

## ÍNDICE

Prefácio	9
Agradecimentos	11
Listagem de Abreviaturas	15
Nota de Abertura	17
I. INSTRUMENTOS LEGAIS QUE PERMITEM A DISPENSA, A ATENUAÇÃO OU A REDUÇÃO DE COIMAS — ASPETOS GERAIS	19
II. REGIMES LEGAIS DA DISPENSA, DA ATENUAÇÃO E DA REDUÇÃO DE COIMAS — CONFIGURAÇÃO ANTERIOR À ENTRADA EM VIGOR DO NRGIT	25
1. O regime do direito à redução de coimas no ARGIT	25
1.1. Natureza do procedimento de redução de coimas tributárias	29
1.2. O exercício do direito à redução de coima não integrado no procedimento de inspeção tributária	30
1.2.1. Exercício do direito à redução nos 30 dias posteriores à prática da contraordenação	31
1.2.2. Exercício do direito à redução transcorridos mais de 30 dias da prática da contraordenação	33
1.2.3. Exercício do direito à redução da coima até ao termo do procedimento de inspeção tributária	33
2. A dispensa do pagamento de coima (regime geral e regimes especiais no ARGIT)	36
2.1. O regime geral da dispensa do pagamento da coima	38

a. A falta revelar um diminuto grau de culpa	39
b. Regularização da falta cometida pelo infrator	40
c. Não verificação de prejuízo efetivo para a receita tributária com a prática da contraordenação perpetrada	41
2.2. Regimes especiais da dispensa da coima no ARGIT	45
2.2.1. Regime da dispensa da coima ínsito no artigo 29º, nº 4 do ARGIT	45
2.2.2. Regime da dispensa da coima ínsito no artigo 119º, nº 6 do RGIT	47
3. O regime da atenuação especial da coima	49
4. O regime do pagamento antecipado da coima no ARGIT	52
5. O pagamento voluntário da coima (artigo 78º do ARGIT)	55
III. OS (NOVOS) REGIMES LEGAIS DA DISPENSA, DA ATENUAÇÃO E DA REDUÇÃO DE COIMAS	65
1. Aditamentos ao novo Regime Geral das Infrações Tributárias	66
2. O exercício do direito à redução de coimas no NRGIT	70
2.1. Exercício do direito à redução da coima não enquadrado no procedimento de inspeção tributária	72
2.2. Exercício do direito à redução da coima enquadrado no procedimento de inspeção tributária	76
2.2.1. O direito à redução da coima no decurso do procedimento inspetivo em caso de regularização tributária meramente parcial	79
2.3. Tipo contraordenacional que não admite a redução da coima (108º, nº 9)	81
2.4. O pedido de redução da coima de natureza tácita	82
2.5. Incumprimento dos requisitos legais para o exercício do direito à redução das coimas	84
2.6. Contencioso dos instrumentos legais aplicáveis numa fase prévia à instauração do procedimento contraordenacional tributário	86
3. O novo regime geral da dispensa do pagamento da coima	91
3.1. Pressupostos aplicativos do regime geral da dispensa da coima no NRGIT	93
3.1.1. Ausência de prejuízo efetivo à receita tributária	93
3.1.2. Regularização da situação tributária	95

3.1.3. Afastamento do pressuposto atinente ao diminuto grau de culpa do agente	95
3.1.4. Da necessidade de impulso prévio do infrator	96
4. Regime especial da dispensa da coima decorrente do artigo 29º, nº 1 do NRGIT	98
5. O regime da atenuação especial da coima no NRGIT	100
6. O pagamento antecipado da coima no novo RGIT	104
7. Pagamento voluntário da coima	110
8. Alterações introduzidas ao exercício do direito de defesa	110
9. Contagem dos prazos dos <i>procedimentos</i> regulados no RGIT	114
A. Contagem de prazos no procedimento de redução de coimas	114
B. Contagem de prazos no procedimento contraordenacional tributário (em sentido estrito)	116
10. Impugnação do ato sancionatório	118
11. Recurso da sentença proferida pelo tribunal tributário de primeira instância no NRGIT	120
12. Aplicação da lei no tempo	122
Jurisprudência	129
Bibliografia	131

## NOTA DE ABERTURA

A compreensão de uma alteração legislativa, qualquer que ela seja, acarreta um conhecimento *prévio*, minimamente sólido, do quadro legal que a antecede. Só partindo dessa premissa se torna possível avaliar criticamente as opções seguidas pelo legislador e compreender o alcance prático dessas escolhas.

No caso do Regime Geral das Infrações Tributárias, e mais concretamente dos instrumentos legais que admitem a dispensa, a atenuação ou a redução de coimas, cujos regimes ali vêm consagrados, as modificações agora contempladas Lei nº 7/2021, de 26 de fevereiro foram de tal ordem significativas que se impunha estudá-las, sistematizá-las e, acima de tudo, problematizá-las.

O objetivo deste escrito não é, então, o de esgotar esse estudo, nem tão-pouco o de assumir que todos os contornos desta alteração legislativa aqui ficaram plasmados, com a completude e a profundidade que a matéria merece e convoca. Pelo contrário, o que se pretende é incitar outros autores, académicos, magistrados, advogados, juristas, a questionar as soluções agora adotadas pelo legislador, e até mesmo as considerações que ficam vertidas nesta obra (que estão, naturalmente, sujeitas ao escrutínio e à crítica de quem tomar por conveniente a sua leitura).

O Direito Contraordenacional Tributário é um *subramo* do Direito que cruza com áreas jurídicas muito distintas e, por vezes, de difícil harmonização. Vai daí que, não raras vezes, seja um ramo do Direito pouco estudado e até incompreendido.

Não deixa, porém — de um modo mais ou menos visível — de ser uma área do Direito da *praxis*, que motiva e enlaça múltiplas relações

jurídicas entre a Autoridade Tributária e Aduaneira, cidadãos, empresas, e demais sujeitos da coletividade. É a esses atores *jurídicos*, destinatários do corpo de normas e princípios que enformam o Direito das Contraordenações Tributárias, que devemos a *cientifização* do ramo, o aprimoramento de soluções e, em suma, a procura por uma legislação mais coerente, clara e perceptível em todos os perímetros da sua aplicação.

Esta obra é, enfim, um singelo contributo para a concretização desse desiderato.

## I. Instrumentos legais que permitem a dispensa, a atenuação ou a redução de coimas — aspetos gerais

Os instrumentos legais que permitem a dispensa, a atenuação ou a redução de coimas constituem prerrogativas colocadas, por via do preenchimento de um conjunto de requisitos aplicativos, na disponibilidade dos agentes de uma contraordenação tributária, e que têm por efeito a atenuação, a redução, ou o apartamento da sanção contraordenacional de natureza pecuniária.

Denote-se, porém, que a indicação de que tais instrumentos se encontram *na disponibilidade* dos agentes não significa que, em todas as situações, a aplicação daqueles se encontre única e exclusivamente dependente de uma atuação concreta do infrator. Efetivamente, o mais comum é a sua aplicação depender da intermediação de uma decisão administrativa em matéria sancionatória que admita que ao agente seja concedida uma dispensa, uma redução ou uma atenuação da coima<sup>3</sup>. Sem prejuízo, assinalam-se, pelo menos, duas situações em que a mera verificação dos pressupostos aplicativos do instrumento legal em causa determina, por efeito da lei, a redução do valor da coima<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> São os casos paradigmáticos do direito à redução de coimas (30º, nºs 1 a 3 do NRGIT), da dispensa do pagamento da coima (29º, nºs 2 e 3 do NRGIT) e da atenuação especial da coima (artigo 32º do NRGIT).

<sup>4</sup> Referimo-nos, concretamente, ao regime do pagamento antecipado da coima, cuja aplicação não se encontra dependente de uma decisão administrativa em matéria sancionatória que a assinta, mas apenas do preenchimento dos requisitos legais enunciados no artigo 75º

Quando se refere, então, que tais prerrogativas se encontram na disponibilidade do agente quer-se apenas salientar que a aplicação de qualquer um dos instrumentos atenuadores da coima implica necessariamente que o perpetrador da infração empregue uma atuação colaborativa com o Estado, designadamente regularizando a situação tributária que esteve na base da prática do ilícito contraordenacional. A regularização tributária, pese embora não figure como um pressuposto aplicativo que justifique, de *per se*, a aplicação de qualquer um dos instrumentos legais em apreço, constitui um requisito transversal à aplicação de qualquer um deles. Assim, sem prejuízo da enunciação de outras atuações colaborativas exigidas, neste contexto, aos arguidos, importa destacar, pela sua preponderância, a regularização da situação tributária pelo infrator.

A terminologia que seguimos não é, no entanto, consensual. Outra doutrina<sup>5</sup>, e parte da jurisprudência<sup>6</sup>, denominam estes instrumentos como *mecanismos premiais aptos a favorecer o ressarcimento do dano resultante da infração tributária*. Esta designação ressalta, por um lado, uma ideia de benefício para o infrator, associada à diminuição do montante da coima, que é caracterizadora desses mecanismos, e, bem assim, a característica de a eles estar associada a reposição da verdade fiscal, isto é, a regularização da situação tributária desconforme.

Com a devida vénia, optamos por uma designação distinta, desde logo por estes instrumentos constituírem prerrogativas que resultam diretamente do texto legal (isto é, de soluções plasmadas pelo legislador em preceitos legais, maioritariamente constantes do Regime Geral das Infrações Tributárias), e a cuja aplicação se associa, consoante o regime gizado, a dispensa do pagamento da coima, a sua atenuação ou redução no seu valor. Alicerçamos essa opção, ainda, noutros dois aspetos.

do NRGIT. Também o pagamento voluntário da coima, que significa uma redução da sanção para 75% do montante fixado, segue um regime idêntico, bastando que o infrator, a par da regularização da situação tributária, pague a coima, ainda que em montante reduzido, no prazo e 15 dias para poder beneficiar dessa redução, sem se mostrar necessária a intermediação de qualquer decisão administrativa prévia a assentir a redução da coima fixada.

<sup>5</sup> *Cfr.*, ISABEL MARQUES DA SILVA, Regime Geral Das Infrações Tributárias (Nº 5 Da Coleção de Cadernos Do IDEFF), ed. Almedina, 1ª (Lisboa, 2010), pp. 62 e ss., em especial as pp. 68 a 73. Ver, também, JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, Direito Sancionatório Tributário (Anotações ao Regime Geral), ed. Almedina (Coimbra, 2020), p. 292.

<sup>6</sup> Ver, designadamente, os Acórdãos do TCA-Sul, de 08-06-2017, proc. n.º 1206/15.3BELRA, e de 27-04-2017, proc. n.º 952/15.6BELRA, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

De uma banda, as particularidades inerentes ao regime do pagamento voluntário da coima, cuja constitucionalidade nos suscita algumas dúvidas<sup>7</sup>, e faz-nos rejeitar terminantemente o adjetivo *premier*, no sentido de a aplicação daqueles mecanismos fazer necessariamente repercutir, na esfera jurídica do infrator, um benefício, um prémio ou uma vantagem. A primeira versão da Proposta de Lei nº 43/XIV/1<sup>a</sup> contemplava a revogação do artigo 78º do ARGIT<sup>8</sup> e, conseqüentemente, do regime do pagamento voluntário da coima, tendo, todavia, sofrido uma inflexão depois de baixar à Comissão de Orçamento e Finanças, tendo sido a versão da Proposta delineada pela referida Comissão a que veio a ser aprovada em sede de Reunião Plenária<sup>9</sup>. Assim, as inquietações que tínhamos relativamente a este regime mantêm-se hoje, na sua integridade, pese embora compreendamos as razões que, eventualmente, poderão ter estado na opção de manter em vigor o pagamento voluntário da coima<sup>10</sup>.

O último segmento daquela designação pode, sem embargo da sua grande acuidade, não abarcar todas as situações que admitem a dispensa, a atenuação ou a redução de coima. Existe, efetivamente, pelo menos um tipo contraordenacional tipificado no RGIT cuja ilicitude não se funda no incumprimento de uma obrigação tributária. Não se vislumbra, então, a possibilidade de o infrator, nesse caso, regularizar a

<sup>7</sup> Vide, o nosso, “A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias”, ed. Almedina (Coimbra, 2018), pp. 215 a 224.

<sup>8</sup> Cfr. o artigo 14º, alínea b) da Proposta de Lei nº 43/XIV/1<sup>a</sup>.

<sup>9</sup> A Proposta de Lei, com a redação que lhe foi dada pela Comissão de Orçamento e Finanças foi aprovada, em Reunião Plenária, com votos a favor do PS, PSD, BE, PCP, PAN, PEV, CH, e das deputadas não inscritas Cristina Rodrigues e Joacine Katar Moreira, contando, todavia, com a abstenção CDS-PP e da Iniciativa Liberal.

<sup>10</sup> Efetivamente, este regime favorece a alocação de receita pública não financeira (proveniente do pagamento das coimas, ainda que em montante reduzido), mas também de receita pública de natureza financeira, em face de assentar, como a generalidade dos mecanismos de dispensa, redução ou atenuação de coimas, na regularização da situação tributária desconforme, o que significa, no caso das contraordenações decorrentes do incumprimento de uma obrigações tributárias principais, um ingresso de receita tributária nos cofres do Estado. Não compreendemos, todavia, a passividade do legislador em não ter aproveitado este momento de vulto transformador para melhor sedimentar, em lei, as garantias dos arguidos, no que atende ao regime do pagamento voluntário das coimas.



situação tributária, visto não existir uma situação tributária carente de regularização.

Referimo-nos à violação do segredo fiscal<sup>11</sup>, ínsita no artigo 115º do RGIT, que pune com coima a revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência do perpetrador. Ora, vinha sendo entendimento da doutrina<sup>12</sup> e da jurisprudência<sup>13</sup> que, aos agentes a quem se imputasse este tipo contraordenacional, continuava a poder aplicar-se os regimes da dispensa, da atenuação ou da redução de coimas, conquanto se verificasse o preenchimento dos seus pressupostos legais, à exceção, justamente, do requisito da regularização da situação tributária, por impossibilidade objetiva da sua verificação.

<sup>11</sup> Há, contudo, outros exemplos de impossibilidade da regularização da situação tributária, no domínio do Direito Aduaneiro. Para maiores desenvolvimentos quanto ao tema, *vide*, RUI MIGUEL ZEFERINO FERREIRA e GLÓRIA TEIXEIRA, “Infrações Tributárias. RGIT e LPFA”, in «Códigos Anotados e Comentados», ed. Lexit, (2017), p. 108, e ainda JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, “Direito Sancionatório Tributário (Anotações ao Regime Geral)”, ed. Almedina (Coimbra, 2020), p. 640.

<sup>12</sup> *Cfr.*, JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, “Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado”, ed. Áreas Editora, 4.ª (Lisboa, 2010), p. 316.

<sup>13</sup> Neste sentido, veja-se o impressivo Acórdão do STA, de 23-02-2019, proc. nº 0578/18.2BEPRT, de cuja fundamentação de Direito se extrai: “[n]esta circunstância concordamos que ocorrendo impossibilidade objetiva de regularização da falta cometida com efeitos úteis, a mesma não deve ser impeditiva de a arguida de proceder ao pagamento voluntário da coima nos termos e condições previstas nos outros números do artº 75 do RGIT, uma vez que isso representaria uma penalização automática à margem da sua própria vontade *subjectiva* e para uma situação não prevista nos termos legais *supra* citados. Esta parece ser a melhor interpretação que respeita e resulta dos ditames do artº 9º do C. Civil designadamente o seu número 3 pois que não faria sentido que o legislador consagrasse um requisito que não podia ser cumprido, por impossibilidade *objectiva*, para daí obstar ao pagamento antecipado da coima com benefício.”. O Aresto conta com um voto de vencida da Juíza Conselheira Ana Paula Lobo, do qual se realça o seguinte excerto: “(...) [o] pagamento antecipado de coima e a sua consequente redução não deve ser olhado como um direito do contribuinte no sentido de, por aplicação do princípio constitucional da igualdade, lhe ser extensível. Trata-se de um benefício, de um privilégio e não de um direito que deve ser concedido quando objectivamente se mostrem reunidos os pressupostos que o legislador estabeleceu para a sua concessão. As relações jurídicas tributárias são, na essência, muito diversas das relações jurídico aduaneiras, tanto mais que fazemos parte da EU e temos obrigações aduaneiras a cumprir em nome dos demais estados-membros da EU por fazermos parte de um espaço sem barreiras aduaneiras internas, mas com barreiras comuns face aos estados terceiros.” [sublinhado nosso]. O Acórdão encontra-se disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como é bom de ver, neste caso não se vislumbra, propriamente, um *ressarcimento do dano* causado pela prática da infração contraordenacional, visto que a lei não estabelece a obrigatoriedade da verificação de um outro tipo de atuação colaborativa do agente que, em termos proporcionais, se revele equivalente à regularização da situação tributária, elevada a pressuposto aplicativo de qualquer um dos instrumentos legais relativamente a todos os outros tipos contraordenacionais.

Como se verá adiante, tal entendimento, que até aqui resultava do labor doutrinal e jurisprudencial, tem hoje respaldo legal expresso, por via do novo artigo 32<sup>o</sup>-A do RGIT.