o prazo ainda esteja em curso aquando da entrada em vigor do novo RGIT, à luz do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil (CC).

Por fim, cumpre fazer uma nota relativamente ao artigo 32.º-A, introduzido no novo RGIT, pela sua importância no tema que aqui nos ocupa. Não restam dúvidas que este será de aplicação retroativa, no sentido de eliminar as dúvidas interpretativas em torno da impossibilidade objetiva de regularização da situação tributária e não vedando, assim, os benefícios sancionatórios dos regimes premiais nestes casos.

Em contrapartida, no caso de os factos terem ocorrido após a entrada em vigor da Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, são sempre aplicáveis as normas introduzidas por esta lei, independentemente de consagrem ou não solução mais favorável que a anteriormente prevista.

1.9. NOTAS FINAIS

A *vacatio legis* é o período de tempo que medeia entre a publicação de um diploma no jornal oficial e a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico, sendo que o legislador

é, em princípio, livre quanto à fixação do período de tempo de *vacatio legis*⁶⁷. Por norma, atos com maior complexidade, como por exemplo, um novo código, podem ter uma *vacatio* prolongada (meses, um ano ou até mais); já em situações em que o legislador considere urgente a entrada em vigor do diploma, o ato pode iniciar a vigência logo no dia seguinte ao da sua publicação⁶⁸. No caso que aqui nos ocupa, o período de *vacatio legis* foi fixado em praticamente um ano.

A *vacatio legis* serve, sobretudo, para que os textos legais tenham uma melhor divulgação, um alcance maior, contemplando, desta forma, um prazo adequado para que se tenha um conhecimento bastante da lei, atendendo aos princípios da confiança e segurança jurídica.

A opção, *in casu*, por uma *vacatio legis* tão extensa, parece resultar do elevado número de alterações introduzidas que, na sua maior parte, foram bastante significativas. Por outro lado, a situação de pandemia em que vivemos, geradora de uma grande instabilidade económica e política, pode ter igualmente contribuído.

Ademais, com este lapso temporal, o legislador pode pretender abrir caminhos para novos aditamentos aos diplomas, que se venham a revelar convenientes, até à data da sua entrada em vigor.

A lei, no período de *vacatio*, embora já exista no ordenamento jurídico, não pode ser considerada direito vigente e, portanto, ainda não produz efeitos até ao término deste período. Não obstante, a prognose da sua entrada em vigor pode e deve ter um papel na interpretação e aplicação das normas vigentes. Isto é, apresenta uma pré-eficácia interpretativa e até persuasiva, podendo funcionar como argumento de reforço, quer do lado dos órgãos aplicadores do direito, quer do lado dos contribuintes.

Será agora necessário esperar pelo ano de 2022 para compreender o real alcance prático da aplicação aos casos destas alterações que, teoricamente, pretendem e parecem

⁶⁷ Não se podendo olvidar da existência da limitação legal de que, os atos legislativos e outros atos de conteúdo genérico não podem, em caso algum, iniciar a sua vigência no próprio dia da publicação, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro.

⁶⁸ Quando o legislador nada refere quanto ao momento da entrada em vigor de um diploma, aplica-se o prazo supletivo do “quinto dia após a publicação” do diploma, regulado no n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro.

beneficiar o contribuinte que consiga, a tempo, regularizar espontaneamente a sua situação tributária.

2. DO CONCEITO DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

Regularizar a situação tributária significa regularizar a falta cometida que deu origem à infração, isto é, proceder ao cumprimento das obrigações tributárias em falta, tal como decorre do n.º 3 do artigo 30 e agora do n.º 1 do artigo 32.º-A do RGIT. A regularização varia consoante o tipo de infração praticada, podendo, a título de exemplo, corresponder ao pagamento de uma prestação tributária, à emissão de recibos ou faturas não emitidas ou à entrega de declaração ou de documentos em falta⁶⁹. Como já se referiu anteriormente, o conceito aqui exposto é transversal a todo o RGIT, tal como o artigo 32.º-A o veio deixar claro.

A regularização da situação tributária pode dizer respeito ao cumprimento da obrigação tributária principal de natureza pecuniária ou de deveres acessórios de colaboração para com a AT, podendo, por exemplo: reportar-se (i) à designação de representante, prevista na contraordenação fiscal do artigo 121.º do RGIT; à (ii) entrega de prestação tributária deduzida ou que, não tendo sido deduzida, o devesse ser, prevista na contraordenação do artigo 114.º; ao (iii) pagamento do imposto devido pela transferência para o estrangeiro de rendimentos a ele sujeitos, previsto na contraordenação do artigo 126.º; à (iv) prestação de cooperação omitida ou correção de erros, inexatidões ou omissões em documentos, prevista na contraordenação do artigo 111.º; à (v) emissão de recibos ou faturas não emitidos, contraordenação prevista no artigo 123.º⁷⁰; etc.

Este dever decorre do princípio de que a responsabilidade pela infração tributária, seja ela contraordenacional ou criminal, não dispensa a responsabilidade pelo imposto⁷¹.

⁶⁹ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, p. 508.

⁷⁰ Outros exemplos de regularização da situação tributária podem ser os seguintes: apresentação ou entrega de documentos que haviam sido recusados (art. 113.º); entrega de prestação tributária devida ou formulação de pedido de liquidação de imposto (arts. 108.º, 109.º); entrega de declarações ou apresentação de documentos ou mercadorias em falta (arts. 109.º, 110.º, 116.º e 117.º); obtenção de livros obrigatórios (art. 120.º); designação de representante (art. 124.º); ou abertura de conta bancária (art. 129.º, n.º 1).

⁷¹ Para evitar que a contraordenação ou o crime compensem.

A extinção da primeira não implica a extinção da segunda, porquanto constituem responsabilidades autónomas e de natureza distinta⁷². A segunda tem origem numa dada manifestação de riqueza, enquanto que a primeira assenta no incumprimento da segunda.

É isto mesmo que resulta do disposto no artigo 9.º do RGIT ao estabelecer que o “cumprimento da sanção⁷³ aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais”. Contudo, sublinhe-se que esta obrigação só se mantém se ainda for possível e exigível o seu cumprimento e, do lado oposto, a regularização da falta cometida pode revelar efeitos positivos no plano da responsabilidade punitiva, dado que o legislador previu vários mecanismos premiais (explanados *supra*) capazes de ressarcir os danos causados pelo faltoso⁷⁴.

O ressarcimento do dano resultante da prática da infração tributária encontra-se estreitamente ligado com o conceito de regularização da situação tributária, na medida em que o agente infrator repõe a falta cometida, cumprindo com as suas obrigações fiscais em falta e repondo a verdade fiscal.

A obrigação de regularização da situação tributária surge em diversas normas do RGIT, designadamente nos instrumentos legais dos artigos 30.º, 75.º e 78.º⁷⁵, de onde consta como pressuposto necessário à aplicação destes regimes de benefício ao infrator. No entanto, a prática do dia-a-dia tem vindo a demonstrar que nem sempre é possível proceder a esta regularização. Nestes casos será de concluir pela aplicação dos regimes ao contribuinte, sem subordinação à condição de regularização da situação tributária, como veremos de seguida.

3. DA IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. ENQUADRAMENTO

⁷² ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, pp. 58-61.

⁷³ Utiliza-se um vocábulo amplo, de forma a abranger coimas, multas, penas e até sanções acessórias.

⁷⁴ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, pp. 58-61.

⁷⁵ Referentes ao direito à redução de coima, ao pagamento antecipado da coima e ao pagamento voluntário, respetivamente.

Conforme exposto até agora, os mecanismos premiais, sem paralelo no direito penal tributário⁷⁶, previstos no RGIT, reconduzem à redução das coimas e das custas com o procedimento contraordenacional, mediante o preenchimento de determinados pressupostos. À exceção do pagamento voluntário do artigo 78.º do RGIT, todos eles operam antes que tenha sido feita qualquer análise do mérito da causa e da determinação da medida da coima, a qual só ocorre quando não se encontram preenchidos todos os pressupostos enunciados nessas normas. Neste seguimento, caso se verifiquem todas as condições previstas na lei, extingue-se a responsabilidade contraordenacional, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 61.º do RGIT, sem o processo prosseguir para a fixação da coima e cobrança da diferença.

Por outro lado, conforme já *supra* referido, para que os infratores possam beneficiar de uma redução de coima, todos estes mecanismos exigem a regularização da situação tributária⁷⁷. O que se compreende, na medida em que a extinção da responsabilidade contraordenacional ou da responsabilidade penal tributária não exclui a obrigação de pagamento do imposto ou de qualquer outra obrigação tributária a que o sujeito passivo está adstrito.

A regularização da situação tributária, pese embora não seja suficiente só por si para a aplicação destes institutos legais, consubstancia um pressuposto legal transversal à aplicação de todos eles. Ainda assim, por regra, a mesma não opera de forma automática, sendo necessário verificar-se um ato de vontade por parte do contribuinte faltoso e o cumprimento dos demais requisitos legais, também como já *supra* se expos. Todavia, nem sempre é possível regularizar a falta cometida, mesmo, sem que para tal tenha contribuído a culpa do agente. Ao longo dos anos de prática diária nos tribunais, foram surgindo diversos casos de impossibilidade objetiva de regularização da situação tributária, sem que o RGIT apresentasse uma solução legal para os mesmos, o que gerou convicções interpretativas discordantes, quer na doutrina, quer na jurisprudência⁷⁸.

⁷⁶ Isto é, o direito à redução de coima, o pagamento antecipado e o pagamento voluntário (artigos 30.º, 75.º e 78.º).

⁷⁷ Vide o n.º 3 do art. 75.º e do artigo 78.º, e n.º 1, alínea c) do art. 30.º, todos do RGIT.

⁷⁸ Nomeadamente, surgiram alguns votos vencidos nesta matéria.

3.2. DO CONCEITO DE IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA

O conceito de impossibilidade objetiva ou física é transversal a todas as áreas do direito no nosso ordenamento jurídico. Existem diversas classificações de impossibilidade no nosso ordenamento jurídico, mais concretamente, no seio do direito civil (aplicáveis também em seio das relações jurídico-tributárias). Não obstante, o tipo de impossibilidade que, no direito civil, gera a extinção da obrigação por parte do devedor e que nos ocupa aqui é a impossibilidade objetiva, superveniente, definitiva, absoluta e não imputável ao devedor⁷⁹. O que, em concreto, significa que: (i) a prestação em causa não pode ser passível de realização por qualquer pessoa que se encontre na situação do devedor (objetiva⁸⁰), ou seja, a impossibilidade objetiva diz respeito à obrigação em si mesma e não ao sujeito adstrito; (ii) é superveniente porque inicialmente era suscetível de cumprimento e, entretanto, este tornou-se inviável; (iii) é definitiva, no sentido em que não é mais possível a sua realização, não se tratando apenas de uma impossibilidade temporária; (iv) é absoluta, na medida em que não se trata apenas de uma questão de maior onerosidade ou dificuldade no cumprimento; (v) não pode ser por facto imputável ao devedor, tem que se tratar de um caso de força maior ou caso fortuito, como denomina a doutrina civilista⁸¹, caso contrário, equipara-se ao incumprimento e não reconduz à exoneração do devedor, nos termos do disposto no artigo 790.º do Código Civil.

Exigir-se ao infrator que regularize algo que não pode regularizar, é o mesmo que exigir-se o cumprimento de uma prestação de facto fisicamente impossível, o que, à luz das normas e princípios do direito civil, padece de nulidade o objeto da prestação, à luz do n.º 1 do artigo 790.º do CC. Ademais, exigir ao infrator o cumprimento de uma obrigação impossível viola os princípios da igualdade, da proporcionalidade, razoabilidade e da proibição do excesso, afrontando assim os preceitos constitucionais

⁷⁹ ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil IX*, Almedina, 3.ª edição, 2017, pp. 330-348.

⁸⁰ Contrariamente à impossibilidade subjetiva, em que o cumprimento da prestação se torna impossível apenas ao devedor em concreto.

⁸¹ ARNOLDO MEDEIROS DA FONSECA, *Caso Fortuito e Teoria da Imprevisão*, Revista Forense, 3.ª edição, 1958.

dos artigos 13.º e 266.º da CRP⁸², como bem apontam JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO.

Contudo, conforme até agora exposto e que melhor veremos no ponto seguinte, a administração tributária continuou “amarrada” ao princípio da legalidade estrita, tendo sido a jurisprudência que, através da sua posição, mais contribuiu para que o legislador, com a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, introduzisse expressamente a solução que parece ser a mais sensata e razoável para este tipo de casos.

3.3. A IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA DE REGULARIZAÇÃO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E A REDUÇÃO DE COIMA: DO ANTES E PÓS LEI 7/2021, DE 26 DE FEVEREIRO

O RGIT limitava-se a exigir a reposição da falta praticada pelo agente, sem ter em atenção situações em que essa regularização já não seria possível, talvez porque questões como esta surgem no dia-a-dia da prática tributária, pois que não foram inicialmente ponderadas pelo nosso legislador. Sem embargo, e tendo em conta o facto de as leis em matéria tributária estarem em constante mutação, nomeadamente com as leis do Orçamento de Estado, tudo indica que este cenário já deveria ter sido objeto de regulação legal mais cedo.

Veja-se que nem uma informação vinculativa da AT existia nesta matéria. Nesta sequência, os tribunais iam-se confrontando com a seguinte questão: “*Num contexto em que existe uma impossibilidade objetiva de regularização da situação tributária por parte do infrator, poderá, ainda assim, este beneficiar da redução da sua coima, através dos institutos de redução de coima, previstos nos artigos 29.º, 75.º ou 78.º?*”.

Sobre esta matéria, pronunciou-se essencialmente o Supremo Tribunal Administrativo (STA) em alguns acórdãos recentes, reportando-se os primeiros a 2019 e os últimos a 2020⁸³.

⁸² JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, pp. 621-623.

⁸³ Designadamente, o Acórdão do STA, processo n.º 01437/18.4BEPRT, de 16/12/2020; o Acórdão do STA, processo n.º 02377/18.2BEPRT, de 17/12/2019; o Acórdão do STA, processo n.º 01918/18.0BEPRT,

O primeiro acórdão do STA e talvez o impulsionador na discussão deste tema, foi o proferido no âmbito do processo n.º 0578/18.2BEPRT⁸⁴, de 21 de Janeiro de 2019. O caso espelhado neste acórdão, no que diz respeito aos factos, retrata uma situação de falta de apresentação de manifesto de voo de mercadorias embarcadas em transporte aéreo. Aliás, praticamente todos os acórdãos giram à volta de uma situação factual idêntica e, portanto, estamos perante casos de contraordenações aduaneiras, mais especificamente a que vem prevista e punida no artigo 111.º-A do RGIT⁸⁵.

Este preceito foi introduzido no ano de 2008⁸⁶ com o intuito de não deixar de fora quaisquer omissões ou inexatidões que não estivessem já reguladas no artigo 111.º do mesmo diploma⁸⁷, *“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”*⁸⁸.

Ora, não há dúvidas que dadas as circunstâncias factuais presentes nos diversos acórdãos, não é possível manifestar uma carga aérea já embarcada, porquanto a autoridade alfandegária já não tem possibilidade de fiscalizar a mercadoria. Facilmente se chega a esta conclusão, se compreendermos que o manifesto de carga aérea é um documento de onde constam os dados essenciais da mercadoria a ser embarcada, para serem posteriormente analisados pela autoridade alfandegária.

A AT veio recorrer para o STA da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) do Porto que tinha julgado procedente o recurso do sujeito passivo e aplicado,

de 29/05/2019 e o Acórdão do STA, processo n.º 0654/19.4BEPRT, de 12/02/2020, todos disponíveis em: <http://www.dgsi.pt>.

⁸⁴ Disponível em: www.dgsi.pt.

⁸⁵ Ac. do STA de 21/01/2019: *“(…) pela prática de cinco violações ao disposto no art.º 59.º único, conjugado com o artigo 116.º do Regulamento das Alfândegas aprovado pelo Decreto n.º 31 730 de 15/12/1941 o que constitui contra-ordenação aduaneira prevista pelo art.º 111.º-A do RGIT (...)”*.

⁸⁶ A norma foi aditada ao RGIT pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do OE de 2008).

⁸⁷ E por forma a incluir em si infrações aduaneiras menos graves que as previstas no art. 111.º do RGIT.

⁸⁸ NUNO VICTORINO, *Contraordenações aduaneiras. Novidades e Perplexidades de uma reforma, in* *Contraordenações Tributárias 2016, Coleção Formação Contínua do Centro de Estudos Judiciários, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Janeiro 2017, Ob. Cit., p. 57.*

nesse sentido, a coima em valor reduzido⁸⁹, mesmo sem a situação tributária regularizada (por já não ser possível).

Para tal, invocou alguns argumentos (praticamente os mesmos em todos os acórdãos), designadamente, o facto de o legislador ter sido expresso na exigência da regularização da situação tributária para aplicação destes regimes e que, pelo contrário, não previu as situações de impossibilidade, não podendo a AT conceder um benefício fora dos casos expressamente regulados na lei, ou desconsiderar condições exigidas por lei. No fundo, tudo se resume ao cumprimento do princípio da legalidade estrita, sem valorização das circunstâncias do caso concreto e de eventuais lacunas legais.

Posto isto, se assim fosse, além de existir uma completa desvalorização da intenção ou vontade subjetiva do infrator⁹⁰, tratar-se-ia de forma igual duas situações distintas, ou mesmo opostas. Uma coisa é a falta de regularização da situação tributária ocorrer pela própria vontade do agente, ou mesmo quando esta se tornou impossível por facto imputável ao sujeito passivo. Caso diverso, é quando a regularização da falta é inviável, sem que para tal tenha contribuído a culpa do agente, aliás, este até demonstrou uma atitude proativa e colaborante com a administração tributária, dirigindo-se à mesma, reconhecendo a sua infração.

Assim, é preciso tomar em consideração que nos casos vertentes nos acórdãos, os agentes demonstraram disposição para regularizar a sua situação tributária, mas já não lhes foi possível⁹¹. De outra forma, existiria uma “*penalização automática à margem*”⁹² da vontade subjetiva do contribuinte e por uma situação não prevista na lei. Só deve ser vedada a possibilidade de beneficiar da redução nas situações em que este não tenha regularizado a falta cometida deliberadamente.

⁸⁹ Ac. do STA de 21/01/2019: “*Decisão do TAF do Porto, que julgou procedente recurso judicial interposto da decisão do Diretor da Alfândega do Aeroporto do Porto, que lhe aplicou uma coima de €270,00 por cada uma das infrações, num total de €1350,00 (...) no entendimento de que a recorrida procedeu ao pagamento antecipado das coimas nos termos do disposto no artigo 75.º do RGIT e a impossibilidade objetiva da regularização da situação tributária não impede o direito à redução da coima e custas estatuídas nesse normativo*”.

⁹⁰ Conforme resulta do Ac. do STA, de 21/01/2019, disponível em: www.dgsi.pt.

⁹¹ Conforme resulta, por exemplo, do Ac. do STA de 16/12/2020, ao referir que a arguida, “*logo depois participou o facto à alfândega e apresentou as provas de saída da mercadoria do território aduaneiro da União (...)*”.

⁹² Conforme resulta do Ac. do STA, de 21/01/2019, disponível em: www.dgsi.pt.

O que aqui deve ser valorado é o reconhecimento da responsabilidade por parte do infrator, é isso mesmo que está no seio destes regimes de vantagem: a busca de uma atitude colaborante do contribuinte e a sua fomentação.

A colaboração do agente pode verificar-se em três momentos: (i) quando este se dirige à administração tributária, comunicando a falta cometida por si; (ii) quando assume a sua responsabilidade; (iii) aquando da regularização da situação tributária.

Outra razão que se vislumbra para aplaudir a opção tomada pelo legislador com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, relaciona-se com o facto de as infrações tributárias, em geral, visarem em última instância proteger as receitas do Estado e, por conseguinte, já tendo sido compensado o prejuízo causado, o Estado pode e deve contentar-se com o suprimento da sanção.

Retomando à distinção entre responsabilidade pelo pagamento do tributo e responsabilidade infracional, pode concluir-se que as finalidades de uma em nada se relacionam com as da outra. A primeira tem em vista finalidades públicas de satisfação de necessidades coletivas e a segunda, a “*repressão de condutas voluntárias, ilícitas e culposas que colidam com valores sociais com relevância para o ordenamento jurídico-tributário*”⁹³. Isto é, as contraordenações em geral têm como fim último evitar ou reduzir a probabilidade de surgirem novas práticas infratoras.

Neste sentido, a aplicação da coima, mesmo que reduzida, persiste pelo facto de visar a modificação do comportamento do infrator e, assim, prevenir que outras situações semelhantes venham a ocorrer no futuro. Ganha o Estado que vê sancionada a conduta ilícita, garantindo assim a eficácia da prevenção geral. A este propósito, veja-se o exemplo das contraordenações rodoviárias, cujo objetivo primordial é a redução da reincidência de comportamentos de risco que potenciam acidentes rodoviários.

Na ausência de norma legal para a resolução dos casos de impossibilidade, a jurisprudência recorria às normas gerais em matéria de interpretação, previstas no Código Civil, para desta forma chegar ao pensamento do legislador.

⁹³ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A colaboração dos Obrigados Fiscais...*, Ob. Cit., pp. 47-48.

À luz do n.º 3 do artigo 9.º do CC, o STA, nos diversos acórdãos⁹⁴, conclui pela falta de cabimento de uma interpretação que fosse no sentido de o legislador ter consagrado um pressuposto que não podia ser cumprido. E, portanto, no acórdão do STA de 21 de Janeiro de 2019 (depois acolhido pelos seguintes), invocou-se um vício de violação de lei⁹⁵, se o artigo 75.º do RGIT, relativo ao pagamento antecipado da coima, fosse interpretado de forma a que o requisito atinente à regularização da situação tributária fosse sempre exigido, sem ter em conta as circunstâncias verificadas no caso concreto (verificar-se uma situação de impossibilidade objetiva).

A este propósito, pense-se no exemplo dos juros compensatórios que podem ser exigidos como acréscimos legais à luz do disposto no artigo 9.º do RGIT. É verdade que estes se situam no campo do direito civil, visando indemnizar o “credor pela perda de disponibilidade do seu crédito, tardiamente liquidado por facto imputável ao devedor”⁹⁶, mas veja-se que a sua exigência pressupõe a existência de um juízo de censurabilidade sobre o contribuinte, ou seja, que se constate que o faltoso podia e devia ter satisfeito a sua obrigação tributária, não o tendo feito por culpa sua (dolo ou negligência).

O mesmo raciocínio deve ser aplicado no caso da regularização da situação tributária, ou seja, neste caso o agente não podia fazê-lo e não por culpa sua, portanto deve-se libertá-lo dessa obrigação, que é impossível.

Por outro lado, repare-se que uma situação de impossibilidade objetiva pode verificar-se em diversos contextos, não só aduaneiros, mas igualmente fiscais, apesar de se observar com maior facilidade no âmbito das infrações aduaneiras. Será o caso, por exemplo: da (i) violação negligente do segredo fiscal (art. 115.º)⁹⁷; da (ii) infração de falta de apresentação de documentos que deveriam acompanhar mercadorias prevista no art. 109.º, n.º 1, alínea a), situação em que a impossibilidade se verifica de forma semelhante à espelhada nos acórdãos; do (iii) incumprimento de um prazo para entrega de uma declaração, previsto no art. 116.º; da (iv) infração de “recusa de entrega, exibição

⁹⁴ Designadamente, o Ac. do STA, de 16/12/2020; o Ac. do STA, de 17/12/2019; e o Ac. do STA, de 29/05/2019, todos disponíveis em: <http://www.dgsi.pt>.

⁹⁵ Ac. do STA de 21/01/2019: “(...) a decisão recorrida é ilegal por violação do art.º 75.º, do RGIT determinando-se a extinção dos processos de contra-ordenação por pagamento”.

⁹⁶ JOÃO RICARDO CATARINO E NUNO VICTORINO, *Infrações Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, Ob. Cit., p. 129.

⁹⁷ JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias anotado*, p. 508.

ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes” prevista no art. 113.º; da (v) falta de entrega de prestação tributária, nos termos do art. 114.º; (vi) “falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes” do art. 118.º; etc.

O caso mais típico ou talvez o que a doutrina mais cedo se apercebeu, é o caso da contraordenação da violação negligente⁹⁸ do segredo fiscal⁹⁹, infração regulada no artigo 115.º do RGIT. Antes de mais, é de salientar que, diferentemente da generalidade das contraordenações, a violação negligente do segredo fiscal não tem por objeto o incumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, mas verifica-se antes, uma “*atuação desconforme com o ordenamento jurídico pelo facto de ocorrer a revelação ou o aproveitamento de determinada informação que esteja sujeita a segredo fiscal, a que se teve acesso no exercício de funções ou por causa delas, somente quando aquela atuação se verifique a título de negligência*”¹⁰⁰.

Tem a doutrina entendido que, relativamente à contraordenação do artigo 115.º do RGIT, exige-se apenas a verificação dos outros pressupostos previstos nos regimes premiais, que não a regularização da situação tributária, na medida em que não existe propriamente uma situação tributária a regularizar.

Não obstante, deste modo, emerge uma desigualdade de tratamento entre infratores, relativamente à possibilidade de obterem um regime sancionatório mais favorável. Isto porque, no caso da infração do artigo 115.º, prescinde-se da regularização da falta cometida pelo infrator, que constitui um pressuposto basilar dos regimes de redução e dispensa de coima, continuando-se a exigir esse esforço nos outros casos.

É verdade que facilmente se vislumbram cenários em que já não é possível reverter a situação, por já terem sido reveladas ou indevidamente aproveitadas informações sujeitas a segredo fiscal, mas tal não é impeditivo de exigir-se ao faltoso uma conduta adicional, no sentido de compensar essa falta de outra forma. Não sendo assim, parece resultar que a infração do artigo 115.º apresenta um menor grau de censurabilidade ou

⁹⁸ No caso de tal revelação apresentar carácter doloso, ocorrerá crime de violação de segredo, punido nos termos previstos no artigo 91.º do RGIT.

⁹⁹ A administração tributária não pode fornecer a terceiros elementos sobre a situação dos contribuintes, a não ser que exista uma fundamentação que assente em razões consideradas de interesse superior às que determinam o seu tratamento e recolha.

¹⁰⁰ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A colaboração dos Obrigados Fiscais...*, Ob. Cit., p. 151.

gravidade, e este infrator, além de sair favorecido relativamente aos restantes, não se previne eficazmente que o agente pratique outras infrações semelhantes. Neste seguimento, parece razoável exigir ao infrator, nestes casos, uma retratação por escrito deste para a pessoa ou entidade a que reportava a informação indevidamente revelada ou aproveitada, de forma a que se cumpram as finalidades de prevenção geral¹⁰¹, sem deixar, ao mesmo tempo, de se aplicar uma coima mais reduzida ao agente.

Outro argumento em abono da opção legislativa, encontra-se na interpretação do artigo 75.º do RGIT, relativo ao regime do pagamento antecipado da coima. Se atentarmos ao n.º 3 deste preceito, reparamos que constitui uma estatuição consequente da previsão contida no n.º 2, isto é, nos casos que ultrapassem os limiares quantitativos fixados no n.º 2 não existe possibilidade de o infrator efetuar o pagamento antecipado, enquanto que no n.º 3 não se edifica como condição impeditiva a impossibilidade objetiva do cumprimento das obrigações fiscais que deram origem à infração¹⁰². Se fosse esse o caso, em coerência com o n.º 2 da norma do artigo 75.º, o legislador teria afastado essa hipótese. De qualquer forma, agora já não restam dúvidas.

Por outro lado, e em consonância com a ideia anterior, como já *supra* foi exposto, a norma do artigo 75.º já foi alvo de diversas alterações. E, nesta sequência, foram sendo introduzidos e retirados limites neste artigo (aplicabilidade ou não às contraordenações graves e limiares quantitativos do n.º 2), ao longo do tempo, com as opções governamentais, não se adicionando nenhuma outra limitação, mesmo quando se tornou a aplicabilidade do instituto legal mais restrita.

No referido acórdão do STA, de 19 de Janeiro de 2019, existiu um voto de vencido por parte da Senhora Conselheira do STA Ana Paula Lobo¹⁰³, de onde essencialmente resultavam os seguintes argumentos: (i) a natureza das infrações aduaneiras (caso concreto do acórdão) é muito distinta da natureza das infrações fiscais em sentido estrito e, conseqüentemente, deve existir um tratamento diferenciado neste caso; (ii) os regimes premiais dos artigos 29.º, 75.º e 78.º do RGIT não devem ser vistos como um “*direito do*

¹⁰¹ JOANA POLÓNIA-GOMES, *A colaboração dos Obrigados Fiscais...*, pp. 152-153.

¹⁰² Conforme resulta da argumentação do Acórdão do STA, de 21/01/2019.

¹⁰³ Tal como no Acórdão do STA, processo n.º 1918/18.8BEPRT, de 29/05/2019.

contribuinte no sentido de, por aplicação do princípio da igualdade, lhe ser extensível”¹⁰⁴
mas antes como benefícios ou privilégios.

No que diz respeito ao primeiro argumento, é verdade que os dois tipos de infrações apresentam especificidades, todavia a inclusão dos dois tipos no mesmo diploma não foi por acaso. O esforço de unificação deixou de fora algumas particularidades. Cada vez mais os seus regimes se aproximam, sem prejuízo de preservarem a sua natureza, e a Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro veio equipará-las. Não se vislumbram razões para em casos como este continuar a separar os dois tipos de contraordenações.

Por outro lado, relativamente à segunda ideia, é verdade que estes regimes premiais têm efeitos benéficos a nível sancionatório para os contribuintes, daí a designação de “premiais” que já lhes foi por diversas vezes atribuída. Contudo, não deixam de consubstanciar direitos dos contribuintes que preencham os seus pressupostos, sendo mecanismos que apresentam vantagens para os contribuintes, mas que, ao mesmo tempo são aptos a ressarcir o dano causado pela prática da infração.

Mais, a criação destes mecanismos legais teve como principal objetivo, fomentar ou incentivar a colaboração do contribuinte com a administração tributária que, apesar de ter cometido uma infração, assume a infração, admitindo a sua falha, pagando a coima e regularizando a falta cometida, no sentido de ressarcir os danos causados.

De qualquer forma, com a introdução do n.º 2 do artigo 32.º-A, pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, o voto de vencido ficou sem propósito, optando o legislador pela orientação jurisprudencial.

No final do ano de 2020, no Acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2020¹⁰⁵, uma vez mais o tribunal optou por não vedar a aplicação do regime premial, o que já foi decidido por unanimidade, sem a existência de votos de vencido.

¹⁰⁴ Cf. resulta do voto de vencido da Senhora Conselheira do STA Ana Paula Lobo, no Acórdão do STA, de 16/12/2020.

¹⁰⁵ Disponível em: www.dgsi.pt

Aqui, a AT apresentou como um dos seus argumentos de recurso, o facto de, no seio das contraordenações aduaneiras, poderem ocorrer mais situações em que já não é possível a situação tributária ser regularizada e, portanto, que tal consubstanciava uma “opção legislativa legítima de dar um tratamento diversificado às contraordenações aduaneiras atenta a sua específica natureza jurídica”¹⁰⁶.

Este argumento nunca se podia ter como procedente. Aliás, o mesmo deve servir, antes, como premissa para defender a conceção oposta. Isto é, é exatamente pelo facto de o legislador não ter excluído as contraordenações aduaneiras destes regimes premiaiais, para que os infratores deste tipo de contraordenações pudessem igualmente beneficiar da redução das coimas – que, refira-se, parece fazer todo o sentido não subordinar os institutos à condição de regularização da falta cometida, no caso de não ser objetivamente possível ao agente.

3.4. NOTAS FINAIS

Refira-se que, em geral, as alterações ao RGIT e a outros diplomas em matéria tributária têm sido, em muito, reativas à jurisprudência, ou seja, as alterações legais, muitas vezes, são fruto de discussões jurisprudenciais. De facto, o legislador tem procurado acautelar para o futuro problemas colocados à jurisprudência no passado¹⁰⁷ e, ao que tudo indica, este tem optado pela posição que a maior parte da jurisprudência adota no caso controverso.

Isto compreende-se, na medida em que, como já *supra* referido, o legislador, no momento da feitura das normas, não consegue representar todas as situações hipotéticas que podem ficar ao abrigo daquele regime, pelo menos, até as mesmas surgirem de facto, na prática do dia-a-dia. Assim, numa área como o direito fiscal, onde as alterações aos diplomas revelam-se pelo menos anuais, o legislador tem procurado resolver os casos duvidosos que surgem na jurisprudência através de alterações legislativas.

¹⁰⁶ Conforme resulta do Acórdão do STA, 16/12/2020.

¹⁰⁷ A título de exemplo, veja-se a criação do novo tipo de crime – a burla tributária –, e o caso paradigmático das faturas falsas. Também, em matéria de contraordenações, a reintrodução da regra do cúmulo material das coimas pela Lei do OE de 2011.

Face a tudo o que foi exposto, ainda que o legislador não tivesse tomado este passo, de introduzir uma disposição legal expressa no sentido de não sujeitar os mecanismos premiais do RGIT à condição de regularização da situação tributária nos casos de impossibilidade objetiva, o mesmo resultaria da interpretação da lei, nomeadamente das finalidades em volta destes regimes de redução de coima, e da compreensão do conceito de impossibilidade objetiva.

CONCLUSÃO

Com o presente estudo, propusemo-nos contribuir para a melhor compreensão dos institutos de redução da coima regulados no Regime Geral das Infrações Tributárias, especificamente enquadrar e analisar tanto crítica como descritivamente a aplicabilidade do pressuposto da regularização da situação tributária (transversal a todos estes institutos) em casos de impossibilidade objetiva de regularização da situação tributária – questão que tem vindo a ser recorrentemente discutida na jurisprudência, sobretudo nos últimos anos.

Do âmbito do capítulo I depreendemos que o direito infracional tributário tem como objetivo primordial a garantia das obrigações tributárias numa fase já patológica da relação jurídica tributária, através da repressão dos comportamentos praticados em violação ou desconformidade com as normas jurídico-tributárias, através da sua punição.

No capítulo II, aludimos que os institutos de redução de coima foram mecanismos criados pelo legislador com o intuito de fomentar a atitude colaborativa dos sujeitos passivos para com a administração tributária. Deste modo, o Estado vê ressarcido o seu dano através do reconhecimento por parte do agente da prática da infração e da regularização da falta que deu origem à sanção. Por outro lado, vê diminuída a litigiosidade que se pode ter originado.

Assentes num princípio da colaboração, quanto maior se manifestar a colaboração do infrator, maior será o benefício que este retirará, a nível sancionatório. Pudemos, também, constatar que a possibilidade de aplicação destes institutos não ocorre no mesmo momento temporal, pois cada um deles tem lugar numa fase procedimental distinta. O direito à redução de coima (ou das coimas, como será apelidado em Janeiro de 2022) é um instituto que permite uma redução significativa do montante da coima por, em princípio, ser o próprio infrator que se dirige à administração tributária, dando conhecimento da sua atuação desconforme. Já o pagamento antecipado da coima, tem vindo a alargar e a restringir o seu âmbito de aplicação ao longo das várias alterações introduzidas pelas leis do Orçamento de Estado, especialmente no que diz respeito à possibilidade de aplicação às contraordenações graves. Trata-se de um mecanismo cuja aplicação é alternativa ao exercício do direito de defesa do infrator, apesar de tal

alternatividade não vir expressamente clarificada na lei. Pressupõe que o processo contraordenacional tributário já esteja instaurado e fixa o montante da coima no mínimo legalmente estabelecido do tipo, reduzindo igualmente as custas processuais para metade.

Por último, o pagamento voluntário surge já numa fase mais adiantada do processo contraordenacional e conduz a uma menor diminuição do montante da coima, comparativamente aos dois institutos anteriores. Este constitui, talvez, o instituto de redução de coima que mais controvérsia gera e que mais se questiona a sua constitucionalidade, pelas diversas questões que levantámos *supra*, nomeadamente no que diz respeito à natureza do ato de fixação de coima e à possibilidade da sua impugnação.

Conforme exposto no capítulo III, a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro introduziu alterações a todos estes mecanismos, à exceção do instituto do pagamento voluntário. No geral, parece ter reforçado as garantias dos contribuintes, tornando estes regimes mais favoráveis, o que vai chamar à colação o princípio da aplicação retroativa da lei mais favorável ao arguido, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa. Mas mais do que isso, ao introduzir o artigo 32.º-A no novo RGIT, mais precisamente o n.º 2 dessa nova norma, eliminou todas as dúvidas que restavam à volta da questão central que aqui se desenvolveu – a impossibilidade objetiva da regularização da situação tributária nos institutos de redução de coima.

No que toca a esta questão, depois de analisados os conceitos de regularização da situação tributária e de impossibilidade objetiva, apresentaram-se diversos argumentos favoráveis à posição maioritária da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (não vedar a possibilidade de aplicação dos mecanismos premiais no caso de já não ser possível regularizar a falta cometida) que, por si só, seriam suficientes para interpretar a lei neste sentido. Em todo o caso, com a Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro, o pensamento do legislador passou a estar expressamente consagrado, facilitando, neste sentido, a prática diária dos principais intervenientes nestas matérias, bem como, a atividade da AT e a jurisprudência dos tribunais.

ÍNDICE DE BIBLIOGRAFIA

ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil IX*, Almedina, 3.^a edição, 2017.

ARNOLDO MEDEIROS DA FONSECA, *Caso Fortuito e Teoria da Imprevisão*, Revista Forense, 3.^a edição, 1958.

GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, 2.^a edição revista e ampliada, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2018.

ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEF, N.º 5, 3.^a edição, Almedina, 2010.

ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000.

JOANA POLÓNIA-GOMES, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias, Dispensa, Atenuação e Redução de Coimas*, Almedina, 2018.

JOANA POLÓNIA-GOMES, *Dispensa, Atenuação e Redução de Coimas, novas práticas à luz da nova redação do RGIT*, Almedina, 2021.

JOÃO RICARDO CATARINO E NUNO VICTORINO, *Direito Sancionatório Tributário, Anotações ao Regime Geral*, 1.^a edição, Almedina, 2020.

JOÃO RICARDO CATARINO E NUNO VICTORINO, *Infrações Tributárias, Anotações ao Regime Geral*, 3.^a edição, Coimbra Editora, 2012.

JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português*, RLJ, 116.º ano, 1983-1984, n.º 3714.

J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, 2007.

JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias, anotado*, 4.^a edição, áreas Editora, 2008.

JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias, anotado*, 4.^a edição, áreas Editora, 2010.

JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.^a edição, Almedina, Coimbra, 2010.

NUNO VICTORINO, *Contraordenações aduaneiras. Novidades e Perplexidades de uma reforma*, in *Contraordenações Tributárias 2016*, Coleção Formação Contínua do Centro de Estudos Judiciários, Jurisdição Administrativa e Fiscal, Janeiro 2017.

PAULO MARQUES, *Infrações Tributárias, Vol. II – Contra-Ordenações*, Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Interna, 2007.

PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES, RUI MARQUES, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, Coimbra, 2017.

SANDRA DE CARVALHO, *A propósito da Execução Fiscal na Cobrança Coerciva das Taxas de Portagem: um Processo Justo?*, Dissertação de Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Administrativas e Tributárias, Agosto 2019.

ÍNDICE DE JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, processo n.º 11/2005, de 3 de Novembro de 2005, disponível para consulta em: www.dre.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 1230/09, de 24 de Fevereiro de 2010, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL, processo n.º 952/15.6BELRA, de 24 de Abril de 2017, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL, processo n.º 1206/15.3BELRA, de 8 de Junho de 2017, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 0578/18.2BEPRT, de 19 de Janeiro de 2019, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 01918/18.0BEPRT, de 29 de Maio de 2019, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 02377/18.2BEPRT, de 17 de Dezembro de 2019, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 0654/19.4BEPRT, de 12 de Fevereiro de 2020, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, processo n.º 01437/18.4BEPRT, de 16 de Dezembro de 2020, disponível para consulta em: www.dgsi.pt.