

<b>Processo:</b>	0279/08
<b>Data do Acórdão:</b>	28-05-2008
<b>Tribunal:</b>	2 SECÇÃO
<b>Relator:</b>	JORGE DE SOUSA
<b>Descritores:</b>	CONTRA-ORDENAÇÃO IVA IMPOSTO
<b>Sumário:</b>	O art. 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

<b>Nº Convencional:</b>	JSTA0009189
<b>Nº do Documento:</b>	SA2200805280279
<b>Recorrente:</b>	MINISTÉRIO PÚBLICO
<b>Recorrido 1:</b>	A...
<b>Recorrido 2:</b>	FAZENDA PÚBLICA
<b>Votação:</b>	UNANIMIDADE

#### Texto Integral :

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso interposto por A... , S.A. de uma decisão e aplicação de coima por contra-ordenação fiscal.

O Excelentíssimo Magistrado Recorrente apresentou motivação em que concluiu da seguinte forma:

*1.º Os arts. 26º nº 1 e 40º nº 1 al. b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.*

*2.º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114.º n.º 1 do RGIT.*

*3.º A dita sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos n.º. 1 e 2 que antecedem.*

*4.º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.*

A arguida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

*1. A apreciação efectuada sobre a imputação de infracção tributária à Recorrida deve efectuar-se de acordo com os parâmetros estipulados pelas normas e princípios constantes no RGIT e no Direito Penal:*

*2. Apenas se considera infracção tributável, punível com coima, o facto típico, ilícito e culposo praticado pelo agente;*

*3. Da matéria dada como provada na sentença recorrida, ficou provado que a Recorrida não recebeu qualquer montante referente a IVA constante na facturação de Janeiro de 2004, dentro*

*do prazo de entrega do imposto ao Estado;*

*4. Tal sucedeu unicamente devido ao facto de o maior cliente da Recorrida ter, comprovadamente, efectuado o pagamento das facturas emitidas em Janeiro de 2004 cerca de 90 dias após a sua emissão;*

*5. A não entrega do imposto liquidado ao Estado está necessariamente ligada com o alargado prazo de pagamento imposto pelo maior cliente da Recorrida;*

*6. Nestes termos inexistente qualquer culpa para Recorrida pela não entrega dos montantes de imposto referente a facturação de Janeiro de 2004;*

*7. Isto porque a verificação da mora da sua principal devedora, causa directa do incumprimento em que incorreu, e que é o facto constitutivo da infracção fiscal cuja prática lhe é imputada, não lhe é, precisamente, imputável;*

*8. A mora do devedor apenas é imputável ao mesmo, e não ao credor, sendo até que, em direito civil, a responsabilidade do devedor pelo incumprimento atempado das suas obrigações contratuais se presume (Cfr. art. 799º, n.º 1, do CC);*

*9. Com efeito, a responsabilidade da Recorrida perante a Administração Tributária e perante o Estado é, naquilo a que se referem os presentes autos, de natureza contra-ordenacional, onde a imputação, o dolo ou a negligência, e a culpa, não se presumem, carecendo de ser provadas (Cfr. art. 2º, n.º 1 e n.º 2, do RGIT), o que não sucede no caso em apreço;*

*10. Assim, a sentença recorrida só podia vir decidir pela procedência do argumento da Recorrida relativo à imputabilidade a terceiro da ausência de entrega atempada do imposto em falta, quando dá como provado o facto de existirem pagamentos por parte dos credores da Recorrida em prazos superiores a 60 dias.*

*11. Mesmo que assim não se entendesse, sempre se dirá que a Recorrida procedeu não apenas ao pagamento do imposto em atraso, cuja não entrega no prazo legalmente previsto deu origem aos presentes autos, como todos os acréscimos legais;*

*12. Não houve, pois, qualquer perda de receita tributária, no imposto ou nos respectivos acréscimos, e é esse o critério relevante face ao disposto na norma actualmente aplicável (o art. 32º, n.º 1, do RGIT), cujos termos diferem da norma antecedente do RJIFNA (Cfr. respectivo art. 21). Neste sentido, veja-se José Antunes Ribeiro, “Regime Geral das Infracções Tributárias (fiscais, aduaneiras e contra a segurança social), Anotado e Comentado”, Quid Juris, Lisboa, Setembro de 2000, págs. 58 e 59.*

*13. Os restantes requisitos para a aplicação do artigo 32º do RGIT não foram escamoteados na sentença recorrida nem em sede de alegações, pelo que a Recorrida considera que estão validamente preenchidos;*

*14. Nestes termos, parece à Recorrida que, pelo menos, deve ser considerada a aplicação do artigo 32º do RGIT, existindo uma dispensa de aplicação de coima, ou, pelo menos, a sua atenuação especial.*

*Nestes termos, e nos demais do Direito aplicável, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida ou, a ser substituída, que o douto acórdão aplique à Arguida uma dispensa ou pelo menos atenuação especial de coima, como é de JUSTIÇA!*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) No dia 25 de Maio de 2004, foi elaborado o Auto de Notícia de fls. 2. que se dá por integralmente reproduzido, do qual se destaca o seguinte:

«Quadro 01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIV INFRACITOR

(...)  
Enquadramento (artº 40º CIVA) MENSAL

Quadro 02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A INFRAÇÃO

1. Montante do imposto exigível (valor da autoliquidação) .....	€	54 017,43
2. Valor da prestação tributária entregue e créditos consumidos .....	€	
3. Valor da prestação tributária em falta (1-2) .....	€	54 017,43
4. Data de cumprimento da obrigação (data da apresentação da declaração periódica) ...		2004/03/03
5. Período a que respeita a infração .....		04/01
6. Termo do prazo para cumprimento da obrigação .....		2005/03/10
7. Normas infringidas: ALÍNEA A) DO N. 1 DO ART. 40 E N. 1 DO ART. 26 DO CIVA		
8. Normas punitivas: ART. 114 – N. 2 e ART. 26 – N. 4 DO RGIT		

(...)  
Verifiquei, pessoalmente, na data e local referidos no quadro 03, que o sujeito passivo identificado no quadro 01, não entregou, simultaneamente com a declaração periódica que apresentou fora do respectivo prazo legal, na data e para o período referido, respectivamente, em 4 e 5 do quadro 02, a prestação necessária para satisfazer totalmente o montante do imposto exigível, fazendo-o somente pelo valor referido em 2, também do quadro 02, o que constitui infração às normas previstas em 7, punível pelas disposições referidas em 8, do mesmo quadro. (...)

B) Em 03.03.2004, a recorrente apresentou a declaração periódica de IVA de fls. 20, referente ao mês de Janeiro de 2004, que se dá por integralmente reproduzida, em que apurou o montante de IVA a entregar ao Estado de 54.017,43 €, desacompanhada do respectivo meio de pagamento.

C) O valor das facturas emitidas pela recorrente mês de Janeiro de 2004, apenas foi por esta recebido em 31.03.2004, 27.04.2004 e 31.05.2005 - fls. 75 e 76.

D) No dia 09/06/2004, a recorrente procedeu ao pagamento do IVA, respeitante ao mês de Janeiro de 2004, no valor de 540.17,43€ - fls. 4.

E) Notificada para o efeito, a recorrente deduziu a defesa de fls.7 a 19, que se dá por integralmente reproduzida.

F) Em 30/07/2004 a recorrente efectuou o pagamento de 216068 € a título de juros de mora – fls. 23.

G) Por despacho de fls. 27 a 28, datado de 04.07.2006, a recorrente foi condenada por infração ao disposto nos Art. 26.º, n.º 1 e 40º, n.º 1, al. a) do CIVA, punível pelos Art. 114º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, na coima de 3.232,91 €.

3 – A arguida foi condenada na coima de €54.017,43, pela prática de uma contra-ordenação fiscal que foi enquadrada nos arts. 26.º, n.º 1, e 40.º, n.º 1, alínea b), do CIVA e 114.º, n.º 2, do R.G.I.T., conjugado com o n.º 4 do art. 26.º do CIVA (fls. 27).

Na sentença recorrida entendeu-se que a conduta da arguida não se enquadra no referido art. 114.º, n.º 2 (que se reporta ao seu n.º 1) por, no caso do IVA, não se estar perante uma «prestação tributária deduzida nos termos da lei».

O referido art. 114.º estabelece o seguinte nos seus n.ºs 1 a 4:

1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.

Refere-se na sentença recorrida, o seguinte:

«o IVA que os operadores económicos devem entregar ao Estado é o resultante da diferença entre o que liquidaram nas vendas e o que pagaram nas compras ou, simplesmente o que liquidaram, se não efectuaram operações que confirmam o direito à dedução. O certo, porém é

que, nunca por nunca, devem tais operadores entregar ao Estado o IVA que deduziram nos termos da lei. Este fica com eles e, como já se disse, apenas têm que entregar a diferença entre o que liquidaram e o que deduziram. É, pois, por demais óbvio, que o IVA não cabe na previsão do n.º 1 do Art. 114.º do RGIT.

Ademais, de acordo com o n.º 3 do citado Art. 114.º do RGIT e quando esteja em causa a obrigação legal de liquidar o imposto (como é o caso do IVA), para efeitos do disposto nos seus n.ºs 1 e 2, apenas se considera prestação tributária, cuja omissão de entrega cabe no tipo de ilícito em análise, aquela que haja sido recebida».

A análise do art. 114.º do RGIT efectuada na sentença recorrida é essencialmente exacta.

No âmbito do IVA fala-se de **dedução de imposto** relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.

De facto, no âmbito do referido *direito à dedução*, os sujeitos passivos não têm de entregar à administração tributária a prestação tributária que deduziram [o imposto que deduziram, à face da definição dada na alínea a) do art. 11.º do RGIT], mas, antes pelo contrário, apenas têm de fazer entrega do imposto na medida em que excede o IVA a cuja dedução têm direito, isto é, do imposto que **não** deduziram.

O significado natural da expressão «deduzir» é o de «subtrair de um total». ( ( ) *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa, I Volume, página 1081. )

Como ensina BAPTISTA MACHADO,

«nos termos do art. 9.º, 3, (do Código Civil) o intérprete presumirá que o legislador «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados». Só quando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que deve ser acolhido, deve o intérprete preteri-lo. ( ( ) *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 189. )

Assim, é de partir do pressuposto de que, com a utilização da expressão «prestação tributária deduzida» se pretendeu aludir a todas as situações em que é apurada uma prestação tributária (isto é, no caso, uma quantia de imposto, nos termos do citado art. 11.º do RGIT) pelo sujeito passivo através de uma subtracção de um quantia global e essa quantia deduzida tem de ser entregue à administração tributária.

É o que sucede, por exemplo, nas situações de retenção na fonte previstas no art. 71.º do CIRS, de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, em que a retenção do imposto na fonte é efectuada pelo sujeito passivo a título definitivo, que são enquadráveis no n.º 1 do art. 114.º.

Há ainda dedução por conta de prestação tributária (por conta do imposto), enquadrável na primeira parte do n.º 3 do art. 114.º, nos casos em que a retenção na fonte não é feita a título definitivo, mas sim por conta do imposto devido a final, como sucede, por exemplo, nas situações previstas no art. 98.º do CIRS. ( ( ) Estabelece-se neste artigo o seguinte:

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a **deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto** respeitante ao ano em que esses actos ocorrem. )

No caso do IVA, há obrigação de os sujeitos passivos procederem à sua liquidação e adicionarem o valor do imposto liquidado ao valor das mercadorias ou prestação de serviços, incluindo-o na factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços (arts. 35.º e 36.º, n.º 1, do CIVA).

Nas situações em que não se está perante um acto isolado (como sucede no caso em apreço) o art. 26.º, n.º 1, do CIVA impõe a de entrega do montante do imposto apurado (o «imposto exigível»)

no momento da apresentação das declarações a que se refere o art. 40.º do mesmo Código ( ) O art. 26.º, n.º 1, do CIVA, na redacção vigente em 2004, quando ocorreram os factos dos autos, estabelecia o seguinte:

Sem prejuízo do disposto no regime especial referido nos artigos 60º e seguintes, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos artigos 19.º a 25.º e 71.º, na Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, simultaneamente com as declarações a que se refere o artigo 40.º, ou noutros locais de cobrança legalmente autorizados. ), independentemente de ter sido efectuado pelos adquirentes de bens ou utilizadores de serviços o pagamento da quantia facturada. O regime do art. 71.º, n.ºs 8 e 9, relativamente à possibilidade de dedução de imposto respeitante a créditos incobráveis ou de pagamento retardado confirma que a obrigação de pagamento do imposto pelo sujeito passivo não depende de ter sido paga a quantia liquidada pelo adquirente de bens ou utilizador de serviços. Nestas situações, o imposto que deve ser entregue não é o imposto que foi liquidado, mas sim o eventual saldo positivo a favor da administração tributária que se registre após confrontação do volume global do imposto liquidado (recebido ou não) e do imposto que foi pago pelo sujeito passivo aos seus fornecedores ou prestadores de serviços (arts. 19.º a 25.º do CIVA).

Poderão, no entanto, ver-se no âmbito do IVA situações de dedução do imposto pelo sujeito passivo, no sentido literal atrás referido, nos casos em que o imposto liquidado nas facturas é recebido pelo sujeito passivo daqueles a quem vende mercadorias ou presta serviços: neste caso, ao total recebido, o sujeito passivo tem de abater o imposto pago e entregá-lo à administração tributária, nos casos em que o saldo é favorável a esta, no período em causa.

Mas, esta situação só pode ocorrer nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços, o que não sucedeu no caso em apreço.

No entanto, as situações deste tipo, em que o sujeito passivo receber de terceiros IVA que liquidou e não o entregar à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período, são especialmente previstas não nos n.ºs 1 e 2, mas sim na parte final do n.º 3 do art. 114.º do RGIT, que, refere a prestação tributária «*que tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja*». ( ) Neste sentido, relativamente ao art. 29.º do RJIFNA, cujos três primeiros números têm teor idêntico aos correspondentes números do art. 114.º do RGIT, pode ver-se F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras Anotado e Comentado*, páginas 174-175.

Interpretando também com este sentido as expressões idênticas que constavam do art. 24.º, n.ºs 1 e 2, do RJIFNA, respeitante ao crime de abuso de confiança fiscal, podem ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 108-109, e NUNO de SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2000, páginas 261-262. No mesmo sentido, a propósito das expressões idênticas utilizadas no art. 105.º do RGIT, pode ver-se SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, página 124. )

Porém, também aqui, como resulta do texto deste n.º 3 do art. 114.º do RGIT, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de **recebimento** da quantia do imposto. ( ) Excluindo as situações de autoliquidação em que não há recebimento do imposto do âmbito da expressão idêntica que constava do art. 24.º, n.º 2, do RJIFNA, pode ver-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3.ª edição, páginas 109-110. )

A conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente punida no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão «*a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido*».

Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Por outro lado, as referências à «*prestação tributária que nos termos da lei deduziu*» e à «*prestação tributária deduzida nos termos da lei*», que se utilizam no art. 114.º do RGIT, têm um evidente alcance restritivo em relação à expressão «*imposto devido*», que era utilizada no referido

art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Assim, no caso em apreço, não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) da matéria de facto fixada, está afastada a possibilidade de preenchimento da hipótese do art. 114.º, n.º 2, do RGIT (que se reporta à conduta prevista no n.º 1 do mesmo artigo).

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença recorrida.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. – *Jorge de Sousa* (relator) – *António Calhau* – *Pimenta do Vale*