

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo:	0877/06
Data do Acórdão:	07-03-2007
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	JORGE LINO
Descritores:	IRC. PAGAMENTO POR CONTA. INFRACÇÃO FISCAL. NORMA INCRIMINADORA.
Sumário:	De acordo com o facto típico modelado pela alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, para que a falta de pagamento por conta constitua infracção tributária punível de forma equiparável a «falta de entrega da prestação tributária», torna-se absolutamente necessária a existência de lucro tributável ao final do período do respectivo pagamento por conta.
Nº Convencional:	JSTA00063981
Nº do Documento:	SA2200703070877
Data de Entrada:	07-09-2006
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	MINISTÉRIO PÚBLICO
Votação:	UNANIMIDADE
Meio Processual:	REC JURISDICIONAL.
Objecto:	SENT TAF LEIRIA DE 2006/05/16 PER SALTUM.
Decisão:	PROVIDO.
Área Temática 1:	DIR PROC TRIBUT CONT - CONTRA ORDENAÇÃO. DIR FISC - IRC.
Legislação Nacional:	RGIT01 ART2 ART114 N5 F. RGCO ART1. CIRC88 ART96 N1 A ART99. DL 198/2001 DE 2001/07/03. DL 251-A/95 DE 1995/07/16.
Jurisprudência Nacional:	AC STA PROC1221/06 DE 2007/02/28.
Referência a Doutrina:	JORGE DE SOUSA E OUTRO REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS ANOTADO PAG617.
Aditamento:	

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>1.1 “A..., S.A.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 16-5-2006, que, nos presentes autos de contra-ordenação, decidiu como segue: «julgo o recurso não provado e improcedente e em consequência mantenho a coima aplicada» – cf. fls. 34 e seguintes.</p> <p>1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 41 a 44.</p> <p>A) A letra da alínea f) do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT apenas tipifica como contra-ordenação a falta de pagamento por conta do imposto devido a final.</p> <p>B) Assim, verificando-se na data em que é devido o pagamento por conta, que não será devido imposto a final, a falta de pagamento por conta não configurará infracção contra-ordenacional.</p> <p>C) Aliás, a qualificação jurídica ao pagamento por conta consignada no artigo 33.º da LGT aponta também no sentido da sua obrigatoriedade na medida e se existir imposto devido a final.</p> <p>D) A atribuição à declaração de limitação prevista no n.º 1 do</p>
-----------------	--

artigo 99.º do CIRC a natureza de causa de exclusão da ilicitude reconduzir-se-ia a uma interpretação da alínea f) do n.º 1 do artigo 114.º do CIRC como estando dependente do n.º 1 do artigo 99.º do CIRC, o que equivaleria à obrigação de ser sempre obrigatório o primeiro pagamento por conta, dado que só após este é possível apresentar a declaração de limitação prevista no n.º 1 do artigo 99.º do CIRC.

E) A douta decisão recorrida fez errada aplicação e interpretação da alínea f) do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT e do n.º 1 do artigo 99.º do CIRC.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida e em consequência ser ordenado o arquivamento do processo de contra-ordenação.

1.3 O Ministério Público no Tribunal recorrido veio contra-alegar, apresentando as conclusões seguintes – cf. fls. 51 a 55.

I. Ao abrigo do art. 96.º, n.º 1, do CIRC todas as entidades que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola são obrigadas a efectuar três pagamentos por conta com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do ano a que respeitam os rendimentos.

Tais pagamentos têm a natureza de entregas pecuniárias antecipadas efectuadas no período de formação do acto tributário (art. 33.º da LGT)

II. Todavia, tais entidades podem accionar a dispensa de tais pagamentos quando o imposto do exercício de referência for inferior a 199,52 euros (art. 96.º, n.º 5, do CIRC), assim como a limitação, ou suspensão do pagamento por conta nos termos do art. 99.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

Para tal são obrigadas a remeter uma declaração de limitação de tal pagamento por conta, até ao termo do prazo para o respectivo pagamento, caso verifiquem que esse montante a pagar é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do respectivo exercício (ver ainda art.97º do CIRC)

III. Tal declaração é um pressuposto necessário para o fim desejado, ou seja, o não pagamento por conta, funcionando como uma causa de exclusão da ilicitude, ficando, dessa forma o contribuinte desobrigado de o efectuar, e torna lícita a omissão do pagamento nessa situação, já que o seu não pagamento, sem isso, constitui uma infracção tributária e punida por força do disposto no art. 114.º, n.º 1, f), do RGIT, sendo irrelevante, só por si, que não seja devido imposto a final, caso não se apresente tal declaração.

IV. Assim, considerando que, como não foi remetida a declaração de limitação do pagamento por conta pela arguida, ora recorrente, a mesma era obrigada a efectuar tal pagamento e, consequentemente foi-lhe aplicada a coima respectiva, por tal omissão ilícita.

V. Decidiu bem e adequadamente o Mm.º Juiz “a quo” quando manteve a decisão de aplicação da coima pela AP, devendo, conseqüentemente não ser dado provimento ao respectivo recurso, e manter-se a decisão agora em crise.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal disse (fls. 61 verso) que «*Dado que o M.º P.º interveio como recorrido, deduzindo contra-alegações, afigura-se-nos não haver a intervenção do Ministério Público no tribunal de recurso (art. 146.º do C.P.T.A.), pelo que se não emite parecer.*»

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência. Em face do teor da sentença recorrida, das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se a arguida, ora recorrente, cometeu a infracção por que foi condenada, ou não.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. No dia 26/7/2005 foi lavrado o auto de notícia junto a fls. 2 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. Consta do auto a notícia de que a arguida não apresentou pagamento por conta referente à 1.ª prestação, cujo prazo para pagamento terminava em 31/7/2004.

3. O valor da prestação tributária em falta era de € 17.551,85.

4. Por despacho de 6 de Setembro de 2005 foi aplicada coima de € 3.527,92 (fls. 6 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

5. Na declaração mod. 22 a arguida apurou prejuízo fiscal de € 2.817,01 (fls. 17 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

6. Não foi apresentada pela arguida qualquer declaração de limitação de pagamento.

FACTOS NÃO PROVADOS.

Com interesse para decisão da causa, não houve.

2.2 O artigo 2.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) preceitua que «*Constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.*».

De resto, também o artigo 1.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (Lei Quadro das Contra-Ordenações) – aplicável subsidiariamente às contra-ordenações tributárias, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias –, define contra-ordenação como «*todo o facto ilícito e censurável que preenche um tipo legal no qual se comina uma coima*».

Como é sabido, para que exista uma infracção tem de haver, desde logo, um facto típico, como tal previsto na lei. O facto típico é composto pela conduta (acção ou omissão), pelo resultado (inerente à maioria das infracções), e por uma relação de causalidade (adequada) entre essa conduta e este resultado.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IRC, na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, «As

entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto (...) em três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável (...)».

Por sua vez, diz-se na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias que «*Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária (...) a falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final (...)*».

Sob a designação de “Pagamento por conta”, pode ler-se no artigo 33.º da Lei Geral Tributária que «*As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final*».

Da definição legal de “pagamento por conta” retira-se uma imbricação inevitável, necessária e essencial entre “pagamento por conta” e “imposto devido a final”.

Por modo tal que o “título” (palavra da lei) do “pagamento por conta” é o “imposto devido a final”.

O que significa que o “pagamento por conta” é, nos próprios termos da lei, uma *entrega pecuniária antecipada, feita, por conta do imposto devido a final, no período de formação do facto tributário*.

O que significa, ainda, que o “pagamento por conta” tem de ser aferido com referência à situação contabilística da empresa no fim do período a que se refere o pagamento por conta.

O que decididamente quer dizer que, se nenhuma quantia pecuniária houver de ser (antecipadamente) entregue por conta do imposto devido a final, no concernente período de formação do facto tributário (a que se refere o “pagamento por conta”) – mormente por inexistência de lucro tributável revelado pela contabilidade, a esse tempo –, aquele “pagamento por conta” não tem fundamento substantivo.

As contra-ordenações previstas nos n.ºs 1 a 5 deste artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias – cf. Jorge Lopes de Sousa, e Manuel Simas Santos, no *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2001, Áreas Editora, nas anotações 2. e 3. ao artigo 114.º. – visam tutelar o interesse da Administração Fiscal de receber as quantias referentes às prestações tributárias a que tem direito. No n.º 5 deste mesmo artigo 114.º prevêm-se especialmente várias situações em que não há falta de entrega da prestação tributária que deva ser entregue à Administração Fiscal, mas sim omissões que têm como consequência a falta de cobrança de imposto devido.

Por nós, entendemos que, de harmonia com a tipificação da

infracção tributária prevista na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a falta de prestação de pagamento por conta constitui uma “infracção de resultado” (não, simplesmente, “de perigo”).

Com a falta de “pagamento por conta” há certamente o perigo de lesão do interesse protegido pela norma. Há realmente o perigo de a Administração Fiscal deixar de receber o imposto que lhe é devido.

Mas o que é importante, na economia da norma de punição em foco, não é o perigo de lesão do interesse protegido. O que verdadeiramente importa, para a norma de punição, é o resultado, ou seja, a efectiva lesão do interesse protegido. Isto é: a presença de imposto devido que não tenha sido entregue.

E, assim, se não houver lucro tributável, não há imposto devido. E, não havendo imposto devido, não se verifica o evento jurídico-material de que a lei faz depender a punição – porquanto não se verifica a lesão do interesse protegido pela norma.

A falta de entrega da prestação por conta pode existir, mas, se não ocorrer a efectiva lesão do interesse protegido pela norma incriminadora, a infracção não se verifica, e, não se verificando infracção, não pode haver punição.

Se não houver imposto devido (por não haver lucro tributável), a punição, para além de não respeitar a norma tipificadora da infracção, desrespeitaria também a valoração jurídica decorrente da harmonia do sistema fiscal, onde se contêm normas a requerer a tributação de acordo com o lucro tributável do período e segundo a capacidade contributiva do devedor – conformemente, aliás, a uma visão do Direito como ordem jurídica sistémica e unitária, onde, a propósito, ganham proeminência os princípios constitucionais da tributação do lucro real, da justiça e da proporcionalidade (cf., neste sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-2-2007, proferido no recurso n.º 1221/06). No caso *sub judicio*, vem provado que «a arguida não apresentou pagamento por conta referente à 1.ª prestação, cujo prazo para pagamento terminava em 31/7/2004», e que, por causa disso, a Administração Fiscal, consoante se refere no probatório e consta de fls. 6 dos autos, decretou o seguinte: «(...) aplico ao arguido a coima de Eur. 3.527,92, cominada nos artigos 114.º, n.º 2, 5 f) e 26.º, n.º 4, do RIGT (...)».

Mas – em relação ao ano de 2004, a cujo exercício corresponde o pagamento por conta em causa não efectuado – não se prova que à Administração Fiscal assista o direito de cobrança de algum imposto (IRC).

Na verdade, não se prova que, com referência ao fim do período (1.º), a que se refere a falta de “pagamento por conta” em causa, a empresa arguida patenteie a presença de algum lucro tributável, pelo qual seja devido imposto ao Estado –, tanto mais quanto é certo que, ao contrário, se prova, sem contestação, que «Na

declaração mod. 22 a arguida apurou prejuízo fiscal de € 2.817,0» (cf. o ponto 5 do probatório).

Como assim, não se prova que a arguida, ora recorrente, de algum modo, se tenha constituído agente do facto ilícito integrante do tipo de infracção que a lei molda na alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, e por que foi acoimada – porquanto com a sua conduta não preencheu todos elementos constituintes da infracção (contra-ordenação) em foco. A sentença recorrida (no que, aliás, é assistida pelo Ministério Público) traz ao caso o artigo 99.º do Código do IRC. O artigo 99.º do Código do IRC (na redacção do Decreto-Lei n.º 251-A/95, de 16 de Julho, em vigor à data dos factos), sob a epígrafe de “Limitações aos pagamentos por conta”, diz que «Se o contribuinte verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício, pode deixar de efectuar novo pagamento por conta, mas deverá remeter à direcção de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável onde estiver centralizada a contabilidade uma declaração de limitação de pagamento por conta, de modelo oficial, devidamente assinada e datada, até ao termo do prazo para o respectivo pagamento».

Mas também neste passo a sentença recorrida não tem razão. O artigo 99.º do Código do IRC evidentemente dispõe sobre pagamentos por conta subsequentes, e é do primeiro pagamento por conta, e não dos subsequentes, que neste caso se trata.

Neste conspecto, diremos – e em resposta ao *thema decidendum* – que a arguida, ora recorrente, não cometeu a infracção por que foi condenada, pelo que deve, por tal sinal, ser revogada a sentença recorrida, que assim o não entendeu.

E, então, podemos extrair de todo o exposto, entre outras, a conclusão de que, de acordo com o *facto típico* modelado pela alínea f) do n.º 5 do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, para que a *falta de pagamento por conta* constitua *infracção tributária* punível de forma equiparável a «*falta de entrega da prestação tributária*», torna-se absolutamente necessária a existência de *lucro tributável* ao final do período do respectivo *pagamento por conta*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e absolvendo-se a arguida da contra-ordenação por que foi acoimada.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Março de 2007. *Jorge Lino* (relator) – *Lúcio Barbosa* – *António Calhau*.