

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A NATUREZA E FINS DAS
CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS

João Cândido Amado Pinto

Lisboa, 17 de dezembro de 2018

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A NATUREZA E FINS DAS
CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS

João Cândido Amado Pinto

Dissertação, submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Amândio Silva.

Constituição do Júri:

Presidente – Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente – Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal – Professor Especialista Amândio Silva

Lisboa, 17 de dezembro de 2018

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço e dedico este mesmo trabalho à minha esposa, ao meu filho Duarte e ao meu futuro filho, que irá nascer neste mesmo ano de 2018.

Agradeço também ao meu pai e à minha mãe, por todo o apoio e ajuda que ao longo da minha vida e durante o meu percurso académico sempre me acompanharam.

Um abraço e um agradecimento muito especial, para o Professor Especialista Amândio Silva, pelo apoio, ajuda e disponibilidade na elaboração e desenvolvimento deste projeto de importante relevância pessoal, académica e profissional.

Dirijo ainda a todos os professores do Mestrado em Fiscalidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, o meu apreço e gratidão pelo profissionalismo e interesse demonstrado desde o ingresso até ao momento presente.

Com toda a minha gratidão.

RESUMO

Desde os registos mais antigos que os tributos surgem como uma fonte de receita, cujo contributo se destinava à proteção e progressão dos povos.

Na Idade Média, os vassallos pagavam altos tributos aos senhores feudais, com o intuito de ver garantida a sua segurança e subsistência em caso de guerra, bem como a possibilidade da progressão do feudo onde todos habitavam.

Numa perspetiva pessoal, o atual Estado Português pode ser considerado um Puro Estado Fiscal, dado que se encontra cada vez mais dependente da receita fiscal para garantir a subsistência do seu circuito económico. Deste modo, e tendo em consideração esta dependência, a Autoridade Tributária não deve deixar impune quem, na sua perfeita idoneidade cívica, moral ou profissional, seja incumpridor das suas obrigações para com o Fisco Português, ou ainda quem, por recurso a atos menos lícitos, procure induzir a redução do seu dever contributivo, através do não pagamento dos tributos devidos aos cofres do Estado.

Tendo como horizonte de atuação a Constituição da República Portuguesa, todos os cidadãos de um Estado livre, sejam eles contribuintes ou não, dispõem de direitos e deveres. Salienta-se o dever de contribuir, através do pagamento dos respetivos tributos. O incumprimento dos deveres fiscais, previstos nos códigos tributários, originará infrações fiscais que, consoante a sua natureza, e tipologias quantitativas, serão consideradas contraordenacionais ou criminais, estando todos sujeitas a punições diversas: multas, coimas, sanções acessórias ou penas de prisão.

Palavras-Chave: infrações fiscais, Constituição da República Portuguesa, contraordenacionais, criminais, coimas, sanções acessórias.

ABSTRACT

Since the beginning of the civilizations, taxes always presented a source of revenue intended for the protection and progression of the peoples.

In the Middle Ages, the vassals paid taxes to their feudal lords, with the intention that they would guarantee their security and subsistence in case of war, together, with the responsibility of the progression of the land where all of them lived.

Currently, the Portuguese State, in my opinion, could be considerate, a pure Tax State, given that, it's increasingly dependent of the Tax Revenue to guarantee the subsistence of it's economic circuit. In this way, and taking account the financial Fiscal State dependence, the Tax Authority can't leave unpunished those who, in their perfect suitability, breach their fiscal obligations towards the Portuguese Tax Authority, or who, through recourse to acts less legal, try to induce the reduction of their tax liability, through non-payment of taxes due to the state coffers.

Taking into account the Constitution of the Portuguese Republic, all people of a Free State, whether as citizens or taxpayers, have rights and duties, being one of the most important constitutional duty, the contribution through the payment of their taxes. Failure with tax obligations, provided in the tax law codes, should result in tax offenses which, depending of the nature of their acts, and their typologies, will be considered as non-criminal or criminal, being all subject to punishment from fines, ancillary sanctions or even imprisonment.

Key words: tax offenses, Constitution of the Portuguese Republic, non-criminal, criminal, fines, ancillary sanctions.

Índice

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. RELEVÂNCIA TEMÁTICA, QUER EM TERMOS CIENTÍFICOS, QUER PARA A PRÁTICA OPERACIONAL	1
1.2. OBJETO DA INVESTIGAÇÃO	5
1.3. OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO	6
1.4. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO PROPOSTA	7
2. CONCEITOS BÁSICOS	8
2.1. CONCEITO DE TRIBUTO	8
2.2. ALGUNS PRÍNCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
2.2.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA PROPORCIONALIDADE CONTRIBUTIVA	12
2.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E INTREPERTAÇÃO DA LEI FISCAL	14
3. UMA SÍNTESE DE HISTÓRIA	23
4. RGIT E AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	26
4.1. NOÇÃO E TIPOS DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	28
5. O PROCEDIMENTO CONTRAORDENACIONAL FISCAL	35
6. PUNIÇÕES E DEFESA DOS ARGUIDOS	41
6.1. AS PUNIÇÕES ASSOCIADAS ÀS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS FISCAIS TOMADAS COMO CONTRAORDENACIONAIS	41
6.2. A DEFESA DOS AGENTES INFRATORES	57
6.2.1. O DIREITO DE AUDIÇÃO.....	57
6.2.2. EXCLUSÃO DA ILICITUDE E DA CULPA COMO MEIO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES.	59
6.2.3. O DIREITO À REDUÇÃO DAS COIMAS E O PAGAMENTO ANTECIPADO E VOLUNTÁRIO	61
6.2.4. O RECURSO JUDICIAL	65
6.2.5. A REVISÃO DO MONTANTE DAS COIMAS	67
7. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA	68
8. PRAZOS DE CADUCIDADE, PRESCRIÇÃO, NULIDADES, SUSPENSÃO E ENCERRAMENTO	72
9. OS FINS DAS SANÇÕES ASSOCIADAS ÀS CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS	78
10. CONCLUSÃO	82
11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84
11.1. LIVROS E MONOGRAFIAS.....	84

11.2. FONTES ELETRÓNICAS.....	87
11.3. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL.....	88
11.1. ARTIGOS DE PUBLICAÇÃO EM SÉRIE.....	89

LISTA DE ABREVIATURAS

AT - Autoridade Tributária

CC - Código Civil

CDT - Convenções para evitar a dupla tributação

CP - Código Penal

CPP - Código do Processo Penal

CPPT - Código do Processo e Procedimento Tributário

CRCSPSS - Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

CRP - Constituição da Republica Portuguesa

DGI - Direção-Geral dos Impostos

DGPJ - Direção-Geral da Política de Justiça

DUDH - Declaração Universal dos Direitos do Homem

FMI - Fundo Monetário Internacional

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

RCB - Regime de Bens em Circulação

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGCO - Regime Geral das Contra Ordenações

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

RGTAL - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

RJIFA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA - Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC - Tribunal Constitucional

TCA - Tribunal Central Administrativo

TCA SUL - Tribunal Administrativo Central Sul

TRL - Tribunal da Relação de Lisboa

1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo, será evidenciada a relevância da temática em estudo, em termos científicos e em termos práticos, com especial enfoque para a área operacional, fazendo menção ao objeto e objetivo temático e referenciando a metodologia utilizada na obtenção de informação variada e fidedigna.

Segundo Glória Teixeira (2008), grande parte da riqueza produzida internamente em Portugal, seja ela realizada através das empresas ou das pessoas singulares é disponibilizada aos cofres do Estado Português a título de tributos sejam os mesmos designados de fiscais ou parafiscais.

Evidencia Glória Teixeira (2008) que é através desta mesma receita que o Estado Português, se vê possibilitado em disciplinar a vida cotidiana da sociedade dos nossos dias.

Concluimos assim que vivemos num Estado fiscal em que temos todos o dever de contribuir com a nossa quota parte de forma a podermos harmonizar a nossa vivência social conjunta.

Então e quem não cumprir com as suas obrigações fiscais?

Refere o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 7):

A matéria relativa à punição das infrações fiscais pode ser bastante penalizante para o contribuinte ou outro obrigado tributário que não tenha a perceção correcta da ilicitude e da gravidade da sua conduta. Para evitar esta situação torna-se fundamental deter um sólido e adequado conhecimento das leis fiscais substantivas em ordem a possuir o domínio da composição e estrutura do calendário fiscal. É ainda necessário estar imbuído de uma consciência ética, deontológica, social e profissional que afaste qualquer conduta desviante dos quadros legalmente instituídos.

Será então sobre a matéria das contraordenações fiscais que se irá desenvolver a temática desta mesma dissertação.

1.1. RELEVÂNCIA TEMÁTICA, QUER EM TERMOS CIENTÍFICOS, QUER PARA A PRÁTICA OPERACIONAL

À temática **da natureza e fins das contraordenações fiscais**, recai a importância do princípio do dever de contribuir por parte dos cidadãos, de forma a sensibilizar e conscientizar sobre a importância das nossas obrigações para com os deveres fiscais, de

acordo com o artigo 5º da Lei Geral Tributária (LGT) imprescindível para vivermos numa sociedade civilizada.

Partindo desse fundamento, importa consciencializar os contribuintes, sobre o cumprimento do seu dever obrigacional e as consequências resultantes em caso de incumprimento, severamente penalizado e punido.

Em concordância com o prestigiado médico e escritor, Oliver Wendell Olmes (1904), *taxes are the price we pay for a civilized society*, ou seja, para que todos possamos viver harmoniosamente numa sociedade livre e civilizada, temos o dever de cumprir com as nossas obrigações fiscais.

Segundo a nossa observação, Portugal tem vindo a enfrentar ao longo destes últimos oito anos uma grave crise económica e financeira.

Após ser resgatado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), o Governo então vigente, viu-se obrigado a implementar diversas medidas de austeridade, estando a maioria das mesmas relacionadas com a angariação de maior número de Receita Fiscal para os cofres do Estado Português. Medidas estas, que afetaram os contribuintes, tanto as pessoas singulares como as pessoas coletivas.

Dentro das medidas implementadas salientamos as que nos aparecem com maior relevância:

- (i) O aumento para a taxa normal do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de alguns bens e serviços¹, sendo que alguns desses mesmos bens e serviços incluíram bens alimentares e serviços de restauração, já taxados anteriormente ao resgate, com um agravamento da taxa normal do IVA de 21 % para 23 %²;

Relativamente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS):

- (i) Existiu uma redução para cinco do número de escalões de rendimentos previstos³;
- (ii) Foi implementada uma sobretaxa de 3,5 %⁴;

1 Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

2 Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

3 Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro.

4 Decreto-Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro.

- (iii) Foram reduzidos os montantes legalmente disponíveis a deduzir à coleta⁵, mais concretamente nas despesas de saúde e nas despesas relativas à aquisição de bens imóveis para habitação própria e permanente;
- (iv) O valor das taxas liberatórias foi aumentado, exemplificando com os rendimentos de capitais onde o valor percentual foi agravado de 21,5% para 25%⁶ e mais tarde para 28%⁷.

Em termos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC):

- (i) Foi revogada a taxa de 12,5% sobre os primeiros 12.500,00 € de matéria coletável⁸;
- (ii) Foi criado um novo escalão da derrama estadual, para lucros tributáveis acima de 10 milhões de euros⁹;

Tendo em conta que Portugal é um país com recursos naturais limitados, e tendo em conta a opinião anteriormente citada de Glória Teixeira (2008), podemos afirmar que, grande parte da Receita do Estado Português apresenta por origem a receita fiscal, através dos tributos, especificados no artigo 3º da LGT, pagos pelos diversos contribuintes, sempre de acordo com a sua capacidade contributiva, prevista no artigo 4º da LGT.

Tendo em conta a ainda delicada situação económica e financeira do País é imprescindível para os cofres do Estado Português, o recebimento da referida receita, devendo ser penalizado, quem, singularmente ou coletivamente, não cumpra com as suas obrigações fiscais, ou quem, através do desenvolvimento de atos ilícitos, deixe de contribuir com aquilo que em situação normal lhe seria devido.

O legislador para punir este tipo de comportamentos implementou o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, publicada em Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 2001-06-05, em substituição do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) e Regime Jurídico das Infrações

5 Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro e Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro.

6 Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

7 Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

8 Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

9 Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas.

Fiscais Aduaneiras (RJIFA), embora na perspectiva de alguns autores este novo regime de suposto caráter geral, apresente alguma carência em termos de generalidade.

Cito, neste sentido, o autor Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 9):

«[O] RGIT não é um diploma auto-suficiente e o legislador no seu artigo 4.º definiu qual o direito subsidiário aplicável. Assim, aplica-se em função da natureza da infração fiscal o seguinte direito complementar.».

Esta posição, de acordo com Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012), surge no fundamento, de que o RGIT, não se qualifica como um regime geral num todo, mas sim como um regime que é complementado pelo Código Penal (CP), o Código de Processo Penal (CPP), o Código Contributivo, o Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro respeitante ao Regime Geral das Contraordenações (RGCO), alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 356/89, de 17 de outubro, 244/95, de 14 de setembro, 323/2001, de 17 de dezembro, e Lei n.º 109/2001, de 24 de dezembro e também pelo Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, respeitante ao regime jurídico do planeamento fiscal abusivo.

De acordo com o RGIT, o legislador qualifica qualquer tipo de comportamento infrator, como contraordenacional ou criminal, dependendo esta mesma qualificação da natureza dos atos ilícitos praticados e da tipologia quantitativa dos mesmos, nomeadamente em função do valor da prestação tributária em falta, da vantagem patrimonial obtida com o recurso ao ato ilícito ou do tributo devido mas não entregue aos cofres do Estado, estando os contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou pessoas coletivas, praticantes desses mesmos comportamentos infratores, sujeitos a punições, com base em molduras sancionatórias desde, coimas, multas, pena de prisão e sanções acessórias.

Nos dias correntes, os contribuintes devem ter cada vez mais em conta, o artigo 6.º do Código Civil (CC), onde o desconhecimento e a incorreta interpretação da lei não é fundamento para o não cumprimento da mesma, nem isenta os mesmos das suas obrigações, sejam as mesmas fiscais, parafiscais ou quaisquer outras.

Relativamente ao parágrafo anterior frisa o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 11):

A infração fiscal é um facto culposo porque o contribuinte ou obrigado tributário conhece quais as suas obrigações tributárias e, nos termos da lei - artigo 6.º do Código Civil (CC) - não pode alegar que não sabe quando e em que termos deve cumprir as suas obrigações fiscais. Assim, uma pessoa, singular ou coletiva, é culpada por um

facto típico e ilícito que praticou se conhecia ou tinha possibilidade de conhecer a ilicitude do seu ato, por um lado e por outro, se tinha liberdade de se motivar segundo esse conhecimento.

[Contudo]

A culpa só é excluída quando a pessoa não conheça, nem tenha obrigação de conhecer, que o ato que está a praticar é ilícito ou, então, não tenha liberdade de ação para, em função do conhecimento que detém, identificar e seleccionar a sua conduta.

Aqui há que destacar as causas que efetivamente poderão originar a exclusão de culpa por parte dos contribuintes, sendo este mesmo tema evidenciado no subcapítulo 6.2.2 desta mesma dissertação.

Com o progresso da temática relativa à cidadania e à educação fiscal, há que sensibilizar (cada vez mais) tanto os contribuintes singulares, como os contribuintes coletivos de que as obrigações fiscais são para cumprir e que em caso de incumprimento, as mesmas podem trazer penalizações extremamente severas para quem não cumprir devidamente com o seu dever de contribuir.

Contudo, existe sempre a exceção à regra, isto caso os contribuintes, não por motivo de carácter duvidoso e pouco fundamentado, mas por motivos de “força maior”, não consigam cumprir atempadamente com as suas obrigações fiscais, possam vir a não incorrer numa moldura sancionatória, aquando o motivo assim o justifique e seja devidamente fundamentado.

Sobre este último ponto será focado o subcapítulo 7.2 intitulado a defesa dos agentes infratores.

1.2. OBJETO DA INVESTIGAÇÃO

A elaboração deste trabalho, com a orientação do Professor Especialista Amândio Fernandes Silva, assenta num estudo associado essencialmente ao RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, bem como à legislação complementar, anteriormente enunciada no ponto 1.1¹⁰, focando os comportamentos infratores contraordenacionais, em termos fiscais por parte dos contribuintes, assim como, as sanções que possam advir pela prática de tais comportamentos.

¹⁰ O Código Penal, o Código de Processo Penal, o Código Contributivo, o Regime Geral da Contra-ordenações...

Contudo como já se referiu anteriormente, por motivos “de força maior”, o contribuinte poderá justificar, o porquê, de não ter conseguido cumprir atempadamente com a sua obrigação fiscal, podendo em determinadas situações, o mesmo ver a sua penalização reduzida, ou até mesmo, ficar ilibado de qualquer sancionamento ou punição.

1.3. OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO

Na opinião de António Beça Pereira (2017: 22):

O direito contra-ordenacional é, sem dúvida, um direito público sancionatório. E, pese embora não o fosse na sua génese, é hoje, em virtude dos bens jurídicos que tutela e do modo como em muitos casos o faz, dos princípios em que se funda, da relevância social que o legislador lhe conferiu, do direito a que subsidiariamente recorre e ainda do peso de algumas coimas e das sanções acessórias que prevê [...].

Com base nesta citação, salienta-se os principais objetivos deste estudo, que se baseia na elaboração de diversos capítulos considerados de notória importância previstos no RGIT e na restante legislação fiscal complementar ao mesmo, especificando mais concretamente:

- os conceitos básicos do Direito Fiscal;
- o relacionamento do contribuinte com os impostos;
- os princípios básicos que definem os critérios éticos (a considerar nesse mesmo relacionamento quer pelos contribuintes, quer pela Autoridade Tributária (AT));
- a noção de comportamentos contraordenacionais fiscais;
- a classificação e tipos de contraordenação;
- a distinção entre contraordenação fiscal e crime fiscal;
- as punições imputáveis a título de contraordenação fiscal;
- o desenvolvimento do processo contraordenacional (quer em fase administrativa, quer em possível fase judicial);
- a possibilidade de defesa por parte do contribuinte;
- a possibilidade de redução das coimas afetas às contraordenações fiscais;
- a possibilidade de admoestação aos infratores, prevista no art.º 60 do CP, sem esquecer temas tais como a caducidade, prescrição e a responsabilidade subsidiária previstos também em regimes complementares às infrações tributárias.

1.4. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO PROPOSTA

Utilizou-se como base da metodologia de investigação a análise cuidadosa da legislação e jurisprudência portuguesa e a sua aplicação na realidade atual do país. Debruçámo-nos sobre obras de diversos autores com opiniões sobre a temática em estudo que me permitiram uma reflexão devidamente fundamentada.

2. CONCEITOS BÁSICOS

Para poderem existir efetivamente infrações tributárias, mais concretamente contraordenações fiscais, tema principal deste mesmo trabalho, torna-se fundamental em primeiro lugar existirem obrigações fiscais para com o Estado e restantes entes públicos, podendo as mesmas, na maioria dos casos, estarem relacionadas com a liquidação e respetivos pagamentos dos tributos.

Relembrando a temática, a meu ver bastante importante, relacionada com a Cidadania e Educação Fiscal, será necessário ter em conta conceitos básicos do Direito Tributário, como a noção de tributo, a decomposição do mesmo, bem como, os princípios mais importantes vinculados a este ramo de direito.

2.1. CONCEITO DE TRIBUTO

De acordo com o artigo 3º da LGT, podemos subdividir os tributos em duas classes, fiscais e parafiscais, podendo os mesmos, serem destinados para fins estaduais, regionais ou locais.

Os tributos compreendem os impostos, taxas e demais contribuições específicas, vindo as suas definições especificadas no artigo 4º da LGT onde podemos ler:

- 1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.
- 2 - As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.
- 3 - As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.

Relativamente às taxas ainda poderemos encontrar uma outra definição no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), no seu artigo 3º onde cito:

As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das

autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.

A Lei Espanhola considera os tributos ao abrigo do artigo 2º da Ley General Tributaria, como:

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Já a legislação Brasileira define tributo no artigo 3º do Código Nacional Tributário, sendo «*toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção a acto ilícito, instituída em lei e cobrada mediante actividade administrativa plenamente vinculada*».

Segundo Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016: 13), «os impostos são uma das espécies de tributos, a par com as taxas e as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas».

Numa outra perspetiva, Teixeira Ribeiro (2010: 258), define o conceito de imposto como uma «prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos».

Ainda sobre a definição de tributo, José Casalta Nabais (2015: 13), afirma que:

[P]odemos definir tributo a partir de três elementos: o elemento objectivo, o elemento subjectivo e o elemento teleológico. De um ponto de vista objectivo, o tributo corresponde a uma prestação reveladora da natureza obrigacional das relações jurídicas que origina, pecuniária, pois reporta-se a prestações concretizadas em dinheiro ou em algo equivalente a dinheiro, e coactiva já que tem por fonte a lei, tratando-se, por conseguinte, de obrigações ex lege.

Por seu lado, do ponto de vista subjectivo deparamo-nos com uma prestação com as características antes enunciadas exigida a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas a detentores de capacidade contributiva ou a beneficiários ou fautores de específicos serviços públicos. [...] [D]o ponto de vista teleológico ou finalista os tributos são exigidos pelas mencionadas entidades que exerçam funções ou tarefas públicas para a realização dessas mesmas funções ou tarefas desde que não tenham carácter sancionatório. O que significa que os tributos podem ter uma finalidade não apenas financeira ou fiscal, mas também outras finalidades, como as económicas ou sociais, excluída que esteja, como referimos, a função sancionatória.

Tendo em conta a opinião dos diversos autores, anteriormente citados, apelidamos de impostos, os montantes pagos ao Estado, de carácter obrigatório não sancionatório, com o pressuposto de assentarem num princípio de unilateralidade, ou seja apresentam uma contrapartida universal generalizada de usufruto comum.

Na perspetiva das taxas, as próprias apresentam características semelhantes às dos impostos, assentando-se as mesmas, num princípio de bilateralidade, ou seja, apresentam uma contrapartida específica de usufruto próprio.

Por fim as contribuições especiais, apresentam as mesmas características e princípios dos impostos, sendo que a contrapartida universal assenta num fim específico em vez de um fim generalizado.

Quanto aos fins destinados dos tributos, os mesmos, encontram-se previstos no artigo 5º da LGT, onde «[a] tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento».

Tendo em conta os fins destinados aos impostos, Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016: 17), distinguem os impostos estaduais dos não estaduais:

Dizem-se estaduais os impostos em que o sujeito ativo é o Estado. São denominados impostos não estaduais, aqueles em que o sujeito ativo é outro ente público distinto do Estado.

Na verdade, pode conceber-se a existência de impostos supraestaduais (v.g. impostos de uma federação de Estados, no caso dos Estados federados), bem como de impostos infraestaduais (impo[s]tos [sic] regionais ou municipais).

Assim sendo, poderemos considerar como exemplo de impostos estaduais: o IVA, como um imposto de carácter supraestadual, e em contrapartida o IMI será de carácter infraestadual.

Numa perspetiva muito semelhante ao encontrado no artigo 3º e 4º, surge o artigo 11º do RGIT onde se define perante o próprio regime o conceito de prestação tributária como «[i]mpostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social».

2.2. ALGUNS PRÍNCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Desde o dia 5 de outubro de 1910, que Portugal deixou a monarquia constitucional e passou a ter um regime republicano. Com a revolução dos cravos no dia 25 de abril de 1974, Portugal deixou um regime fascista para abraçar uma democracia livre e esperançosa para o povo português.

Foi assim que a 2 de abril de 1976, foi aprovada e decretada a Constituição da República Portuguesa (CRP), que de acordo com o seu artigo 9º responsabiliza o Estado como principal agente responsável por:

- a) Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam;

- b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;
- c) Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais;
- d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;
- e) Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território;
- f) Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa;
- g) Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira;
- h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.

A CRP, tal como a conhecemos hoje enuncia diversos princípios constitucionais, alguns deles diretamente relacionados com o direito tributário.

2.2.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA PROPORCIONALIDADE CONTRIBUTIVA

Um dos princípios mais importantes em direito é o princípio da igualdade.

De acordo com o artigo 13º da CRP, destacamos o princípio da igualdade onde:

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Se somos todos iguais perante a CRP, todos temos o dever de contribuir para o desenvolvimento de uma melhor distribuição *per capita*, pois tendo, em consideração a ideologia do legislador, de acordo com o artigo 7º da LGT, a tributação:

[F]avorecerá o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante.

[D]everá ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência.

[N]ão discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras.

Já o artigo 103º da CRP especifica o objetivo do Sistema Fiscal Português que «visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

É evidente que essa mesma contribuição, que «visa a satisfação das necessidades do Estado», não pode ser realizada de igual modo por todos os cidadãos, aqui neste mesmo ponto, entra o artigo 104º da CRP, que estabelece o princípio da proporcionalidade contributiva:

- 1.O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
- 2.A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
- 3.A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
- 4.A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Analisando a anterior citação, e tendo em conta a opinião de Ana Paula Dourado (2015) paga mais, quem mais e melhores bens e serviços consome, paga mais quem maior rendimento apresentar e claro contribui mais quem mais e melhor património detiver.

Segundo Ana Paula Dourado (2015), o princípio previsto no artigo 104º da CRP é complementado por outros princípios fundamentais de Direito Fiscal tais como o princípio da neutralidade em termos de IVA, o princípio da tributação do rendimento fiscal real tendo em conta os critérios discriminados no IRC, para a formação do lucro tributável e o princípio da tributação do rendimento pessoal real tendo em conta os agregados familiares bem como o rendimento mínimo de subsistência garantido, em termos de IRS.

Retornando à LGT, mais concretamente ao seu artigo 6º, o legislador estipula as características da tributação, seja a mesma direta ou indireta, fazendo menção ao princípio da proporcionalidade.

1 - A tributação directa tem em conta:

- a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
- b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
- c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.

Conclui o legislador neste mesmo artigo 6º da LGT, reconhecendo o respeito da tributação pelas famílias, sendo solidário para com os encargos das mesmas e acima de tudo pela tributação do rendimento familiar em função de um menor esforço tributário.

2.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E INTREPERTAÇÃO DA LEI FISCAL

O princípio da legalidade tributária, assenta-se nas fundições da CRP, a LGT, no seu artigo 8º, estabelece que:

1 - Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.

2 - Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;
- c) A definição das obrigações acessórias;
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e processo tributário.

Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2015: 223) referem na sua obra que « [u]m dos princípios gerais da interpretação é o da interpretação da lei em conformidade com a

Constituição», mais adiantam que se alguém « chegar a mais do que um sentido possível a atribuir a um preceito normativo, deve optar pelo que mais se adequa à Constituição».

No conceito interpretativo das normas tributárias, advém o artigo 11º da LGT, onde o legislador estipula que:

- 1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
- 2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
- 3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
- 4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Ainda assim, há que ter em sempre em consideração a letra da lei, tendo em conta que a mesma é soberana a qualquer interpretação análoga que se possa fazer. Não se devem criar alusões em benefício próprio, onde estão vinculadas lacunas legislativas e deve-se ter sempre em conta o substancial económico¹¹, tal como as restantes áreas do direito.

Em Portugal, só quem detém poder para legislar é a Assembleia da República ou o governo.

De acordo com o artigo 198º da CRP:

1. Compete ao Governo, no exercício de funções legislativas:
 - a) Fazer decretos-leis em matérias não reservadas à Assembleia da República;
 - b) Fazer decretos-leis em matérias de reserva relativa da Assembleia da República, mediante autorização desta;
 - c) Fazer decretos-leis de desenvolvimento dos princípios ou das bases gerais dos regimes jurídicos contidos em leis que a eles se circunscrevam.
2. É da exclusiva competência legislativa do Governo a matéria respeitante à sua própria organização e funcionamento.

¹¹ Podemos introduzir aqui a clausula geral anti abuso prevista no artigo 38º da LGT.

3. Os decretos-leis previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 devem invocar expressamente a lei de autorização legislativa ou a lei de bases ao abrigo da qual são aprovados.

Quanto às leis tributárias de acordo com o artigo 103º da CRP:

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Trata-se aqui neste último ponto do artigo 103º da CRP, o conceito da aplicabilidade *a priori*, ao da entrada em vigor da lei tributária, onde o artigo 12º da LGT vem complementar a aplicabilidade da lei tributária em termos tempestivos, doutrinando que:

1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

Um caso concreto onde o legislador implementou o carácter retroativo na lei fiscal, deu-se em 2008, com a entrada em vigor a 6 de dezembro desse mesmo ano, da Lei n.º 64/2008, com as alterações das tributações autónomas previstas no código do IRC.

Na redação anterior à Lei n.º 64/2008, o Código do IRC tributava autonomamente as despesas assumidas, quer como custo fiscalmente dedutível ou não, relacionadas com amortizações, conservação e reparação, combustíveis, imposto de circulação e demais encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mista, motos e motociclos, assim como os custos, fiscalmente ou não assumidos, como despesas de representação a uma taxa específica de 5%. Com a implementação da respetiva Lei n.º 64/2008, a 5 de dezembro de 2008, essa mesma percentagem passou de cinco para dez pontos percentuais. No seu artigo 5º, da Lei n.º 64/2008, esse aumento teria efeitos não a partir do dia da entrada em vigor da Lei, mas sim a partir do dia 1 de janeiro de 2008. Obviamente que esta posição do legislador explicita no referido artigo 5º, veio despertar questões de inconstitucionalidade, mais concretamente no critério da retroatividade, exposto no número 3º, do artigo 13º da CRP, já anteriormente citado mas que volto a relembrar, «[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Sobre a temática em questão entreviu, em 2011, o Tribunal Constitucional (TC), no Acórdão n.º 18/2011, de 12 de Janeiro, no âmbito do Processo n.º 204/2010, aplicando a não inconstitucionalidade sobre a matéria relativa a questão da retroatividade do artigo nº 5 da Lei n.º 64/2008. Citando o acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro, no âmbito do processo n.º 204/2010, de 12 de Janeiro, mais concretamente no seu relatório:

1. A., S.A., impugnou judicialmente a liquidação do IRC relativa ao ano de 2008, no que respeita à tributação autónoma incidente sobre as despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, invocando a inconstitucionalidade da norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República e ainda por violação do princípio da protecção da confiança, na medida em que essa disposição determinou que o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre essas despesas e encargos, resultante da nova redacção dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, produzisse efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008.

Por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga foi declarada materialmente inconstitucional a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a aplicação do novo regime resultante do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, e, em consequência, anulada parcialmente a liquidação impugnada e condenada a Administração Tributária a reembolsar a impugnante da diferença entre o montante pago e o que resulta da tributação à taxa de 5%.

Tendo havido recusa de aplicação de norma, com fundamento em inconstitucionalidade, o magistrado do Ministério Público interpôs recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto no artigo 70.º, n.º 1, alínea a), da Lei do Tribunal Constitucional.

Referiu o TC, no âmbito do acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro, no âmbito do processo n.º 204/2010, que a tributação autónoma deveria ser assumida como um imposto periódico, com fatos tributários de formação sucessiva de imposto, concluindo que os mesmos assumem forma no ano fiscal em questão e por isso, com a implementação da nova lei, não lhes seria aplicado a lei anterior.

No entender do TC, estava-se perante uma situação de retrospectividade e não retroatividade, assim sendo o legislador teve em consideração a aplicação de uma nova lei fiscal a fatos passados, mas cujos efeitos ainda predominavam na vigência da lei nova, situação esta não constituída na retroatividade, prevista na CRP.

Contudo mais tarde veio em sentido contraditório o TC, através do acórdão n.º 310/2012, de 20 de junho, no âmbito do processo n.º 150/2012, considerar afinal inconstitucional a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008. De acordo com o acórdão:

A., S.A., deduziu junto do Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2009 2310229161, relativo ao exercício de 2008 e respetiva demonstração de liquidação de juros de mora n.º 2009 00001454403, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, suportados até ao dia 30 de novembro de 2008, inclusive, invocando, além do mais, a inconstitucionalidade da norma do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por decisão de 21 de dezembro de 2011, decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do disposto na norma do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Tendo havido recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade, o Ministério Público interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC)[...].

O TC veio aqui decidir que relativamente às despesas realizadas e sobre as quais se sujeitassem a tributação autónoma constituíam fatos tributários imediatos e de obrigação única, sendo os mesmos realizados anteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, logo seriam fatos tributários que já produziram efeitos ao abrigo da lei anterior e estando apenas sujeitos a essa mesma.

Assim sendo ficaram apenas sujeitas à taxa de tributação autónoma majorada as despesas efetivamente realizadas a partir de 6 de dezembro de 2008, entrada em vigor da referida Lei n.º 64/2008.

Para além de se enquadrar na CRP, a legislação tributária, também têm de estar de acordo com o direito da União Europeia e o direito internacional, Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016: 224) referem isso na sua obra onde:

No domínio do direito fiscal a primazia do direito da União Europeia sobre o direito interno é evidente em matéria de tributação indireta. Mas também o é cada vez mais ao nível de tributação direta, fruto do mercado interno. [...]

Assim, a superioridade hierárquica do direito da UE sobre o direito interno justifica o reconhecimento de um princípio de interpretação das normas de direito fiscal interno em conformidade com o direito da UE.

É nesta vertente hierárquica que Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016), referem que entra para a supremacia do direito interno o direito da União com as suas liberdades sem fronteiras e o direito internacional com a Declaração Universal dos Direitos do Homem e com as convenções para eliminação da dupla tributação (CDT).

Para existir tributo, é necessário existir uma relação, seja ela unilateral ou bilateral entre duas partes envolvidas.

Essa mesma relação, segundo José Casalta Nabais et al. (2015: 11), pode ser dividida, no essencial, [em] três níveis, a saber:

- 1) De nível constitucional com concretização numa aparente relação Estado – contribuintes [...];
- 2) De nível administrativo com materialização na relação Administração Tributária - contribuintes (ou sujeitos passivos) [...];
- 3) De nível obrigacional, em que temos uma relação entre o credor (Fazenda Pública) e os devedores (ou sujeitos passivos) [...].

Dando ênfase a cada um dos três tipos de relacionamentos, José Casalta Nabais et al. (2015) fundamenta que o primeiro tipo de relação, também denominada de relação constitucional, vai mais além de um relacionamento entre Estado (Portugal) e sujeitos passivos. A mesma baseia-se numa obrigação contributiva fundamental que os sujeitos passivos, sejam eles residentes ou não em território nacional, têm para com todos os cidadãos do Estado, pois o Estado não é mais do que um representante dos seus cidadãos próprios. Podemos considerar que nesta mesma relação estamos simultaneamente a enfrentar um direito e um dever, ambos fundamentais e ambos relacionados com o pagamento dos impostos. O Estado para poder exigir o pagamento dos impostos aos sujeitos passivos, tem por sua obrigação, recompensá-los através da conservação e manutenção dos seus direitos, assim como a promoção da justiça social, da igualdade de

oportunidades e compensando as desigualdades no que respeita a distribuição de riqueza, tal como previsto no art.º 5 da LGT.

Será neste relacionamento que se irá implementar o conceito da contribuição de todos, de acordo com a diferente capacidade contributiva, para uma comunidade mais civilizada. Voltando à questão do direito dos contribuintes, é também neste relacionamento que se enquadra a possibilidade de exercer o direito de contestar, através do direito da participação, com o recurso à audição prévia¹², da reclamação graciosa¹³, da revisão dos atos tributários¹⁴, do recurso hierárquico¹⁵ e da impugnação judicial¹⁶.

Face a possíveis decisões tomadas de carácter tributário, que sejam consideradas desproporcionais ao seu direito contributivo, é neste mesmo relacionamento, que os contribuintes poderão fazer valer os seus direitos relacionados aos benefícios fiscais disponibilizados pelo estado e particularmente previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Relativamente ao segundo tipo de relacionamento, José Casalta Nabais et al. (2015), intitula o mesmo como uma relação do âmbito administrativo, frisando o próprio (2015: 13) que:

[E]stamos perante uma típica relação de direito administrativo entre a Administração Tributária e os contribuintes ou sujeitos passivos, em que aquela se apresenta munida de poderes de autoridade a concretizar na edição de actos administrativos, sejam os actos de liquidação de impostos [...], pelos quais se identifica no caso concreto o respectivo contribuinte e se determina o montante do correspondente imposto a pagar, sejam os actos em matéria tributária, entre os quais se destacam os actos administrativos relativos a questões tributárias [...].

Estamos assim perante uma relação, que se pode evidenciar, segundo o próprio autor, José Casalta Nabais et al. (2015), na fase executiva, associada ao processo de execução fiscal que tem sempre por origem um procedimento administrativo interno por parte da AT.

¹² Artigo 60º da LGT.

¹³ Artigos 68º, 69º e 70º do CPPT

¹⁴ Artigo 78º da LGT.

¹⁵ Artigo 66º e 67º do CPPT e artigo 80º da LGT.

¹⁶ Artigo 95º da LGT.

É de se frisar também que no procedimento administrativo interno associado ao processo de execução fiscal, a AT encontra-se (ibid.: 13):

[M]unida dos seus poderes de autoridade, praticando agora todos os actos primários da execução fiscal, actos de natureza administrativas da maior importância, como são a nomeação dos bens à penhora, a penhora, a venda dos bens, a convocação e graduação dos créditos, a anulação da venda e a reversão da execução contra os responsáveis fiscais, embora todos estes actos se encontrem inseridos no mencionado processo de execução, no qual podem ser objecto da correspondente “impugnação” judicial[...].

Podemos afirmar, de acordo com José Casalta Nabais et al. (2015), que estamos perante uma típica relação, que transforma o Direito Fiscal, neste presente enquadramento, numa arresta específica do Direito Administrativo através da aplicação do CPPT e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

A AT não dispõe, num todo, de uma norma de direito, através da qual o titular (AT) tem direito a um determinado ato, face ao destinatário (contribuinte), em termos de liquidação dos impostos ou de exercício das demais intervenções tributárias, a não ser aquelas que a lei lhe disponibiliza.

Podemos aqui referenciar a interpretação da lei por parte da AT, Jonatas Machado e Paulo Nogueira da Costa (2016: 221):

A interpretação de normas tributárias pela Administração Tributária, através de despachos, instruções, circulares ou atos internos equivalentes, não tem eficácia externa, vinculando apenas os funcionários dela hierarquicamente dependentes, e visa assegurar a aplicação uniforme da lei fiscal.

Conclui-se assim que a AT não se encontra munida de poderes para legislar cabendo essa função, anteriormente mencionada, à Assembleia da República, vindo esta reserva explícita no artigo 165º da CRP:

1.É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

[...]

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

[...]

É neste anterior artigo, onde destacaremos no próximo capítulo, a reserva relativa à competência de legislar relativamente as infrações tributárias.

Por último, temos o relacionamento de carácter obrigacional. Nesta relação José Casalta Nabais et al. (2015: 13) explica-a como sendo:

[D]e natureza paritária, pois, como relação de crédito que é a relação de imposto, o seu sujeito activo ou credor, a Fazenda Pública[...], não se encontra munido de qualquer poder de autoridade. De facto, a posição especialmente favorável de que o credor beneficia, traduzida, de um lado, nas garantias especiais do crédito tributário e, de outro, no processo de execução fiscal de que dispõe para o cumprimento da obrigação fiscal, não modificam em nada a natureza paritária dessa relação.

José Casalta Nabais et al. (2015), evidencia que deste carácter paritário¹⁷, se pode destacar a exigência compensatória, ou seja, no sentido de que os juros de mora pelos sujeitos passivos exigidos nunca deveriam ser divergentes em montante, em condições de exigência idênticas, dos juros de mora que seriam a favor da Fazenda Pública.

¹⁷ Carácter paritário, define-se por uma posição de igualdade, no caso em concreto, relativamente à relação existente.

3. UMA SÍNTESE DE HISTÓRIA

Desde o primórdio das civilizações, que o imposto e a punição decorrente do incumprimento têm vindo a acompanhar o desenvolvimento da vida societária do ser humano.

Citando, Susana Aires de Sousa (2017: 71):

Ao longo da sua história milenar, o imposto assumiu diversas vestes, desde instrumento de exercício do poder e de domínio de súbditos e de povos conquistados até meio de limitação da atuação do Estado enquanto forma de auto-tributação dos povos na medida em que são os representantes que consentem e legitimam, de acordo com um pacto social, a cobrança de impostos pelo Estado, para benefício de todos. Se se olhar para a história do imposto conclui-se pela sua estreita ligação à realidade social e económica, tendo influenciado, por vezes de forma decisiva, o rumo dos acontecimentos sociais, económicos e políticos.

De acordo com um estudo realizado pela mesma autora, Susana Aires de Sousa (2017 :71):

[A] história do imposto, procura demonstrar que este tributo esteve presente nos acontecimentos históricos, positivos e negativos, mais importantes e marcantes da nossa civilização, quer como sua causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objetivos mais hediondos. Basta lembrar, nas palavras deste autor, que a solução final de Hitler tem o seu início na reforma fiscal de 1943 e em soluções fiscais expressamente dirigidas ao povo judaico. Entre outros acontecimentos, Charles Adams imputa a más soluções fiscais a queda da república e do Império Romano, a queda do império espanhol, as guerras civis inglesa e americana. De outro lado, as boas soluções fiscais estariam na origem de acontecimentos como os sucessos da Grécia Antiga, de Rodes, ou da Suíça, que tendo nascido da luta contra a tributação e domínio austríacos, dirigida por Guilherme Tell, chegaria à situação atual fundada no segredo bancário em que o herói é o “No Tell”. Um outro exemplo, que nos é próximo, pode encontrar-se na instituição do imposto designado alcabala – cuja raiz árabe significa direito sobre tudo o que se venda – que, durante o domínio espanhol, teria sido um dos fatores determinantes para a revolta dos portugueses e, conseqüentemente, para a restauração da independência em 1640.

Considerando a opinião de António Beça Pereira (2017), o termo punição ganhou especial destaque, com o término da maior calamidade de todos os tempos em termos mundiais, o fim da Segunda Grande Guerra em 1945.

Foi após os julgamentos de Nuremberg e de Belsen, onde foram sentenciados à morte diversos homens e mulheres pertencentes ao regime Nazi de Adolf Hitler, associados à elite do regime às Waffen SS, julgados por crimes contra a Humanidade e Contra os Direitos do Homem, que surgiu a temática infratora contra-ordenacional, como a quarta categoria de «violações cominadas com sanção estadual repressiva», António Beça Pereira (2017: 20), destacando as anteriores como crimes, delitos e contravenções.

Segundo António Beça Pereira (2017) a origem real do termo contra-ordenação surge no número 1º do §1º da *Ordnungswidrigkeiten* onde:

1) Eine Ordnungswidrigkeit ist eine rechtswidrige und vorwerfbare Handlung, die den Tatbestand eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zuläßt.

(2) Eine mit Geldbuße bedrohte Handlung ist eine rechtswidrige Handlung, die den Tatbestand eines Gesetzes im Sinne des Absatzes 1 verwirklicht, auch wenn sie nicht vorwerfbar begangen ist¹⁸.

Relativamente ao tema também previsto na legislação alemã, associado às contra-ordenações e denominado de *Geldbuße*, ou coima, também esta denominação teve origem na Alemanha Medieval, mais conhecida como Germania onde Iria Gonçalves, (apud António Beça Pereira, 2017: 23)¹⁹ define que:

«As coimas do (do étimo latino *calumnia*) eram penas pecuniárias impostas aos culpados de certos delitos e que revertiam, na Idade Média, para o fisco e para o queixoso ou seus familiares. Apareciam nos forais e teriam tido origem no *fredum* germânico, não representando a integral expiação dos crimes, mas aparecendo associadas a outras penas (pena capital, penas corporais ou de prisão)».

Segundo Paulo Farinha Alves (2014: 1) em Portugal «[a]s contraordenações nasceram em 1979 mas o seu regime (ainda hoje aplicável) data de 1982».

De acordo com o mesmo autor (2014) o legislador da altura viu-se obrigado a tutelar as condutas impróprias que não consistiam em condutas graves às necessidades essenciais da vivência conjunta da comunidade portuguesa, mas que seriam merecedoras de punições.

Como nem todas as infrações poderiam ser consideradas como crime, o legislador implementou uma legislação mais leve com o intuito de punir essas mesmas infrações

¹⁸ «Tradução livre do autor :

(1) Uma contraordenação é um ato ilícito e passível de repreensão implementada por situações legais, que permitem a punição com coima.

(2) O ato cuja punição é uma coima é um ato ilícito que vigora na lei prevista no parágrafo 1, desde que não seja uma ofensa repreensível».

¹⁹ Gonçalves, I., in Dicionário da História de Portugal, 1º Vol., p606.

através da aplicação de coimas leves e assim foram legisladas as contraordenações, que de acordo com Paulo Farinha Alves (2014: 1):

Há hoje contra-ordenações rodoviárias, ambientais, de concorrência, de supervisão e de regulação entre tantos outros domínios. Matérias de grande complexidade mas todas tratadas "na mesma moeda" como se um excesso de velocidade se tratasse. E com regras adaptadas a essa simplicidade. Incluindo as regras de prescrição. Por esse motivo, aliás, e por se tratar de matéria simples que não interessava muito, o legislador mexeu no regime 5 vezes desde 1982. Mas o Processo Penal foi alterado 20 vezes. E no mesmo período fez um novo Código Penal e introduziu-lhe 29 alterações... Talvez seja uma questão de prioridade. Ou uma inconsciência total e absoluta.

4. RGIT E AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Ficou a vigorar após a publicação em Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 2001-06-05 o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Este mesmo regime, o RGIT, veio legislar através da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, sobre um regime específico que segundo, o Professor e meu orientador Especialista Amândio Fernandes Silva (2009: 36):

«A consagração no RGIT de regras sancionatórias ou punitivas tem como objectivo exercer a quem, por acção ou omissão, vier a praticar um facto que viola uma obrigação fiscal em matéria tributária, sabe que será sancionado».

Com isto pretendeu o legislador compilar num só regime geral, revogando os até então vigentes e de acordo com o artigo 2º da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho:

- a) O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, excepto as normas do seu capítulo IV, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- b) O Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, excepto o seu artigo 58.º, que se mantém em vigor enquanto não for publicada legislação especial sobre a matéria;
- c) O capítulo VIII do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro;
- d) O artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 45/89, de 11 de Fevereiro;
- e) Os artigos 13.º, 14.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro;
- f) Os artigos 25.º a 30.º, 35.º, 36.º, 49.º, n.os 1 e 2, e 180.º a 232.º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, mantidos em vigor pelo diploma de aprovação do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- g) O título V da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

Relativamente à sua extensão, e de acordo com o número 1 do seu artigo 1º, do RGIT aplica-se às infrações relativas às normas que regulam às prestações tributárias, os regimes aduaneiros assim como os regimes tributários e fiscais, os benefícios fiscais, as franquias aduaneiras e as contribuições e quotizações previstas para os regimes de solidariedade

social e segurança social mas só na parte criminal, dado que o regime contraordenacional destes tributos parafiscais vem regulamentado em legislação própria mais concretamente nos: Decreto-Lei n.º 64/89, de 25 de fevereiro, Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de setembro, Decreto-Lei n.º 356/89, de 17 de outubro, Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro, Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS) e o Regime Processual Aplicável às Contra-ordenações Laborais e de Segurança Social.

O RGIT também é complementado em termos criminais pelo CP, CPP e em termos contraordenacionais pelo RGCO.

No RGIT há que destacar também dois princípios importantíssimos, que são os princípios da legalidade e da tipicidade.

Segundo o artigo 29º da CRP, intitulado de aplicação da lei criminal:

1. Ninguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a ação ou a omissão, nem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior.
2. O disposto no número anterior não impede a punição, nos limites da lei interna, por ação ou omissão que no momento da sua prática seja considerada criminosa segundo os princípios gerais de direito internacional comumente reconhecidos.
3. Não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior.
4. Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respetivos pressupostos, aplicando-se retroativamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido.
5. Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.
6. Os cidadãos injustamente condenados têm direito, nas condições que a lei prescrever, à revisão da sentença e à indemnização pelos danos sofridos.

Considerando o artigo 29º da CRP, associado ao princípio da legalidade «[n]inguém pode ser sentenciado criminalmente senão em virtude de lei anterior que declare punível a ação ou omissão, sem sofrer medida de segurança cujos pressupostos não estejam fixados em lei anterior», ou seja só é passível de ser punido com crime em termos tributários (e nos demais), os atos ilicitamente realizados pelo sujeito passivo, cuja punição criminal esteja prevista em lei anterior ao da ocorrência dos mesmos. Pelo princípio da tipicidade cabe à lei e só à própria lei especificar quais os atos ou condutas que constituem um crime ou uma

contraordenação e quais as situações concretas que justificam a aplicação de uma penalização.

4.1. NOÇÃO E TIPOS DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Considerando o número 1 do artigo 2º do RGIT «[c]onstitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior», podemos definir uma infracção tributária como um dever obrigatório mas não realizado por parte de um determinado sujeito passivo relativamente à aplicabilidade de um fato tributário previsto numa norma tributária e que, supostamente, o mesmo teria o dever de cumprir mas que ilicitamente e culposamente, não chegou a cumprir de acordo com a lei à data da ocorrência.

Já o Professor Especialista Amândio Fernandes Silva (2009: 36) afirma que na definição de infracção prevista no número 1 do artigo 2º do RGIT, «encontramos todos os elementos da infracção: o facto (comportamento voluntário e consciente, por acção ou omissão); tipicidade (descrição legal da infracção); ilicitude (conduta contrária a uma regra legal previamente tipificada) e culpabilidade (vontade do agente em violar o dever legal)».

Outra perspetiva apresenta o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 21):

Tendo por base a referência conceptual do legislador do RGIT podemos definir infracção fiscal como o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei fiscal anterior ao comportamento do contribuinte, quer este seja uma pessoa singular, uma pessoa coletiva, sociedade ou outra entidade fiscalmente equiparada.

Quanto à constituição das infracções, podemos considerar, relativamente ao número 1 do artigo 2º do RGIT, fato típico, todo o fato normativo que esteja previsto na própria lei e apenas na lei, fato ilícito como sendo o que seja realizado, quer através de omissão ou por ação próprio, exemplificando a entrega fora do prazo que uma declaração fiscal é considerado um ato tributário gerador de um fato tributário ilícito por ação do próprio, a não declaração de um determinado tributo numa declaração fiscal entregue dentro do prazo por lei estabelecido, vai gerar um fato tributário ilícito por omissão.

Quanto ao fato de culpabilidade o legislador parte do pressuposto que todo o sujeito passivo tem de estar ciente da legislação fiscal, sendo esse mesmo conhecimento, um dever de cidadania e educação fiscal de toda a população, tendo sempre em consideração o artigo 6º do CC, onde se expressa que o desconhecimento e a incorreta interpretação da legislação

não é fundamento para o não cumprimento da mesma, nem isenta os contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou coletivas das suas obrigações, quer fiscais, parafiscais ou outras.

Contudo como já anteriormente citado, segundo o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 11), «[a] culpa só é excluída quando a pessoa não conheça, nem tenha obrigação de conhecer, que o ato que está a praticar é ilícito ou, então, não tenha liberdade de ação para, em função do conhecimento que detém, identificar e seleccionar a sua conduta.».

Por último abordando a punição da infração tributária, esta mesma deve de ser prevista tendo em conta a legislação associada ao fato ilícito, cabendo estar de acordo com o já citado artigo 29º da CRP:

3. Não podem ser aplicadas penas ou medidas de segurança que não estejam expressamente cominadas em lei anterior.

4. Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respetivos pressupostos, aplicando-se retroativamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido.

Assim sendo, para os crimes quanto à aplicação da punição, esta só pode ser aplicada de acordo com a lei em vigência à data da infração, independentemente de já ter sido publicada uma nova lei que venha punir essa prática infratora. Lembra-se que as penas aplicadas podem ter carácter retroativo com base em lei anterior, se a referida lei favorecer o penalizado.

Estando o princípio da legalidade e da aplicação, associado às punições das contraordenações, previstas nos artigos 2º e 3º do RGCO, eles evidenciam o fato ilícito punível com coima a título de contraordenação, ser passível de coima se a lei estiver em vigor aquando da sua prática. Contudo se a lei publicada *aposteriori* for mais favorável ao arguido, essa mesma lei prevalece sobre a anterior. Em caso de revogação da lei à data do apuramento dos fatos ilícitos pelas autoridades competentes, prevalece a lei anterior respeitante à data dos fatos ou então a publicação seguinte se for mais favorável ao arguido, até à data da revogação.

Anteriormente já frisado, as infrações tributárias, dividem-se em dois tipos, de acordo com o número 2 do artigo 2º do RGIT, contraordenacionais e criminais.

Numa extensa opinião de Susana Aires de Sousa (2017: 75):

Ao imposto é hoje reconhecido um fundamento ético-social: enquanto meio financeiro pago ao Estado, segundo a capacidade contributiva de cada um, para que aquele cumpra um programa de despesas públicas vantajosas à coletividade dos contribuintes; mas também enquanto instrumento de justiça social.

Se este é o fundamento reconhecido ao sistema fiscal, ele não deve confundir-se com o bem jurídico protegido através das sanções e que há de, em nosso modo de ver, ser algo mais tangível, mais concretizável para que possa ser usado como padrão crítico da incriminação. Este bem jurídico tem uma natureza patrimonial e coincide, quanto a nós, com as receitas fiscais.

Neste sentido, a violação das obrigações fiscais tem consequências sancionatórias que têm por ratio essendi a função constitucional reconhecida ao imposto e ao sistema fiscal. Essas sanções podem ser de dois tipos: criminais e administrativas. Cabe perguntar: quais as características que uma determinada conduta há de ter para que possa qualificar-se como crime fiscal?

De acordo com o TC mais concretamente no acórdão n.º 344/93 de 12 de maio, no âmbito do processo N.º 96/92:

A distinção entre crime e contra-ordenação não esquece que estas duas categorias de ilícito tendem a extremar-se, quer pela natureza dos respectivos bens jurídicos quer pela desigualdade de ressonância ética. Mas, tal distinção terá, em última instância, de ser jurídico-pragmática e, por isso, também necessariamente formal.

Segundo o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 12) considera-se crime fiscal, «uma conduta humana, voluntária e culposa, que preenche um dos modelos ou tipos legais onde a lei inscreveu bens jurídicos considerados dignos de proteção».

Já Filomena Tiago (2014: 29), define crime fiscal como:

[O] crime fiscal é um facto típico, ilícito e culposos, ou seja, é aquele que resulta de uma conduta humana, quer a mesma tenha sido cometida por ação ou omissão, voluntária e culposa e que preenche um dos tipos legais previstos na lei.

A sanção a aplicar varia consoante o infrator seja uma pessoa singular ou coletiva e, consoante o valor dos danos causados ao Estado, assim, grosso modo, as penas principais aplicáveis aos crimes tributários cometidos por pessoas singulares são a prisão até oito anos ou a multa de 10 até 600 dias e aos crimes tributários cometidos

por pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é aplicável a pena de multa de 20 até 1920 dias.

Cumulativamente, podem ainda ser aplicadas penas acessórias conquanto estejam pressupostos legais.

Note-se que existe crime fiscal se o infractor revelar culpa na forma de dolo, isto é, se tiver atuado com a intenção de praticar o ato ilícito.

Com efeito, se a conduta do infrator se revelar meramente negligente, deixará de ser crime fiscal e passará a ser uma contra-ordenação fiscal.

Por sua vez o Professor Especialista Amândio Silva (2009: 36) define a tipologia das infrações fiscais:

As infracções tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações. Em termos formais, a prática de uma contra-ordenação tem como consequência a aplicação de uma coima de natureza exclusivamente pecuniária; nos crimes, existe a efectiva possibilidade de privação de liberdade. Se uma situação constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente é punido apenas a título de crime.

Ou seja, de acordo com o fato gerador da infração, e se o mesmo for sujeito a punição, contraordenacional e criminal a punição que prevalece não é o cumulo das mesmas mas sim a aplicada à prática criminal de acordo com a extinção do procedimento contraordenacional por aplicação de procedimento criminal, de acordo com a aliena d) do artigo 61 do RGIT.

Dentro da prática criminal podemos distinguir entre os diversos crimes tributários:

Burla Tributária, artigo 87 do RGIT:

Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Frustração de créditos, artigo 89º do RGIT:

Quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário.

Fraude Fiscal, artigo 103º do RGIT:

Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;

Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Os factos previstos nos [...] [pontos] anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.

Abuso de confiança, artigo 105º do RGIT:

Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar.

Contudo, esta última situação só será considerada abuso de confiança se de acordo com o número 4 do artigo 105º do RGIT:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

Referenciado o crime por abuso de confiança como exemplo para distinção entre crime fiscal e contraordenação fiscal, Susana Aires de Sousa (2017: 76) refere:

[N]o crime Fraude fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT: os factos previstos só são punidos criminalmente se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a € 15 000. Caso a vantagem patrimonial seja inferior àquele valor, aquela conduta constituirá contraordenação fiscal nos termos do artigo 118.º (Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes) ou 119.º (Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes). O legislador usa assim um elemento adicional de quantidade tendo por fim clarificar e complementar a distinção material entre as condutas, mas porque esse elemento que é

já, em si mesmo, revelador de uma diferente carga axiológica daquelas condutas, pois acima daquele valor a conduta torna-se ético-socialmente relevante, capaz de constituir o substrato material da incriminação.

Sendo o objetivo desta dissertação as contraordenações fiscais, irei apenas abordar a partir deste mesmo ponto e nos restantes, temáticas adjacentes e relevantes às mesmas, fazendo menção das infrações criminais apenas quando considerar ser fundamental para a devida compreensão do que irei desenvolver.

O conceito de contraordenação surgiu, como anteriormente referenciado no capítulo 4, após término da Segunda Grande Guerra, como sendo a quarta categoria de «violações cominadas com sanção estadual repressiva», António Beça Pereira (2017: 20), posicionando-se subsequentemente os crimes, delitos e contravenções. Em Portugal o conceito de contraordenação, vem explicito no artigo 1º do RGCO como «todo o fato ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima».

As contraordenações podem ser definidas como um fato fiscalmente ilegal, mas sem natureza de origem criminal, ou seja uma contra ordenação será sempre um desacordo com a legislação tributária punível com coima.

De acordo com o artigo 8º do RGCO em complemento ao artigo 23º do RGIT uma contra-ordenação pode se classificar como simples ou grave e dolosa ou negligente.

Filomena Tiago (2014: 29), define:

[A]s contra-ordenações sociais caracterizam-se por serem um facto típico, ilícito e culposo, mas porque os valores violados são regras de ordenação social cuja não observância merece menor censura, o legislador pune este tipo de infração com uma coima, que é uma sanção pecuniária, e com sanções acessórias, se se tratar de uma contra-ordenação grave.

A sanção a aplicar também varia consoante o infrator seja uma pessoa singular ou coletiva e conforme se considere que o comportamento em que se consubstanciou a infração foi cometido a título de negligência ou seja foi intencional, ou seja, com dolo.

Com efeito, as contra-ordenações fiscais podem ser praticadas através de um comportamento doloso ou de uma conduta meramente negligente.

A AT, deve partir sempre do pressuposto que a infração de contraordenação tem sempre carácter de negligência de acordo com número 1 do artigo 24º, a não ser que esta mesma disposição seja expressa contrariamente por força da lei.

As contraordenações fiscais classificam-se como simples se o montante da coima a aplicar por punição não exceder o valor de 15.000,00 €, estando este mesmo valor em lei anterior nos 5.750,00 €.

Nos casos em que o valor excede os 15.000,00 € de coima, a contraordenação fiscal será considerada sempre como grave, desde que por lei, o fato gerador da infração tributária não detenha natureza criminal, ou seja, quando o fato tributário por si só originar simultaneamente contraordenação e crime a punição a aplicar será sempre a associada à prática criminal, segundo a letra da lei expressa no artigo 10º do RGIT.

Relativamente ao acumular das contraordenações, aplica-se a punição do cúmulo das coimas a aplicar de acordo com o artigo 25º do RGIT e especificado no acórdão 07056/13 de dezembro de 2013, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCASUL), «[n]o regime de cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução».

Em lei anterior, já revogada, à que se referenciar só a título de curiosidade, que relativamente ao cúmulo das coimas existiam duas regras que beneficiavam em muito os infratores. Eram elas:

O cúmulo da coima a aplicar não pode ser superior ao dobro do montante máximo mais elevado das contraordenações fiscais em concurso, não podendo também ser inferior à mais elevada das coimas.

Exemplificando, um infrator é notificado para o pagamento do cúmulo das seguintes coimas:

Uma coima no montante de 50,00 €, outra de 75,00 € e outra de 100,00 €.

Pela lei anterior o limite mínimo da coima seria de 100 € e o limite máximo seria de 200 €, sendo que ao infrator pelo cúmulo das coimas só pagaria 200,00 €, já pela lei atual, tendo em conta a Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, o cúmulo das coimas é a soma do total das mesmas, ou seja 225,00 €.

5. O PROCEDIMENTO CONTRAORDENACIONAL FISCAL

Aos procedimentos administrativos, realizados pela administração tributária, estão associadas diversas regras gerais a ter em consideração, das quais podemos destacar alguns princípios já anteriormente referenciados. De acordo com o artigo 55º da LGT:

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Pelo princípio da decisão, está a administração tributária obrigada a pronunciar-se relativamente a todos os assuntos aos quais lhe digam respeito, desde que os meios utilizados pelos contribuintes estejam previstos na lei²⁰. O procedimento tributário visa uma conclusão célere e intuitiva, devendo os intervenientes no processo em questão, evitar a prática de atos de pouca ou nenhuma utilidade para a situação em causa, artigo 57º da LGT.

Um dos princípios mais importantes no procedimento administrativo é o Princípio do Inquisitório, previsto no artigo 58º da LGT, onde se instaura que a administração tributária deve de realizar todas as diligências que achar necessárias, quer para chegar à verdade material, quer para a satisfação do interesse público, ao abrigo do artigo 59º da LGT tanto o contribuinte, quanto a administração tributária, estão sujeitos ao princípio da colaboração recíproca.

O processo de contraordenação fiscal deverá ser sempre instaurado aquando se considere haver suspeita de prática contraordenacional, artigo 54º do RGIT, podendo servir de base para instauração, de acordo com o artigo 56º do RGIT:

- a) o auto de notícia levantado por funcionário competente;
- b) a participação de entidade oficial;
- c) a denúncia feita por qualquer pessoa;

²⁰ Numero 1 do artigo 56º da LGT, «A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo».

d) a declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima.

O processo de contraordenação fiscal poderá ser instaurado tendo em conta um procedimento administrativo denominado de auto de notícia.

Segundo a Direção-Geral da Política de Justiça (DGPJ), o auto de notícia define-se pelo:

Documento escrito que incorpora a notícia da infracção, onde são mencionados os factos que a constituem, o dia, a hora, o local e as circunstâncias em que aquela foi cometida e tudo o que puder ser averiguado acerca da identificação dos agentes e dos ofendidos, bem como os meios de prova conhecidos, nomeadamente as testemunhas que puderem depor sobre os factos.

De acordo com o número 1 do artigo 57º do RGIT, no auto de notícia, «[a] autoridade ou agente de autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos da contra-ordenação tributária levantará auto de notícia, se para isso for competente, e enviá-lo-á imediatamente à entidade que deva instruir o processo».

Nos seus requisitos o auto de notícia deverá conter de acordo com o artigo 57º:

- a) A identificação do autuante e do autuado, com menção do nome, número fiscal de contribuinte, profissão, morada e outros elementos necessários;
- b) O lugar onde se praticou a infracção e aquele onde foi verificada;
- c) O dia e hora da contra-ordenação e os da sua verificação;
- d) A descrição dos factos constitutivos da infracção;
- e) A indicação das circunstâncias respeitantes ao infractor e à contra-ordenação que possam influir na determinação da responsabilidade, nomeadamente a sua situação económica e o prejuízo causado ao credor tributário;
- f) A menção das disposições legais que prevêm a contra-ordenação e cominam a respectiva sanção;
- g) A indicação das testemunhas que possam depor sobre a contra-ordenação;
- h) A assinatura do autuado e, na sua falta, a menção dos motivos desta;
- i) A assinatura do autuante, que poderá ser efectuada por chancela ou outro meio de reprodução devidamente autorizado, podendo a autenticação ser efectuada por aposição de selo branco ou por qualquer forma idónea de assinatura e do serviço emitente.

Tendo em conta o artigo 59º do RGIT, podem levantar auto de notícia, nos casos de contraordenações fiscais, para além dos órgãos de polícia criminal competentes para a fiscalização tributária, as seguintes entidades:

- Diretor-geral e subdiretores-gerais da Direção-Geral dos Impostos (DGI);
- Diretores de serviços da DGI;
- Diretores de finanças;
- Diretores de finanças adjuntos;
- Chefes de repartições de finanças;
- Pessoal técnico superior e pessoal técnico da área da inspeção tributária da DGI;
- Outros funcionários da DGI que exerçam funções de inspeção, quer atribuídas por lei quer por determinação de superiores hierárquicos mencionados anteriormente.

De acordo com o artigo 58º do RGIT, caso exista procedimento de inspeção tributária e o infrator reconheça a sua culpa, solicitando redução da coima ao abrigo da aliena c) do número 1 do artigo 29º do RGIT, assunto que irei abordar no capítulo seguinte, deverá ficar registado no relatório final da inspeção, que não foi levantado auto de notícia, ficando o infrator responsabilizado para que no prazo legalmente estabelecido, de acordo com aliena b) do número 1 do artigo 30º do RGIT, assunto que também irei abordar no capítulo seguinte, realize o pagamento da coima reduzida.

Caso o pagamento da coima não seja efetuado nem a situação tributária regularizada, será iniciado processo de contraordenação por parte do serviço tributário da área onde tiver sido cometida a referida infração.

Relativamente à participação e à denúncia as mesmas deverão de ser realizadas tendo em conta o artigo 60º do RGIT:

- 1 - Se algum funcionário sem competência para levantar auto de notícia tiver conhecimento, no exercício ou por causa do exercício das suas funções, de qualquer contra-ordenação, participá-la-á, por escrito ou verbalmente, à autoridade competente para o seu processamento.
- 2 - Qualquer pessoa pode denunciar contra-ordenação tributária junto dos serviços tributários competentes.
- 3 - A participação e a denúncia verbais só terão seguimento depois de lavrado termo de identificação do participante ou denunciante.
- 4 - A participação e a denúncia conterão, sempre que possível, os elementos exigidos para o auto de notícia.

5 - O disposto neste artigo é também aplicável quando se trate de funcionário competente para levantar auto de notícia, desde que não tenha verificado pessoalmente a contra-ordenação.

O processo de contraordenação fiscal poderá dividir-se em duas fases: a fase administrativa e fase judicial, a fase judicial irei abordar no subcapítulo 7.2.3, sendo a fase administrativa obrigatória para o desenvolvimento do processo contraordenacional em si.

De frisar que o processo contraordenacional acarreta custas administrativas de acordo com o artigo 66º do RGIT, reguladas pelo Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Tendo por referência o artigo 67º do RGIT, o processo de contraordenação fiscal será sempre iniciado no serviço de finanças da zona onde efetivamente foi cometida a contraordenação, sendo nesta mesma entidade que se irá centrar toda a informação, seja ela facultada pelos participantes, denunciantes e autuantes.

De acordo com o artigo 68º do RGIT:

1 - Recebido qualquer dos documentos que sirva de base ao processo de contra-ordenação tributário, o serviço competente procede ao seu registo e autuação.

2 - Do registo constará o número de ordem atribuído ao processo, a data de entrada e o nome do indiciado como infractor.

Ficando a investigação e a instrução a cargo da orientação do dirigente do serviço tributário competente de acordo com o número 1 do artigo 69º do RGIT.

Caso se verifique que o auto de notícia foi levantado por pessoa competente, a instrução e investigação referentes ao processo de contraordenação anexo ao auto são dispensadas, mantendo-se sempre em aberto a «obtenção de outros elementos indispensáveis para a prova da culpabilidade do arguido ou para demonstrar a sua inocência», de acordo com o número 2 do artigo 69º do RGIT.

Relativamente aos meios da prova, previsto no artigo 72º do RGIT, deverá:

1 - O dirigente do serviço tributário juntará sempre ao processo os elementos oficiais de que disponha ou possa solicitar para esclarecimento dos factos, designadamente os respeitantes à situação tributária ou contributiva do arguido.

2 - As testemunhas, no máximo de três por cada infracção, não são ajuramentadas, devendo a acta de inquirição ser por elas assinada ou indicar as razões da falta de assinatura.

3 - As testemunhas e os peritos são obrigados a comparecer no serviço tributário da área da sua residência e a pronunciarem-se sobre a matéria do processo, sendo a falta ou recusa injustificada puníveis com sanção pecuniária a fixar entre um quinto e o dobro do salário mínimo nacional mensal mais elevado em vigor na data da não comparência ou da recusa.

Após o arrolamento das provas, ou emissão do auto de notícia, deverá de acordo com o número 1 do artigo 70º do RGIT:

O dirigente do serviço tributário competente notifica[r] o arguido do facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como utilizar as possibilidades de pagamento antecipado da coima nos termos do artigo 75.º ou, até à decisão do processo, de pagamento voluntário nos termos do artigo 78.º

Caso a audição prévia não extinga o processo contra-ordenacional, nem o pagamento voluntário seja realizado, será notificada ao infrator a decisão final relativa ao montante da coima a aplicar.

Em termos de competência para a aplicação da coima, a título de contra-ordenação fiscal, de acordo com o artigo 52º do RGIT, surge:

Tratando-se de contraordenação fiscal, a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º e 116.º a 126.º, bem como das contraordenações autónomas, ao dirigente do serviço tributário local da área onde a infração teve lugar e a aplicação das coimas previstas nos artigos 114.º, 118.º, 119.º e 126.º, quando o imposto em falta seja superior a (euro) 25 000, e nos artigos 113.º, 115.º, 127.º, 128.º e 129.º ao diretor de finanças da área onde a infração teve lugar, ou ao diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos contribuintes cujo acompanhamento permanente seja sua atribuição, competindo-lhes, ainda, a aplicação de sanções acessórias.

Quanto aos artigos anteriormente evidenciados na citação do artigo 52º do RGIT, os mesmos pertencem todos ao RGIT e serão detalhadamente estudados no capítulo seguinte.

A decisão final da aplicação da coima e/ou sanção acessória, deverá mencionar o evidenciado no número 1 do artigo 79º do RGIT:

- a) A identificação do infrator e eventuais participantes;
- b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;

- c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
- e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
- f) A condenação em custas.

Os temas anteriormente frisados e relativos ao direito de audição, ao pagamento antecipado e ao pagamento voluntário das coimas serão abordados no subcapítulo 7.2 deste mesmo trabalho.

6. PUNIÇÕES E DEFESA DOS ARGUIDOS

Cabe à Assembleia da República com o artigo 165º da CRP legislar, relativamente ao: «Regime geral de punição das infrações disciplinares, bem como dos atos ilícitos de mera ordenação social e do respetivo processo».

Assim sendo, ao abrigo do RGIT, quem praticar atos contraordenacionais, deverá ser responsabilizado e sancionado pelos mesmos, sendo até prova contraditória considerada a possibilidade de ser inocente, não se aplicando qualquer punição.

6.1. AS PUNIÇÕES ASSOCIADAS ÀS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS FISCAIS TOMADAS COMO CONTRAORDENACIONAIS

As punições associadas às contraordenações terminam por norma pela aplicação de uma coima, que segundo, Jorge Manuel Lopes de Sousa (2010: 2), as mesmas têm por objetivo levar «o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, constatando a aplicação àquele da sanção, se abstenham de praticar factos idênticos aos por ele praticados.»

Quando não se cumprir com uma obrigação fiscal, segundo o Professor Especialista Amândio Silva (2009), ainda que se regularize a situação, ao se praticar um fato punível nos termos do RGIT, deverá ser aplicada uma sanção.

Levando em conta os comportamentos contraordenacionais fiscais, por norma, os mesmos culminam com a aplicação de uma coima podendo também ser instituídas sanções acessórias caso o comportamento contraordenacional seja efetivamente grave.

De acordo com o artigo 26º do RGIT, as coimas aplicadas a título de comportamentos contraordenacionais podem maximizar-se para pessoas coletivas, a título de dolo até 165.000,00 € e até 45.000,00 € a título de negligência.

Já às pessoas singulares é aplicado a título de dolo o maximizante de 82.500,00 € e 22.500,00 € a título de negligência.

Quanto ao mínimo a pagar esse é de 50,00 € para todos os contribuintes, podendo o mesmo ser reduzido para metade caso seja aplicada redução de coima.

Tendo em conta a coima a aplicar a título contraordenacional, artigo 27º do RGIT, a mesma deverá de ser graduada de acordo com a gravidade do fato ocorrido, a situação económica e grau de culpabilidade do infrator, deverá sempre que seja possível concluir,

exceder o benefício económico que o infrator usufruiu pela prática do ato contraordenacional e em caso de omissão de fatos a coima deverá ter uma graduação tempestiva tendo em conta a data em que a respetiva omissão foi realizada.

Como anteriormente mencionado as contraordenações graves, são aquelas cuja coima excede os 15.000,00 €, e podem vir a estar sujeitas a aplicação conjunta de sanções acessórias tais como as previstas no artigo 28º do RGIT:

- a) perda de objetos pertencentes ao agente;
- b) privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
- c) perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;
- d) privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;
- e) encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- f) cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- g) publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infração.

Face a este mesmo artigo 28º do RGIT há que ter em conta também cumulativamente o expresso no artigo 21º A do RGCO:

1 - A sanção referida na alínea a) do nº 1 do artigo anterior só pode ser decretada quando os objectos serviram ou estavam destinados a servir para a prática de uma contra-ordenação, ou por esta foram produzidos.

2 - A sanção referida na alínea b) do nº 1 do artigo anterior só pode ser decretada se o agente praticou a contraordenação com flagrante e grave abuso da função que exerce ou com manifesta e grave violação dos deveres que lhe são inerentes.

3 - A sanção referida na alínea c) do nº 1 do artigo anterior só pode ser decretada quando a contraordenação tiver sido praticada no exercício ou por causa da actividade a favor da qual é atribuído o subsídio.

4 - A sanção referida na alínea d) do nº 1 do artigo anterior só pode ser decretada quando a contraordenação tiver sido praticada durante ou por causa da participação em feira ou mercado.

5 - A sanção referida na alínea e) do nº 1 do artigo anterior só pode ser decretada quando a contraordenação tiver sido praticada durante ou por causa dos actos públicos ou no exercício ou por causa das actividades mencionadas nessa alínea.

6 - As sanções referidas nas alíneas f) e g) do nº 1 do artigo anterior só podem ser decretadas quando a contra-ordenação tenha sido praticada no exercício ou por causa da actividade a que se referem as autorizações, licenças e alvarás ou por causa do funcionamento do estabelecimento.

Assim sendo, só poderão aplicar-se as sanções acessórias previstas no artigo 28º do RGIT, se os atos contraordenacionais graves estiverem em consideração com o aplicado no artigo 21º A do RGCO.

De forma a criar um modelo estrutural, cujo objetivo principal será evidenciar as punições mínimas e máximas associadas às contraordenações fiscais, será realizada uma decomposição da aplicabilidade do artigo 113º do RGIT, até ao artigo 129º do RGIT:

- **Artigo 113º do RGIT aborda a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.**

Assim ao sujeito singular que **dolosamente** se recusar a entregar, exhibir ou apresentar a documentação materialmente relevante para apuramento da verdade tributária, desde que a documentação não detenha carácter sigiloso, a funcionário competente, quando os fatos não constituam crime de fraude fiscal, é punido com coima mínima de 375,00 €, a máxima de 75.000,00 €, duplicando estes valores caso o sujeito em causa seja pessoa coletiva, ou seja, coima mínima de 750,00 € e máxima de 150.000 €.

Este mesmo artigo visa punir quem não cumpra com o seu dever de colaboração, tendo em conta o referenciado no artigo 63º da LGT onde:

Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

[...]

Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos susceptíveis de esclarecer a sua situação tributária;

▪ **Artigo 114º do RGIT, aborda a falta da entrega da prestação tributária.**

O sujeito singular que a título de **dolo** não entregar aos cofres do estado o que lhe é devido, seja parcial ou total, em período de 90 dias ou superior, a contar da data do devido pagamento, desde que os fatos não constituam crime, é punido com coima variável entre o dobro do montante em falta, até ao limite máximo de 82.500,00 €.

Caso o sujeito seja uma pessoa coletiva, é punido com coima variável entre a totalidade do montante em falta, até ao limite máximo de 165.000,00 €.

O sujeito singular que a título de **negligência** não entregar aos cofres do estado o que lhe é devido, seja parcial ou total, em período de 90 dias ou superior, a contar da data do devido pagamento, desde que os fatos não constituam crime, é punido com coima variável entre 15% do montante em falta, até ao limite máximo de 22.500,00 €.

Caso o sujeito seja uma pessoa coletiva, é punido com coima variável entre a 30 % do montante em falta, até ao limite máximo de 45.000,00 €.

Caso os valores em dívida ultrapassem os 90 dias e o montante liquidado seja superior a 7.500,00 €, deverá o sujeito, ser punido a título de crime por abuso de confiança, isto se a AT assim o entender.

Às coimas anteriormente referenciadas no artigo 114º do RGIT, deve-se ter em conta também como prestação tributária, o montante que foi deduzido por conta daquela prestação, assim como aquele que, não tendo sido recebido, haja obrigação legal de liquidar, simplificando no apuramento do iva não se tem de pagar aquilo que ao sujeito passivo cabe o direito de dedução, tendo de liquidar o imposto faturado independentemente do mesmo ainda não ter sido recebido, caso não se encontre o sujeito passivo de IVA em regime de caixa.

De acordo com o número 5 do artigo 114º do RGIT, são punidas da mesma forma que a falta da entrega da prestação tributária aos cofres do Estado, as seguintes contraordenações:

- a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido

liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais [caso do reverse charge no IVA que que se deve liquidar e deduzir o imposto];

b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens; [Caso do IMT]

c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;

d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos;

e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos;

f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

Relativamente ao pagamento de impostos e tendo em conta o número 5, do artigo 63º E da LGT, só se pode pagar em numerário imposto até ao montante máximo de 500,00 €.

Caso o pagamento da prestação tributária devida, seja efetuado fora dos meios legalmente previstos, é punível ao sujeito singular coima de 75,00 €, ao máximo de 2.000,00 €, duplicando estes montantes para 150,00 € e 4.000,00 € respetivamente, se o sujeito em causa for uma pessoa coletiva.

Nesta anterior situação como a lei não atribuiu negligência ou dolo aplica-se o número 1 do artigo 24º do RGIT, «[s]alvo disposição expressa da lei em contrário, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência».

▪ **Artigo 115º do RGIT, violação do segredo fiscal.**

Se um sujeito singular **negligentemente**, revelar, tomar partido próprio ou violar o segredo de confidencialidade fiscal, relativo a qualquer informação fiscal que lhe foi dada a conhecer, no exercício das suas respetivas funções ou por causa delas, é punível com coima de 75,00 € a 1.500,00 €, caso seja pessoa coletiva estes mesmos valores duplicam para 150,00 € e 3.000,00 €.

Neste mesmo artigo 115º do RGIT, vêm evidenciada a punição associada à violação contra-ordenacional, do artigo 64º da LGT, relacionado com a confidencialidade.

▪ **Artigo 116º do RGIT falta ou atraso na entrega das declarações.**

Caso um sujeito singular, que seja obrigado a entregar determinado tipo de declaração fiscal, independentemente da mesma estar sujeita ou não a pagamento de tributo, ou a fins estatísticos, não o realize ou o realize fora do prazo legalmente estabelecido é punível com coima entre 150,00 € a 3.750,00 €, em caso da declaração em causa estar relacionada com transferências transfronteiras, números 1, 2 e 6 do artigo 63º da LGT, às quais o sujeito passivo esteja abrangido na obrigação de comunicar, é punível com coima de 250,00 € a 5.000,00 €.

Relativamente aos montantes anteriores os mesmos duplicam caso o sujeito em causa seja uma pessoa coletiva.

Esta mesma contraordenação é de carácter **negligente simples** dado que os montantes das coimas a aplicar são de valor máximo inferior a 15.000,00 €.

▪ **Artigo 117º do RGIT falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações.**

Caso um sujeito singular, falte ou se atrase, na apresentação, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, da documentação comprovativa a fatos, valores ou situações constantes em declarações fiscais já submetidas, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legalmente ou administrativamente exigidos, é punível com coima de 150,00 € a máxima de 3.750,00 €, se a documentação solicitada diga respeito às comunicações exigidas nos artigos 3.º e 3.º-A do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, respeitante às:

 pessoas, singulares [...], que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária a Aduaneira (AT), por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do Código do IVA.

A mesma constitui contraordenação **simples negligente**, punível com coima de 200,00 € a 10 000,00 €.

Caso um sujeito coletivo, falte ou se atrase, na apresentação, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, da documentação comprovativa a fatos, valores ou situações constantes em declarações fiscais já submetidas, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legalmente ou administrativamente exigidos, é punível com coima de 300,00 € a máxima 7.500,00 €, se a documentação solicitada diga respeito às comunicações exigidas nos artigos 3.º e 3.º-A do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, respeitante às:

 pessoas, [...] coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária a Aduaneira (AT), por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do Código do IVA.

a mesma constitui contraordenação **negligente**, punível com coima de 400,00 € a 20.000,00 €.

Caso não se apresente, ou se apresente fora do prazo legalmente estabelecido, as declarações conexas à atividade (início, alteração e cessação), as declarações autónomas de conexas dos pressupostos de benefícios fiscais e as declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais, é punível com coima mínima de 300,00 € até 7.500,00 €, caso o sujeito seja pessoa singular, se o sujeito for pessoa coletiva a coima mínima e máxima passam para o dobro do montante, 600,00 € até 15.000,00 €.

A não apresentação de comprovativo válido de pagamento de imposto é punível para sujeitos singulares com coima entre 35,00 € a 750,00 €, caso o sujeito seja coletivo a coima é variável entre 70,00 € a 1.500,00 €.

A não apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte relativo a pessoas singulares é punível com coima entre 75 € a 375,00 €.

Quando a lei obriga a adesão à caixa postal eletrónica por parte dos contribuinte, a sua falta de comunicação, ou a sua comunicação fora do prazo legal, é punível para o sujeito singular, coima entre 50,00 € a 250,00 € e para o sujeito coletivo, coima entre 100,00 € a 500,00 €.

A não apresentação ou apresentação fora do prazo do arquivo de preços de transferência, quando a lei o obriga, é punível com coima de 500,00 € a 1.000,00 € para sujeitos singulares e de 1.000,00 € a 2.000,00 € para sujeito coletivos, tendo em conta que a estes valores acresce 5 % por cada dia de atraso relativo ao incumprimento da sua não apresentação.

A não apresentação, ou apresentação fora do prazo que a administração tributária estabelecer, dos elementos referidos no número 9 do artigo 66º do CIRC é punível com coima entre 500,00 € até 10.000,00 €.

Relativamente aos elementos previstos no artigo anterior, os mesmos encontram-se relacionados com a imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, sendo que a AT pode solicitar:

As contas devidamente aprovadas pelos órgãos competentes das entidades não residentes a que respeitam o lucro ou os rendimentos a imputar;

A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a entidade não residente, bem como todos os instrumentos jurídicos que respeitem aos direitos de voto ou aos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais;

A demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

A não apresentação ou a apresentação fora do prazo legalmente estabelecido das declarações previstas nas alíneas b) e d) do número 7 do artigo 69º do CIRC, relativo ao regime especial de tributação conjunta dos grupos de sociedades é punível com coima de 500,00 € a 22.500,00 €.

A não apresentação, ou apresentação fora do prazo legalmente estipulado da declaração de registo e da comunicação à administração tributária, da informação a que as instituições financeiras reportantes se encontram obrigadas a prestar por força do disposto no Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, é punível com coima de 500,00 € a 22.500,00 €, caso os sujeitos sejam singulares, duplicando o montante das coimas se os sujeitos forem pessoas coletivas.

▪ **Artigo 118º do RGIT, falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes.**

O sujeito que a título de **dolo** falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não seja considerado crime de fraude fiscal, é punido com coima entre 750,00 € até ao triplo do imposto que deixou de ser devidamente liquidado, até ao máximo de 37.500,00 €.

O sujeito que utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária de determinado contribuinte, com o objetivo de obter vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas fiscais, é punido com coima entre 750,00 € até ao triplo do imposto que deveria de ser devidamente liquidado, até ao máximo de 37.500,00 €. Nas situações anteriores, caso não acha imposto a liquidar, os limites das coimas previstas são reduzidos a metade dos montantes.

▪ **Artigo 119º do RGIT, omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes.**

Quem omitir ou disponibilizar informação inexata, relativa à sua situação tributária que não constitua nem fraude fiscal, nem contraordenação prevista no artigo anteriormente mencionado, nas suas declarações, tal como nos documentos comprovativos aos fatos, valores ou situações nelas constantes, é punível com coima de 375,00 € a 22 500 € **a título de negligência.**

Caso não exista imposto a pagar, os limites das coimas previstos são reduzidos à quarta parte.

As inexatidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre (euro) 25 e (euro) 750.

Às omissões ou inexatidões relativas à situação tributária nas declarações a que se referem os n.os 2 e 3 do artigo 58.º-A do Código do IRS, que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no artigo anterior, é aplicável a coima prevista no [...] do artigo 117.º.

Os montantes anteriores são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

▪ **Artigo 119º A do RGIT, omissões ou inexatidões nos pedidos de informação vinculativa.**

Considerando que o contribuinte dispõe do direito à informação e tendo em conta o artigo 68º da LGT, pode o contribuinte, seja ele pessoa singular ou coletiva, solicitar à AT, parecer técnico de carácter urgente com base em fatos disponibilizados.

Assim sendo todas «as omissões ou inexactidões relativas aos actos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa, prestadas com carácter de urgência, apresentados nos termos do artigo 68.º da lei geral tributária, são puníveis com coima de (euro) 375 a (euro) 22 500».

Os montantes anteriores são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

▪ **Artigo 119º B do RGIT, incumprimento das regras de comunicação e diligência devida a aplicar pelas instituições financeiras.**

As omissões ou inexatidões nas informações comunicadas pelas instituições financeiras reportantes, nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, ou do regime de acesso automático a informações financeiras relativas a residentes, são puníveis com coima de €250 a €11 250.

O incumprimento dos procedimentos de diligência devida, de registo e conservação dos documentos destinados a comprovar o respetivo cumprimento pelas instituições financeiras reportantes, nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, ou do Regime de acesso automático a informações financeiras relativas a residentes, são puníveis com coima de €250 a €11 250.

- **Artigo 120º do RGIT, inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes.**

A inexistência de contabilidade organizada ou de livros de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de registos e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respetiva natureza, é punível com coima entre (euro) 225 e (euro) 22 500.

Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima do artigo 113º.

Os montantes anteriores são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

Neste mesmo artigo enquadra-se o número 1 do artigo 123º do CIRC, onde:

As sociedades [...] e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada.

Bem como o número 2 do artigo 28º do CIRS que especifica que «os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, [...] tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000» ficam abrangidos obrigatoriamente por um regime de contabilidade organizada.

- **Artigo 121º do RGIT, não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução.**

São consideradas **contraordenações graves**:

A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 500 a € 10 000.

O atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei

fiscal, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 250 a € 5 000.

A produção pelo sujeito passivo do ficheiro normalizado de exportação de dados sem observância do modelo de estrutura de dados legalmente previsto é punível com coima de € 250 a € 5 000. **[Este mesmo ficheiro é também designado como soft geral, sendo que todos os programas certificados devem deter a possibilidade de gerar o mesmo].**

Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos [pontos] anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, é punido com a coima do artigo 113º do RGIT.

Aqui tem-se em conta o número 3 do artigo 123º do CIRC, onde não são permitidos atrasos na contabilização pelo prazo superior a 90 dias a contar do último dia do mês a que a mesma (contabilidade) respeite.

Os montantes anteriores são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 122º do RGIT, falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração.**

A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respectiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 750.

A mesma sanção é aplicável à não conservação, pelo prazo estabelecido na lei fiscal, dos documentos mencionados no número anterior.

Os prazos estabelecidos encontram-se mencionados no número 4 do artigo 123º do CIRC, «livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos» e no número 1 do artigo 52º do CIVA, «os sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte, incluindo, quando a contabilidade é estabelecida por meios informáticos».

- **Artigo 123º do RGIT, violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas.**

A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de (euro) 150 a (euro) 3750.

A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 2000.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 124º do RGIT, falta de designação de representantes.**

A falta de designação de uma pessoa com residência, sede ou direção efetiva em território nacional para representar, perante a administração tributária, as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária, quando obrigatória, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 7 500.

O representante fiscal do não residente, quando pessoa diferente do gestor de bens ou direitos, que, sempre que solicitado, não obtiver ou não apresentar à administração tributária a identificação do gestor de bens ou direitos é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 3750.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 125º do RGIT, pagamento indevido de rendimentos.**

O pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte, é punível com coima entre (euro) 35 e (euro) 750.

A falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verificarem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respectiva prova, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 3750.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 125º A do RGIT, pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários.**

O pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos ou associados a valores mobiliários, quando a aquisição destes tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º do Código do IRS, e previamente não tenha sido feita prova perante as entidades que intervenham no respectivo pagamento ou colocação à disposição da apresentação da declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37 500.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 125º B do RGIT, inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes.**

A inexistência de prova, de que foi apresentada a declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, perante as entidades referidas no n.º 3 do mesmo artigo, ou que a aquisição das acções ou valores mobiliários foi realizada com a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º desse Código, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37 500.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 126º do RGIT, transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação.**

A transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido, é punível com coima de (euro) 375 a (euro) 37 500.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

- **Artigo 127º do RGIT, impressão de documentos por tipografias não autorizadas.**

A impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição, é punível com coima de (euro) 750 a (euro) 37 500.

O fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição ou utilização, é punível com coima de (euro) 750 a (euro) 37 500.

Estes mesmos montantes são aplicáveis a pessoas singulares, duplicando os mesmos caso os intervenientes sejam sujeitos coletivos.

Neste mesmo artigo à que salientar a importância do número 1 do artigo 8º do Regime de Bens em Circulação (RBC), onde «[a] impressão tipográfica dos documentos [...] só pode ser efetuada em tipografias devidamente autorizadas pelo Ministro das Finanças», assim como o número 5 do artigo 36º do CIVA, que especifica os elementos a constar nas faturas.

- **Artigo 128º do RGIT, falsidade informática e software certificado.**

Aos responsáveis pela criação, cedência ou transação de sistemas informativos cujos fins sejam esturpar o devido apuramento da situação tributária de determinado contribuinte, ou não sejam os referidos sistemas certificados, de acordo com a lei em vigor, pela AT, quando não seja considerado crime, é punível com coima de 3.750 € até 37.500,00 € para pessoas singulares, duplicando o valor caso os responsáveis sejam pessoas coletivas.

- **Artigo 129º do RGIT, violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias e de transações em numerário.**

De acordo com o artigo 63º C, da LGT:

Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida.

A não aplicação do anteriormente mencionado é punível com coima de 270,00 € a 27.000,00 €, a aplicar a sujeito singular. Caso o sujeito em questão seja coletivo a coima varia entre 540,00 € a 54.000,00 €.

Continuando com o artigo 63º C, da LGT:

Devem, ainda, ser efectuados através da conta ou contas [referidas] todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

A falta de realização através da respetiva conta bancária dos movimentos anteriormente mencionados é punível com coima de 180,00 € a 4.500,00 € a sujeitos singulares, passando para 360,00 € até 9.000,00 € a sujeitos coletivos.

Considerando o artigo 63º E, da LGT:

É proibido pagar ou receber em numerário em transações de qualquer natureza que envolvam montantes iguais ou superiores a (euro) 3 000, ou o seu equivalente em moeda estrangeira.

Os pagamentos realizados pelos sujeitos passivos a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-C [sujeitos obrigado a terem conta bancária] respeitantes a faturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a (euro) 1 000, ou o seu equivalente em moeda estrangeira, devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

A realização de transações em numerário que excedam os limites anteriormente mencionados é punível com coima de 180,00 € a 4.500,00 € a sujeitos singulares, passando para 360,00 € até 9.000,00 € a sujeitos coletivos.

6.2. A DEFESA DOS AGENTES INFRATORES

6.2.1. O DIREITO DE AUDIÇÃO

O princípio da participação e o princípio da colaboração são dois princípios fundamentais previstos na lei fiscal e constitucional, e estão ambos interligados na defesa dos contribuintes no âmbito dos processos contraordenacionais.

Tendo em conta o artigo 37º da CRP todos os cidadãos têm:

[O] direito de exprimir e divulgar livremente o seu pensamento pela palavra, pela imagem ou por qualquer outro meio, bem como o direito de informar, de se informar e de ser informados, sem impedimentos nem discriminações.

O exercício destes direitos não pode ser impedido ou limitado por qualquer tipo ou forma de censura.

As infrações cometidas no exercício destes direitos ficam submetidas aos princípios gerais de direito criminal ou do ilícito de mera ordenação social, sendo a sua apreciação respetivamente da competência dos tribunais judiciais ou de entidade administrativa independente, nos termos da lei.

A todas as pessoas, singulares ou coletivas, é assegurado, em condições de igualdade e eficácia, o direito de resposta e de retificação, bem como o direito a indemnização pelos danos sofridos.

Tendo em consideração este mesmo artigo 37º da CRP, como um direito constitucional, surge o princípio do direito à audiência prévia previsto pelo princípio da participação.

É neste conceito que surgem os artigos, 59º da LGT com o princípio da colaboração e 60º da LGT, com o dever ao direito de audiência.

Considerando o artigo 59º da LGT, «[o]s órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco», estando esta mesma colaboração ao abrigo da boa fé entre ambas as partes. A AT no âmbito do princípio da colaboração deverá proporcionar aos contribuintes ao abrigo do artigo 59º da LGT:

A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;

O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias

O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;

O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem;

Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;

Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;

A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal.

Segundo o artigo 60º da LGT, a participação dos contribuintes nos procedimentos aos quais os mesmos sejam intervenientes, mais concretamente nas decisões tomadas pela AT, deverá ser sempre realizada através do, «direito de audição antes da liquidação, direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, entre outras».

Na opinião de Hélder Martins Leitão (2017: 125), «[o] direito de audição e defesa têm assento constitucional, traduzindo-se na garantia dos cidadãos poderem intervir nos processos de contra-ordenação antes de lhes ser aplicada qualquer coima ou sanção acessória».

Após notificação da decisão associada ao procedimento de contraordenação, através dos meios anteriormente descritos, o sujeito passivo, pode e deve de exercer o seu direito de audição. O artigo 50º do RGCO estabelece que «[n]ão é permitida a aplicação de uma coima ou de uma sanção acessória sem antes se ter assegurado ao arguido a possibilidade de, num prazo razoável, se pronunciar sobre a contra-ordenação que lhe é imputada e sobre a sanção ou sanções em que incorre».

É neste conceito que surge a possibilidade de defesa do presumível infrator, explicito no artigo 71º da RGIT, onde:

A defesa do arguido pode ser produzida verbalmente no serviço tributário competente.

Após a apresentação da defesa, o dirigente do serviço tributário, caso considere necessário, pode ordenar novas diligências de investigação e instrução.

Durante a investigação e instrução o dirigente do serviço tributário pode solicitar a todas as entidades policiais e administrativas a cooperação necessária.

Perante a AT, o direito à defesa não pode ser encarado como uma simples crítica face a um procedimento contraordenacional que necessita de ser contraditado.

Bem pelo contrário, o direito à defesa é uma contribuição muito importante por parte de um contribuinte, pois pode trazer, fatos desconhecidos, mas bastante relevantes e que poderão servir de causa para auxiliar à compreensão da questão material abordada.

No meu entender, o legislador pretende que o direito de audição se transforme no momento essencial em que deverão ser considerados todos os fatos que o arguido decida trazer para o procedimento administrativo.

Já o artigo 50º do RGCO prevê que não pode ser aplicada coima ou sanção acessória, sem que antes seja cedida possibilidade de defesa ao arguido interveniente no processo.

Este mesmo meio de defesa pode ser elaborado por escrito, verbalmente ou remeter-se o arguido ao silêncio, podendo até fazer-se representar por um defensor, artigo 53º do RGCO, se assim o entender.

Refere Ana Cristina Silva, (2016: 34) que se o contribuinte entender «apresentar a defesa deve fazê-lo no prazo dos 10 dias concedidos. Em regra, é aconselhável que a defesa seja feita por escrito.»

Será respeitando este prazo de 10 dias, após notificação para direito de audição, segundo Ana Cristina Silva (2016), que o contribuinte poderá solicitar de acordo com o artigo 32º do RGIT a dispensa da coima, isto se cumprir cumulativamente as seguintes condições: regularização da falta cometida, revele um diminuto grau de culpa e a prática da infração não ocasionar prejuízo efetivo à receita tributária.

Por outro lado também poderá a AT aplicar apenas uma admoestação, isto se «a reduzida gravidade da infracção e da culpa do agente o justifique», de acordo com o artigo 51º do RGCO, devendo esta ser realizada por escrito.

Será também aqui no direito de audição que poderá ser utilizada a exclusão da culpa, temática abordada no subcapítulo seguinte.

6.2.2. EXCLUSÃO DA ILICITUDE E DA CULPA COMO MEIO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES.

É certo que o desconhecimento da lei, tendo em conta o artigo 6º do CC, não é motivo válido para justificar o seu não cumprimento, nem ilibar os cidadãos das sanções previstas

na lei, assim como a interpretação incorreta da mesma, tendo em conta o artigo 9º do CC também não é motivo válido para o seu desrespeito.

Contudo existem situações em que a própria lei prevê a exclusão quer da ilicitude, quer da culpa do não cumprimento da mesma.

Segundo o artigo 17º do CP e o número 1, do artigo 9º do RGCO, «age sem culpa quem atuar sem consciência da ilicitude do facto, se o erro lhe foi censurável».

Tendo em consideração o número 2 do artigo 31º do código CP, não se torna um fato ilícito aquele que é praticado:

- a) Em legítima defesa;
- b) No exercício de um direito;
- c) No cumprimento de um dever imposto por lei ou por legítima da autoridade; ou
- d) Com o consentimento do titular do interesse jurídico lesado.

Aqui surge a situação do perdão fiscal, onde quem até determinada data, por lei estabelecida, regularizar a sua situação contributiva, que se encontrava em dívida para com o Estado, não pode ser alvo de penalizações associadas a fatos ilícitos correspondentes a essas mesmas dívidas.

Já o número 1 do artigo 36º do CP, estabelece que «[n]ão é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas da autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar.»

Relativamente a este ponto poderemos considerar o dever do sigilo profissional, onde quem, através da sua profissão, se tornar conhecer de situações que lesem a AT, deverá por grau hierárquico denunciar essa mesma situação às autoridades competentes.

Considera-se culpada em direito fiscal, o contribuinte que incorreu num determinado ato infrator. Contudo quer o CP, quer o RGCO, preveem a exclusão da culpa do agente em determinadas situações.

Considerando os artigos 19º e 20º do CP, assim como os artigos 10º e 11º do RGCO , não podem ser considerados culpados os menores de idade, sendo estabelecido para este limite a idade de 16 anos, assim como também não podem ser considerados culpados aqueles que psiquicamente não estiverem sãos de mente, bem como aqueles que involuntariamente devido às suas incapacidades não possam responder pelos seus atos.

6.2.3. O DIREITO À REDUÇÃO DAS COIMAS E O PAGAMENTO ANTECIPADO E VOLUNTÁRIO

Pode-se considerar, o artigo 29º do RGIT, como uma benesse que o legislador implementou para sancionar de forma mais humanizada, o agente infrator que realizou o ato contraordenacional a título de negligência. Assim sendo, quem, em total consciência, saiba que cometeu uma infração contraordenacional, poderá ver a sua punição reduzida através do pagamento voluntário antecipado, isto após efetuar requerimento antes de ser instaurado qualquer processo de contraordenação. Sobre esta questão pronuncia-se Ana Cristina Silva (2017: 53):

Num processo de contraordenação há sempre notificação ao contribuinte, ainda que esta seja feita via Caixa Postal Eletrónica. Todas as notificações devem ser lidas atentamente pelo contribuinte, pois contém bastante informação útil. Existindo qualquer dúvida, o contribuinte deve dirigir-se ao serviço de Finanças respetivo, para obter os esclarecimentos necessários. Se a infração cometida é susceptível de beneficiar de uma redução de coima, ao abrigo do art.º 29.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, receberá, antes da instauração do processo, uma notificação para pagamento da coima com redução. Se não pretende apresentar defesa ou pedir a dispensa de aplicação de coima, pode ser uma boa opção efetuar o pagamento da coima nesta fase e no prazo concedido, porque esta apresentará valores abaixo do mínimo legal (12,5, 25 ou 75 por cento do mínimo legal).

Após notificação e tendo em conta o artigo 29º do RGIT, o agente infrator, se assim o entender, pode beneficiar da redução da coima abaixo do mínimo legal estabelecido mas nunca abaixo dos 25,00 €.

Para isso deverá executar requerimento para o chefe da repartição de finanças local onde, poderá solicitar as seguintes reduções:

- a) Se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infração e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5 % do montante mínimo legal;
- b) Se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 25 % do montante mínimo legal;
- c) Se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de

inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal.

2 - Nos casos das alíneas a) e b) do número anterior, é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

3 - Para o fim da alínea c) do n.º 1 deste artigo, o requerente deve dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, que elabora relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido.

Sobre a aplicabilidade da alínea a) do número 1, do artigo 29º do RGIT, opina, Filomena Tiago (2014: 29):

Nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do Art. 29.º do RGIT, após a prática da infração, só haverá 30 dias para agir, ou seja, para dar entrada com o pedido de redução da coima, se não estiverem verificadas nenhuma das situações aí elencadas que possam obstar à verificação deste direito à redução da coima.

[Quanto às situações elencadas, refere-se Filomena Tiago, aos pressupostos destinados à instauração do processo de contra-ordenação, previstos no artigo 56º do RGIT, acrescidos do início de procedimento de inspecção tributária.]

Mas tal dependerá do pagamento se efectuar no prazo de 15 dias posteriores e seguidos, ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução de coima. A coima a aplicar será igual a 12,5 por cento, mas nunca poderá ser menos de 25 euros. O pagamento é feito através do multibanco e, ultrapassado que seja aquele prazo, é instaurado o processo de contra-ordenação.

Relativamente a aplicabilidade da, alínea b) do número 1, do artigo 39º do RGIT, Filomena Tiago (2014: 29) refere:

Repare-se que, nos termos do disposto na al. b) do nº 1 do Art. 29.º do RGIT, após a prática da infracção, tendo sido ultrapassados aqueles 30 dias para agir, mas ainda não estiverem verificadas nenhuma das situações aí elencadas que possam obstar à verificação deste direito à redução da coima, a coima já será igual a 25 por cento do mínimo legal.

No prazo anteriormente referenciado, previsto no artigo 30º do RGIT, de 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução de

coima, aplicado às duas situações em questão²¹, deverá o agente infrator regularizar quer o valor da coima, quer caso exista, o tributo que se encontre em dívida e/ou a declaração ou documento em falta.

Se a situação tributária não se regularizar será sempre instaurado processo contraordenacional.

De acordo com o número 1 do artigo 31º do RGIT, se a coima aplicada variar em função de uma prestação tributária faltosa, o montante mínimo a considerar da coima será sempre de 10% para pessoas singulares e o dobro para pessoas coletivas do valor do tributo em questão, isto nas situações previstas nas alíneas a) e b) do número 1 do artigo 29º do RGIT. Para os casos em que se encontre a decorrer processo de inspeção, Filomena Tiago, (2014: 29), fundamenta:

Note-se que, nos termos do disposto na al. c) do nº 1 do Art. 29.º do RGIT, já teve início uma ação de inspeção. O requisito que tem de verificar-se é a inexistência de auto de notícia, pois este é levantado no fim da ação inspetiva. Neste caso, o pedido de redução da coima terá mesmo se ser feito por escrito e terá de ser informado o inspetor quanto ao pedido formulado a fim de evitar o levantamento do auto de notícia. Com efeito, no caso de a infração ser verificada no decurso de procedimento de inspeção tributária e tiver sido requerida a redução da coima nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º, deve fazer-se menção no relatório da inspeção que o auto de notícia não é elaborado, ficando-se a aguardar o decurso do prazo de pagamento pelo contribuinte ou obrigado tributário com esse direito, vide o n.º 1 do Art. 58.º do RGIT. O contribuinte é depois notificado para proceder ao pagamento no prazo de 15 dias seguidos, tal como dispõe a al. b) do nº 1 do Art. 30.º do RGIT. Se este prazo não for cumprido, é instaurado um processo de contra-ordenação que tem por base a declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária, vide o disposto no nº 2 do Art. 58.º do RGIT.

Para os casos em que se verifique suspensão de coima para pagamento do tributo em falta, poderá beneficiar o infrator das anteriores referidas reduções, isto se a situação tributária relativa ao tributo em questão já esteja regularizada e a coima seja paga nos 15 dias seguintes à sua notificação de acordo com o número 2 do artigo 31º do RGIT.

Caso ao agente infrator lhe tenha sido aplicada redução de coima sem direito à referida, deverá a liquidação da totalidade da mesma ser efetuada, sendo corrigido sempre o montante da coima já entregue à AT, número 3 do artigo 31º do RGIT.

²¹ As situações em questão são as evidenciadas nas alíneas a) e b) do número 1 do artigo 29.

Contudo poderá o agente em causa não sofrer qualquer aplicação de coima, número 4 do artigo 29º do RGIT, caso o agente infrator, seja uma pessoa singular, que nos cinco anos anteriores nunca tenha:

- Tido um requerimento de pedido de redução de coima;
- Sido condenado em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias
- Ou beneficiado da dispensa de coima prevista no artigo 32º, do RGIT, tema abordado no ponto 7.2.1 desta mesma dissertação.

De referir que na aplicação do artigo 29º do RGIT, terá o agente infrator, de ter em conta sempre, o referido nos artigos 30º e 31º do mesmo regime.

Uma outra forma de evitar danos maiores, já dentro do processo de contraordenação, é o pagamento antecipado da coima, para contraordenação fiscal simples, artigo 75º do RGIT e o pagamento voluntário da coima, para todas as contraordenações fiscais, artigo 78º do RGIT, tendo direito o arguido ao pagamento do montante mínimo da coima, acrescido para metade do montante das custas processais, ou a uma redução de 15% do valor fixado da coima não podendo este mesmo valor ser inferior ao valor mínimo da coima aplicada, pagando as custas processais pela sua totalidade.

Se o arguido após notificação da instauração do processo de contraordenação simples (**logo não existem sanções acessórias**) sem decisão do montante da coima a aplicar, com direito de audição, decidir realizar o pagamento antecipado da mesma, no prazo de 10 dias, o mesmo poderá efetuar o seu pagamento, encerrando assim o processo de contraordenação, contudo deverá ter a sua situação tributária, relativa ao processo em causa regularizada. Supondo que não regulariza a sua situação tributária e efetue o pagamento do montante mínimo da coima, o processo contraordenacional não se dará por encerrado, de acordo com o número 3 do artigo 75º do RGIT.

Para os casos, em que o arguido, após o prazo anteriormente referenciado de 10 dias para defesa, estiver ainda sujeito a processo de contraordenação, já com a decisão do montante da coima aplicada, será devidamente notificado para pagamento voluntário da mesma, reduzida para 75% do montante fixado, não podendo porém, o montante da coima ser inferior ao montante mínimo legal previsto.

Este mesmo pagamento terá de ser realizado nos 15 dias seguintes ao da sua notificação, ficando o infrator sujeito à totalidade das custas do processo assim como a aplicação de possíveis sanções acessórias.

Caso o infrator não regularize a situação tributária, relativa ao processo em causa, perde de imediato o direito à referida redução, de acordo com o número 4 do artigo 78º do RGIT, ficando responsabilizado a pagar até ao 20 dia a contar da data da mesma notificação o valor da coima pela sua totalidade ou recorrer judicialmente, senão tramita o processo de contraordenação para processo de execução fiscal, número 2 do artigo 79º do RGIT, através de cobrança coerciva.

6.2.4. O RECURSO JUDICIAL

Uma outra possibilidade de defesa por parte dos contribuintes, é o recurso à via judicial.

Após notificação da decisão da sanção, prevista no artigo 70º do RGIT, relativa ao processo de contraordenação e independentemente de exercer ou não o seu direito de audição, pode o contribuinte recorrer a recurso judicial.

No recurso judicial, artigo 80º do RGIT, o contribuinte dispõe de um prazo de 20 dias úteis, número 1 do artigo 60 do RGCO, «[o] prazo para a impugnação da decisão da autoridade administrativa suspende-se aos sábados, domingos e feriados», a contar da data da notificação da decisão, para efetuar o pedido de recurso, no serviço de finanças local onde lhe foi instaurado o processo contraordenacional.

Assim sendo, de acordo com o artigo 59º do RGCO:

- 1 - A decisão da autoridade administrativa que aplica uma coima é susceptível de impugnação judicial.
- 2 - O recurso de impugnação poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor.
- 3 - O recurso é feito por escrito e apresentado à autoridade administrativa que aplicou a coima, no prazo de 20 dias após o seu conhecimento pelo arguido, devendo constar de alegações e conclusões.

Deverá o pedido, segundo o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012) elaborado pelo contribuinte e dirigido ao juiz, ser remetido para tribunal de 1ª instância, número 1 do artigo 81º do RGIT, pelo dirigente do serviço da AT no prazo de 30 dias a contar da data do pedido de recurso por parte do contribuinte, podendo a AT, neste mesmo prazo, revogar a decisão que anteriormente tomou face ao processo de contraordenação instaurado, de acordo com número 3 do artigo 80º do RGIT.

Relativamente ao pedido, este deverá conter, de acordo com o número 2 do artigo 80º do RGIT, as «alegações e a indicação dos meios de prova a produzir», podendo juntar a AT se assim o entender de acordo com o número 2 do artigo 81º do RGIT, «qualquer prova complementar, arrolar testemunhas, [...], «ou indicar os elementos [...] que repute conveniente obter».

Cabe também à AT por força do número 1 artigo 62º do RGCO, após receber o requerimento do contribuinte enviar os autos ao MP, «que os tornará presentes ao juiz, valendo este acto como acusação», podendo o juiz rejeitar o recurso à impugnação caso o mesmo não chegue atempadamente.

Relativamente à tomada da decisão pode o juiz de acordo com o artigo 64º do RGCO, proferir uma decisão através de despacho ou através de audiência, sendo que o despacho só ocorrerá caso o juiz considere desnecessário o recurso a audiência de julgamento e tanto o arguido como o Ministério Público não se lhe oponham.

Na fase do julgamento por audiência, de acordo com o artigo 82º do RGIT, deverá estar presente na audiência, o Ministério Público, um representante da AT se necessário e poderá comparecer, se assim o entender, ou caso o juiz entenda ser conveniente o arguido ou o seu advogado em sua representação.

Após conhecimento da notificação, através do despacho ou sentença, caso o arguido não tenha comparecido a tribunal, poderão no prazo de 20 dias, qualquer destas duas partes envolvidas, Ministério Público ou arguido, interpor recurso do tribunal de 1º instância para o Tribunal Central Administrativo (TCA), isto se a coima não ultrapassar 1.250,00 €, sendo este o valor da quarta parte dos 5.000,00 € explícitos no número 1 do artigo 44º da Lei da Organização do Sistema Judiciário, e não tenha sido aplicada sanção acessória de acordo com o do artigo 83º do RGIT. Caso o recurso tenha por fundamento matérias relacionadas com direito, deverá ser entreposto para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), Seção de Contencioso Tributário e não para o TCA.

No recurso entreposto pelo arguido este terá de apresentar garantia ou meio de prova em como não consegue realizar o pagamento da decisão proferida em tribunal para poder suspender o processo contraordenacional, que com a decisão do tribunal, deixou de se encontrar suspenso, ficando assim sujeito ao processo execução fiscal para cobrança coerciva por parte da AT, artigo 84º do RGIT e número 1 do artigo 65º do RGIT.

6.2.5. A REVISÃO DO MONTANTE DAS COIMAS

Relativamente à revisão dos montantes das coimas e das sanções acessórias, previstas nos artigos 85º e 86º do RGIT, pode o requerente²², se assim o entender, optar pelo recurso judicial para o tribunal de 1ª instância, caso a punição tenha sido aplicada pela AT, através do recurso à via judicial anteriormente referenciado. Caso a punição tenha sido aplicada pelo tribunal de 1ª instância, pode o requerente solicitar revisão ao tribunal de instância imediatamente superior, ou seja TCA, se a decisão for tomada pelo STA, que não será passível de instauração de processo de revisão.

De acordo com o número 2, do artigo 80º do RGCO:

A revisão do processo a favor do arguido, com base em novos factos ou em novos meios de prova, não será admissível quando:

- a) O arguido apenas foi condenado em coima inferior a (euro) 37,41;
- b) Já decorreram cinco anos após o trânsito em julgado ou carácter definitivo da decisão a rever.

O processo de revisão da decisão judicial é iniciado através dos pressupostos previstos no artigo 451º do CPP, segundo o número 4 do artigo 81º do RGCO.

«A revisão de decisão judicial será da competência do tribunal da relação, aplicando-se o disposto no artigo 451º do Código de Processo Penal.»

Já este último artigo prevê a formulação do requerimento que:

- 1 - O requerimento a pedir a revisão é apresentado no tribunal onde se proferiu a sentença que deve ser revista.
- 2 - O requerimento é sempre motivado e contém a indicação dos meios de prova.
- 3 - São juntos ao requerimento a certidão da decisão de que se pede a revisão e do seu trânsito em julgado, bem como os documentos necessários à instrução do pedido.

Relativamente ao recurso da decisão judicial, associada ao processo de revisão já instaurado, o qual só poderá ser passível, se o objeto do recurso for relativo a matéria de direito, tendo sempre por base a hierarquia judicial, tribunal de 1ª instância para TCA, ou TCA para STA.

²²De acordo com o número 2, do artigo 81º «Tem legitimidade para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público.»

7. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

A responsabilidade subsidiária, referida no artigo 23º da LGT, recai na reversão de uma dívida, já em execução fiscal, aquando devidamente fundamentada a insuficiência de meios de liquidação e de bens a penhorar ao devedor principal e aos seus responsáveis solidários para pagamento da mesma, número 2 do artigo 23º da LGT.

No âmbito do processo da reversão da dívida, relativa ao processo de execução fiscal, segundo os números 1 e 2, do artigo 153º do CPPT:

1– Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º, bem como os garantantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.

2 – O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Sendo que, de acordo com as alíneas, b) e c) do número 1 o artigo 148º do CPPT, o processo de execução fiscal inclui a cobrança coerciva das:

- b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.
- c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Assim, e caso o processo de contraordenação tramite para processo de execução fiscal, poderá existir eventualmente a reversão para a responsabilidade subsidiária, sendo possíveis responsáveis subsidiários os administradores, gerentes, revisores de contas e até contabilista certificados.

De acordo com o número 4 artigo 23º da LGT, terá sempre o responsável subsidiário direito à audição prévia como meio de defesa para oposição, podendo ainda de acordo com o número 5 do artigo 22º da LGT, «reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade

lhe for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais». Caso a dívida seja saldada pelo responsável subsidiário no prazo legalmente previsto para oposição, o mesmo ficará isento do pagamento das custas e dos juros moratórios associados ao processo de execução fiscal, de acordo com o número 5 do artigo 23º da LGT.

Tendo em conta o artigo 7º do RGIT, serão das pessoas coletivas as responsáveis pelas infrações contempladas nesse regime aquando, «cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo» contudo, «[a] responsabilidade das pessoas colectivas, [...] é excluída quando o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito».

Na opinião de Jorge Manuel de Sousa Lopes (2010: 1) e tendo em conta o artigo 8º do RGIT:

[M]esmo alicerçando na responsabilidade civil por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários [...] dependente de actos próprios destes ou omissão de deveres de controle ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir e que, efectuado o cumprimento por terceiro, ele deixa de ser exigível ao autor da infracção, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas.

Neste excerto ressalva Jorge Manuel de Sousa Lopes (2010) que a responsabilidade prevista no artigo 8º do RGIT, apresenta natureza de responsabilidade civil, no sentido em que deverá responder pelo incumprimento, quem na sua administração ou gerência, não foi capaz de cumprir atempadamente com as obrigações respeitantes à pessoa coletiva representada.

São subsidiariamente responsáveis pelas coimas, das pessoas coletivas e solidariamente entre si, os administradores, diretores e gerentes, assim como, qualquer pessoa que exerça cargo equivalente aos anteriormente mencionados, isto quando, e de acordo com o artigo 7º do RGCO as «contra-ordenações [sejam] praticadas pelos seus órgãos no exercício das suas funções».

O artigo 8º do RGIT estabelece a responsabilidade civil pelas multas e coimas da seguinte forma:

1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 - As pessoas referidas no n.º 1, bem como os contabilistas certificados, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, por via eletrónica, através do Portal das Finanças, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Autoridade Tributária e Aduaneira as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

4 - As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas.

6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas.

Relativamente aos Contabilistas Certificados, falando com justa causa, os mesmos devem, através de requerimento devidamente fundamentado e dirigido ao Diretor de Serviços, da área de finanças local da sede do cliente, no prazo de trinta dias a contar da prática da infração, justificar o porquê da mesma não ter sido, atempadamente realizada.

8. PRAZOS DE CADUCIDADE, PRESCRIÇÃO, NULIDADES, SUSPENSÃO E ENCERRAMENTO

A prescrição da punição associada às contraordenações prescreve no prazo de 5 anos, a contar do início dos fatos que deram origem às mesmas. Já o procedimento contraordenacional, torna-se extinto, através da prescrição, no prazo de cinco anos a contar da data do fato infrator, número 1 do artigo 33º do RGIT.

Caso a infração esteja relacionada com a liquidação ou autoliquidação de um determinado tributo, o prazo de extinção do processo de contraordenação torna-se cumulativo com o prazo de caducidade do direito à liquidação do comprometido tributo, de acordo com o número 2 do artigo 33º do RGIT em cúmulo com o artigo 45º da LGT, caducidade do direito à liquidação:

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano

6 - Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

7 - O prazo referido no n.º 1 é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com:

- a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam; ou
- b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.

Por seu turno quer a prescrição do processo contraordenacional, quer o desenvolvimento do mesmo suspende-se sempre que se verifiquem situações tais como as anunciadas no número 1 do artigo 49º da LGT, referenciado a notificação do direito de audição, do recurso a reclamação graciosa, do recurso a recurso hierárquico ou do recurso a impugnação judicial, tendo também em conta a suspensão para liquidação do tributo em falta de acordo com o artigo 55º da RGIT, onde:

1 - Sempre que uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias: [circunstâncias estas que eliminam a suspensão da prescrição e do procedimento interno do processo contra-ordenacional]

- a) Ser o tributo pago no prazo previsto na lei ou no prazo fixado administrativamente;
- b) Haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação; [Em sintonia com os prazos previstos para o disposto no número 1 do artigo 49º da LGT];
- c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação. [Nesta situação existe decisão através de sentença ou despacho e já passou o prazo]

2 - Dar-se-á prioridade ao processo de impugnação sempre que dele dependa o andamento do de contra-ordenação.

3 - O processo de impugnação será, depois de findo, apensado ao processo de contra-ordenação.

4 - Se durante o processo de contra-ordenação for deduzida oposição de executado em processo de execução fiscal de tributo de cuja existência dependa a graduação da coima, o processo de contra-ordenação tributário suspende-se até que a oposição seja decidida.

O processo de contraordenação poderá ser considerado nulo à visão da lei, podendo ser de novo iniciado, isto se o mesmo não tiver já prescrito sempre que se verifiquem as situações descritas no artigo 63º do RGIT.

1 - Constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário:

a) O levantamento do auto de notícia por funcionário sem competência; [violação do artigo 59º do RGIT];

b) A falta de assinatura do autuante e de menção de algum elemento essencial da infração;

c) A falta de notificação do despacho para audição e apresentação de defesa; [violação o artigo 59º e 60º da LGT onde constam os princípios já anteriormente referenciados da colaboração e da participação];

d) A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.

2 - Não constitui nulidade o facto de o auto ser levantado contra um só agente e se verificar, no decurso do processo, que outra ou outras pessoas participaram na contra-ordenação ou por ela respondem.

3 - As nulidades dos actos referidos no n.º 1 têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

4 - Verificadas as nulidades constantes das alíneas a) e b) do n.º 1, o auto de notícia vale como participação.

5 - As nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até a decisão se tornar definitiva.

Deverá se ter em conta que as notificações deveram de ser realizadas sempre pela forma legal prevista no artigo 38º do CPPT, através de carta registada, ou através de caixa postal eletrónica.

A extinção do procedimento de contraordenação dá-se sempre que se verifiquem os pressupostos evidenciados no artigo 61º do RGIT.

Neste mesmo artigo 61º do RGIT a extinção do procedimento tem lugar sempre que:

- Se verifique morte do arguido;
- Prescrição (tema já anteriormente frisada) ou amnistia, no caso da coima ainda não tiver sido paga;

- Pagamento voluntário por parte do infractor da coima no decurso do processo de contra-ordenação tributária;
- Tramitação do procedimento contra-ordenacional para procedimento criminal.

Sobre esta mesma temática fundamenta o Professor Especialista Amândio Silva (2009: 36) onde:

«A morte enquanto causa extintiva dos processos de contra-ordenação funda-se no princípio da intransmissibilidade das penas previsto no artigo 30.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.»

Nesta posição o Professor Especialista Amândio Silva (2009) frisa que a aplicação das coimas tem por fim o castigo e a prevenção e não a obtenção de receita, acrescentando que (2009: 36):

Deste modo, não podem ser transmitidas aos herdeiros as coimas aplicadas a uma contribuinte que faleceu.

Para que o serviço de finanças proceda à anulação dos processos de contra-ordenação ou coimas aplicadas, os herdeiros devem apresentar a respectiva certidão de óbito. Nesta circunstância, o serviço de finanças deve arquivar o processo (artigo 77.º n.º1).

Esta disposição é também aplicável às pessoas colectivas.

A dissolução e liquidação das sociedades comerciais, nos termos dos artigos 141.º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais corresponde à “morte” da sociedade. Atendendo às formalidades de dissolução e liquidação, a sociedade é encerrada definitivamente com o registo comercial do encerramento da liquidação (al. t) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial), data a partir da qual se consideram extintas as coimas e os processos de contra-ordenação.

Esta equiparação da dissolução e liquidação das sociedades comerciais à “morte” da sociedade, conjugado com o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas, leva-nos forçosamente a concluir pela inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT que prevê a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que exerçam a administração, bem como dos Técnicos Oficiais de Contas, pelas coimas e multas aplicadas.

Neste sentido se pronunciou recentemente o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 27 de Fevereiro de 2008, Proc. 1057/07.

Sobre este mesmo acórdão concluiu o Professor Especialista Amândio Silva (2009: 39) que:

[A]s coimas aplicadas às sociedades se extinguem por efeito da dissolução e liquidação da sociedade, todos os contribuintes que recebam notificações para pagamento de coimas relativas a sociedades já dissolvidas e liquidadas deverão, no exercício do direito de audição prévia, invocar a extinção do processo de contra-ordenação, nos termos descritos e, caso se mantenha a decisão do serviço de finanças, deverão apresentar recurso no Tribunal Administrativo competente.

Contudo o acórdão n.º 519/2011, de 31 de outubro do TC, no âmbito do processo N.º 90/10, que aborda a constitucionalidade, relativa à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelo montante das coimas, previsto nas alíneas a) e b) do número 1, do artigo 8.º do RGIT, contradiz a citação anteriormente referida, pelo Professor Especialista Amândio Silva (2009: 39):

[L]eva-nos forçosamente a concluir pela inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT que prevê a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas que exerçam a administração, bem como dos Técnicos Oficiais de Contas, pelas coimas e multas aplicadas.

Tendo como suporte o acórdão n.º 129/2009, de 12 de março de 2009 do TC, no âmbito do processo N.º 648/08 e considerando, o número 3 do artigo 30.º da CRP, que prevê o princípio da intransmissibilidade das penas, ou seja, quem deverá pagar pelo crime ou contraordenação será sempre o respetivo autor e nunca transmitir a punição a terceiros, evidencia-se que:

O que o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do *facto culposo* que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

Assim sendo, nestas mesmas alíneas do número 1 do artigo 8.º do RGIT, segundo o mesmo acórdão, «não estamos perante uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou tão pouco de transmissão de responsabilidade contra-ordenacional.», mas sim perante uma responsabilidade civil afastando assim a hipótese de inconstitucionalidade face ao número 3 do artigo 30.º da CRP.

Mais se refere no acórdão n.º 129/2009 de 12 de março de 2009 do TC, no âmbito do processo N.º 648/08, relativamente ao número 1 do artigo 8º do RGIT que:

O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

Quanto à referência no acórdão n.º 129/2009, de 12 de março de 2009 do TC, da inconstitucionalidade das alíneas a) e b), do número 1, do artigo 8º do RGIT, face ao número 2 do artigo 32º da CRP, mais concretamente na aplicação do princípio da participação para defesa dos arguidos:

[E]ste princípio tem também aplicação no âmbito dos processos de contra-ordenação, como refracção da garantia dos direitos de audiência e de defesa do arguido, que é tornada extensiva a essa forma de processo pelo artigo 32º, n.º 10, da Constituição, o certo é que, no caso, conforme já se esclareceu, não estamos perante uma imputação a terceiro de uma infracção contra-ordenacional relativamente à qual este não tenha tido oportunidade de se defender, mas perante uma mera responsabilidade civil subsidiária que resulta de um facto ilícito e culposo que se não confunde com o facto típico a que corresponde a aplicação da coima.

Relativamente ao caso de amnistia as coimas serão automaticamente extintas por parte da AT, tal como serão extintas se forem efetivamente pagas.

Quanto à tramitação para processo-crime o mesmo passa para a jurisdição do Ministério Público ficando este encarregue da devida aplicação sancionatória.

Uma outra forma de extinguir um processo de contraordenação é a aplicação do artigo 77º do RGIT, caso no procedimento contraordenatório, sejam encontradas dúvidas, devidamente fundamentadas, sobre a ocorrência dos fatos contraordenacionais, devendo de ser arquivado de imediato todo o processo de contraordenação por parte da AT.

9. OS FINS DAS SANÇÕES ASSOCIADAS ÀS CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS

Numa recente entrevista ao Jornal i, Paula Franco, Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados (2018: 29) afirmou que, «[c]ulturalmente somos pessoas incumpridoras e achamos que, se podemos pagar menos impostos, melhor».

Tendo em consideração a opinião de Paula Franco, ao sermos contribuintes potencialmente incumpridoras, estaremos certamente a entrar na esfera do ilícito fiscal. Neste mesmo ponto, à que ressaltar a diferença entre ilícito criminal e ilícito contraordenacional, bem a distinção entre a sanção associada à coima e a pena associada à multa.

Segundo António Leões Dantas (2015: 12), o «processo das contraordenações não é uma forma de processo penal, obedece a uma dinâmica própria, que decorre da especificidade do Direito de Mera Ordenação Social e da atribuição às autoridades administrativas dos poderes de impulso processual e sancionatórios típicos deste ilícito.»

Aqui realça o autor as diferentes faces do processo contraordenacional, temática já evidenciada em capítulos anteriores desta mesma dissertação, cabendo os procedimentos do mesmo às autoridades administrativas competentes, cominando a moldura punitiva na aplicação da coima.

Entrevem o Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins (2012: 21) relativamente ao ilícito contraordenacional:

O regime do ilícito de mera ordenação social (RGCO) define no seu artigo 1.º contra-ordenação como todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima (sanção pecuniária).

A ilicitude da contra-ordenação resulta da circunstância de materializar um comportamento desconforme com o direito, neste caso, desconforme com a lei fiscal.

Já Inês Ferreira Leite (2015: 30) argumenta que, «o ilícito contraordenacional deveria cessar onde começasse o ilícito penal; e uma mesma conduta, num caso concreto, apenas poderia ser reconduzida, em alternativa, ao crime ou à contraordenação».

Relativamente ao âmbito do ilícito criminal tributário, Filomena Tiago (2014: 29), considera-o como um conjunto de:

Determinados comportamentos ou condutas dos contribuintes por entender que o desvalor que lhes está associado compromete os interesses patrimoniais do Estado na cobrança de receitas tributárias, já que estas são indispensáveis para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

Mais acresce:

Note-se que existe crime fiscal se o infrator revelar culpa na forma de dolo, isto é, se tiver atuado com a intenção de praticar o ato ilícito.

Com efeito, se a conduta do infrator se revelar meramente negligente, deixará de ser crime fiscal e passará a ser uma contra-ordenação fiscal.

Nesta mesma intervenção, quer para o ilícito criminal, quer para o ilícito contraordenacional, entra o princípio da culpa como fator relevante.

Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (2008: 37) abordam o princípio da culpabilidade como:

(nulla poena sine culpa), segundo o qual toda a sanção penal ou contra-ordenacional tem como suporte uma culpa concreta, apesar da não intervenção nas contra-ordenações de uma censura tipo ético-pessoal.

[...]

Para haver responsabilização jurídico-penal do agente não basta, pois a realização por este de um tipo-de-ilícito (facto humano correspondente ao tipo legal e antijurídico), sendo ainda necessária que aquela realização lhe possa ser censurada em razão de culpa, o mesmo é dizer, que aquele comportamento preencha também um tipo-de-culpa.

Segundo o princípio da culpa, no direito penal, «não há pena sem culpa e a culpa decide da medida da pena».

Isto significa que a sanção só pode fundar-se na constatação de que deve reprovar-se o autor pela formação da vontade que o conduziu a decidir o facto e que essa sanção nunca pode ser mais grave do que aquilo que o autor mereça segundo a sua culpabilidade.

De acordo com o acórdão de 22 de março de 2017, do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL), processo 4948/16.2T8LSB.L1-4, «para que exista culpabilidade do agente no

cometimento do facto é necessário que o mesmo lhe possa ser imputado a título de dolo ou negligência».

Mais fundamenta relativamente ao ilícito contraordenacional que:

No ilícito contra-ordenacional, fora os casos de dolo, a culpa funda-se na violação de procedimento que uma determinada norma imponha ao agente, ou seja e dito de outro modo, a imputação subjetiva a título de negligência materializa-se na factualidade imputada ao agente, a quem incumbia observar um certo procedimento imposto por uma determinada norma.

Como anteriormente já referido, para poderemos estar perante uma contraordenação fiscal, será explicitamente necessário a ocorrência de um fato associado a um comportamento por lei proibido e que culmine com a aplicação de uma coima, podendo a mesma ser complementada por sanção acessória caso a contraordenação acuse comportamento grave.

De acordo com Inês Ferreira Leite (2015: 38):

[A] coima visa apenas fins preventivos, mas a autonomia entre esta e a pena assenta, não numa singularidade intrínseca ou na originalidade das finalidade prosseguidas, mas antes em critérios formais – tais como a gravidade da sanção administrativa ou a competência para a sua aplicação – ou axiológicos, assentes na inexistência (na coima) de uma censura da atitude interna do agente, como ocorre com a sanção criminal. De facto, à semelhança do que acontece quando se busca um conceito não relacional de pena – ou seja, de uma definição de pena que não apele às suas finalidades ou à relação com outros institutos punitivos. É habitualmente entendido que a coima visa apenas fins preventivos, mas a autonomia entre esta e a pena assenta, não numa singularidade intrínseca ou na originalidade das finalidade prosseguidas, mas antes em critérios formais – tais como a gravidade da sanção administrativa ou a competência para a sua aplicação – ou axiológicos, assentes na inexistência (na coima) de uma censura da atitude interna do agente, como ocorre com a sanção criminal. De facto, à semelhança do que acontece quando se busca um conceito não relacional de pena – ou seja, de uma definição de pena que não apele às suas finalidades ou à relação com outros institutos punitivos.

Já Jorge Manuel Lopes de Sousa (2010: 2), defende que as coimas têm por objetivo levar «o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, constatando a aplicação àquele da sanção, se abstenham de praticar factos idênticos aos por ele praticados.»

Conjugando a moldura sancionatória afeta às contraordenações fiscais com o princípio da proporcionalidade a sanção a aplicar pelas autoridades competentes ao agente infrator deverá ser proporcional ao dano causado à AT, cabendo apenas aos tribunais julgar se efetivamente a pena aplicada, estará ou não, dentro da proporcionalidade da culpa.

De acordo com o Acórdão 574/95, de 18 de Outubro do TC, no âmbito do Processo N.º 357/94:

[O] princípio da proporcionalidade das sanções, tem, antes de mais, que advertir-se que o Tribunal só deve censurar as soluções legislativas que cominem sanções que sejam desnecessárias, inadequadas ou manifesta e claramente excessivas, pois tal o proíbe o artigo 18º, nº 2, da Constituição. Se o Tribunal fosse além disso, estaria a julgar a bondade da própria solução legislativa, invadindo indevidamente a esfera do legislador que, aí, há-de gozar de uma razoável liberdade de conformação.

[...]

De facto, no ilícito de mera ordenação social, as sanções não têm a mesma carga de desvalor ético que as penas criminais - para além de que, para a punição, assumem particular relevo razões de pura utilidade e estratégia social.

Pode-se assim concluir, através da opinião dos diversos autores, que a finalidade do legislador relativamente às punições culminadas em coimas e/ou em sanções acessórias, não é a angariação de receita fiscal, mas sim penalizar quem efetivamente não cumpriu atempadamente com os seus deveres para com a AT, desde um simples pagamento de tributo, a declarações meramente informativas.

10. CONCLUSÃO

Após o presente estudo que teve por regime de referência o RGIT, encontro-me concordante com a conclusão a que chegaram diversos autores, sobre o RGIT ser de fato um regime que de geral não visa muito, ou melhor dizendo, para se poder compreender as entrelinhas evidenciadas no RGIT, não basta apenas executar a leitura do mesmo.

Considero após, feitas as devidas reflexões, que o legislador ao criar este regime necessitou de tomar em consideração diversa legislação complementar, onde se destacam a LGT, RGCO, CPPT...

Será sempre necessário um maior e constante aprofundamento, para que o comum cidadão português, possa compreender o que é pretendido pelo legislador na implementação da legislação fiscal.

Com temáticas de interesse comum a todos os contribuintes, tal como a maximização da cidadania e a educação fiscal, será um desafio complicado a obtenção de sucesso garantido, tendo em conta a letra da lei apresentada nos nossos códigos tributários.

Abordando um pouca a anterior temática, deveria o Governo de implementar medidas para sensibilizar a população, prevenindo questões tais como o desconhecimento, a letra da lei... Por exemplo a introdução nos currículos universitários de uma cadeira obrigatória de Obrigações de Cidadania e Educação Fiscal ou ainda em todas as entidades públicas e privadas, um gabinete/departamento/área com a mesma designação que permitisse às pessoas uma constante consciencialização e informação dos mais recentes decretos, leis e restantes alterações que influenciem as suas obrigações fiscais.

Sendo Portugal um país ainda com, uma percentagem muito baixa de população com qualificações académicas e baixos níveis de formação escolar, seria relevante sugerir aqui também uma forma de chegar à grande massa humana do país. É o caso das populações do interior com um elevado número de abandono escolar que não permitem que os jovens adultos tenham uma participação ativa, quer na vida política do país quer na consciência dos seus deveres de cidadão. Poder-se-ia aqui sugerir, lembrando as ditas Lojas do Cidadão, a implementação de Gabinetes de Apoio ao Cumprimento dos Deveres e Direitos Fiscais.

Defendo por isso que ao contribuinte, deveria de ser disponibilizada mais informação e apoio, para que o mesmo, entenda a utilidade do que paga, porque razão paga e as consequências de não proceder ao respetivo pagamento.

Ao debruçar-me mais demoradamente sobre esta questão entendo que urge implementar-se uma maior divulgação junto da população portuguesa, fazendo menção às punições reais aplicadas aos agentes infratores no caso de incumprimento das suas obrigações para com o Fisco Português, por outro lado, importaria também que existisse mais divulgação dos meios de defesa que se encontram ao dispor dos contribuintes, sendo que os meios de defesa anunciados nas notificações são por vezes mais destinados ao pagamento repentino dos montantes evidenciados, do que em realidade ao meio de defesa de interesse próprio.

Num contexto social onde sabemos existir um baixo nível de qualificação escolar, devido ao percurso empobrecido do país, onde muitos não puderam ter a possibilidade de aprender, podemos questionar-nos sobre os verdadeiros inocentes em consciência que já pagaram indevidamente e por ausência de conhecimento adequado, uma coima, ou um tributo que não lhes era devido?

E porquê?

A maioria dos contribuintes, para não terem problemas com o Fisco Português e com receio de ficarem sujeitos a punições mais severas às notificadas pagam e não ousam reclamar ou não sabem fazê-lo.

Existe assim um elevado número de cidadãos que certamente pagaram um tributo indevido ou o pagamento de uma coima indevida.

Devemos isso a esse total desconhecimento que ainda assola o país juntando-se o fato de grande parte da população não dispor de altos rendimentos que lhes permita procurar e investir num aconselhamento jurídico adequado. Creio que se colmatadas as lacunas identificadas, a população encontrasse o devido apoio para exercer o seu direito de audiência poderia solicitar admoestação, ou até mesmo revelarem-se evidências desconhecidas que provassem a sua inocência.

Porque até provas contrárias, todos somos inocentes, de acordo com os artigos 29º e 30º da CRP.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

11.1. LIVROS E MONOGRAFIAS

- ALMEDINA – **Código Civil – Edição Universitária.** (9ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN 978-972-40-7090-2;
- ALMEDINA – **Código Penal** (8ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7196-1;
- ALMEDINA – **Constituição da República Portuguesa.** (4ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-6809-1;
- ANTUNES, P. J. R. - **Infracções Fiscais e seu Processo - Regime Geral Anotado.** Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2004. ISBN: 978-972-40-2222-2;
- CASALTA NABAIS J. & PIRES J. M.& DA SILVA H. F. - **Procedimento e Processo Tributário - 2016** Lisboa: Centros de Estudos Judiciários, 2017. ISBN 978-989-8815-58-3;
- CASALTA NABAIS J. & SALEMA I. & CABRAL N. C. - **Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a segurança social.** Lisboa: Centros de Estudos Judiciários, 2015. ISBN 978-989-8815-19-4;
- DANTAS A. L. & LEITE I. F. & OLIVEIRA F. P. – **Regime Geral das Contraordenações Administrativas e Fiscais.** Lisboa: Centros de Estudos Judiciários, 2015. ISBN 978-989-8815-12-5;
- DA SILVA G. M. & BRANDÃO N. & AIRES DE SOUSA S. – **Contraordenações tributárias - 2016.** Lisboa: Centros de Estudos Judiciários, 2017. ISBN 978-989-8815-42-2;
- DA SILVA I. M. – **Regime Geral das Infracções Tributárias.** (3ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN 978-972-40-4262-6;

- JÓNATAS MACHADO & NOGUEIRA DA COSTA, P. - **Manual de Direito Fiscal - Perspetiva Multinível**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016. ISBN 978-972-40-6465-9;
- LEITÃO, H. M. - **Regime Geral das Infracções Tributárias**. Porto: Librum Editora, 2017. ISBN 978-989-99794-3-7;
- LOPES DE SOUSA, J. & SANTOS, M. S. – **Regime Geral das Infracções Tributárias**. (3ª Ed). Lisboa: Áreas Editora S.A., 2008. ISBN: 978-989-8058-21-8;
- LOPES DE SOUSA J.M.M. – **AMJAFP Colóquios 2010**. Lisboa: Impressão Digital Lda, 2010;
- MARREIROS, J.M.M. - **Sistema Fiscal Português**. (12ª Ed). Lisboa: Áreas Editora, 2016. ISBN: 978-989-80-5892-8;
- MARTINS J. A. - **Infracções Fiscais**. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012. DIS2412;
- PAIVA, C. - **Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN: 978-972-40-6945-6;
- PAULA DOURADO, A. - **Direito Fiscal – Lições**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2015. ISBN 978-972-40-6390-4;
- PEREIRA, A. B. - **Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas**. (12ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017. ISBN 978-972-40-7082-7;
- RIBEIRO, J. J. T. - **Lições de Finanças Públicas**. (5ª Ed). Coimbra: Edições Coimbra, 2010. ISBN: 978-972-32-0673-9;
- RICARDO CATARINO, J. & VICTORINO, N. - **Infracções Tributárias - Anotações ao Regime Geral**. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN: 978-972-32-1975-3;
- SILVA DIAS, A. – **Direito das Contra-Ordenações**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN: 978-972-40-7342-2;

TEIXEIRA G. - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2008.
ISBN 978-972-40-6857-2;

TEIXEIRA, G. - **Manual de Direito Fiscal**. (3ª Ed). Coimbra: Edições Almedina, S.A.,
2015. ISBN: 978-972-40-6037-8;

TEIXEIRA, G. & ZEFERINO FERREIRA, R. M. - **Infrações Tributárias: RGIT e
LPFA**. Porto: Lexit, 2017. ISBN: 978-989-76-3130-6;

VASQUES, S. - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2016.
ISBN: 978-972-40-6214-3.

11.2. FONTES ELETRÓNICAS

Códigos tributários disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx

Legislação Alemã disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/owig_1968/_1.html

Legislação Brasileira disponível em:

http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm

Legislação Espanhola disponível em: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Site do DGPJ disponível em: <http://www.dgpj.mj.pt/sections/estatisticas-da-justica/metainformacao2925/anexos/conceitos-para-fins/auto-de-noticia>

Negócios disponível em:

https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/a_simplicidade_de_analise_e_as_contra_ordenacoes

11.3. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Acórdão de 12 de dezembro de 2013 do TCA Sul, no âmbito do Processo N.º 07056/13.

Disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão de 22 de março de 2017, do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL), processo

4948/16.2T8LSB.L1-4. Disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão de 27 de fevereiro de 2008 do STA, no âmbito do Processo N.º 1057/07.

Disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão n.º 344/93 de 12 de maio do TC, no âmbito do processo N.º 96/92. Disponível em

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 574/95, de 18 de outubro do TC, no âmbito do Processo N.º 357/94.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 129/2009 de 12 de março de 2009 do TC, no âmbito do Processo N.º 648/08.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro do TC, no âmbito do Processo N.º 204/2010.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 62/2011, de 9 de março do TC, no âmbito do Processo N.º 427/2010.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 519/2011, de 31 de outubro do TC, no âmbito do Processo N.º 90/10.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdão n.º 310/2012, de 20 de junho do TC, no âmbito do Processo N.º 150/2012.

Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

11.1. ARTIGOS DE PUBLICAÇÃO EM SÉRIE

CRISTINA SILVA, Ana - O Processo de contraordenação fiscal - Cision Negócios. ISSN 67345212. 14037 (2016) 34;

CRISTINA SILVA, Ana – O processo de contraordenação fiscal - Contabilista. ISSN 1645-9237. 202 (2017) 53-54;

FRANCO, Paula – Informação Geral - Cision Jornal i. ID 76209842. (2018) 29;

TIAGO, Filomena - As infrações fiscais - Cision Vida Económica. ISSN 56100745. 14100 (2014) 29;

TIAGO, Filomena – O direito à redução da coima - Cision Vida Económica. ISSN 55575457. 12100 (2014) 29;

SILVA FERNANDES, Amândio - Extinção das coimas por dissolução e liquidação das sociedades comerciais - Revistada da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. ISSN 1645-9237. 106 (2009) 36-37.