



Universidade do Minho  
Escola de Direito

Luís Miguel Braga Veloso

**Considerações sobre os deveres de cooperação  
e os respectivos instrumentos reactivos em  
sede fiscal**

Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário

Trabalho realizado sob a orientação do

**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

e co-orientação do

**Professor Doutor Mário Ferreira Monte**

Janeiro de 2012

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, 6 de Setembro de 2012

Luis Miguel Braga Veloso

## **Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal**

O presente estudo respeita aos deveres de cooperação e colaboração dos contribuintes em sede fiscal e as sanções a que estão sujeitos no caso do seu incumprimento. Pretende-se relacionar estas duas matérias que respeitam a áreas distintas do direito, a do Direito Fiscal e a do Direito das Contra-Ordenações, pelo que se constatará aqui uma ligação estreita entre as duas matérias.

O presente trabalho está dividido em duas partes. Parte I, composto por quatro capítulos, e Parte II, composta por três capítulos.

A Parte I respeita à imposição das obrigações tributárias acessórias e a todo o regime em torno dos deveres de cooperação e colaboração. O Capítulo I trata-se de introduzir à estrutura da relação jurídica tributária enquanto relação obrigacional complexa. O Capítulo II tem por fim revelar a evolução do modelo de gestão do sistema fiscal e concretizar as bases sobre que este, na actualidade assenta. O Capítulo III aborda os princípios constitucionais relacionados com as obrigações acessórias, o dever geral de colaboração recíproco entre os contribuinte e a Administração fiscal, a presunção de verdade dos elementos do contribuintes e, por fim as obrigações acessórias à luz da Lei Geral Tributaria, enquanto obrigações de fazer, não fazer e suportar. No Capítulo IV estão tipificadas as obrigações acessórias pertinentes em sede de IRS, IRC e IVA, que serão relacionadas com as contra-ordenações presentes na Parte II.

A Parte II respeita a todo o regime relativo ao incumprimento das obrigações acessórias, sancionadas por contra-ordenações fiscais. No Capítulo I é feito um enquadramento jurídico-sancionatório, isto é, aborda-se a temática do direito sancionatório tributário, a mudança do paradigma e o que pretende fazer valer com a criação dos instrumentos reactivos fiscais. No Capítulo II expomos os princípios estruturantes presentes e relacionados com o Regime das Contra-ordenações fiscais. Por fim, no capítulo III são tipificadas as contra-ordenações relativas a que os contribuintes estão sujeitos no caso de incumprimento das obrigações acessórias dispostas na Parte I. Para além das contra-ordenações, é referido, sucintamente, o regime da avaliação indirecta a que poderão igualmente ficar sujeitos.

## **Considerations regarding the duties of cooperation and its reactive instruments in tax matter**

The following review is related to all the duties of cooperation and collaboration that taxpayers must fill in tax matters and also the sanctions which they are subjected to in case they don't comply. The goal is to relate these two different subjects that are connected with two different law sectors, Tax law and Administrative Offences Law, so here it will be noticed a close link between these two law matters.

This paper is divided in two parts. Part I, which has four chapters, and Part II, which has three chapters.

Part I concerns about the imposition of accessory tax obligations and the whole branch around duties of cooperation and collaboration. Chapter I is due to introduce the structure of tax relation as a obligatory complex relation. Chapter II is intended to reveal the evolution of the model of the tax management system and reveal the basis in which sets at present. Chapter III deals with the constitutional principles related to accessory obligations, the general duty of mutual collaboration between the taxpayer and tax administration, the presumption of truth of the elements of the taxpayers and, finally, the accessory obligations according to which is stated in the Portuguese General Tax Law, as obligations of "to do", "not do" and "to bear". In Chapter IV are typified the accessory obligations in the following taxes: IRS, IRC and IVA. These obligations will be related with the administrative offences which are stated in Part II.

Part II concerns the tax administrative offences that are applied in case there are breaches to the branch of accessory obligations. In Chapter I is made a brief of the regime of tax sanctions, that is, it refers to the issue of punitive tax law, a paradigm shift and what it intends to assure with the creation of reactive fiscal instruments. In Chapter II lays out the key principles related to these matters. Finally, in Chapter III are typified the offences that taxpayers are subjected in case they don't comply with their accessory obligations which are set in Part I. In addition to these sanctions, is also mentioned, briefly, the system of indirect assessment that may also be applied to taxpayers who don't comply with their obligations.

## ÍNDICE

Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal .....	3
Considerations regarding the duties of cooperation and its reactive instruments in tax matter .....	4
Abreviaturas e siglas .....	11
Introdução .....	12

### PARTE I

## **A IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS**

### CAPÍTULO I

#### **A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

#### **COMO UMA RELAÇÃO OBRIGACIONAL COMPLEXA**

1. A relação jurídica tributária .....	15
1.1 A relação jurídico-tributária obrigacional .....	16
1.2 A relação jurídico-tributária complexa .....	18
1.2.1 A perspectiva subjectiva .....	20
1.2.2 A perspectiva objectiva .....	22
2. O objecto da relação jurídica de imposto: objecto imediato e mediato .....	23
3. A obrigação principal e a obrigação secundária da relação tributária .....	26

## CAPÍTULO II

**A SUPERAÇÃO DO PARADIGMA DA RELAÇÃO BILATERAL**

4.	A evolução do modelo de gestão do sistema fiscal .....	28
5.	Os deveres de cooperação ou colaboração enquanto obrigações acessórias .....	31
5.1	A coincidência de sujeitos e a autonomia dos deveres de cooperação .....	34
5.2	A não coincidência de sujeitos e a autonomia dos deveres de cooperação .....	36
5.3	Os deveres de cooperação por motivo de dívida fiscal de um terceiro e o mecanismo de retenção na fonte .....	38
5.3.1	A Retenção na Fonte a Título Definitivo .....	41
5.3.2	As Retenções efectuadas a título de pagamento por conta do imposto devido a final .....	43
6.	A declaração tributária e a contabilidade .....	45
6.1	A diferente intensidade dos deveres declarativos: pessoas singulares e colectivas .....	49
6.2	A substituição ou revogabilidade da declaração tributária .....	51

## CAPÍTULO III

**AS OBRIGAÇÕES FISCAIS ACESSÓRIAS****À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA**

7.	Os princípios constitucionais	
7.1	O princípio da legalidade .....	53

7.2	Os princípios da Generalidade ou Universalidade, da Capacidade Contributiva e do Rendimento Real ou Efectivo	
7.2.1	O princípio da Generalidade ou Universalidade .....	56
7.2.2	O princípio da Capacidade Contributiva .....	56
7.2.3	O princípio do Rendimento Real ou Efectivo .....	58
7.2.4	Considerações acerca do contributo dos princípios no conjunto das obrigações acessórias .....	59
8.	O dever geral de colaboração recíproco entre os contribuintes e a Administração fiscal .....	62
9.	A presunção de verdade dos elementos dos contribuintes .....	64
10.	As obrigações acessórias: deveres de fazer, não fazer e suportar .....	66

#### CAPÍTULO IV

### **A TIPOLOGIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

11.	Obrigações acessórias: IRS e IRC .....	69
11.1	Obrigações declarativas .....	70
11.1.1	Considerandos .....	73
11.2	Obrigações contabilísticas e de escrituração .....	74
11.2.1	Considerandos .....	78
11.3	Deveres de informação ou colaboração .....	80
11.3.1	Considerandos .....	85
11.4	Obrigações respeitantes ao dever de representação .....	86
11.5	Outras obrigações acessórias .....	88
11.5.1	O caso especial das relações que respeitam a valores mobiliários .....	88

12. Obrigações acessórias: IVA .....	90
12.1 Obrigações declarativas .....	90
12.2 Obrigações contabilísticas e de escrituração .....	91
12.3 Outras obrigações acessórias .....	92
12.3.1 A obrigatoriedade de emissão de factura .....	93

## PARTE II

### **O INCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: AS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS**

#### CAPÍTULO I

#### **ENQUADRAMENTO JURÍDICO-SANCIONATÓRIO**

1. O Direito sancionatório tributário: os crimes e as contra-ordenações .....	95
2. A relevância da distinção entre Direito Tributário Material e Direito Tributário Formal .....	97
3. A legitimidade no poder da cobrança de impostos e a mudança do paradigma sancionatório .....	98
4. Delimitação de um bem jurídico no âmbito do ilícito fiscal .....	101
4.1 Orientação adoptada .....	104
5. O objecto imediato tutelado pelos instrumentos reactivos fiscais .....	105

#### CAPÍTULO II

#### **OS PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES NO REGIME DAS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS**

6. O princípio da legalidade e tipicidade .....	108
---	-----



7. O princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança .....	111
8. A especial relevância do princípio da proporcionalidade .....	112

### CAPÍTULO III

#### **AS CONTRA-ORDENAÇÕES**

#### **PREVISTAS NO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

9. Do Incumprimento das Obrigações declarativas .....	116
9.1 Falta ou atraso de declarações .....	116
9.2 Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações .....	118
10. Do incumprimento das Obrigações contabilísticas e de escrituração .....	120
10.1 Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes .....	120
10.1.1 Pressupostos gerais .....	120
10.1.2 A recusa como elemento essencial para o preenchimento do tipo .....	122
10.2 Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente .....	124
10.3 Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução .....	127
10.4 Falta de apresentação, antes da respectiva utilização dos livros de escrituração .....	128
11. Do incumprimento das Obrigações declarativas, contabilísticas e de escrituração .....	130
11.1 Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes .....	130

11.2	Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes .....	131
12.	Do incumprimento dos Deveres de informação ou colaboração .....	132
12.1	Pagamento indevido de rendimentos .....	132
12.2	Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários .....	133
12.3	Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes .....	134
12.4	Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação .....	135
12.5	Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias .....	135
13.	Do incumprimento do Dever de representação .....	136
13.1	Falta de designação de representantes .....	136
14.	Do incumprimento de outras Obrigações acessórias .....	138
14.1	Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas .....	138
15.	A aplicação de métodos indirectos .....	140
	Conclusões .....	142
	Bibliografia .....	150

**ABREVIATURAS E SIGLAS**

Al. - Alínea

Art. – Artigo

AR – Assembleia da República

Cap. – Capítulo

CE- Comunidade Europeia

CEF – Centro de Estudos Fiscais

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMIT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

DGCI – Direcção Geral das Contribuições e Impostos

DL – Decreto-lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IES – Informação Empresarial Simplificada

LGT – Lei Geral Tributária

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Não Aduaneiras

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

## Introdução

A relação tributária que se estabelece entre Administração e administrado tem como finalidade a arrecadação de receitas para os cofres do Estado para a prossecução e a concretização de bens do interesse público. Para tal, todos nós, contribuintes, temos o dever pagar impostos incidindo estes quer no rendimento, quer na despesa, quer no património. O pagamento dos impostos é, por excelência, a obrigação principal no seio do procedimento de liquidação e cobrança fiscal.

De todo o modo, ao lado desta, há outra obrigação com natureza secundária mas que, sem ela, a obrigação principal careceria de toda a sua eficácia e suporte sobre o sistema fiscal. Falamos, portanto, de uma obrigação que não respeita à própria prestação pecuniária em si do imposto, mas de uma obrigação secundária, complementar, lateral, acessória, não pecuniária,<sup>1</sup> instrumental, formal. Trata-se de uma obrigação que engloba um conjunto de deveres que têm por objecto prestações de facto com vista a permitir à Administração a determinação e a inspecção de factos fiscalmente relevantes sobre a situação tributária dos sujeitos passivos de imposto.

Assim, os sujeitos, singulares ou colectivos, quando agem de acordo com os actos ou factos previstos na lei tributária adquirem a qualidade de contribuinte, conferindo-lhes a qualidade de sujeitos passivos de um conjunto de deveres jurídicos: deveres de colaboração com a Administração como forma de o Estado, através desta, exercer o seu direito e o dever de pagar. Desta forma, os titulares destes deveres secundários tanto poderão ser o sujeito passivo directo, isto é, o contribuinte que efectivamente pratica o facto tributário que dá origem ao imposto, e os sujeitos passivos indirectos, como também outros obrigados tributários.

As obrigações ou deveres acessórios têm por base o dever geral de colaboração relativo à relação entre os órgãos da Administração e os contribuintes, previsto no artigo 59.º da LGT, onde se exige que seja uma cooperação de boa-fé de ambas as partes.

Estas são linhas sobre as quais assenta todo o sistema de gestão fiscal, que nem sempre foi configurado da forma que hoje o conhecemos. Hoje, os particulares têm um papel

---

<sup>1</sup> A maioria das obrigações acessórias na relação jurídica tributária têm natureza não pecuniária. Porém, o nosso ordenamento prevê igualmente prestações acessórias de natureza pecuniária como o direito à dedução, ao reembolso e restituição do imposto e o direito a juros compensatórios e indemnizatórios – cfr. Artigo 30.º, n.º 1 da LGT.

principal, activo, em todo o procedimento fiscal. Têm o dever de procederem à determinação, liquidação e cumprimento das obrigações fiscais.

As obrigações que vimos referindo foram definidas pelo nosso legislador por “obrigações acessórias” ou “obrigações declarativas acessórias”. A terminologia empregue não foi de todo feliz atendendo às suas características, como veremos.

Os deveres de colaboração exteriorizam-se numa série de comportamentos de fazer, não fazer ou suportar. Entre eles temos deveres declarativos, os actos de escrituração, os deveres contabilísticos., entre outros. Podem ser estabelecidos para permitir ou facilitar o lançamento e a liquidação dos impostos, como para prevenir e reprimir fraudes fiscais. São assim dispostos em duas áreas distintas: deveres preparatórios e simples deveres de polícia fiscal.

O cumprimento deste conjunto de obrigações é assegurado por diversos tipos de sanções administrativas ou penais sobre as quais reside a Parte II deste estudo. A passagem de uma Administração Liquidatória para uma Administração Controladora, requereu portanto todo um regime de infracções a eventuais violações dos deveres de cooperação. Este regime configura, por conseguinte, o elemento garantístico estadual que tais deveres serão cumpridos, numa Administração cujo papel liquidatário é hoje reduzido e assume, por outro lado, uma intervenção meramente subsidiária com novas funções: a de Comprovação e Inspeção dos elementos dos contribuintes. Como refere Anabela Rodrigues, as normais penais «têm como função específica despertar as consciências para as vantagens advindas do cumprimento dos deveres fiscais, ou seja, para a formação da consciência ética fiscal.»<sup>2</sup> A previsão de infracções fiscais é fundamental para que se garanta o cumprimento das imposições fiscais e que se cumpra com os fins de justiça distributiva.

As infracções relativas aos deveres de cooperação e, mais concretamente, às obrigações acessórias, traduzem-se nas Contra-ordenações fiscais. A razão pela qual tais condutas de fazer, não fazer ou suportar dos contribuintes foram sancionadas enquanto contra-ordenações e não enquanto crimes, é uma questão sobre a qual nos propomos a tecer alguns comentários se bem não de forma desenvolvida, visto a amplitude deste estudo não o permitir.

As contra-ordenações fiscais traduzem-se no estabelecimento de sanções pecuniárias se bem que lateralmente poderão implicar sanções de outra natureza.<sup>3</sup> O estabelecimento daquelas

---

<sup>2</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999

<sup>3</sup> Vide, Artigo 28.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

sanções terá de ser bem balanceado na medida em que não seja mais benéfico para o infractor a prática da infracção do que o seu cumprimento. Mas para além das contra-ordenações, existem outro tipo de sanções, ou para os que não admitem a ideia do carácter sancionatório do direito fiscal, de penalizações que visam recriminar e “educar” o contribuinte para um comportamento fiel e correcto em todo o procedimento tributário.

É esta relação, entre o regime das obrigações acessórias e a previsão de contra-ordenações para o incumprimento daquelas, sobre a qual nos vamos pronunciar ao longo deste estudo científico-praxiológico.

O presente estudo consiste em duas partes. Por um lado, uma parte mais teórica, relativa à generalidade dos capítulos deste trabalho, à excepção do último capítulo quer da Parte I, quer da Parte II. Estes capítulos, o IV da Parte I e o III da Parte II, terão uma componente mais empírica e praxiológica. Pretende-se com esta organização de ideias, uma elevação do próprio conhecimento científico sobre estas questões. Assim, e numa primeira parte, será exposto o regime dos deveres de cooperação ou colaboração, onde apresentamos todo um conjunto de obrigações acessórias previstas nos Códigos de IRS, IRC e IVA, com mais incidência para os dois primeiros. Ressalvamos desde já que se trata de um elenco aberto – tipicidade aberta – pelo que as obrigações seleccionadas prendeu-se com um carácter discricionário por nós adoptado. Esta selectividade científica, como se poderá constatar, será certamente compreendida, fazendo uma análise em simultâneo das obrigações acessórias, presentes no último capítulo da parte I, e das contra-ordenações, presentes no último capítulo da parte II. Na segunda parte, abordaremos a temática das infracções tributárias e da sua legitimação no sistema fiscal para introduzir e nos levar ao tema central: as contra-ordenações previstas no caso de incumprimento dos deveres de colaboração a que nos referimos na Parte I, e só estas.<sup>4</sup>

Falemos, então, de obrigações acessórias e contra-ordenações fiscais.

---

<sup>4</sup> Por esse motivo se deixou de lado a análise sobre as contra-ordenações dos artigos 114.º, 115.º, 127.º e 128.º. São elas, a contra-ordenação por falta de entrega da prestação tributária, por violação de segredo fiscal, por impressão de documentos por tipografias não autorizadas e por falsidade informática e software certificado, respectivamente.

## PARTE I

**A IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS**

## CAPÍTULO I

**A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA****COMO UMA RELAÇÃO OBRIGACIONAL COMPLEXA****1. A relação jurídica tributária**

A disciplina dos impostos dá origem a um conjunto de relações de carácter jurídico que coloca o credor tributário e o contribuinte numa situação de “tendencial paridade”.<sup>5</sup> A relação jurídica tributária, onde figura o credor de um lado, e o contribuinte do outro, é estruturalmente semelhante à relação obrigacional de Direito privado, «sem prejuízo de um marcado regime publicista motivado pelas prerrogativas de *ius imperii* reconhecidas à Administração.»<sup>6</sup>

O que gera a relação existente entre credor e devedor é o vínculo estabelecido pela ordem jurídica. Este vínculo é enformado pelos poderes que o credor detém com os correspondentes deveres impostos ao sujeito passivo da relação e forma «o núcleo central da obrigação».<sup>7</sup>

A relação jurídica tributária configura-se numa autêntica relação obrigacional complexa que se reflecte nesse vínculo obrigacional em geral traduzido numa obrigação principal e «na série de deveres, secundários e de deveres acessórios de conduta que gravitam as mais das vezes em torno desse dever principal de prestar e até do direito à prestação (principal).»<sup>8</sup>

Uma relação nestes moldes só foi possível através de um processo de transformação do sistema tributário que veio trazer uma maior presença do administrado no âmbito da gestão tributária, que levou a uma mudança nas relações entre este e a Administração, levando a uma «desconsideração da vontade administrativa, constatando-se que muitos dos actos em matéria tributária já não são praticados por órgãos administrativos, mas sim pelos próprios contribuintes e até por terceiros, podendo mesmo falar-se numa privatização da relação tributária».<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> Expressão utilizada pelo Professor Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos de Direito Tributário – a Relação Jurídica Tributária”, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009, p. 5.

<sup>6</sup> Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit. p. 5 e ss.

<sup>7</sup> Na expressão de Antunes Varela, “Das obrigações em geral”, Vol. I, 10ª Ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 109.

<sup>8</sup> Antunes Varela, “Das obrigações...”, ob. cit. p. 63 e ss.

<sup>9</sup> Cfr. Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit. p. 5.

Para que entendamos de uma forma clara os contornos estruturantes da relação jurídica tributária, enquanto relação obrigacional complexa, apresentamos numa primeira parte, a relação jurídico-tributária obrigacional e, numa segunda parte, a relação jurídico-tributária complexa.

### **1.1 A relação jurídico-tributária obrigacional**

A obrigação fiscal<sup>10</sup> corresponde, no seu conteúdo, ao conceito característico de obrigação do direito civil, ou seja, ao de «vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação.»<sup>11</sup> A obrigação decompõe-se em duas faces: ao dever jurídico imposto ao sujeito passivo (devedor) corresponde um direito subjectivo do sujeito activo (credor). O vínculo que une os dois lados do fenómeno constitui a chamada relação de obrigação, relação obrigacional, ou apenas obrigação.<sup>12</sup>

O termo obrigação abrange a relação no seu conjunto compreendendo, o dever de prestar, que recai sobre uma das partes, bem como o poder exigir a prestação conferido à outra.<sup>13</sup>

“Prestação é a conduta especificamente devida por certa pessoa a outra ou outras pessoas”.<sup>14</sup> Em direito fiscal, a prestação exigida é a entrega de um certo quantitativo com o fim de custear as despesas indispensáveis à satisfação das necessidades da comunidade. Configura-se assim, numa conduta de praestare,<sup>15</sup> na maioria das vezes expressa em valor pecuniário.

---

<sup>10</sup> É imperioso que se delimite desde já ao que neste estudo nos queremos referir quando falamos em obrigação, relação, sistema, normas, matéria fiscal ou obrigação, relação, sistema, normas, matéria tributária, para que não dê azo a confusões quanto ao que representam. Assim como quando nos referimos aos conceitos de imposto e tributo. Dessa forma, e porque não nos propomos a elaborar um tratado sobre a matéria, pois nem revela para o objecto do presente estudo, limitar-nos-emos a tecer algumas considerações a respeito. Assim, tributo é toda a prestação coactiva com finalidades financeiras. Dentro do Direito Tributário estão presentes a generalidade das receitas coactivas de natureza contributiva, nomeadamente a figura dos impostos, das taxas e das contribuições especiais pelo que sempre que se refira ao universo tributário, em qualquer sede, estar-nos-emos a referir a tais realidades. Por sua vez, dentro do Direito Fiscal cabe a receita estatal de longe mais significativa: os impostos, receita coactiva unilateral. Trata-se assim de um Direito mais restrito em relação ao Direito Tributário, mais amplo, ao qual pertence. Quando falamos em sistema fiscal, portanto, referimo-nos ao sistema dos impostos (ou dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional, como é o caso das contribuições especiais – cfr. Art. 4.º da LGT). Já quando falamos de sistema tributário, referimo-nos ao conjunto dos tributos – impostos ou taxas. Em geral, como afirma o Professor Casalta Nabais, o adjectivo tributário(a) é utilizado como sinónimo de fiscal (v.g., as expressões relação tributária, obrigação tributária). Basta recorrer à LGT que, embora tenha pretendido conter a disciplina geral do conjuntos dos tributos, em virtude de, a seu modo, não ser nem geral nem tributária, se limita basicamente a regular alguns aspectos da disciplina geral dos impostos, utilizando consequentemente a expressão tributário/a com o sentido de fiscal. Estas considerações foram baseadas no defendido pelo Professor Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010, p. 6 e ss. e pelo Professor Joaquim Rocha, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p. 12 e ss.

<sup>11</sup> Cfr. artigo 397.º do Código Civil.

<sup>12</sup> Mário Júlio de Almeida Costa, “Direito das Obrigações”, 12ª Edição, Almedina, 2009, p. 73.

<sup>13</sup> Antunes Varela, “Das obrigações...”, ob. cit. p. 63.

<sup>14</sup> Castro Mendes, “Introdução ao Estudo do Direito”, FDL, 1977, p.254.

<sup>15</sup> Cfr. Vitor António Duarte Faveiro, “Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Coimbra Editora, 1984, p. 198.



A obrigação fiscal é, como a obrigação civil, um vínculo jurídico pelo qual alguém fica adstrito a entregar a outrem uma prestação, mas vínculo cujo regime jurídico apresenta certos caracteres que o diferenciam dos vigentes no direito civil.<sup>16 17</sup>

Ao passo que as obrigações civis, por estarem juridicamente inseridas num quadro dominado pelos interesses privados, tendo como fonte os contratos, os negócios jurídicos unilaterais, a gestão de negócios, o enriquecimento sem causa, ou seja, a norma individual que os sujeitos interessados autonomamente definem para si, a obrigação fiscal, cuja origem está na necessidade que o Estado tem de obter meios com que possa satisfazer a realização de determinadas tarefas, do interesse de toda a colectividade, tem a sua origem e conteúdo definidos na lei, «norma geral por que, através do Estado, que a representa, a vontade colectiva se manifesta»,<sup>18</sup> tendo por fonte a conjugação da incidência de imposto estabelecida na previsão legal com a realidade factual nela prevista.

Para além disso, a obrigação civil tem a natureza de obrigação de direito privado – “inter partes” - «enquanto a obrigação fiscal é uma obrigação de carácter misto, tendo uma origem predominante no Direito Público do Estado enquanto impõe o condicionalismo tributário e sujeita a acção para a sua exigência concreta ao domínio do Direito Administrativo; mas depende do comportamento dos particulares quanto à causa real da constituição do vínculo jurídico que, em concreto, lhe cria o dever de prestar.»<sup>19</sup>

Nas palavras do Professor Braz Teixeira, a obrigação fiscal é uma obrigação em sentido verdadeiro e próprio, a qual nasce com a verificação dos pressupostos que integram a previsão do «tipo» legal. Tal obrigação podemos defini-la pois, como o vínculo jurídico nascido da verificação da situação ou das condições abstractamente previstas na lei tributária e cujo objecto é a prestação de imposto.

Para a constituição do vínculo jurídico da prestação pecuniária por parte do contribuinte é necessário um conjunto de elementos e de requisitos: a existência de uma norma de incidência real e de sujeição pessoal contendo tipos normativos de vínculos previstos que só se concretizam em relação aos factos, quando eles ocorrerem; e em relação às pessoas, quando possuam as qualidades ou as características de imputabilidade previstas no referido tipo legal.

---

<sup>16</sup> António Braz Teixeira, “A Relação Jurídica Fiscal”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 4, 1962, p. 29.

<sup>17</sup> A obrigação tributária é uma espécie de obrigação jurídica e esta é de resto a opinião mais generalizada na doutrina. Porém autores como Myrbach-Rheinfeld negavam a natureza obrigacional às relações derivadas da lei tributária, não por lhes parecer que elas não caibam estruturalmente no conceito de obrigação jurídica, mas simplesmente por este conceito ter surgido no seio do Direito Privado e por recearem, como confessam, a aplicação dos princípios gerais das obrigações ao Direito Tributário. Sobre o tema, vide Soares Martinez, “A Obrigação tributária”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 11, 1963, p. 34.

<sup>18</sup> António Braz Teixeira, “A Relação ...”, ob.cit., p. 29. O Professor elege a doutrina geralmente referida pela imprópria designação de doutrina da obrigação «ex-lege» como aquela que melhor explica a natureza da obrigação fiscal.

<sup>19</sup> Vitor António Duarte Faveiro, “Noções ...”, ob.cit., p. 375 e 376.

Assim, a relação jurídica fiscal estrutura-se nos moldes dum vínculo obrigacional – a obrigação fiscal – por virtude do qual o contribuinte fica sujeito ao dever de efectuar uma prestação pecuniária do Estado, prestação que este tem o direito de exigir: temos, portanto, dum lado, um direito de crédito do Estado, do outro, uma obrigação do contribuinte.<sup>20</sup> Ao poder fiscal do Estado de exigir determinada realização contrapõe-se o dever de sujeição dos contribuintes ao cumprimento da mesma.

A posição jurídica destes últimos não se esgota, contudo, apenas nisto: com efeito, a lei protege a sua pretensão «a que o exercício dos poderes fiscais decorra de acordo com as normas jurídicas que o disciplinam, a sua pretensão a que os órgãos da Administração actuem conformemente à lei, e tutela esta pretensão conferindo-lhes adequados meios da defesa da legalidade, quer de carácter contencioso, quer de carácter gracioso.»<sup>21</sup>

Trata-se, nas palavras do Professor Joaquim Rocha, «de uma relação jurídica com eficácia inter partes, na medida em que as posições jurídicas em causa apenas podem ser oponíveis entre os sujeitos que integram a própria relação, sem qualquer possibilidade de projecção erga omnes.»<sup>22</sup>

## **1.2 A relação jurídico-tributária complexa**

Para além de se configurar como uma relação obrigacional, a relação jurídica tributária é também uma relação complexa. E complexa em que termos? Ora, ao lado da obrigação fiscal que definimos anteriormente, cujo objecto é a prestação de imposto, a lei fiscal impõem ainda àquela em relação à qual se verificam os pressupostos que dão origem ao vínculo tributário e, por vezes, a outras pessoas que se encontram ligadas a esses mesmos pressupostos, mas que são estranhas à obrigação de imposto, «determinadas obrigações destinadas a possibilitar a percepção do imposto, obrigações que, em conexão com aquela principal, vêm a constituir a relação jurídica fiscal.»<sup>23</sup> Por outras palavras, os contribuintes ou terceiros mais ou menos em contacto com a situação sujeita a imposto ou até mesmo certos órgãos do Estado ou de outras entidades públicas, estão, para além do pagamento da prestação de imposto, ainda adstritos ao cumprimento de determinados deveres jurídicos, positivos ou negativos,<sup>24</sup> tendentes a permitir ou a facilitar uma aplicação tanto quanto possível rigorosa das normas de incidência

---

<sup>20</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso de Direito Fiscal”, Coimbra, 1970, p. 240. O autor refere-se a uma relação jurídico-fiscal em sentido estrito que constitui o núcleo central das relações fiscais.

<sup>21</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso ...”, ob.cit., p. 240.

<sup>22</sup> Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit. p. 7 e 8. Tal assunção implica que o credor tributário, em princípio, apenas poderá exigir àquele contribuinte o cumprimento das prestações que integram aquela relação jurídica (...), apenas em relação a ela podendo opor os seus direitos de credor.

<sup>23</sup> António Braz Teixeira, “A Relação ...”, ob.cit., p. 31.

<sup>24</sup> Estes conceitos serão explicados atempadamente infra.

dos impostos: a tais deveres tem se por hábito denominar de obrigações acessórias da relação jurídica tributária.

É tendo isto presente que a doutrina maioritária fala de uma relação jurídico-fiscal complexa ou de uma relação jurídico-fiscal em sentido amplo, noção que engloba, além da relação jurídico-fiscal em sentido estrito, já enunciada no ponto anterior, «a constelação de todos os poderes e deveres que se dispõem acessoriamente em torno dela (...)».<sup>25 26</sup>

Giannini foi o primeiro autor a fundamentar a base da relação jurídico-tributária num conceito amplo de relação jurídica, na qual se admite a presença e coexistência de poderes da Administração e de verdadeiros direitos subjectivos tanto a favor da Administração como a favor do administrado. Para o autor, o conceito de relação jurídica tributária unifica todo o conjunto de direitos e deveres recíprocos que surgem entre o Estado e os contribuintes como consequência das normas reguladoras das obrigações tributárias.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, "Curso ...", ob.cit., p. 240.

<sup>26</sup> Contudo, o conteúdo e a extensão da relação jurídica e, mais concretamente, da obrigação tributária não é consensual na doutrina. Para uns, o objecto dessa obrigação é apenas constituído pelo dever de pagar o imposto e pelo respectivo direito de exigí-lo. Para outros, o objecto da obrigação de imposto vai mais longe e compreende também outros poderes e deveres que dizem respeito, nomeadamente, à prestação de declarações, à sujeição a fiscalizações, etc. A este respeito importa confrontar a posição que assumimos com a do Professor Soares Martínez, in "Direito ...", ob. cit., p. 172. Segundo o Professor, nesta relação podem se incluir os vínculos tributários acessórios nas situações em que haja coincidência de sujeitos, isto é, quando coincida no mesmo indivíduo a qualidade de verdadeiro suportador do imposto e de efectuar as obrigações acessórias respectivas. No que respeita às situações em que não haja coincidência de sujeitos, nomeadamente naquelas situações em que determinados deveres que visam informar ou facilitar de algum modo a acção da administração fiscal não recaírem sobre os contribuintes, isto é, sobre os verdadeiros sujeitos que suportam o imposto, mas antes sobre outros particulares, que são terceiros relativamente àquele dever, o autor duvida da natureza obrigacional deste tipo de deveres específicos, defendendo que tais deveres, por estarem dependentes da relação principal, perdiam a sua autonomia, apesar de integrados na relação tributária acessória. Discordamos da posição que o Professor Soares Martínez defende pois os deveres acessórios ou subsidiários da relação jurídica fiscal têm um regime próprio e as sanções previstas no caso da sua violação caracterizam-se pela sua autonomia. Isto porque, independentemente de termos uma relação obrigacional de imposto constituída em virtude de uma qualquer actividade praticada, os sujeitos passivos apenas pela existência de uma estrutura empresarial, a título de exemplo, vêem-se obrigados ao cumprimento de deveres declarativos. Mas sobre estas questões pronunciarmos-nos mais adiante. Para uma posição análoga à de Soares Martínez, vide Manuel Faustino "IRS – Teoria e Prática", Lisboa, Edifisco, 1993, p. 294.

<sup>27</sup> Achille Donato Giannini, "Instituzioni di Diritto Tributario", apud M<sup>a</sup> Montserrat Solanes Giral, "Los Deberes de Colaboración con la administración tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros", Tesis Doctoral, Universitat de Lleida, 1996, p.43 e ss. [consultado em [www.biblioteca.universia.net](http://www.biblioteca.universia.net)]. Giannini considera que por força das disposições reguladoras das obrigações tributárias surgem, entre o Estado e os contribuintes, direitos e deveres recíprocos que formam o conteúdo de uma relação especial: a relação jurídica tributária. Isto significa que do ordenamento jurídico-tributário não surge apenas a obrigação de pagar o correspondente direito de exigir o crédito por parte da Administração tributária, mas também um conjunto de direitos e deveres tanto da entidade pública como dos sujeitos ao poder estatal, que têm um conteúdo e natureza diferentes. Ora, a relação jurídica tributária configurada desta forma, em que é enformada tanto pela dívida tributária como pelos deveres e direitos que se estabelecem entre a Administração e administrado sem que tenham um conteúdo patrimonial, é possuidora de um conteúdo complexo. A relação jurídico-tributária para Giannini inclui tanto a relação obrigacional – crédito ou dívida – do ente público com o contribuinte como também todo o conjunto de poderes – ou poderes-deveres – da Administração em matéria de aplicação dos tributos, assim como as correspondentes situações jurídicas subjectivas passivas a que o exercício de tais poderes faz gerar. Isto é, a relação jurídico-fiscal inclui na sua estrutura quer o núcleo central das relações fiscais, composto pela obrigação tributária, quer todo o conjunto de poderes e deveres ou deveres e poderes, dependendo do sujeito em causa, que compõe a relação jurídica fiscal. Giannini assim como outros

Desta forma, constatamos que a relação jurídica de imposto engloba, assim, a totalidade do conjunto de deveres e direitos subjectivos de natureza fiscal, mesmo que não se traduzam em quaisquer deveres de prestação pecuniária, designadamente os deveres acessórios da obrigação fiscal que configuram autênticos deveres de cooperação do sujeito passivo da relação jurídica tributária. A relação jurídica tributária é, deste modo, composta por deveres principais, ou seja, a obrigação de o sujeito passivo entregar o montante de imposto por si devido aos cofres do Estado e, por deveres secundários,<sup>28</sup> que dizem respeito a todos os deveres acessórios e complementares da prestação principal que têm por objecto todos os actos preparatórios para a liquidação do imposto e o cumprimento de todas as imposições legais e instruções administrativas ditadas pelo Fisco.<sup>29 30</sup>

Por conseguinte, podemos afirmar que a complexidade da relação jurídica tributária deriva quer de uma perspectiva subjectiva quer de uma perspectiva objectiva.<sup>31</sup> Em seguida, debruçar-nos-emos sobre a implicação de cada uma.

### 1.2.1 A perspectiva subjectiva

A complexidade da relação jurídica tributária advém do facto de para além de figurarem como intervenientes tradicionais deste esquema o sujeito activo e o sujeito passivo, surge a figura de um terceiro que será também ele um sujeito desta relação. A fim de tornar mais seguros e mais fáceis o lançamento e a cobrança dos impostos, a lei fiscal, para além da imposição da conduta específica de

---

autores italianos e alemães, trouxeram assim, o conceito de relação jurídica fiscal mais vasto, que incluía no seu âmbito um segundo tipo de relações, directa ou indirectamente, ligadas à obrigação de imposto central.

<sup>28</sup> A par destes deveres, há autores que admitem a existência de outros deveres, numa perspectiva da obrigação em direito civil. Mário Júlio de Almeida Costa, "Direito...", ob. cit., p. 77, admite a existência de deveres laterais que não interessam directamente ao cumprimento do dever principal mas à exacta satisfação dos interesses globais envolvidos na relação obrigacional, nomeadamente, deveres de cuidado, previdência e segurança, deveres de aviso e de informação, deveres de cooperação, entre outros. Antunes Varela, "Das Obrigações...", ob. cit., p. 124, admite a existência de deveres acessórios de conduta, deveres de conduta, deveres de protecção e deveres de tutela.

<sup>29</sup> "A teoria geral das obrigações comporta perfeitamente tais relações acessórias, pois sempre tem admitido obrigações complexas ou múltiplas, constituídas por conjuntos de direitos e deveres nascidos do mesmo facto jurídico; assim como deveres acessórios da prestação principal." Cfr. Soares Martínez, "Direito Fiscal", Coimbra, Almedina, 2000, p. 170. A este respeito vide, inter alia, Antunes Varela, "Das obrigações...", ob. cit. p. 63.

<sup>30</sup> Cfr., Hans Nawiasky, "Steuerrechtliche Grundfragen", München, 1926, obra traduzida para espanhol por Romallo Massanet, "Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario", Madrid, 1983, p.54 : "Cuando se habla de obligación tributaria se piensa ante todo en la obligación del pago del tributo, o lo que es igual, la deuda tributaria de carácter pecuniario, o simplemente deuda tributaria. Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan nuestras relaciones económicas lo cual exige, antes de que cada una de ellas pueda ser objeto de regulación jurídica inmediata e individual, que el poder estatal intervenga de forma oportuna con el fin de dejarlas libres de adherencias."

<sup>31</sup> Cfr. Joaquim Freitas Rocha, "Apontamentos ...", ob.cit. p. 8 e ss.

prestar ou pagar uma soma em dinheiro, impõe igualmente outros deveres de prestação de facto, conexos com a situação de facto ou de direito que dê lugar à tributação. Nesses casos, estamos perante condutas de *facere*, meramente acessórias da conduta principal que consiste no dar ou pagar, podendo mesmo ser impostas a pessoas que não são, originariamente, as vinculadas ao dever da prestação tributária ou os titulares da situação que dê lugar à tributação.<sup>32</sup>

Assim, o destinatário de tais deveres não será apenas o sujeito passivo da obrigação fiscal. É certo que um vasto conjunto de deveres deste tipo, mais ou menos variável de imposto para imposto, recai sobre os contribuintes de facto, ou seja, os contribuintes efectivos, verdadeiros suportadores da carga tributária. Porém, por vezes, com efeito, estes deveres recaem sobre pessoas ou entidades relativamente às quais se verificam os factos ou situações típicas de determinado imposto independentemente de vir a ter lugar quanto a elas uma efectiva obrigação tributária, em virtude da ausência de matéria colectável ou matéria tributável negativa<sup>33</sup> ou da eventual existência de uma isenção.<sup>34</sup> Estas pessoas ou entidades, que tanto podem ser privadas como públicas, apesar de estranhas à obrigação fiscal mas que possuem uma privilegiada ligação à *fattispecie* tributária, encontram-se em posição de prestar à Administração tributária uma colaboração fundamental «na descoberta e fixação precisas das várias situações passíveis de imposto, ou no despiste de eventuais fraudes.»<sup>35</sup>

É, por conseguinte, de todo relevante nesta matéria diferenciar as diferentes espécies de sujeito passivo para que percebamos a extensão dos efeitos do carácter de complexidade que caracteriza a relação jurídica tributária. Por conseguinte, e em primeiro lugar, está a figura do sujeito passivo directo que «é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto».<sup>36</sup> Em segundo lugar, está a figura do sujeito passivo indirecto, que sem ter uma relação pessoal e directa com o facto tributário, vai ainda assim, ser chamado, por outros motivos, ao cumprimento de obrigações tributárias, geralmente relacionadas com outros.<sup>37</sup> No âmbito do sujeito passivo indirecto, existem três categorias diferentes: os substitutos tributários, os sucessores tributários e os responsáveis tributários. Por último importa afastar do âmbito da sujeição tributária, e mais concretamente da alçada do sujeito passivo, o estipulado no Artigo 18.º, n.º 4 da LGT. Isto pois não é considerado sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal – al. a) – nem

---

<sup>32</sup> Refira-se, a título de exemplo, que será infra mais desenvolvido, deste tipo de situações, a que se passa entre o empregador e o trabalhador em que, o empregador tem o dever de no fim do mês descontar no salário pago ao trabalhador a parte correspondente do imposto por este devido, através da denominada retenção na fonte. Ou as obrigações que impendem sobre as instituições financeiras e bancos de proceder à cobrança do IRS que incide sobre os juros de depósitos que pagam ou colocam à disposição dos seus clientes.

<sup>33</sup> Sem prejuízo de, neste caso, se poder formar o direito ao reporte dos prejuízos fiscais.

<sup>34</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso ...”, ob.cit., p. 340.

<sup>35</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso ...”, ob.cit., p. 342.

<sup>36</sup> Vide, Casalta Nabais, “Direito ...”, ob.cit., p. 260.

<sup>37</sup> Definição empregue pelo Professor Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit., p. 25.

mesmo «quem deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros (por exemplo bancos, entidades fiscalizadoras ou advogados, porventura em matérias sujeitas a dever de sigilo), exhibir documentos (repartições públicas, conservatórias ou notários), emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho (por exemplo, no âmbito de inspeções tributárias.» – al. b).<sup>38 39</sup>

Nestas situações, não teremos, apenas, o clássico vínculo Administração tributária – contribuinte. Poderemos ter também outros vínculos de natureza tributária, entre a Administração e as entidades obrigadas a retenção, como os que têm o dever de entregar a quantia retida nos cofres do Estado, e entre estas últimas e os contribuintes.

### 1.2.2 A perspectiva objectiva

Para além do carácter complexo da relação jurídica tributária em relação aos agentes que nela actuam, revela igualmente um carácter complexo na medida em que abrange no seu seio vários «vínculos recíprocos e interdependentes».<sup>40</sup> A relação jurídica tributária caracteriza-se quer pelo seu vínculo principal, que se manifesta na obrigação de pagamento do tributo e no respectivo direito de o exigir, quer por todo um conjunto de vínculos acessórios devidos um pouco por todos os agentes intervenientes, como as obrigações declarativas, de emissão de factura ou recibo, de possuir

<sup>38</sup> Cfr. Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit. p. 26.

<sup>39</sup> Vide, sobre o assunto, Soares Martinez, “Da Personalidade Tributária”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, CEF da DGCI, n° 81, 1969, p. 166 e ss. e do mesmo autor, “A obrigação tributária”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, CEF da DGCI, n° 11, 1963, p.36 e ss. No seguimento do que referimos na nota de rodapé 22, aquando da explanação da relação jurídica complexa, o autor defende que quando esses deveres constituídos para permitir ou facilitar o lançamento, a liquidação ou a cobrança dum tributo, incumbam a terceiros, não estamos em presença de deveres tributários. Esses deveres acessórios destinados a auxiliar a acção do Fisco só são tributários, como acessórios da relação jurídica de imposto, quando recaem sobre o próprio sujeito passivo da obrigação. Trata-se de deveres perante o Fisco, de deveres dos cidadãos para com o Estado, e estranhos à obrigação tributária. Tratam-se, nas palavras do autor, de deveres especiais do contribuinte num sentido unilateral, vínculo jurídico entre a Administração tributária e o contribuinte, num sentido complexo. Assume, por fim, que apesar da posição em que se coloca, os deveres do contribuinte, que não são de pagar o tributo, não deixem de ser considerados acessórios e sejam estruturados a par da obrigação tributária. Assim, quando os deveres tributários acessórios recaiam sobre o sujeito passivo da obrigação de imposto, não há dúvida sobre qual o facto constitutivo das respectivas relações. Já no caso de se estar perante deveres tributários acessórios que recaiam sobre terceiros, admite o surgimento de uma relação jurídica paralela à relação obrigacional de imposto. Vide, Soares Martinez, in “Direito...”, ob. cit., p. 189; Alberto Xavier define sujeito passivo como «o titular de toda e qualquer situação jurídica passiva regulada pelo Direito Fiscal», Manual de Direito Fiscal, 1974, p. 354. Por outro lado, e de acordo com o Código Fiscal alemão (Abgabenordnung § 33), cuja norma é idêntica à do Artigo 18., n° 4 da LGT, excluem-se de tal situação aqueles a quem a lei fiscal atribua um dever de informação em matéria alheia, como por exemplo um notário (consultado em [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#AOengl\\_000P33](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#AOengl_000P33)). A este respeito, vide, Manuel Faustino, “IRS – Teoria e Prática”, Lisboa, Edifisco, 1993, p. 295. O notário não está obrigado, apenas pelo facto de exercer funções públicas notariais, a fazer qualquer comunicação à Administração Fiscal, nem nenhum notário, pelo facto de o ser e exercer tais funções está obrigado a comunicar todos os actos praticados no seu cartório à administração. O notário está apenas obrigado a comunicar, mediante um dever funcional, os actos praticados no seu cartório que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS.

<sup>40</sup> Cfr. Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit. p. 10.

contabilidade organizada, de efectuar a retenção na fonte, entre outros que serão infra desenvolvidos em sede própria.

Todo o conjunto de obrigações acessórias integram a relação jurídica fiscal como relação complexa, contribuindo, umas mais do que outras, para tornar possível a realização da prestação de imposto, «pelo que, sendo embora acessórias, ou de segundo grau, em relação à essencial obrigação tributária, de cuja existência, pelo menos eventual, dependem, são também verdadeiras obrigações fiscais.».<sup>41</sup>

## **2. O objecto da relação jurídica de imposto: objecto imediato e mediato**

Assim como na teoria geral da relação jurídica civil, em sede fiscal também se torna relevante fazer a distinção entre o objecto imediato da relação de imposto do seu objecto mediato.

O objecto imediato<sup>42</sup> é aquele que é constituído pelo próprio conteúdo do vínculo, pelos direitos e deveres que nele se integram<sup>43</sup>. Por conseguinte, como cada direito de um dos sujeitos encontra contrapartida num dever do outro, conhecendo-se os direitos e os deveres correspondentes ao sujeito activo, ou ao sujeito passivo, consegue-se fixar o conteúdo da relação de imposto.<sup>44</sup>

O dever principal do sujeito tributário passivo é o pagamento do imposto, enquanto objecto mediato da relação jurídica, a que está adstrito. Porém, para além deste dever/obrigação<sup>45</sup> fundamental,

---

<sup>41</sup> António Braz Teixeira, “A Relação ...”, ob.cit., p. 32.

<sup>42</sup> Em sentido estrito, e ao contrário do que aqui defendemos, a prestação tributária é o objecto imediato da obrigação tributária, um comportamento, mais precisamente, o dar uma prestação – vide Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000, p.417 e ss.

<sup>43</sup> Soares Martínez, *Direito Fiscal*, cit., p. 264

<sup>44</sup> Far-se-á, mais à frente, uma exposição dos deveres do sujeito passivo de imposto.

<sup>45</sup> Vários autores espanhóis centraram a sua discussão em torno destas questões na distinção entre os conceitos de dever e obrigação tributária. Assim, M.Cortés, “Ordenamiento”, apud Luis Sanchez Serrano, “La declaración tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 27, argumenta que “en la relación tributaria existen no solo obligaciones, sino también deberes: la distinción entre ambos conceptos está ya reconocida por la doctrina. El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no. La Administración financiera, la tenencia de libros, el permitir las inspecciones de Hacienda, la asistencia a las citaciones administrativas, etcétera, con ejemplos claros, no de obligaciones, sino de deberes.». É interessante também expôr o que o Professor Pérez Royo apud Francisco Hernández González, “Una contribución al estudio de los deberes tributarios”, *Civitas*, nº 69, Enero-Marzo, 1991, p. 7 e ss, defende nesta sede. Estabelece como critério de distinção a reacção prevista em cada caso pelo ordenamento perante o incumprimento das situações passivas da relação jurídico-tributária. «Así, el incumplimiento implica la lesión de un interés subjetivo (el derecho de crédito) cuando afecta a una situación de contenido obligacional y da lugar por ello mismo, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al creador de los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento. Sin embargo, cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, es decir, a una situación de sujeción de un particular,

existem outros deveres/obrigações, acessórios, que não são já de pagamento do imposto mas antes obrigações de fazer ou de facere, traduzidas em actos declarativos, de escrituração e conservação de livros e documentos, de comunicação, ou de cooperação, em geral.<sup>46</sup> Alguns desses deveres acessórios são estabelecidos a fim de permitir ou facilitar o lançamento e a liquidação dos impostos (ex. o dever de prestar declarações - Arts. 57.º e ss. do CIRS), enquanto outros têm em vista prevenir e reprimir fraudes fiscais (ex. o dever de suportar exames aos livros de contabilidade ou escrituração – Art. 29.º do RCPIT). Há que distinguir, portanto, os denominados deveres preparatórios dos simples deveres de polícia fiscal, respectivamente.<sup>47</sup>

Os deveres preparatórios destinam-se a preparar a exigência de determinado imposto, são deveres que estão ligados à actividade tributária central por excelência. Enquadram-se neste grupo, de uma maneira geral, os deveres que, na estruturação dos nossos códigos, estão localizados nos capítulos relativos à «determinação da matéria/rendimento/lucro colectável/tributável» e à «liquidação».

Os simples deveres de polícia visam prevenir o dano social da evasão ilegítima aos impostos. Tratam-se de deveres que respeitam, não ao sector central da função administrativa tributária, mas ao seu sector da fiscalização. Na sua maioria, aí enquadram-se deveres acessórios que recaem sobre terceiros, isto é, sobre pessoas ou entidades diversas do sujeito passivo da obrigação fiscal.<sup>48</sup>

Dentro dos deveres acessórios há que distinguir ainda, para além destas obrigações formais “de facere” ou de “non facere” a satisfazer seja pelo contribuinte seja por terceiros, prestações de natureza pecuniária como é o caso do direito à dedução, ao reembolso ou restituição do imposto, e do direito a juros indemnizatórios ou a juros compensatórios, referidos, respectivamente, nas alíneas c), d) e e) do nº 1 do artigo 30.º da LGT.<sup>49</sup>

Relativamente aos direitos do contribuinte, eles são o direito à informação (Art. 67.º da LGT), o direito de audição (Art. 23.º, 60.º, 63.º-B da LGT e 45.º e 61.º do CPPT), o direito de impugnação (Art. 8.º e 95.º e ss. da LGT), o direito de oposição (Art. 203.º e ss.), o direito à fundamentação dos actos tributários (ex. Art. 66.º nº 1 e 2 do CIRS), à notificação dos mesmos actos (ex. Art. 66.º, nº 1 do CIRS), o

---

se produce la lesión directa de una norma, ante lo que el ordenamiento responde con la imposición de una sanción.». Para mais desenvolvimentos em torno desta questão vide, inter alia, M<sup>o</sup> Montserrat Solanes Giral, “Los Deberes de Colaboración ...”, ob.cit., p. 91 e ss.

<sup>46</sup> Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos – Teoria Geral*, cit., p.79.

<sup>47</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso ...”, ob.cit., p. 343.

<sup>48</sup> José Manuel M. Cardoso da Costa, “Curso ...”, ob.cit., p. 343.

<sup>49</sup> Autónomos dos créditos tributários são o direito a juros de mora e as coimas ou multas fiscais, motivo por que não são mencionados no número 1 do artigo 30.º da LGT, que confirma expressa e claramente a sua qualificação como prestações de natureza não tributária, mas meramente civil, no caso dos juros moratórios, administrativa, no caso das coimas, e penal, no caso das multas.



direito de reclamar (Art. 68.º do CPPT), o direito de haver juros indemnizatórios (Art. 43.º da LGT) e de lhe serem reduzidas as coimas (Arts. 29.º e 30.º do RGIT), em circunstâncias determinadas.<sup>50</sup>

Os deveres tributários acessórios podem caber tanto ao contribuinte como a terceiros e à Administração tributária.<sup>51</sup> No que respeita aos deveres do contribuinte ou dos terceiros, apenas estes relevantes para o presente estudo, estes «podem ter por objecto acções de comportamento positivo ou meras omissões, ou comportamentos de abstenção de certos efeitos ou procedimentos».<sup>52 53</sup>

A maior parte dos deveres tributários acessórios são aqueles que implicam um comportamento positivo por parte do contribuinte, as chamadas prestações acessórias «*de facere*». Desde o dever legal de apresentar declarações de rendimentos, o dever de participar à administração tributária a existência de determinadas situações em que vão ocorrer factos tributários, o dever de conservação de livros e documentos durante o prazo de dez anos, a abertura de uma conta bancária, entre outros. Por outro lado, os deveres de omissão, em regra, surgem na circunstância de ocorrer o incumprimento dos deveres da acção ou da impossibilidade do seu cumprimento, de que é exemplo, a inutilização de documentos ou elementos de escrita que o sujeito da obrigação tenha o dever de conservar e de exhibir, sendo estas prestações «*de non facere*». Dentro destas, mas que ocorrem com menos frequência, são aquelas condutas respeitantes a deveres tributários que impõem a sujeição a exames, avaliações e fiscalizações em que o obrigado cumpre através de uma conduta de abstenção na tentativa de impedir ou dificultar as operações levadas a cabo pelo sujeito activo através dos seus agentes.

São exemplo dos deveres acessórios de terceiros, aqueles deveres positivos que a lei impõe às entidades pagadoras de dividendos ou de juros, de retenção do imposto na fonte, deduzindo-o nos montantes dos pagamentos a efectuar, e da sua entrega ao Estado.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Cumpre destacar as considerações do Professor Braz Teixeira sobre esta matéria. Para o autor, o objecto da relação fiscal é realidade distinta do objecto do imposto com a qual não deve ser confundido. Enquanto este é o bem, a situação de facto ou a actividade sobre que incide a tributação, aquele corresponde, por um lado, ao conjunto dos poderes do sujeito activo e dos correlativos deveres do sujeito passivo, e, por outro, à prestação a que está obrigado o primeiro a favor do segundo. Defende que o objecto da relação fiscal engloba, assim, duas realidades distintas. A primeira, geralmente designada por objecto imediato, resolve-se nos direitos e deveres de que são titulares os sujeitos da relação; a segunda, conhecida na doutrina pela designação de objecto mediato, é como que a concretização desses direitos e deveres, aquilo sobre que incidem, o seu objecto. Tomemos o caso do imposto sobre os rendimentos para perceber melhor estas distinções. De acordo com o dissertado pelo Professor, o objecto do imposto serão os rendimentos do trabalho em dinheiro ou em espécie; o objecto imediato da relação fiscal serão os poderes e deveres que, uma vez verificados os pressupostos de facto da relação, a lei atribui ao sujeito activo ou impõe ao sujeito passivo; por fim, o objecto mediato, serão as prestações que constituem objecto daqueles direitos e deveres. Cfr. António Braz Teixeira, “A Relação ...”, ob.cit., p. 75.

<sup>51</sup> No que respeita aos deveres tributários acessórios da Administração destaque-se o dever de notificar e o dever de fundamentar – cfr. artigos 35 e ss. do CPPT.

<sup>52</sup> Também designados, de “deveres especiais de colaboração específica”, vide Vítor António Duarte Faveiro, “Noções ...”, ob. cit., p. 360.

<sup>53</sup> Como refere Hans Nawiasky, “Steuerrrechtliche ...”, ob.cit., p. 51, tratam-se de “diversas obligaciones que exigen comportamientos distintos que pueden consistir bien en un hacer, bien en un no hacer, bien en dejar hacer.”

<sup>54</sup> Cfr. a este respeito, os artigos 119.º, 120.º, 124.º, 125.º, 126.º e 127.º do CIRS.

Refira-se, igualmente que, ao longo de toda a lei tributária não ressalta nenhum normativo ou interpretação que nos conduza a ideia que tais relações acessórias sejam de excluir da relação jurídica tributária. Muito pelo contrário, como poderá ser comprovado nos artigos 30.º e 31.º da LGT, a título de exemplo e numa perspectiva de direito comparado, na Ley General Tributaria espanhola, no seu art. 29.º.

Em jeito de conclusão, defendemos que o objecto imediato da relação jurídica consiste na prestação devida, ou seja, na actividade, no procedimento ou conduta a que o devedor se acha vinculado com vista à satisfação do interesse do credor. O objecto mediato, por sua vez, respeita à própria coisa ou facto que deve ser prestado,<sup>55</sup> aquilo sobre que versa a prestação, ou seja, o objecto da prestação. Por conseguinte, o vínculo jurídico no qual assenta a relação jurídica que resulta dos normativos que estabelecem os deveres acessórios em matéria fiscal tem por objecto, de uma maneira geral, uma acção de facere, ou também de dare, quando estão em causa o pagamento de juros seja de que natureza for, ao contrário da relação jurídica tributária que tem por objecto, inexoravelmente, uma acção de praestare ou de dare.<sup>56 57</sup>

### **3. A Obrigação principal e a obrigação secundária da relação tributária**

A relação jurídica tributária preconiza dois tipos de obrigações que cumpre diferenciar: a obrigação principal e a obrigação secundária. A obrigação principal respeita ao próprio imposto em si devido pelo sujeito passivo. Caracteriza-se por ser uma obrigação pecuniária, material, fundamental ou central. Pecuniária, pois o imposto é pago, na maioria dos casos, através de uma prestação em dinheiro, podendo mesmo ser pago através de cheque, débito em conta, transferência de conta a conta, vale postal, ou outros meios disponibilizados pelos serviços postais ou por instituições de crédito – artigo 40.º, nº 1 da LGT.<sup>58</sup> Material, pois a obrigação principal consiste na entrega de uma determinada coisa que pode ser uma soma pecuniária como também pode consistir na entrega de um determinado bem

<sup>55</sup> Mário Júlio de Almeida Costa, “Direito das Obrigações”, Almedina, 12ª Edição, 2009

<sup>56</sup> A generalidade da doutrina é do entendimento que a prestação tributária principal é sempre «de dare», apenas se apresentando como «de facere» ou «de non facere» as prestações acessórias. Sobre a possibilidade de se qualificar as prestações tributárias principais como obrigações «de facere» e não só «de dare», vide, Soares Martinez, in “Direito ...”, ob. cit., p. 266.

<sup>57</sup> Depois de tudo o que ficou dito relativamente à relação jurídica tributária complexa, é interessante a definição que Pedro Elizalde y Aymerich, in “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo”, Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 202, lhe atribui: «La relación jurídica tributaria consiste realmente en un conglomerado de relaciones que vinculan a una multiplicidad de sujetos, cuya conducta ordena la norma fiscal para alcanzar un fin principal, el cobro del tributo por la Administración. Las relaciones que surgen son complejas, de contenido muy variado, y los sujetos vinculados se encuentran en situaciones distintas. Unas veces deben realizar actuaciones materiales (detracer cantidades dinerarias, ingresarlas en el Tesoro) otras puramente formales (presentar declaraciones, informar de operaciones económicas, expedir documentación); en ocasiones destinatario de las actuaciones debidas es la Administración (ingresos, declaraciones), pero pueden serlo otros sujetos particulares (certificaciones, facturas).»

<sup>58</sup> A prestação tributária poderá também ser paga por dação em cumprimento, quando a lei o autorize – nº 2 do mesmo normativo.

patrimonial. Fundamental ou central, na medida em que configura o fim essencial e basilar aos objectivos de arrecadação de receitas para os cofres do Estado.

Por outro lado, a obrigação secundária acolhe em si todo o conjunto de deveres necessários para o cumprimento e execução da obrigação tributária principal e com esse propósito levar a cabo o controlo e assegurar que os deveres de colaboração permitam a boa e eficaz cobrança dos impostos por parte da Administração tributária. Caracteriza-se por respeitar a obrigações acessórias, complementares, não pecuniárias, instrumentais, formais. Acessórias pois, tal como são denominadas pelo legislador nos diferentes Códigos fiscais, representam aquelas obrigações que, não sendo principais, assumem um papel de apoio e de efectivação no cumprimento legal do pagamento dos impostos. Complementares, na medida em que têm um carácter de completude sobre a obrigação principal de imposto.<sup>59</sup> Não pecuniárias, por se tratar de deveres meramente formais, entre eles a apresentação de declarações e a organização da sua contabilidade, que se traduzem em obrigações de “fazer” e “não fazer”.<sup>60</sup> Instrumentais, pois, por se configurarem em obrigações de meio necessárias à exigência do tributo, são aplicados por força dos vínculos e situações jurídicas subjectivas pertencentes ao Direito Tributário formal, que configura uma posição de instrumentalidade em relação ao Direito Tributário Material. O Direito Tributário Formal tutela interesses legítimos e proporciona a satisfação de utilidades instrumentais, através das quais pode obter-se outra utilidade material ou final, o da realização do crédito tributário, fim cuja lei atribui ao Estado.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Relativamente a esta característica posicionamo-nos no sentido de que esta característica não basta para se definir este tipo de obrigações. Isto porque mesmo estando perante obrigações meramente secundárias da relação tributária, são da maior importância para o exacto apuramento do montante de imposto devido pelos contribuintes.

<sup>60</sup> Se bem que a maioria das obrigações acessórias na relação jurídica tributária sejam de natureza não pecuniária, conforme já foi dito supra, o nosso ordenamento prevê igualmente prestações acessórias de natureza pecuniária como o direito à dedução, ao reembolso e restituição do imposto e o direito a juros compensatórios e indemnizatórios, e que neste caso se configuram como obrigações de “dare” – cfr. Artigo 30.º, n.º 1 da LGT.

<sup>61</sup> Vide, a respeito, Luis Sanchez Serrano, “La declaración...”, ob.cit., p. 8.

## CAPÍTULO II

**A SUPERAÇÃO DO PARADIGMA DA RELAÇÃO BILATERAL**

Assimilado o papel que as obrigações acessórias assumem no conjunto da relação jurídica tributária, propomo-nos neste capítulo justificar a crescente importância que as mesmas foram obtendo e o papel basilar que na actualidade detêm sobre todo o sistema de gestão fiscal. Para além disso, cumprirá igualmente explicitar as diferentes manifestações que as obrigações acessórias, enquanto integradas num dever geral de colaboração, legalmente constituído, tomam, dependendo se dizem respeito ao próprio sujeito passivo, enquanto sujeito passivo directo, ou, então, enquanto sujeito passivo indirecto, figuras essas que foram devidamente diferenciadas no capítulo supra.<sup>62</sup> Por fim, abordaremos as duas principais exteriorizações relativas aos elementos dos contribuintes: a declaração tributária e a contabilidade.

**4. A evolução do modelo de gestão do sistema fiscal**

A relação contribuinte – Estado no âmbito fiscal não foi sempre configurada da forma hoje em dia existente.

Ao contrário do actual modelo, o Estado, através da Administração enquanto órgão executório, aplicava a lei fiscal por meio do lançamento, da liquidação e da cobrança dos impostos enquanto actividades tradicionais da Administração central. No passado estas actividades eram realizadas com o intuito de localizar os sujeitos passivos para depois determinarem os factos tributáveis que lhe poderiam ser imputados, para, em seguida, se proceder ao cálculo do imposto devido e assim se conseguir a realização da obrigação com o efectivo cumprimento da prestação devida. Os deveres dos sujeitos passivos na relação jurídico-tributária consistiam em meros deveres de prestação pecuniária com algumas, poucas, obrigações de conduta.<sup>63</sup>

Apesar da diminuta relevância legal que era atribuída às declarações do contribuinte, nunca deixaram de representar um autêntico dever jurídico quanto à sua prestação e quanto ao conteúdo jurídico da mesma. O contribuinte, mesmo sendo parte no procedimento, não é titular de um interesse ou direito de defesa, como o arguido em processo penal, mas antes um colaborador na descoberta da verdade material. E por essa razão já eram previstas sanções para eventuais infracções tributárias como a recusa de entregar declarações ou a prestação de declarações inexactas.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> *Vide*, Capítulo I, ponto 1.2.1.

<sup>63</sup> J.L.Saldanha Sanches, “Manual ...”, ob.cit., p. 131 e ss.

<sup>64</sup> Alberto Xavier, “Conceito ...”, ob.cit., p. 204.

Todavia, ao longo dos tempos, tal modelo das tarefas financeiras de arrecadação de meios financeiros para o Estado foi se alterando levando a uma gradual redução do papel desempenhado pela Administração e o inerente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal.<sup>65</sup>

Outrora, o acto tributário, hoje presente nos mecanismos de liquidação e cobrança dos impostos, era tido como o modo de determinação da dívida fiscal no qual a Administração assumia um papel soberano, no qual procedia à criação de um dever de prestar a cargo do cidadão sendo um momento fundamental e incontornável de todo o processo da relação tributária devido à sua importância.

Existia, por um lado, o acto tributário que se traduzia num modo de exercício dos poderes do Estado, como pronunciamento da expressão da Administração, a preceder o aparecimento de um qualquer dever de prestação pecuniária. Por outro lado, o acto tributário que intervinha em situações que, à partida, seriam de excepção, constituindo a reacção do ordenamento jurídico a comportamentos ilícitos por parte dos sujeitos passivos.

O que esteve na base para a mudança do modo de gestão do sistema fiscal prendeu-se com a elevada complexidade de quantificação da obrigação tributária que recaía sobre a actividade pública exercida primordialmente pela Administração.

O momento legislativo que dá o primeiro passo e marca o actual sistema vigente de repartição de funções entre Administração-administrado dá-se com o disposto no Art. 84.º do Código da Contribuição Industrial (1963). A competência para a liquidação da contribuição industrial que sempre pertenceu à repartição de finanças em que o contribuinte deveria apresentar a sua declaração, passa agora a ser efectuada pelo próprio contribuinte que aufera rendimentos do grupo A.<sup>66</sup> Pela primeira vez, o dever de fazer a liquidação passa a ser tarefa dos contribuintes do Grupo A. Consequentemente, a liquidação deixa de ser uma competência da Administração para se tornar num dever do contribuinte. A entrega de tal competência aos sujeitos passivos em assunto de tal importância assenta num pressuposto basilar: “melhor do que ninguém, são eles que se encontram em posição de conhecer, da forma mais profunda e rigorosa, uma matéria que pertence à sua esfera patrimonial”.<sup>67 68</sup>

---

<sup>65</sup> Cumpre saber de que forma deverá ser construída a norma fiscal, que tarefas e que deveres poderão ser impostos aos cidadãos e à Administração, como se devem estruturar os procedimentos correntes que rodeiam a génese da obrigação tributária. Ver sobre estas considerações José Luís Saldanha Sanches, “A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa”, 2ª Edição, Lisboa, 2000, LEX, p.17.

<sup>66</sup> Cfr. João José Garcia de Freitas e Joaquim Soares Teles, “Código da Contribuição Industrial – Anotado”, Vol. I, 5ª Edição, Coimbra Editora, 1981, p. 792.

<sup>67</sup> J. Albano Santos, “Teoria Fiscal”, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, 2003, pag. 285.

<sup>68</sup> Cfr. Michael Doran, “Tax penalties and tax compliance”, University of Virginia School of Law, B.A., Wesleyan University, 1988, p. 154: «The decision to administer the income tax through self-assessment reflects a judgment that taxpayers have superior information about their economic transactions and can determine their tax liabilities at lower cost than the government. It also reflects a judgment that, on the whole, taxpayers can be trusted to assess and report their tax liabilities with minimal reassessment by the government. The tax return filed by the taxpayer must reflect

Supor um Estado que tome sobre si o encargo de detectar as realidades sujeitas a imposto, sem necessidade da intervenção do contribuinte, implicaria, por um lado, que a máquina do Estado fosse dotada de um serviço de tal forma amplo e perfeito que envolveria naturalmente uma enorme despesa e dificilmente seria capaz de recolher todos os factos tributáveis, nomeadamente os produzidos em condições susceptíveis de serem ocultados. Por outro lado, o isolamento do Estado em relação ao contribuinte despertaria neste um sentimento de desconfiança e de permanente autodefesa «capaz de conduzir à eliminação do sentido de responsabilidade moral ou da própria reprovação ética da fuga ao imposto».<sup>69</sup>

Assim, o Artigo 59.º, n.º 2 do CPPT reflecte a preocupação do legislador em limitar o poder administrativo de que anteriormente a Administração estava investida. Com este sistema pretende-se atribuir efeitos jurídicos às declarações e aos comportamentos declarativos do sujeito passivo, as quais se presumem verdadeiras nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, deveres esses que a lei lhe confere.<sup>70</sup>

A intervenção subsidiária da Administração reflecte-se no facto de a autoliquidação, a substituição tributária e o pagamento por conta (embora dentro deste possa haver regimes especiais onde a iniciativa da Administração tem um papel relevante) serem comportamentos do contribuinte que lhes é atribuído pela lei.

O tipo de imposto em que a Administração tem menor ingerência que se reflecte um pouco por todas as fases da relação jurídica tributária, em relação a todos os outros, é o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

O sujeito passivo de IVA está adstrito a uma série de deveres de cooperação e de direitos, nomeadamente, entregar o imposto que o próprio liquida, declaração de início, de alteração e cessação de actividade, organização de contabilidade, emissão de facturas e entrega da declaração periódica –

---

her reasonable, good faith belief that the tax she has assessed and reported on that return is correct.» [consulta electrónica em <http://ssrn.com/abstract=1314401>].

<sup>69</sup> Cfr. Domingos Martins Eusébio, "A declaração tributária de rendimentos", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, CEF da DGCI, n.º 75, 1968, p. 23. «Sem abdicar da autoridade que lhe advém da função administrativa, escreve o Dr. Vítor Faveiro, o Estado deve facilitar a intervenção do contribuinte no processo de liquidação, em todos os actos ou por todas as formas de que possam advir os seguintes resultados: melhor conhecimento da matéria colectável com o mínimo dispêndio do serviço de fiscalização, maior facilidade, para o contribuinte, de conhecer os termos em que é definida a sua obrigação de pagar o imposto; maior fomentação do espírito de compreensão do dever cívico de se sujeitar à justa tributação e da consequente noção de responsabilidade pela intervenção em actos vinculativos (Boletim da DGCI, de 1959, I semestre, p.143).»

<sup>70</sup> O método da declaração constitui uma prática corrente nos sistemas fiscais modernos e, pela sua própria natureza, pode ser aplicado a qualquer tipo de matéria tributável, tendo por objectivo o seu valor real e não uma simples aproximação a esse valor. Este método, ao contrário do que se possa pensar, não é uma ideia contemporânea. Com efeito, terá sido utilizada, pela primeira vez, no tempo de Philippe-Auguste, rei de França (1180-1223), que estabeleceu a obrigação de os contribuintes da chamada dizima saladina (imposto sobre o valor dos bens móveis e os rendimentos fundiários) procederem, sob juramento, à declaração do seu rendimento (recorde-se que, na época, a quebra do juramento tinha como consequência a excomunhão – cfr. J-P Casimir, cit. in Martinez, J.-C.; Di Malta, P. (1986) apud J.Albano Santos, "Teoria ...", ob.cit., pag.285.

Arts. 27.º a 52.º do CIVA –, fazendo com que a Administração tenha apenas um papel secundário e complementar.<sup>71</sup>

Além de deveres de cooperação, é também titular de direitos para com a Administração fiscal. O sujeito passivo do IVA ao proceder à determinação do montante de imposto que é exigível a um determinado sujeito passivo, imposto esse que pode ser o que suportou pelas vendas que efectuou ou pelos serviços que prestou, vê-se no direito de poder deduzir o imposto que havia pago na compra de bens e serviços necessários ao exercício da sua actividade, tendo apenas que entregar a diferença entre estas duas quantias – Art. 22.º, n.º 1 do CIVA.<sup>72</sup>

O IVA «resume assim, na sua concepção global e modelo de funcionamento, uma devolução de funções para os sujeitos passivos do imposto que se pretende global e sem falhas. (...) Estamos, assim perante uma transformação estrutural da norma fiscal. Que passa a ter como destinatário normal sujeitos de direito privado a quem cabe a realização de um conjunto de tramitações equivalentes aos passos tradicionalmente dados pelas entidades públicas: o lançamento, a liquidação e a cobrança do imposto.»<sup>73</sup>

Por conseguinte, e como veremos com mais detalhe infra, a Administração só é chamada a actuar quando o contribuinte não cumpra com os seus deveres ou cumpra-os de forma imperfeita.

## **5. Os Deveres de cooperação ou colaboração enquanto obrigações acessórias**

A relação jurídica tributária pauta-se pelo dever de colaboração,<sup>74</sup> recíproco, entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes – Art. 59.º da LGT. Conforme afirmamos supra, nem sempre os particulares tiveram tanto poder no seio da relação jurídica tributária, como têm hoje. Esta passagem de testemunho das fases do procedimento de determinação, liquidação e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares despoletou a criação de um conjunto de normas com características próprias, em que são destinatários os próprios sujeitos passivos estando o seu cumprimento assegurado por

---

<sup>71</sup> Casanegra / Silvani, "Guidelines for Administering a VAT, in Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues", apud J.L. Saldanha Sanches, "A Quantificação ...", ob. cit., p. 47: «The goal of the tax administration is to promote voluntary compliance. This is usually achieved by creating a reasonable possibility that noncompliance will be detected and when detected, appropriate penalties will actually be applied». Tal modelo presume a responsabilidade dos sujeitos passivos, precavendo-se a Administração, na medida do possível, através de meios que no caso de incumprimento dos mesmos estarão previstas sanções para se reprimir tais comportamentos.

<sup>72</sup> Trata-se, como já foi referido supra aquando da delimitação do objecto da relação jurídica fiscal, de uma das obrigações acessórias pecuniárias existentes, o direito à dedução do tributo – Art. 30.º, n.º 1, al. c) da LGT. Veja-se a este respeito, os artigos 90.º, n.º 2, al. a) do CIRC e Artigo 91.º do CIRC, 78.º, n.º 1, al. i) e 81.º do CIRS, 19.º, n.º 1 do CIVA, 41.º, n.º 1 in fine CIRS.

<sup>73</sup> José Luis Saldanha Sanches, "A Quantificação ...", ob. cit., p. 48 e 49.

<sup>74</sup> Ver infra o Dever geral de colaboração recíproco entre os contribuintes e a Administração fiscal.

diversos tipos de sanções administrativas ou penais, sanções essas autónomas pelo facto de poderem surgir mesmo que necessariamente não exista uma dívida de imposto.<sup>75 76</sup>

Os cidadãos quando agem de acordo com os actos ou factos previstos na lei tributária adquirem a qualidade de contribuinte, conferindo-lhes a qualidade de sujeitos passivos de um conjunto de deveres jurídicos: deveres de colaboração com a Administração como forma de o Estado, através desta, exercer o seu direito e o dever de pagar.<sup>77</sup>

A criação de tais normativos com o fim de definir, delimitar e regulamentar deveres de cooperação e de colaboração, enquanto deveres de prestar não-pecuniários, autênticas obrigações de conduta, que eram antigamente escassas, têm uma importância extrema no seio da relação jurídico-tributária e em todo o ordenamento jurídico-tributário.

Deveres de cooperação ou deveres de colaboração são «o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.»<sup>78</sup> Assim, ao lado das prestações fiscais pecuniárias, existem prestações não-pecuniárias, que possibilitam a determinação exacta das primeiras.<sup>79</sup>

Os deveres de colaboração alcançaram um enorme protagonismo nos nossos dias, acompanhando as reformas que foram sendo empreendidas no âmbito da gestão tributária, principalmente desde a generalização das auto-liquidações e da ampliação das funções tradicionalmente atribuídas à inspecção tributária, ao assumir funções liquidatárias e de obtenção de informação para que se comprove efectivamente a realidade tributária dos dados levados ao conhecimento da Administração.

Tais deveres de cooperação são designados pelo nosso sistema fiscal português por obrigações acessórias ou obrigações declarativas acessórias. Obrigações acessórias eram tidas na linguagem tradicional dos códigos fiscais por aquilo que a LGT, no nº 4 do artigo 59.º, designa “a colaboração dos

---

<sup>75</sup> Poderá haver uma coima pela inexistência da declaração de actividade de uma empresa mesmo que esta tenha actuado sem que qualquer lucro se produzisse: sendo o lucro tributável das empresas o objecto do imposto que sobre estas incide. A este respeito ver infra o Princípio do rendimento real ou efectivo.

<sup>76</sup> «La Administración há dejado de ser una Administración liquidadora, actuante, para ser básicamente una Administración controladora, prueba de ello es la acumulación de funciones, por una parte, de comprobación, y por otra parte, funciones represivas, que se van absorbiendo en manos de una misma Organización, que es en este caso la Inspección de los Tributos.» A. Cayon Galiardo, “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, apud M<sup>a</sup> Montserrat Solanes Giralt, “Los Deberes de Colaboración...”, ob.cit., p. 7.

<sup>77</sup> Casos há em que o dever de pagar fica logo estabelecido, em que será depois o contribuinte que tem de realizar todos os actos necessários para o integral cumprimento do dever ou da obrigação tributária concreta – exemplo do que se passa no Imposto do selo.

<sup>78</sup> José Luís Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob.cit., p. 57 e 58.

<sup>79</sup> «Se trata de prestaciones sin contenido económico o patrimonial, que responden a situaciones de sujeción de los sujetos frente a la Administración Tributaria titular de derechos subjetivos o potestades y carecen por tanto de tutela ejecutiva, su incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones. Se encuadran dentro del Derecho Tributario Formal, en el procedimiento de gestión y liquidación del tributo, y responden a las funciones gestoras atribuidas a la Administración Tributaria.» Cfr. M<sup>a</sup> Montserrat Solanes Giralt, “Los Deberes de Colaboración...”, ob.cit., p. 91.



contribuintes”, ou seja, o complexo de deveres de cooperação que a estes são atribuídos por decisão normativa. Todavia, a doutrina não acolhe de bom grado o carácter de acessoriedade que o legislador português adoptou para qualificar estas obrigações.

O Professor Saldanha Sanches defende que ao atribuir esta terminologia aos deveres de cooperação, estar-se-á a relativizar toda a importância que a mudança de paradigma do processo de gestão fiscal trouxe consigo. A evolução do ordenamento jurídico tributário acarretou a emergência de inúmeros deveres de conduta que no modelo anterior, marcado pela actividade da Administração, eram praticamente inexistentes, em que os contribuintes se limitavam ao pagamento do imposto. Porém, este modelo, em que os administrados passam a assumir um papel principal em todo o processo de autoliquidação, ao criar um conjunto de deveres de conduta potenciou uma fluidez nas relações entre Administração-administrado, nunca antes vista. O autor acaba por concluir que o que os diversos códigos dos diferentes impostos denominam legalmente por “obrigações acessórias” refere-se ao «conjunto de novos deveres integrados em obrigações de facere e cuja existência deixou de estar dependente da verificação da obrigação de dare.». Isto é, estes deveres, por terem uma autonomia e uma existência própria, ocorrem quer haja ou não uma obrigação principal de pagamento de imposto,<sup>80</sup> não correspondendo assim aos “deveres acessórios” das obrigações tal como conceptualizados pela doutrina civilista.

Também Manuel Pires e Rita Calçada Pires criticam a terminologia empregue pelo legislador ao atribuir a acessoriedade como critério definatório destas obrigações.<sup>81</sup> Os autores evitam atribuir a qualificação de “acessórias” às obrigações secundárias de imposto pois os deveres são estabelecidos mesmo quando ainda não existe ou quando nunca existirá obrigação de imposto, visto o contribuinte poder nunca chegar a exercer a actividade.<sup>82</sup> Os autores definem antes estas obrigações por “deveres auxiliares”.

Assumindo as duas posições apresentadas nos dois parágrafos anteriores, não poderíamos deixar de concordar com os argumentos apresentados pelos autores. No modelo actual em que as tarefas de gestão do imposto incumbem em grande parte aos contribuintes, foi previsto um conjunto de deveres de actuação (e até mesmo de omissão) levados a cabo pelos sujeitos passivos que vieram facilitar a actividade da Administração tributária. Estes deveres, se bem que na sua maioria subjacentes e instrumentais de uma obrigação principal de pagamento de um imposto, vão para além desta. Ao admitir e conceber a existência e autonomia próprias destes deveres de conduta está se assegurar o compromisso e a responsabilidade que se deve reflectir na consciência cívica dos contribuintes e a

---

<sup>80</sup> Para uma análise mais detalhada da posição do autor, vide José Luís Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, cit., p. 57 e ss.

<sup>81</sup> Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, pag. 254.

<sup>82</sup> Tal como se poderá confirmar nos artigos 112.º, nº 1 do CIRS, 118.º, nº 1 do CIRCS e 31.º do CIVA.

importância que lhes é conferida. Por isso se veio a estabelecer um rol de deveres formais de forma a acompanhar e assegurar a correcta autoliquidação realizada pelos contribuintes.

Porém, ao limitar estes deveres a um carácter acessório como fez o legislador, está se a restringir o alcance com que os mesmos foram criados. Estes existem independentemente da existência de uma dívida de imposto. Por si só esse facto já se basta para fundamentar a autonomia destes deveres. Deste modo, concordamos com o exposto por Hernández González quando refere que “los deberes tributarios son autónomos y no accesorios porque pueden surgir y de hecho surgen muchas veces, en base a un supuesto de hecho distinto del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria material. Pueden tener una vida independiente de la de esta última. E igualmente su extinción es independiente de la obligación tributaria material.»<sup>83</sup> Por essa razão, é de todo insensato designar estas obrigações por acessórias, tendo em conta o fim que as mesmas assumem actualmente no ordenamento jurídico-tributário. Além de que o eventual incumprimento dos deveres de cooperação, independentemente do pagamento ou não da obrigação principal, por configurar uma violação de uma imposição legal, poderá gerar a responsabilidade contra-ordenacional do sujeito passivo infractor.

Apesar do exposto, ao longo deste estudo referir-nos-emos a estes deveres como “obrigações acessórias” pois foi essa a nomenclatura que o legislador empregou.

Em suma, a norma fiscal é, hoje, norma de conduta. Ao cidadão foram atribuídas tarefas pelo ordenamento jurídico que dantes cabiam apenas à administração sendo que os seus deveres de cooperação estão sempre acompanhados de uma norma sancionatória que pretende punir a sua não observação.<sup>84</sup>

## **5.1 A coincidência de sujeitos e a autonomia dos deveres de cooperação**

Propomo-nos agora a apresentar as diferentes manifestações das obrigações acessórias em relação com os diferentes agentes da relação jurídica tributária.

<sup>83</sup> Francisco Hernández González, “Una contribución...”, ob.cit., p.10. O autor cita ainda um outro autor espanhol, Professor Calvijo, no qual assenta esta sua defesa: «Los actos principales son los que pueden existir por si solos, “por si” (...). Por el contrario son accesorios los que dependen de otro acto que se presupone y “sin el cual” carecen de razón de ser.».

<sup>84</sup> A este respeito, Michael Doran, “Tax penalties ...”, ob.cit, p. 139. « (...) The tax law establishes that a taxpayer who has not complied with her obligations has satisfied the legal conditions for imposition of a tax penalty. Tax penalties mark off the boundaries of tax compliance. The IRS insists that a taxpayer is compliant only if she meets her obligations to assess her tax liability correctly, to report that liability on her return, and to pay the liability on time and without compulsion. Non-compliance, occurs when the taxpayer does not pay her “true tax liability”, which the government defines as follows: “True tax liability for any given taxpayer means the amount of tax that would be determined for the tax year in question if all relevant aspects of the tax law were correctly applied to all of the relevant facts of that taxpayer’s situation”. Tax compliance requires that the taxpayer make a correct assessment of her tax liability with all legal uncertainties resolved correctly. A commission of the American Bar Association asserts that tax compliance “is the timely filing and reporting of required tax information, the correct self-assessment of income taxes owed, and the timely payment of those taxes without enforcement action (...)”».

Num primeiro plano temos aqueles deveres de cooperação que têm uma ligação estreita com os deveres de prestação pecuniária do sujeito passivo de um ou vários impostos. Nesta situação, estão intimamente ligados os deveres de prestação pecuniária a que o sujeito passivo está obrigado a cumprir pela prática de uma determinada actividade sujeita a tributação e os deveres de cooperação a ela inerentes. Isto pois podemos ter o caso de um sujeito passivo que exerça uma actividade de prestação de serviços que está sujeita a IVA e que ao mesmo tempo aufera dessa actividade rendimentos do trabalho independente ou comerciais e industriais que estão sujeitos, pela sua natureza, a IRS ou a um lucro tributável em IRC, podendo a mesma declaração servir para variados fins.

Neste caso há uma estreita ligação entre estes deveres e o devedor de imposto pois é o facto do sujeito passivo preencher uma determinada previsão legal pela prática de uma actividade que estará sujeito a um dever de declarar. Porém esta obrigação de declarar é autónoma na medida em que a lei previu sanções para o seu não cumprimento, sanções essas que valem e existem por si só, independentes da verificação da previsão legal que implica um dever de prestação. Ou seja, independentemente de ser cumprido ou não o dever da prestação principal, isto é, do pagamento do imposto devido, o contribuinte ao incumprir com qualquer obrigação declarativa ou contabilística estará a violar uma disposição legal que poderá ser sancionada a título criminal ou contra-ordenacional, dependendo do comportamento e da gravidade da sua actuação ou omissão. A mera constituição de uma sociedade para o exercício de uma qualquer actividade económico-empresarial gera a observância de um dever declarativo que é de todo alheio ao principal motivo da sua constituição que respeita à obtenção de lucro pela prática da sua actividade. Sendo o momento de cumprimento do dever anterior ao início da actividade, «é evidente que a existência do dever não dependa da efectiva existência de rendimentos, ou sequer da expectativa da sua produção.»<sup>85</sup> O dever existe desde o momento em que se forme a intenção de início de uma actividade que seja abstractamente apta a gerar rendimentos. A declaração de início de actividade tem por objectivo dar a conhecer à administração fiscal a existência de um sujeito passivo que pode potencialmente auferir rendimentos sujeitos a tributação em IRS.

Para que se perceba esta questão vejamos este exemplo.<sup>86</sup> Para que haja o dever de pagamento de IRC é necessário, num primeiro momento, que exista uma sociedade comercial ou outra entidade, como um estabelecimento estável, ou o caso de entidades sem personalidade jurídica, como uma herança jacente. Pois caso não integre o facto típico do CIRC, pagará IRS.

Num segundo momento, para que se constitua uma dívida de IRC, é necessário que tal entidade obtenha lucro ou que a Administração esteja legalmente na posse de elementos que permitam que tal lucro se presuma.

---

<sup>85</sup> André Salgado de Matos, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares – Anotado, Instituto Superior de Gestão, 1999, p.502.

<sup>86</sup> Exemplo enunciado por J.L. Saldanha Sanches, in "A Quantificação ...", ob. cit., p. 62.

Todavia para que exista um dever de declarar, quer o início de actividade – Art. 112.º do CIRS e 118.º do CIRC – quer a informação contabilística e fiscal anual – Art. 113.º do CIRS e 120.º do CIRC –, é suficiente que tal entidade exista, ao preencher na totalidade a previsão legal que está ligada aos deveres declarativos.

Destarte, pode se concluir que a factispécie, ou previsão legal, da factualidade que origina o nascimento de deveres de prestação pecuniária não é a mesma que torna obrigatório o cumprimento de deveres declarativos ou outros deveres de cooperação.

## **5.2 A não coincidência de sujeitos e a autonomia dos deveres de cooperação**

Noutro grupo de deveres de cooperação estão aqueles em que não há qualquer vínculo entre o dever declarativo atribuído a um sujeito passivo e o imposto cuja cobrança ele está sujeito, isto é, naqueles casos em que não há uma coincidência de sujeitos, ou seja, quando não coincida no mesmo indivíduo a qualidade de verdadeiro suportador do imposto e de efectuar as respeitantes obrigações acessórias.

Trata-se neste caso, por exemplo, das entidades não sujeitas a IRC ou dele isentas, a quem são atribuídos deveres declarativos com o fim de determinar este ou outros impostos devidos por outros sujeitos passivos. É o caso das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal que apesar de não estarem sujeitas ao pagamento de IRC, ficam sujeitas ao cumprimento de todas as obrigações como se tratasse de qualquer outra espécie de sociedade, nomeadamente à apresentação da declaração de inscrição, alteração ou cessação, à declaração periódica de rendimentos e declaração anual de informação contabilística e fiscal – Art. 117.º, n.º 1 e n.º 9 do CIRC –, com excepção daquelas que não se coadunam com a sua natureza específica, como é o caso dos pagamentos por conta e das retenções na fonte, com ressalva, neste último caso, para as situações abrangidas pelo artigo 94.º do CIRC.<sup>87</sup> Ou então a situação em que um alienante ou adquirente de valores mobiliários arca com o imposto que é declarado, não por si, mas por intermédio de um notário ou de uma instituição de crédito, cumprindo assim estes com as obrigações acessórias respeitantes ao verdadeiro sujeito passivo<sup>88</sup> – artigos 123.º, 124.º e 138.º do CIRS. O notário ou a instituição de crédito substituem assim o titular do rendimento no dever de declarar, figurando portanto como autênticos substitutos deste, que apesar de terceiros na relação Estado-contribuinte, são sujeitos passivos, indirectos,<sup>89</sup> para os efeitos da lei tributária e não

---

<sup>87</sup> F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – Anotado e Comentado*, 5ª Edição, Rei dos Livros, 1996, p.95.

<sup>88</sup> A este respeito vide infra “O caso especial das obrigações acessórias das relações que respeitam a valores mobiliários”.

<sup>89</sup> «O sujeito passivo indirecto (...) abrange aquelas pessoas que, sem terem relação pessoal e directa com o facto tributário, vão ainda assim ser chamadas ao cumprimento de obrigações tributárias.» Cfr. Joaquim Freitas Rocha, “Apontamentos ...”, ob.cit., p. 29.

meros obrigados tributários. Logo, estaremos perante uma substituição tributária se bem que não configurada nos moldes tradicionais que a mesma está prevista, como veremos infra.

Estamos assim, nas palavras do Professor Saldanha Sanches, perante casos que se inserem na relação jurídica tributária, sem pertencer à relação obrigacional tributária,<sup>90</sup> ao contrário do comum das sociedades sujeitas a IRC que são devedoras de imposto relativamente aos quais têm deveres de prestação não-pecuniária e a todas as outras situações, na sua esmagadora maioria, em que o sujeito passivo é simultaneamente devedor da obrigação principal e das obrigações secundárias. Arranja-se assim forma para se legitimamente enquadrar dentro do sistema jurídico-fiscal estes casos que suscitavam – e ainda suscitam, em parte – sérias dúvidas na doutrina.<sup>91</sup> O vínculo obrigacional quebra-se nas situações em que não haja simultaneidade de sujeitos, falando-se então, de uma relação jurídica tributária e não já de uma relação obrigacional tributária.

Fora do âmbito dos procedimentos liquidatório e cobratório, é curioso, nesta sede e no domínio do procedimento investigatório da Administração, o facto de aos advogados, lhes ser exigido que declarem ou revelem factos e actos respeitantes aos seus clientes, de que têm conhecimento no desempenho das suas funções e por causa desse desempenho, e que provavelmente terão relação directa com a situação económica destes e com um qualquer intento na ocultação do pagamento dos tributos.<sup>92</sup>

A importância destes deveres de cooperação pauta-se, a título de exemplo, no seguinte caso. Os titulares de rendimentos da categoria B são obrigados, entre outros deveres, a escriturar os livros de registo da sua actividade comercial, industrial ou agrícola e tal dever advém, única e exclusivamente, da simples existência dessa actividade. Tal dever permite ao sujeito passivo organizar um sistema de registo das operações de natureza comercial e configura uma condição para a determinação do lucro – Art. 116.º do CIRS.

Caso o sujeito passivo não cumpra com estes deveres e a Administração tributária esteja impossibilitada de comprovar e quantificar directa e exactamente a sua matéria tributável em resultado de uma qualquer anomalia ou incorrecção, legalmente prevista, que inviabilize o seu apuramento, vai se

---

<sup>90</sup> José Luís Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 63.

<sup>91</sup> Inter alia, Soares Martinez, *Direito Fiscal*, cit., p. 172, conforme foi referido supra.

<sup>92</sup> Cfr. a respeito deste, o art. 63.º da LGT e o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIIT), aprovado pelo Decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro. Neste, as diligências de apuramento dos factos e da descoberta da verdade material devem assentar não apenas nos elementos declarados e fornecidos pelos próprios sujeitos passivos nas suas declarações, e nos seus livros de registo, contabilidade ou escrita mas também na actividade que os agentes da Administração exercem no procedimento. A exigência destes deveres tem-se alastrado a outras pessoas, que não os verdadeiros contribuintes ou beneficiários de actos, as quais não teriam com a relação tributária subjacente um nexo de ligação substancial, como é o caso dos advogados. A respeito, vide com particular interesse, Joaquim Freitas da Rocha e Cláudio Carvalho, “A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular, o caso dos advogados”, *Ius Nostrum*, n.º 2, Delegação de Guimarães da Ordem dos Advogados, 2011, p.18 e ss.

criar uma presunção de lucro contra o sujeito passivo que é efectivada através da aplicação de métodos indirectos.<sup>93</sup> Tal presunção terá de ser ilidida pelo sujeito passivo pois trata-se de uma situação de inversão do ónus da prova, na qual terá que provar que a matéria tributária presumida é excessiva, se for esse o caso – Art. 74.º, n.º 3 da LGT. Saliente-se que mesmo que consiga demonstrar que da sua actividade não resultou lucro, não prejudica a eventual aplicação de uma coima por ter praticado uma infracção – artigos 39.º, n.º 3 do CIRS e 121.º do RGIT. Deste modo, mesmo que o sujeito passivo após ser notificado de prazo para proceder à regularização ou apresentação da sua contabilidade ou escrituração dos livros de registo pela Administração fiscal, poder implicar e legitimar a aplicação de métodos indirectos, não prejudica a sua sujeição a responsabilidade contra-ordenacional. Isto pois, neste caso, para além dos seus rendimentos serem tributados com base na avaliação indirecta, se não proceder com o exigido pela Administração, tal atitude será equiparada à recusa de exibição de escrita, nos termos da conjugação dos artigos 39.º, n.º 2 e 3 do CIRS e artigos 121.º, n.º 1 e 2 e 113.º do RGIT.<sup>94</sup> Para além dessas consequências, caso o sujeito passivo em questão tivesse vindo a usufruir de benefícios fiscais, poderá implicar igualmente a perda de tais benefícios – cfr. Artigo 28.º, n.º 1, al. c) do RGIT.

### **5.3 Os deveres de cooperação por motivo de dívida fiscal de um terceiro e o mecanismo de retenção na fonte**

O dever de declarar e a obrigação tributária material, como já referimos, nem sempre vêm acompanhados uma da outra, nem se estabelecem sempre a cargo do mesmo sujeito, pois o pressuposto de facto do dever de declarar pode não coincidir com o da obrigação de pagar imposto.

Assim, apesar de o sujeito obrigado a declarar ser normalmente o sujeito passivo que praticou o facto tributário que deu origem à obrigação de imposto, casos há em que se prevê a possibilidade de que possam ser outros sujeitos, distintos daquele, a fazê-lo.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> A tributação através de métodos indirectos comprime a capacidade contributiva, com a simplificação da regra do tipo – por falta de dados fiáveis – pois é a única forma de garantir a justiça do imposto, isto é, evitar que o agente incumpridor, sem contabilidade, seja beneficiado face ao contribuinte zeloso. Vide, Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, IRC e Contabilidade: da realização do justo valor, Almedina, 2011, p. 198;

<sup>94</sup> A respeito vide, infra, na segunda parte deste estudo, a contra-ordenação relativa à “Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução” – artigo 121.º do RGIT.

<sup>95</sup> A este respeito vide A.D. Giannini, “Instituzioni di diritto tributario”, apud Luis Sanchez Serrano, “La Declaración Tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977, p.46, que afirma que o dever de declarar «recae normalmente sobre el sujeto pasivo del impuesto; pero – añade – en los casos en los que haya un responsable, aquel deber puede afectar, si la ley así lo establece, también a este último o solo a él; mientras que en los casos de sustitución recae el deber solamente sobre el sustituto, no sobre el sujeto pasivo, dado que el primero toma el lugar del segundo en la relación tributaria completa». A substituição a que o autor se refere é necessariamente a substituição propriamente dita, representada na retenção a título definitivo, conforme se explica infra. Ainda a este respeito, vide “Notas del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid” apud Luis Sanchez Serrano, “La Declaración ...”, pag. 46, «Lo normal es que la declaración se produzca por los

A retenção na fonte é um mecanismo criado pelo ordenamento que tem em vista a cobrança de certos impostos no qual uma pessoa, o que está obrigado a reter, fica obrigada a descontar determinadas quantidades nos pagamentos que realiza a favor dos contribuintes, entregando-as à Administração tributária.<sup>96</sup>

O sistema de cumprimento da obrigação fiscal na modalidade da conhecida “retenção na fonte”<sup>97</sup> foi adoptado pela grande maioria dos países europeus no âmbito de relações jurídicas de direito privado, como nos casos dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem, dos rendimentos pagos por entidades bancárias relativamente aos seus clientes e investidores, entre outros. Este tipo de mecanismo de obtenção de receita por parte do Estado justifica-se por razões de comodidade, segurança, simplicidade e economia nas operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos. Pense-se no volume de rendimentos pagos por algumas entidades a um número significativo de contribuintes, como por exemplo, um banco relativamente aos seus clientes e investidores e uma grande empresa relativamente aos seus trabalhadores.<sup>98</sup>

A técnica de retenção na fonte é a mais conhecida concretização do instituto da substituição tributária.<sup>99</sup> Este instituto verifica-se quando a lei determina que um dado sujeito passivo se substitua

sujetos pasivos del tributo, ya que son éstos quienes realizan el hecho imponible. Pero puede también ocurrir que la declaración venga impuesta por la ley a los responsables o sustitutos – haciendo, en tal caso, que los presupuestos de hecho de la responsabilidad o de la sustitución generen, a la vez, el deber de declarar (...)».

<sup>96</sup> Esta definição de retenção na fonte é equivalente à dada por Pedro Elizalde y Aymerich, “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo”, in *Estudios sobre La Nueva Ley General Tributaria*, Ministério de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p.213. Porém, o autor configura a retenção na fonte como uma relação jurídica obrigacional, o que contraria aquilo que até aqui temos defendido.

<sup>97</sup> Nos países anglo-saxónicos este modelo é conhecido por PAYE (Pay-as-You-Earn), que numa interpretação mais ou menos literal significa “paga assim que auferas” o rendimento. Uma das principais características deste modelo é a grande precisão que alcança relativamente aos pagamentos efectuados. A quantia paga normalmente está bastante aproximada do imposto que é devido, pois, durante o ano, vão sendo feitas regularizações constantes sobre aquilo que já foi pago, no qual o caso em concreto em que tal mais se reflecte é o das alterações na situação familiar do contribuinte. Para mais desenvolvimentos sobre o sistema do PAYE vide John Tiley apud Diogo Feio, “A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento”, FDUP, Coimbra Editora, 2001, p. 117.

<sup>98</sup> Este tipo de entidades podem dar cumprimento a um vasto conjunto de obrigações fiscais relativas a terceiros, que é hoje facilitado pelos meios informáticos. Reduzem-se, desta forma, os actos de liquidação e garantem-se melhor os créditos tributários pela atribuição do dever a pessoas cuja cobrança é mais facilmente assegurada. A respeito, vide Soares Martinez, “Direito ...”, ob.cit., p. 248 e ss.

<sup>99</sup> A este respeito, vide Diogo Feio, “A substituição ...”, ob.cit., p. 11 a 58. Convém salientar que substituição tributária e retenção na fonte são institutos independentes entre si e que não se confundem. Tanto na substituição fiscal como na retenção na fonte, embora de maneira diferente, é um terceiro em relação ao facto tributário quem se apresenta perante o Estado a satisfazer a dívida. O sujeito substituto ou o retentor assume as vestes de um colaborador da Administração Fiscal, na medida em que tendencialmente será visto como alguém que a auxilia em certas tarefas, como a liquidação e cobrança. O autor paut a distinção entre estes dois institutos, diferenciando-os em substituição própria (que é a substituição propriamente dita) e a substituição imprópria. A substituição própria é a que se reflecte na «retenção a título definitivo», que normalmente pressupõe a extinção da relação jurídica de imposto, com o pagamento do montante em causa pelo substituto (caso típico do artigo 71.º do CIRS, tributação através das taxas liberatórias). A substituição imprópria tem como modelo a retenção na fonte a qual consiste num pagamento, por conta de um imposto que ainda não está determinado, feito por um terceiro, em relação ao facto tributário, que retém um determinado montante ao futuro contribuinte (futuro pois a relação jurídica tributária só se concretizará definitivamente no final do ano). Com o

àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário, tomando o seu lugar na obrigação de imposto.<sup>100</sup> Será o primeiro designado por substituto ou retentor, e o segundo, por substituído.<sup>101</sup>

O elemento caracterizador da substituição tributária, que tem por função a aproximação entre o momento do facto tributário e o momento do pagamento da dívida tributária, consiste, assim, em o procedimento da entrega da quantia em dívida estar a cargo de obrigado fiscal distinto do titular do rendimento.

Este é um modelo que, desta forma, permite a aproximação do imposto do facto tributável que o gera e até mesmo, nos casos dos impostos periódicos, como o IRS e o IRC, há uma antecipação do pagamento em relação ao facto tributário que o origina. Permite, igualmente, que algumas categorias de contribuintes estejam dispensadas de deveres de cooperação, de forma a garantir a cobrança dos créditos do Estado – artigos 58.º do CIRS e 117.º do CIRCI.

Esta cobrança poderá ser feita de duas formas: ou através de um pagamento por conta, que configura um pagamento antecipado de imposto cujo montante será determinado a posteriori – entendida pela doutrina como substituição imprópria; ou pelo cumprimento definitivo e integral da obrigação fiscal o que faz com que o sujeito passivo esteja, praticamente, dispensado de qualquer dever de cooperação – é o caso, por exemplo, da aplicação de taxas liberatórias a rendimentos em sede de IRS e que é entendida pela doutrina como substituição própria. Ressalva-se, neste último caso, a situação em que o sujeito passivo que opte por englobar os rendimentos previsto nos n.º 1 e 2 do artigo 71.º do CIRS, mesmo aqueles que já tenham sido sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, terá, obrigatoriamente, que os declarar (n.º 6 e 7 do mesmo normativo).<sup>102</sup>

---

mesmo entendimento vide Casalta Nabais, "Direito ...", ob.cit., pag. 262 e ss., que afirma que embora a nossa LGT considere como substituição a circunstância do n.º 2 do artigo 28.º não se trata de uma substituição tributária em sentido próprio, mas de uma substituição imprópria, pois configura-se num pagamento, por conta de um imposto, realizado por terceiro. Mas para além destes mecanismos de substituição tributária, esta poder-se-á efectivar sem que haja retenção na fonte ao contrário do que o próprio legislador estabelece no artigo 20.º, n.º 2 da LGT. É o caso de determinada entidade estar obrigada a liquidar o imposto incidente sobre outra e entregá-lo ao Estado, sem que se haja retido qualquer quantia. Isto ocorre em sede do Imposto de selo, «no âmbito do qual a respectiva liquidação deve ser efectuada juntos dos particulares pelos notários, conservadores, entidades ou profissionais que autenticam documentos particulares (por exemplo, advogados), instituições de crédito, sociedades financeiras, empresas seguradoras, etc., relativamente aos actos que intervenham, e que, posteriormente, deverão entregar o valor respectivo ao credor tributário.» Cfr. Joaquim Freitas Rocha, "Apostamentos ...", ob.cit. p. 30. Vide artigos 23.º, n.º 1 e 41.º do Código do Imposto de Selo.

<sup>100</sup> Manuel Faustino, "IRS – De Reforma em Reforma", Áreas Editora, 2003, p. 515 e ss. A substituição tributária tem de basear-se numa particular relação entre o substituto e substituído susceptível de legitimar a imposição de um conjunto alargado de deveres a um terceiro alheio, em princípio à relação tributária material e, ao mesmo tempo, capaz de tornar possível o seu cumprimento sem um ónus desproporcionado. Essa particular relação só pode ser enquadrada face ao objecto de cada relação tributária em concreto, isto é, face à específica configuração que o facto tributário reveste em cada imposto, pois é em relação ao substituído que têm de verificar-se os pressupostos de facto da tributação.

<sup>101</sup> Ao contrário do ordenamento jurídico português, na Ley General Tributaria espanhola dá-se uma definição expressa de substituto tributário no artigo 36.º, n.º 3: "Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma".

<sup>102</sup> Vide, sobre o assunto, as considerações infra apresentadas, sobre a retenção na fonte a título definitivo.



O que se pretende com este sistema de “retenção na fonte” é que a dívida esteja na sua totalidade saldada para com a Administração no momento em que se completa a produção do facto tributário não se podendo porém identificar nas relações entre substituto e substituído uma relação jurídico-tributária.<sup>103</sup>

Vejamos, em seguida, os dois tipos de retenção com mais relevância para o presente estudo e que dizem respeito à retenção na fonte a título definitivo e a retenção a título de pagamento por conta do imposto devido a final.

### **5.3.1 A Retenção na Fonte a Título Definitivo**

No ordenamento jurídico tributário português e dentro do quadro da retenção na fonte encontramos a retenção a título definitivo, quando deve consumir o cumprimento da obrigação fiscal e as retenções que constituem pagamento por conta, com o fim de o Estado arrecadar parte<sup>104</sup> de um crédito fiscal por um facto tributável que se encontra em processo de formação.

A retenção na fonte a título definitivo pode ser encontrada nos casos da aplicação das taxas liberatórias ou substitutivas em sede de IRS. Neste tipo de retenção, que se trata uma substituição própria, o substituto procede ao pagamento do imposto em causa que já é certo, ficando o contribuinte, em princípio, totalmente livre da sua obrigação de natureza material perante o sujeito activo.<sup>105</sup> Na retenção a título definitivo, a obrigação de imposto, em relação ao respectivo facto tributário, extingue-se com a retenção e entrega do imposto retido nos cofres do Estado.<sup>106</sup> Nestes casos a lei vai possibilitar que haja uma transferência total dos deveres declarativos e pecuniários dos credores do rendimento para aqueles que são os seus devedores. Este “fenómeno” só ocorrerá caso os credores que têm direito a receber os rendimentos não optem pelo englobamento – Artigo 71.º, n.º 6 do CIRS. Desta forma, os sujeitos passivos que tenham exclusivamente auferido rendimentos sujeitos a retenção na fonte através de taxas liberatórias e optem por não englobá-los, ficam dispensados de apresentar a declaração de rendimentos – Artigo 58.º, al. a). O cumprimento da obrigação de imposto, através da retenção na fonte da taxa liberatória aplicada sobre o rendimento que deve ser entregue ao credor, assim como o das inerentes obrigações acessórias, através da comunicação à Administração fiscal dos dados relativos

---

<sup>103</sup> António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, p. 123.

<sup>104</sup> Parte, se no final do ano se se fizer as contas e se se apurar que o sujeito passivo tem mais de imposto a pagar, há que pagar a diferença. No caso de ter pago mais do que o que deveria, o Estado tem o dever de reembolsar o contribuinte do excedente retido durante o ano.

<sup>105</sup> Diogo Feio, “A substituição fiscal ...”, *ob.cit.*, p.54.

<sup>106</sup> A.F.Brás Carlos, *Impostos – Teoria Geral*, 3ª Ed., Almedina, p. 72. Manuel Faustino, por sua vez, afirma que este tipo de retenção é aquela em que a relação entre o Estado e o substituto esgota a relação tributária, vide Manuel Faustino, “IRS - De Reforma ...”, *ob.cit.*, p. 517.

àquela retenção, caberá, neste caso em concreto, em exclusivo, ao substituto, enquanto sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, a título originário. Deste modo, estamos perante uma substituição tributária total,<sup>107</sup> quando o cumprimento da obrigação de imposto, juntamente com as inerentes obrigações acessórias, cabem, em exclusivo, ao substituto.

A retenção na fonte envolve a prática de tarefas de “verdadeira administração fiscal” por terceiros, e como tal só pode ser exigida quando a entidade pagadora tenha condições estruturais para tal desiderato. As sociedades comerciais e mesmo as entidades que ainda o não sejam têm o dever, caso disponham quer por opção quer por imposição legal, de contabilidade organizada (Artigo 101.º, n.º 1 do CIRS), de proceder à retenção e entrega da quantia retida nos cofres do Estado. Ora, é então a existência de contabilidade organizada, enquanto estrutura com capacidade para dar cumprimento a todo o tipo de obrigações, do sujeito passivo que representa a premissa para a atribuição deste dever de cooperação, permitindo que se criem excelentes condições para a liquidação da dívida, para o registo das entregas e para a documentação das retenções. Este constitui um exemplo-tipo da passagem da cobrança, tradicionalmente actividade do Estado, para o pagamento, como acto devido do particular.<sup>108</sup> Assim, não é apenas a natureza dos rendimentos que determina se a retenção deva ou não ter lugar mas também as circunstâncias fiscais da entidade remuneradora.<sup>109</sup>

No caso dos pagamentos a título definitivo feitos a não-residentes no IRC, ocorre também a transferência global dos deveres de cooperação, tal como no caso anterior. Neste caso, o não residente, numa sujeição fiscal reduzida, ao fazer parte de uma relação fiscal, suscitada pela existência de uma conexão com o nosso ordenamento, potenciada por auferir um rendimento proveniente de uma fonte situada em território português, justifica-se que os deveres de cooperação sejam transmitidos e assumidos pelo residente em território nacional. O residente, enquanto devedor do rendimento, terá, conseqüentemente, um dever acrescido de garante ou responsável fiscal até porque, e de acordo com o artigo 132.º do CIRC, os pagamentos a entidades não-residentes só podem ser efectuados depois de se provar que foi pago ou assegurado o imposto que for devido,<sup>110</sup> até porque caso assim não se proceda, poderá levar os responsáveis ao pagamento de uma coima, nos termos do artigo 126.º do RGIT.<sup>111</sup>

---

<sup>107</sup> Inter alia, Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, 2ª Edição, Almedina, 2008, p. 194.

<sup>108</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 67.

<sup>109</sup> Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, 2ª Edição, Almedina, 2008, p. 193.

<sup>110</sup> Ver a este respeito o artigo 126.º do CIRC sobre a representação de entidades não residentes e infra as considerações chegadas a este respeito.

<sup>111</sup> Vide, infra, as considerações sobre esta contra-ordenação fiscal.

### 5.3.2 As Retenções efectuadas a título de pagamento por conta do imposto devido a final

À substituição própria ou total, contrapõe-se a substituição imprópria ou parcial na qual a relação entre o Estado e o substituto não esgota a relação tributária, pois vem exigir do substituído o cumprimento de obrigações formais e materiais.<sup>112</sup> Este tipo de substituição verifica-se também no mecanismo de cobrança de impostos conhecido por retenção na fonte, nomeadamente nas retenções com natureza de pagamento por conta. Aqui, compete sempre ao substituído o cumprimento de deveres formais e materiais perante o sujeito activo da relação de imposto, entre eles a obrigação declarativa.<sup>113 114</sup>

O caso das retenções na fonte dos rendimentos do trabalho dependente é certamente o caso paradigmático do tipo de substituição imprópria. Trata-se de um procedimento de cobrança que tem por objectivo principal conseguir o cumprimento integral da dívida fiscal aquando do decorrer do período que tem lugar o facto tributário. Há neste procedimento de liquidação e cobrança do imposto, uma relação pública entre o obrigado à retenção e o Estado e entre o devedor do imposto e o Estado, que desponta de uma relação privada entre empregado e empregador.<sup>115</sup> O empregador, obrigado à retenção, realiza operações de retenção e entrega do imposto devido ao Estado, das quais vai resultar uma desoneração total ou parcial do devedor do imposto ou o surgimento de um direito à restituição do imposto cobrado em excesso. Os deveres de cooperação incumbem, desta forma, à empresa com a excepção dos elementos pessoais da situação fiscal do contribuinte que estes estão legalmente obrigados a fornecer – artigo 99.º, n.º 2, al. b) do CIRS.

Se atentarmos ao artigo 99.º do CIRS constatamos que na alínea a) do seu n.º 2 se impõe à entidade patronal o dever de solicitar ao trabalhador os dados indispensáveis a uma correcta retenção. Contudo, a lei prevê que na falta de comunicação destes dados respeitantes à sua situação pessoal ou familiar por parte do titular dos rendimentos, a retenção não deixará de ser efectuada – artigo 6.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro. Relativamente aos rendimentos das categorias A e H – artigo

<sup>112</sup> Manuel Faustino, “IRS – De Reforma ...”, ob.cit., p. 518.

<sup>113</sup> O substituto assume a posição do sujeito passivo com todas as consequências que tal acarreta, não só em relação a obrigações materiais, como também formais. Porém a principal obrigação do substituto é a de pagar o imposto, o que não impede que tenha de cumprir outras prestações quando isso venha a ser exigido por lei. A este respeito, vide Diogo Feio, “A substituição fiscal ...”, ob.cit., p. 54, no qual o autor defende que o instituto da substituição fiscal não poderá existir somente em relação ao cumprimento de deveres de natureza formal pelo substituto, mas tem sempre na sua base a obrigação de pagamento de um imposto.

<sup>114</sup> Porventura, se estivermos perante um caso de sujeição fiscal completa, que se dá quando o sujeito passivo é residente em território português, e for uma pessoa colectiva, a retenção na fonte assumirá já a natureza de “pagamento por conta” – artigo 94.º, n.º 3 e seguintes do CIRC – na qual estará sujeito a um variado conjunto de outros deveres de cooperação. Nos pagamentos por conta, o pagamento do imposto é realizado antes da verificação integral do facto tributário, que tem por base o rendimento obtido no período de um ano, que é fraccionado em três prestações anuais – artigo 104.º, n.º 1, al. a) do CIRC.

<sup>115</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 71.

99.º – o legislador determinou que os beneficiários desse tipo de rendimentos devem fornecer à entidade devedora elementos a eles respeitantes determinantes para o enquadramento da tributação a que estão legalmente sujeitos. Trata-se de um ónus, pois caso o beneficiário não cumpra com tal dever, a retenção será feita segundo a tabela aplicável aos “não casados”, ou seja, pela taxa mais gravosa aplicável a esse quantitativo de rendimentos.

Por outro lado, decorrem dos artigos 9.º, 10.º e 12.º, do mesmo diploma, específicos deveres declarativos que incumbem ao substituído que indiciam claramente um princípio geral no qual o substituído tem o «dever genérico de comunicar ao substituto todos os factos susceptíveis de interferirem na constituição, modificação ou extinção da obrigação de retenção».<sup>116</sup>

Importa salientar o interesse que representa para os contribuintes, enquanto substituídos, a obrigação de as entidades remuneradoras entregarem anualmente um documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções de que eventualmente possa beneficiar – artigo 119.º, n.º1, al. b). É com base neste documento que os contribuintes, normalmente procedem ao preenchimento da sua declaração de imposto.

Por outro lado, os substitutos estão igualmente obrigados a remeter à Administração uma declaração de onde constem os rendimentos que foram sujeitos a retenção, o seu montante e respectivos titulares. Este dever representa um importante instrumento no combate à evasão fiscal, por permitir que esses elementos sejam confrontados com os constantes das declarações dos contribuintes,<sup>117</sup> o que possibilita uma maior transparência que confere confiança e veracidade a esses dados.

Neste sentido, o CIRS actualmente prevê a existência de um registo de sujeitos passivos, tendo por base as declarações de rendimentos e as de início e fim de actividade, no seu artigo 150.º.<sup>118</sup> Este registo actualizado de sujeitos passivos em sede de IRS permite, através da informatização dos dados a eles respeitantes, uma maior celeridade na obtenção de elementos relevantes, quer para uma maior diligência e eficiência da máquina fiscal, quer para tornar mais facilitada a tutela dos direitos e interesses dos sujeitos passivos. Por este meio tanto se consegue combater a fraude e a evasão fiscal, como se possibilita uma maior rapidez e eficiência no processamento das pretensões dos particulares.<sup>119</sup>

---

<sup>116</sup> Manuel Faustino, “IRS - De Reforma ...”, ob.cit., p. 519.

<sup>117</sup> Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, 2ª Edição, Almedina, 2008, p. 194.

<sup>118</sup> Uma das obrigações formais da relação jurídica tributária é a necessidade de obter um número de contribuinte. A constitucionalidade desta obrigação foi discutida no Parecer da Comissão Constitucional n.º 3/81, in Jorge Miranda, “Jurisprudência Constitucional Escolhida”, Vol. I, 1ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 1996. Neste parecer decidiu-se como organicamente inconstitucional o disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que determinava que os rendimentos sujeitos a «retenção» não podiam ser pagos pela entidade competente, sem a respectiva comprovação do número fiscal. Quanto à obrigação formal em si a decisão do parecer assumiu a inexistência de quaisquer problemas em relação ao respeito necessário pelo regime dos direitos, liberdades e garantias.

<sup>119</sup> André Salgado Matos, “Código do Imposto ...”, ob.cit., p. 242.

Perante estes argumentos, assumimos sem quaisquer reservas que a retenção na fonte se desdobra numa série de obrigações principais e auxiliares e cooperantes com vista à arrecadação de receitas a ser entregues ao Estado que se centram num dever geral de colaboração assente numa relação triangular, em que figuram Estado, entidade credora/patronal e devedor/trabalhador. Os particulares auxiliam, deste modo, activamente o Estado na prossecução das suas tarefas, entre elas a de tributar os rendimentos dos seus cidadãos, aliviando o peso da máquina estatal que de dia para dia vai crescendo, tendo que responder a novas e exigentes solicitações.

## **6. A declaração tributária e a contabilidade**

Conforme já tivemos oportunidade de o afirmar, o modelo assente na declaração dos contribuintes veio substituir o antigo modelo assente no acto tributário que consistia na liquidação realizada pela Administração.<sup>120</sup> De um sistema em que a iniciativa e actividade do acto tributário competia à Administração, passa-se para um sistema em que é a declaração, entendida de forma lata como um conjunto de comportamentos com efeitos declarativos,<sup>121</sup> que assume um papel central no seio da relação tributária, influenciando directamente a dívida fiscal nas situações normais ou, em caso de litígio, entre a Administração e o sujeito passivo, sendo necessário um procedimento administrativo com o fim de afastar os seus efeitos. Esta transformação do sistema tributário veio trazer uma maior presença do administrado no âmbito da gestão tributária, que levou a uma mudança nas relações entre este e a Administração.

É princípio geral que uma vez produzido o rendimento surge para o seu titular o dever de o participar ao fisco para efeitos de tributação, mas as nossas leis fiscais nada nos dizem sobre o que deve entender-se por declaração tributária, ao contrário do que sucede noutros ordenamentos como o caso do espanhol.<sup>122</sup>

É a lei que estabelece a forma, o conteúdo e os prazos de entrega destas declarações e que dão fundamento aos deveres de cooperação.

A declaração tem, como objectivo e finalidade máxima, facilitar à autoridade fiscal a determinação da matéria colectável e a identificação do sujeito passivo, para aplicação da lei fiscal,<sup>123</sup>

---

<sup>120</sup> J.L. Saldanha Sanches, "A Quantificação ...", ob. cit., p. 249.

<sup>122</sup> Ver a este respeito o artigo 119.º da Ley General Tributaria.

<sup>123</sup> Através de um critério pragmático, considera-se as relações tributárias acessórias como todas as relações constituídas com o fim de tornar possível, ou facilitar a acção fiscal. As que não visam sequer tornar possível ou facilitar directamente a acção fiscal, não podem ser consideradas relações tributárias acessórias. Vide, Manuel Faustino, "IRS ...", ob.cit., p. 294.

desempenhando uma função predominantemente informadora, na medida em que surge como um dos meios que dispõe para estabelecer o facto tributável.<sup>124</sup>

Mais do que um papel informador, a declaração é parte integrante do processo administrativo de liquidação constituindo a sua peça fundamental, uma forma de participação activa do contribuinte no dito processo.<sup>125</sup>

A declaração tributária tem grandes implicações, trazendo ao contribuinte vantagens mas também desvantagens. Os deveres de cooperação, enquanto deveres atribuídos ao sujeito passivo, sendo cumpridos conferem-lhe a titularidade de direitos que poderá opor à Administração. Por outro lado, a violação destes deveres deixa o sujeito passivo numa posição juridicamente frágil, por fazer despoletar os poderes da Administração.

Porém, os deveres declarativos que o sujeito passivo fica investido têm como senão uma redução da esfera da sua privacidade pela informações que lhe cumpre prestar por imposição legal mas permite-lhe igualmente que a sua posição perante a Administração se defina com contornos precisos.

Os particulares terão assim tarefas de registo e comunicação sobre um variado número de situações de facto conforme lhes é imposto por todo o conjunto de disposições normativas que regulam as obrigações acessórias. Essa actuação a que os particulares estão sujeitos constitui o núcleo dos deveres de cooperação que vão ter na prestação de declarações à Administração o seu conteúdo fundamental.<sup>126</sup>

A Administração está investida de poderes que são exercidos em caso de incumprimento dos deveres do sujeito passivo, ou os cumpra de forma imperfeita, ou até mesmo em caso de suspeita minimamente fundada de incumprimento, pela violação de um qualquer dever de cooperação por parte do sujeito passivo. Desta forma, a Administração através dos seus órgãos de Inspeção<sup>127</sup> terão como

---

<sup>124</sup> Vide, a respeito, Domingos Martins Eusébio, "A Declaração de Rendimentos", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, n.º 75, 1968, p. 22 e ss.

<sup>125</sup> A declaração, enquanto liquidação, assume um papel estruturante na relação jurídica tributária na medida em que é através dela que o direito se torna claro, concreto, definido e com conteúdo líquido e certo, e, portanto, o acto produz efeitos definitivos.

<sup>126</sup> A este propósito cumpre referir o exposto: «(...) The federal income tax system operates on a self-assessment basis. That is, the government expects taxpayers to determine their own tax obligations and to pay voluntarily whatever is due – both regularly (through withholding from wages and through estimated tax payments, if necessary) and at year end (by filling tax returns and paying any additional balances due). By placing the onus on taxpayers, the government avoids the costly alternative of determining each individual's tax liability and doing whatever it must to collect it [italico nosso]. However, one cost of relying so heavily on the voluntary compliance of taxpayers is that not all tax is voluntarily paid. (...)», Alan H. Plumpley, "The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement and IRS responsiveness, Publication 1916 (Rev. 11-96), Internal Revenue Service, Washington, D.C.: 1996, p. 1, consultado eletronicamente em <http://irs.gov/pub/irs-soi/pub1916b.pdf>.

<sup>127</sup> O Procedimento de Inspeção Tributária no ordenamento jurídico português está regulado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro. O sucesso da actividade de inspeção tributária depende da informação que é recolhida que permita uma escolha acertada dos sujeitos passivos cujos elementos devem ser objecto de comprovação para que se consiga uma maior aproximação à realidade económica tributável.

função essencial a busca dos dados relativos à situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, para que se comprove efectivamente a realidade tributária dos mesmos. Porém os poderes/deveres de investigação da Administração não estão, à partida, condicionados por qualquer violação de um dever do sujeito passivo na medida em que a acção administrativa se pauta e é necessária de forma a complementar e se articular com os deveres de cooperação do contribuinte.<sup>128</sup> A actividade da Administração pode ser vista como meramente subsidiária,<sup>129</sup> pois assume, fundamentalmente, uma actividade de controlo e só intervém formalmente para suprir a actuação do contribuinte quando este não o faça, para completa-la, quando se manifeste insuficiente, ou para rectificá-la e sancioná-la, quando seja irregular, comportamentos que legitimam o alargamento dos poderes administrativos.

Os deveres de cooperação tributária no ordenamento jurídico português que são objecto de maior regulação dizem respeito à contabilidade organizada de acordo com as leis fiscais e comerciais. Este dever de cooperação é da maior importância pois para além do seu peso na actividade empresarial permite um maior acertamento das declarações tributárias. Quer directamente, quando o lucro ou as transacções da empresa são o objecto do imposto<sup>130</sup>, quer indirectamente, quando serve de comprovação a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares<sup>131</sup>. Os deveres contabilísticos e também os de registo têm como finalidade dar a conhecer à Administração dados ou factos com relevância tributária<sup>132</sup>.

A obrigação de possuir contabilidade<sup>133</sup> é determinada ou pela forma jurídica de uma qualquer entidade – ser sociedade comercial ou civil sob forma comercial ou cooperativa ou empresa pública – ou pode decorrer de outros critérios como é o caso de entidades que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, como é o caso de empresários em nome individual a partir de um determinado volume de negócios, ou o caso das entidades que possuam um estabelecimento estável em território português – Art. 123.º do CIRC.

<sup>128</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 251.

<sup>129</sup> Sobre a “tendência a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria”, Cfr. M<sup>a</sup> Montserrat Solanes Giralt, «Los deberes ...», ob.cit., p. 19.

<sup>130</sup> Ver, a respeito, artigos 123.º, n.º 1 e 17.º do CIRC.

<sup>131</sup> Ver, a respeito, artigo 128.º e 129.º do CIRS e Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho que define os elementos que devem constituir o processo de documentação fiscal.

<sup>132</sup> Ambos cumprem uma função informativa, mas «...tienen también otros fines esenciales probatorios e incluso constitutivos en relación com la base imponible de determinados impuestos...Será información la comunicación, en su caso, de datos extraídos de los libros y registros.» Cfr. P.M. Palao Taboada, “La potestad de obtención de información...” apud Luis Humberto Moncada Gil, “Los deberes de información tributaria sobre terceros”, Barcelona, Outubro, 2002, p. 90.

<sup>133</sup> A contabilidade se for efectuada segundo os princípios que presidem às decisões contabilísticas, são a documentação dos motivos que nortearam a actividade comercial dos contribuintes: a contabilidade documenta as opções da empresa e pode fazê-lo porque a formalização a que foi sujeita lhe permite ser um registo fidedigno das operações efectuadas.

Desta forma, o dever de possuir contabilidade organizada é alargado aos sujeitos passivos com rendimentos do trabalho independente, que pratiquem actividades comerciais, industriais ou agrícolas, acima de certos limites, nos termos do artigo 117.º do CIRS. Da obrigatoriedade de ter contabilidade organizada decorre uma série de deveres como o de efectuar a retenção na fonte, através do mecanismo da substituição tributária, da totalidade ou parte do imposto devido, pelas pessoas a quem são pagos rendimentos do trabalho dependente ou independente – Artigo 101.º, n.º 1 do CIRS.

O facto de uma empresa pagar regularmente um rendimento a um trabalhador dependente, a lei prevê, e como «caso limite da partilha dos encargos dos deveres de cooperação entre os vários sujeitos passivos»,<sup>134</sup> que a entidade patronal retenha mensalmente uma parte do seu vencimento, que deverá entregar ao Estado, de forma a que, em princípio, esta se encarregue do cumprimento da totalidade da dívida fiscal do trabalhador.

Os deveres de cooperação existem assim, por si só, na medida em que se manifestam nos diferentes métodos de cálculo do objecto do imposto, impostos pela lei aos contribuintes. Desta forma, os deveres de cooperação de cada sujeito passivo, autênticos deveres de conduta, têm a sua legitimação e limitação no fim público que se pretende alcançar.

Se estes deveres de cooperação não estivessem devidamente regulados com as finalidades devidamente delimitadas para que foram criados, cair-se-ia num vazio legal. Isto pois o objectivo de, por exemplo, a lei fiscal obrigar as sociedades a procederem à documentação de todas as suas operações económicas, é para que se proceda a uma correcta determinação do lucro para fins fiscais<sup>135</sup>. Pois caso não estivessem devidamente legitimados, estes deveres estariam destituídos de qualquer significado para efeitos jurídico-fiscais<sup>136</sup>, mas não para efeitos comerciais.

Atribuindo-se assim relevância aos comportamentos do contribuinte para efeitos fiscais, este passa a ser enquadrado no quadro procedimental composto por um conjunto de actos, ordenados legalmente e que têm como finalidade máxima a determinação da verdade material pela qual se deve pautar a liquidação do imposto. Destarte se consegue, na área fiscal, a participação do cidadão na actividade da Administração, constitucionalmente imposta no Art. 268.º, n.º 1 da CRP.

No centro da relação administrado-Administração, está sempre a declaração do contribuinte, no sentido de declaração periódica de rendimentos ou de transacções, comunicando no prazo legalmente estipulado, os dados essenciais para a quantificação da dívida fiscal. Há também declarações que não têm de todo um carácter periódico pelo que o sujeito passivo tem apenas de comunicar a realização de um acto (ex: acto isolado) ou verificação de um facto (ex: facto sujeito a imposto do selo).

---

<sup>134</sup> J.L.Saldanha Sanches, “Princípios estruturantes da reforma fiscal”, Edifisco, 1991, p. 71.

<sup>135</sup> O § 140 da Abgabenordnung cria um dever específico, de natureza fiscal, de manutenção e preenchimento de todos os livros e registos exigidos por normas não-fiscais, aos sujeitos passivos, para a sua utilização fiscal.

<sup>136</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 261



### **6.1. A diferente intensidade dos deveres declarativos das diferentes categorias das pessoas singulares**

O tipo de comunicação exigível a ser entregue à Administração tributária varia segundo as várias categorias de sujeitos passivos. Como acabamos de referir, a relação comunicativa entre o sujeito passivo e o sujeito activo da relação tributária é estabelecida pela necessidade de existência de uma declaração ou comunicação. Tal declaração pode ser cumprida pelo titular de um bem jurídico, por quem exerça uma certa actividade, legalmente prevista, ou até mesmo por um terceiro a quem a lei impõe esse dever.

Porventura, se analisarmos os deveres que são impostos às pessoas singulares em contraponto com aqueles são impostos às pessoas colectivas verificamos que aqueles são menos exigentes e mais simplificados do que estes. Senão vejamos. Para que uma empresa possa exercer a sua actividade comercial é necessário que entregue quer a declaração de início de actividade a partir do momento que comece a laborar, quer a declaração de alterações caso tenha havido qualquer facto novo, quer a declaração de cessação na qual indicaria o seu termo – Artigos 117.º, n.º 1, al. a) e 118.º do CIRC. Ou seja, para além de todas as declarações que as empresas estão obrigadas a cumprir de cariz empresarial, têm obrigações apenas e só para o funcionamento legal da empresa, independentemente do exercício de uma actividade.<sup>137</sup> Toda a actividade empresarial está abrangida por estes deveres sobre os quais a Administração controla as principais situações. Neste aspecto há que atender ao princípio da proporcionalidade na medida em que as prestações que são exigidas aos diferentes tipos de contribuintes sejam equilibradas e ponderadas em função da capacidade de prestação de cada um.<sup>138</sup>

No caso das declarações devidas pelas pessoas singulares a situação já é diferente. Isto pois qualquer indivíduo que seja titular de rendimentos tem o dever de apresentar declarações, com as excepções de dispensa de apresentação previstas no Art. 58.º do CIRS.

No âmbito das pessoas singulares, os deveres de cooperação variam dependendo se o trabalhador trabalha por conta de outrem, se é trabalhador independente, ou até mesmo o caso de receber rendimentos de várias fontes e, como tal, podendo ser trabalhador de alguma entidade patronal e receber rendimentos em sede de categoria B ou outros. Para aqueles que auferem rendimentos do trabalho independente a declaração é um modelo mais simples do que aquele que é exigido às empresas. Assim como são simples as declarações exigidas aos trabalhadores por conta de outrem ou àqueles que, por hipótese, recebendo rendimentos de várias fontes, os recebe como titular de rendimentos provenientes do seu património individual, sem qualquer actividade de cariz comercial – de

---

<sup>137</sup> O que implica que a empresa, mesmo antes de exercer qualquer actividade, basta que exista para que esteja obrigada a cumprir com deveres declarativos.

<sup>138</sup> Sobre o princípio da proporcionalidade, mais considerações infra no contexto do princípio da capacidade contributiva.

que poderão ser exemplo as rendas obtidas fruto do arrendamento de um imóvel (artigo 8.º do CIRS), ou de rendimentos provenientes da valorização de activos mobiliários (artigo 5.º do CIRS).

Nestas situações o dever declarativo basta-se com a elaboração da declaração de rendimentos como documento único e os documentos que sustentam as suas quantificações, que são fornecidos por outros. Neste caso “o único dever é a própria declaração, constituindo todos os demais comportamentos ou deveres probatórios simples ónus, cujo não cumprimento pode levar a um aumento do imposto, mas não à aplicação de uma sanção”.<sup>139</sup>

Se, por um lado, a empresa calcula o seu lucro e torna possível o controlo administrativo desse cálculo, por outro lado, a pessoa singular tem apenas que declarar os rendimentos auferidos e, apenas nos casos em que a lei o permite, as despesas que lhe estão conexas – artigo 33.º e 73.º do CIRS.

O que convém salientar é que se no caso das empresas todos os aumentos patrimoniais são, salvo expressa exclusão da lei, proventos que concorrem positivamente para o lucro tributável – Artigo 17.º e 18.º do CIRC – na pessoa singular apenas os acréscimos patrimoniais englobados são incluídos no rendimento tributável. A lei dá autonomia aos sujeitos passivos que auferirem rendimentos sujeitos a taxas liberatórias ou especiais, presentes nos artigos 71.º e 72.º, respectivamente, de não os englobarem optando antes pela aplicação sobre tais proveitos de uma percentagem fixada legalmente – Artigo 22.º, nº 3, al. b) do CIRS.

Isto acontece pois a pessoa singular não tem que registar a actividade de gestão do seu património individual, só tendo de o fazer se porventura tal carácter de gestão normal de um património pessoal seja ultrapassado, que é o que acontece quando, pelo volume de transacções, se atinge o carácter de actividade comercial.

A liquidação que à Administração cabe apurar tem por base as declarações que o sujeito passivo lhe apresenta, sendo que não cumprindo convenientemente com tal dever poderá dar origem à realização de uma avaliação indirecta nos termos do Art. 87.º e ss. da LGT.

O facto de a pessoa singular adquirir o direito de ver a sua dívida fiscal determinada de acordo com os elementos que dispôs na sua declaração, pressupondo que esta tenha sido elaborada nos termos previstos na lei, visto a LGT presumir a veracidade dos elementos dos contribuintes,<sup>140</sup> permite que se diga que fica investida numa posição em tudo semelhante àquela em que se encontra a empresa.<sup>141</sup>

---

<sup>139</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 264

<sup>140</sup> Sobre a presunção de verdade dos elementos dos contribuintes, previsto no artigo 75.º da LGT, vide infra.

<sup>141</sup> Conclusão do Professor Saldanha Sanches, com a qual concordamos na íntegra. Vide J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 264.

## 6.2 A substituição ou revogabilidade da declaração tributária

O sistema fiscal português consagra a possibilidade da revogabilidade da declaração tributária. A lei permite que quando haja erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas possam ser substituídas até à liquidação, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional que ao caso couber. É o caso, por exemplo, de na declaração ter sido erradamente contabilizado um custo que a lei não qualifica como tal<sup>142</sup> ou de a declaração conter erro material susceptível de influenciar a liquidação que o contribuinte pretenda corrigir – Artigo 59.º, n.º 3 do CPPT.<sup>143</sup>

A referência à responsabilidade contra-ordenacional sobre a qual o sujeito passivo pode incorrer era desnecessária, na medida em que no RGIT estão previstas sanções administrativas (e também penais) no caso de incumprimento das obrigações acessórias dos contribuintes, sobre as quais nos vamos pronunciar infra na II Parte deste estudo. De todo o modo, o legislador pretendeu reforçar a importância, nesta sede, desse comportamento, para aqueles casos em que o sujeito passivo, por dolo ou negligência, na recolha dos factos ou interpretação da lei deixou de cumprir a totalidade dos deveres declarativos que a lei lhe atribuía, conferindo-lhe assim uma possibilidade de rectificar o seu comportamento.

Porém, esta faculdade conferida aos contribuintes nem sempre se configurou nestes moldes. Houve tempos em que a jurisprudência negava a possibilidade dos contribuintes substituírem ou rectificarem as suas declarações, por entender que estes ficavam vinculados à declaração apresentada. Assim, não lhes era reconhecido o direito de poder à sua vontade contradizer as suas próprias alegações, excepto no caso de se tratar de uma simples inadvertência. Como excepção a esta regra, admitia-se o caso de se invocar erro grave, que teria de ser provado e justificado pelo declarante, devendo, porém, tratar-se de um «erro essencial» de importância idêntica àquele que em direito civil leva à nulidade do negócio jurídico.<sup>144</sup>

Esta possibilidade de modificação da declaração que é atribuída ao sujeito passivo, quer como modificação que decorra de um interesse do mesmo, quer corresponda à possível perda de um direito

---

<sup>142</sup> Vide sobre este tema, entre outros, José Luís Saldanha Sanches, “Custos Mal Documentados e Custos Não-Documentados: o seu regime de dedutibilidade”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º3, Julho de 2000, p. 79 e ss.

<sup>143</sup> João António Valente Torrão, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Coimbra, Almedina, 2005, p. 281.

<sup>144</sup> Este entendimento radicava na doutrina que assimilava a declaração como uma manifestação de vontade, o que não fazia sentido visto o contribuinte não indicar a situação de facto que ele deseja ver tributada mas apenas os elementos através dos quais e independentemente de qualquer vontade pessoal, ele terá de ser colectado por força da lei. Por conseguinte, atenta-se hoje, primordialmente, na função informadora da declaração e na natureza inquisitória do processo administrativo de liquidação dos impostos, donde resulta a possibilidade daquela ser sempre substituída em casos justificados, como consequência directa do dever que impende sobre a administração de determinar exactamente a realidade tributável. Vide, esta matéria mais desenvolvida, in Domingos Martins Eusébio, “A Declaração...”, ob.cit., p. 50 e ss.

deste, manifesta “o respeito pelo princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva e do princípio processual da busca da verdade material”.<sup>145</sup>

No caso do IRC e do IVA a declaração de substituição não funciona do mesmo modo como em sede de IRS. Isto porque naqueles casos, está quase sempre, entre os deveres declarativos do contribuinte, o de proceder ao cálculo do imposto em dívida e o de proceder à sua entrega – por outras palavras, está presente a autoliquidação do imposto aquando da entrega da declaração. E a questão que se levanta é a hipótese de existir qualquer erro na declaração apresentada pelo contribuinte que pressupõe uma liquidação já efectuada. A solução neste caso encontra-se no Art. 131.º do CPPT. A correcção do erro vai ser realizada através de uma reclamação graciosa necessária por parte do contribuinte, isto porque o CPPT tem na liquidação do imposto, quer seja feita pela Administração, quer seja feita pelo contribuinte, o momento em que se efectiva a consolidação da relação obrigacional fiscal.<sup>146</sup>

Logo, só através de uma reclamação, que tem como fim a anulação total ou parcial de determinado acto tributário, pode ser obtida uma alteração dos efeitos por este produzido.<sup>147</sup> Esta reclamação poderá ser deduzida no prazo de dois anos contados da data de apresentação da declaração de autoliquidação (nº 1 do mesmo artigo, parte final).<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 270. Este princípio processual da busca da verdade material tem como finalidade atribuir à instrução do processo tributário a descoberta da verdade material. A tramitação do processo fiscal que abarca o processo gracioso de formação do acto tributário e o contencioso tributário onde se julga acerca da legalidade do acto, está estruturada tendo em vista a descoberta da verdade material. Vide, igualmente, J.L. Saldanha Sanches, “Princípios do Contencioso Tributário”, consulta electrónica em <http://www.saldanhasanches.pt/>. Vide, também, sobre o princípio da verdade material, Alberto Xavier, “Conceito ...”, ob.cit., p. 147. Cfr., nestes termos, o Artigo 6.º do RCPIT.

<sup>146</sup> Ver a respeito desta questão, o Acórdão do TCA-Sul de 24-06-2003, processo nº 00153/03. Parte do sumário do Acórdão: “ A autoliquidação de IRC pode ser objecto de declaração de substituição, por motivo de erro determinante de anulação parcial da dívida de imposto (...) A apresentação dessa declaração de substituição, no entanto só revelará se for integrada em reclamação graciosa necessária da liquidação impugnada (...)”.

<sup>147</sup> A impugnação, no entanto, não depende da prévia reclamação graciosa, devendo ser deduzida no prazo referido no nº 1 do artigo 102.º, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária – nº 3 do artigo 131.º do CPPT. Vide, a respeito, João António Valente Torrão, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 2005, Almedina, p. 575, nota 499.

<sup>148</sup> Nos casos em que os erros ou omissões a corrigir decorram de divergência entre o contribuinte e o serviço na qualificação de actos, factos ou documentos invocados na declaração de substituição, com relevância para a liquidação do imposto ou de fundada dúvida sobre a existência dos referidos actos, factos ou documentos, a declaração de substituição é convalidada em reclamação graciosa – nº 5 do artigo 59.º do CPPT.

## CAPÍTULO III

**AS OBRIGAÇÕES FISCAIS ACESSÓRIAS  
À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA****7. Os princípios constitucionais**

As obrigações acessórias respeitantes ao regime de tributação do nosso ordenamento jurídico-fiscal estão alicerçadas nos princípios fundamentais em matéria fiscal, nomeadamente no princípio da generalidade ou universalidade, no princípio da capacidade contributiva e no princípio do rendimento real ou da efectividade. Estes princípios têm um peso significativo no elenco e na fundamentação dos deveres acessórios dos sujeitos passivos. Mas antes de vermos a importância de cada um destes no campo fiscal, propomo-nos a dar primazia ao princípio constitucional da legalidade em torno desta matéria das obrigações acessórias.

**7.1 O princípio da legalidade**

O princípio da legalidade tributária tem assento constitucional no Art. 103.º, n.º 2 da CRP. O princípio existente há já vários séculos do “no taxation without representation” afirma-se como uma exigência histórica de que a matéria tributária seja reservada para a decisão parlamentar. Este princípio, que teve o seu expoente máximo na época das revoluções liberais, correspondia à ideia de que, sendo o imposto uma amputação da riqueza privada, a sua legitimação resultaria da aprovação pelos representantes populares.<sup>149</sup>

O princípio da legalidade no ordenamento jurídico-tributário português é acolhido no sentido de exigência de lei em sentido formal. Por outras palavras, a matéria tributária relativa à incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, definição dos crimes fiscais e regime geral das contra-ordenações fiscais, faz parte da competência “relativamente reservada”<sup>150</sup> da Assembleia da República sendo que a lei que se fala no n.º 2 do art. 103.º da CRP é em princípio uma lei da AR, só podendo ter a natureza de decreto-lei quando haja uma autorização legislativa concedida ao Governo (Art. 165.º, n.º 1, al.i) e n.º 2 da lei fundamental).

Nos termos do artigo 8.º da LGT, n.ºs 1 e 2 está formulado o princípio da legalidade em matéria tributária. Numa articulação das considerações supra apresentadas relativamente ao artigo 103.º da CRP

---

<sup>149</sup> Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006, p. 217 e ss.

<sup>150</sup> J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, Volume I, 4ª Edição. Coimbra Editora, 2007, p. 1091.

com este artigo da LGT, resulta uma repartição das matérias abrangidas pelos números 1 e 2 do art. 8.º da LGT. As matérias de incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, definição dos crimes fiscais e regime geral das contra-ordenações fiscais, como já dissemos, são da exclusiva competência legislativa da Assembleia da República – reserva de lei formal. Por outro lado, as matérias relativas à liquidação e cobrança dos tributos, prazos de prescrição e caducidade, regulamentação da substituição e responsabilidade tributárias, definição das obrigações acessórias, definição das sanções fiscais sem natureza criminal (contra-ordenações)<sup>151</sup> e as regras relativas ao procedimento e processo tributário são da competência legislativa concorrente do Governo e da Assembleia da República – simples reserva de lei material.

O Tribunal Constitucional veio a pronunciar-se sobre a questão que levou a diferentes entendimentos acerca de se os deveres de cooperação do contribuinte estariam ou não sujeitos a reserva de lei. Assim o TC<sup>152</sup> estabeleceu um critério material: se tal dever de cooperação constitui um efectivo encargo tributário para o contribuinte, estamos perante uma decisão de repartição dos encargos tributários – e essa decisão cabe à lei. Se, pelo contrário, estamos perante uma verdadeira obrigação acessória inserida num procedimento administrativo que liga sujeito passivo e sujeito activo, com uma oneração reduzida do contribuinte, a reserva de lei em sentido formal não se aplica e como tal poderá ser definida por uma lei em sentido material.<sup>153</sup>

Podemos assim denotar que, e no que importa para o presente estudo, a definição das obrigações acessórias em matéria tributária pode ser efectuada quer pelo Governo quer pela Assembleia da República. A sujeição da definição das obrigações acessórias ao princípio da legalidade prejudica, o que, aliás, sempre decorreria do artigo 112.º, número 5 da C.R.P., a sua criação por meio de circulares ou ofícios-circulados, que constituem mero direito interno da Administração Tributária.<sup>154</sup> É certo que os contribuintes têm o dever de prestar esclarecimentos sobre a sua situação tributária sempre que a Administração lhes solicitar, em respeito pelo princípio da colaboração presente no artigo 59.º da LGT, o qual desenvolveremos mais adiante, mas o fundamento imediato dos deveres acessórios tem de ser

---

<sup>151</sup> Como vemos, o objecto do presente estudo respeita a matérias que se encontram no âmbito da mera reserva de lei material e, como tal, podem ser criados quer pela Assembleia da República, quer pelo Governo. Sobre as considerações do princípio da legalidade relativamente às contra-ordenações fiscais ver infra.

<sup>152</sup> No Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 236/01, processo n.º 635/2000, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010236.html>.

<sup>153</sup> J.L.Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, p. 35

<sup>154</sup> Salvo nos casos expressamente previstos na CRP (art. 169.º), uma lei só pode ser afectada na sua existência, eficácia ou alcance por efeito de uma outra lei. Quando uma lei regula uma determinada matéria, ela estabelece, intrinsecamente, uma reserva de lei, pois só uma lei ulterior pode vir derrogar ou alterar aquela lei, ou até mesmo deslegalizar a matéria. Quaisquer regulamentos, actos administrativos, directivas internas, circulares, etc., estão, devido à sua natureza que assumem no ordenamento jurídico, sempre subordinados à lei e nenhuma lei pode ela mesma autorizar qualquer excepção – vide J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa – Anotada, Volume II, 4ª Edição. Coimbra Editora, 2010, p. 67-68 e António Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária – Anotada”, ob.cit., p. 69 e ss.

sempre e necessariamente a lei e nunca um qualquer acto administrativo deixado ao critério discricionário da Administração.<sup>155</sup> Concordamos com o Professor Costa Andrade, quando refere que «o princípio da legalidade não assume relativamente aos deveres acessórios alcance idêntico ao que possui quando referido aos elementos essenciais dos impostos, isto é, quando referido à obrigação fiscal.» E tal justifica-se no facto de os elementos essenciais do imposto pertencerem à reserva de lei formal, como vimos, e os deveres acessórios, que releva neste caso, pertencerem à reserva de lei material.

Em jeito de conclusão, afirmamos que os deveres acessórios dos contribuintes por estarem sujeitos ao princípio da legalidade material, nos termos do artigo 8.º, n.º 2, al. c), da LGT, impede que o Fisco exija dos contribuintes obrigações não previstas expressamente na lei.<sup>156</sup> Isto pois estas implicam uma limitação na esfera jurídica pessoal dos contribuintes, de uma redução da sua liberdade, que só poderá estabelecer-se num Estado de Direito pela vontade popular expressa sob a forma de Lei<sup>157</sup> e nunca sobre a forma de um outro qualquer instrumento legal.<sup>158</sup>

---

<sup>155</sup> Cfr. José Manuel M. Cardoso da Costa, "Curso de direito fiscal", Almedina, Coimbra, 1970, p.348. O autor naquela época admitia a possibilidade de determinados deveres acessórios ficarem dependentes de um acto administrativo, o que levava o legislador a conceder aos agentes do Fisco faculdades discricionárias. Isto era possível pois o princípio da tipicidade presente no artigo 70.º da Constituição que vigorava na altura não abrangia os deveres acessórios e como tal estes poderiam ser criados e disciplinados por simples actos administrativos, como por exemplo, por via regulamentar, bastando que o legislador atribuisse à Administração tal competência. Refira-se que no ordenamento tributário espanhol, para além da lei, o legislador pode atribuir o poder de criar deveres tributários específicos à Administração. «(...) el fundamento legal de los deberes tributarios, cabe senaçar que el mecanismo de su nacimiento puede producirse, ya directamente a partir de la ley, o ya mediante la atribución por esta de una potestad a la Administración, de cuyo ejercicio derive o surja el deber tributario.» Cfr. Francisco Hernández González, "Una contribución...", ob.cit., p.12.

<sup>156</sup> A acessoriedade impõe igualmente que não possam ser exigidos ao sujeito passivo deveres que não visem o apuramento da sua situação tributária ou o controlo da situação tributária de terceiros com quem mantinha relações económicas, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade. – vide António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária – Anotada, Rei dos Livros, Lisboa, p. 164.

<sup>157</sup> Seminário de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid apud Luis Sanchez Serrano, "La Declaración ...", ob.cit., p. 138: «Desde el punto de vista del contribuyente la declaración se convierte en la máxima garantía de que se liquide el tributo con arreglo a Derecho, ya que mediante dicho instrumento el sujeto pasivo podrá hacer llegar a la Administración una serie de aspectos, de datos que, desconocidos previamente por ella, pueden tener una intervención decisiva en la obligación tributaria. De ahí que la declaración se erija en institución básica de los sistemas liquidatorios respetuosos del principio de capacidad contributiva y que decline, en cambio, en aquellos otros en lo que la Administración, deseosa ante todo de alcanzar ciertos volúmenes globales de recaudación, presta, en cambio, una atención decreciente al reparto equitativo de la carga tributaria y se conforma con una determinación cuasi-subjetiva de la cuota impositiva de cada contribuyente.»

<sup>158</sup> Para Ferreiro Lapatz, "en un Estado democrático de Derecho, sólo la Ley puede imponer a los ciudadanos obligaciones de hacer o no hacer que faciliten o hagan posible la aplicación de la Ley Tributaria. Me refiero, en esencia, a los deberes u obligaciones de colaboración e información cuya determinación e identificación concreta debe quedar en manos de la Ley y no en manos del reglamento y, mucho menos, en manos de la Administración sin sujeción a norma jurídica alguna". O autor, neste contexto, admite a existência de prestações patrimoniais e prestações pessoais desde que sejam sempre criados sob a forma de Lei, em respeito pelo princípio da legalidade derivada da Constituição. Vide, J.J. Ferreiro Lapatz, in "Reforma de la L.G.T. Âmbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)" apud M.ª Montserrat Solanes Giralt, «Los deberes ...», ob.cit., p. 110.

## **7.2 Os princípios da Generalidade ou Universalidade, da Capacidade Contributiva e do Rendimento Real ou efectivo**

### **7.2.1 O princípio da Generalidade ou Universalidade**

O princípio da generalidade – enquanto um dos dois subprincípios do princípio geral da igualdade tributária – assenta na ideia de que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento dos impostos, não havendo entre eles qualquer distinção de “classe, de ordem ou de casta, ou seja, de índole meramente política”.<sup>159</sup> Este princípio universal implica que ninguém é excluído do dever de pagar impostos e que todos os cidadãos pagam impostos por todas as manifestações da capacidade contributiva, que o legislador decida tributar.<sup>160</sup> A generalidade é um princípio fruto do corolário da igualdade dos cidadãos perante a lei tal como vem plasmado no artigo 13.º da CRP. A excepção a este princípio prende-se com o instituto do benefício fiscal. Casos há, em que se estabelecem excepções a este princípio por razões de justiça social ou de incentivos económicos, que leva a que cidadãos sejam tratados de forma desigual, beneficiando de uma carga tributária mais reduzida à que deveriam em condições normais.<sup>161</sup>

### **7.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva (“ability to pay”) consiste no seguinte: igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).<sup>162</sup> Por meio da capacidade contributiva se perfaz uma distribuição

---

<sup>159</sup> Dentro do princípio geral da igualdade tributária enquadra-se ainda outro subprincípio: o da uniformidade, no qual se sustenta que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, idêntico para todos. Esse critério consiste em que a incidência e a repartição dos impostos fiscais (e não dos extra-fiscais) se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar”. Vide, J.J. Teixeira Ribeiro, “Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa”, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Vol. XLII, 1966, p. 231 e do mesmo autor, “A justiça na tributação”, in “Boletim de Ciências Económicas, vol. XXX, Coimbra, 1987, n.º 6.

<sup>160</sup> J. Casalta Nabais, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, 1998, p. 438 e ss.

<sup>161</sup> Este sub-princípio postula que ninguém pode ser beneficiado ou privilegiado pelo seu nascimento, sexo, raça, língua, religião, origem, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social (n.º 2 do artigo 13.º da CRP), sendo apenas admitido perante a lei, em matéria de encargos dos cidadãos, as diferenças exigidas pela diversidade de circunstâncias ou pela natureza das coisas. Só esses factos legitimam agravamentos, benefícios ou isenções em matéria fiscal. Vide, J.J. Teixeira Ribeiro, “Os princípios ...”, ob. cit., p. 232.

<sup>162</sup> J. Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, ob. cit., p. 148. O Professor Alberto Xavier opta por subdividir o princípio da igualdade num duplo conteúdo: um conteúdo negativo – princípio da generalidade – e um conteúdo positivo – princípio da capacidade contributiva. Vide, Alberto Xavier, “Manual de Direito Fiscal”, Vol. I, Lisboa, 1981, p. 106.



equitativa da carga tributária, uma justa repartição dos encargos fiscais, permitindo que todos contribuam de acordo com as suas possibilidades, para a realização do bem comum. O princípio da capacidade contributiva pressupõe o dever de todos pagarem imposto de acordo com um critério uniforme, o qual radica na tributação de cada um segundo a sua capacidade económica ou de riqueza. Se cada sujeito passivo paga na medida das suas possibilidades (“capacidade para pagar”), o princípio da capacidade contributiva representa um pressuposto de justiça fiscal no que respeita à distribuição dos impostos pelas pessoas. Ao estabelecer-se um critério de pagamento tendo em conta a medida das possibilidades de cada um, supõe que os contribuintes com maior capacidade económica venham a pagar um imposto mais elevado e os contribuintes com menor capacidade económica, um imposto mais reduzido. Assim, o princípio da capacidade contributiva constitui um pressuposto da tributação pois este baseia-se na força económica do contribuinte manifestada na titularidade ou utilização da riqueza. Por outro lado, este princípio constitui também um limite à tributação na medida em que impossibilita que o legislador adopte elementos de ordenação que incidam sobre os elementos constitutivos do imposto contrários às exigências de justiça fiscal consagradas neste princípio. Por conseguinte, a capacidade contributiva estabelece três manifestações de riqueza relevantes que demonstram a capacidade económica do contribuinte e que constituem a base tributável: o rendimento, enquanto riqueza que o contribuinte obtém,<sup>163</sup> o património, enquanto riqueza que possui, e o consumo, enquanto riqueza que gasta – Artigo 104.º da CRP.<sup>164</sup> O artigo 103.º, n.º 1 da CRP faz pressupor o acolhimento do princípio da capacidade contributiva,<sup>165</sup> apesar de não estar actualmente expresso,<sup>166</sup> ao visar “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

---

<sup>163</sup> O rendimento do agregado familiar, no caso das pessoas singulares, e o lucro real, no caso de pessoas colectivas, constituem o índice da capacidade contributiva dos agentes sobre o qual incide a tributação.

<sup>164</sup> Ver, a respeito deste princípio da capacidade contributiva, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/2006, processo n.º 1067/06.

<sup>165</sup> J.L. Saldanha Sanches, “Manual...”, ob.cit., p. 141.

<sup>166</sup> Ao contrário do que era consagrado na Constituição da República Portuguesa de 1933 no artigo 28.º em que se admitia expressamente o princípio da capacidade contributiva em que se lia que “Todos os cidadãos são obrigados (...) a contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos”. Estamos perante um princípio de igualdade jurídica e não de igualdade tributária considerando-se que esta decorre daquela – vide, Manuel H.F. Pereira, “Fiscalidade”, ob.cit., p. 149. O princípio da capacidade contributiva está hoje em dia expressamente consagrado na Constituição de Espanha no seu artigo 31.º “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica”; na Constituição de Itália, no seu artigo 53.º “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”.

### 7.2.3 Princípio do Rendimento Real ou Efectivo

O princípio do rendimento real ou efectivo emerge do consagrado na CRP onde se estipula que «a tributação das empresas<sup>167</sup> incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» – efectivo ou presumido – n.º 2 do artigo 104.º da CRP. A tributação do rendimento real é, desta forma, por imposição constitucional, a regra da tributação do rendimento empresarial e quanto mais tal for respeitado mais se observará os princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal. Do princípio do rendimento real das empresas derivam duas consequências. A primeira respeita à obrigatoriedade de se proceder à determinação do rendimento de forma efectiva, tendo por base a declaração do contribuinte e os seus registos contabilísticos, devidamente controlados para assegurar a sua aproximação à verdade, afastando-se de outro tipo de tributações com base no rendimento médio ou de determinado ano e a adopção de um conceito próprio de rendimento – “rendimento normal”<sup>168</sup> – que apenas poderia ser posto em causa nos casos em que a tributação levasse a situações extremas ou a “situações de intolerável iniquidade”.<sup>169</sup> A segunda consequência respeita ao acolhimento pelo nosso ordenamento de um modelo de tributação de rendimentos com base em métodos indiciários ou indirectos, que permite o apuramento do rendimento de forma presumida, quando seja de todo inadequado para determinar a verdade do material fornecido pelo contribuinte, de forma excepcional e residual, mas sem que se deixe de admitir que o “rendimento real” tanto pode ser o efectivo como o presumido.<sup>170</sup>

Tributar o rendimento real significa atingir a matéria colectável realmente auferida pelo sujeito passivo, o qual tanto pode ser determinado de forma efectiva, através da declaração e da contabilidade

---

<sup>167</sup> “Tributação das empresas” abrange quer a tributação das empresas individuais como a das empresas societárias, entre outras pessoas colectivas que exerçam actividade económica, ou seja, o princípio não se aplica apenas às sociedades em sede de IRC, mas também às pessoas singulares em sede de IRS. A respeito, vide Xavier de Basto, “O princípio da tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 5, Janeiro/2001, p. 6. O autor é do entendimento que os rendimentos do trabalho independente por terem uma natureza quase-análoga à dos rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas devem lhes ser aplicados os princípios vigentes para as pessoas colectivas.

<sup>168</sup> A tributação pelo rendimento normal ao invés da tributação pelo rendimento real consistia antes em tributar o rendimento que o contribuinte podia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente, claro está, das condições concretas em que desenvolveu a sua actividade, não tendo relevo o rendimento efectivamente obtido. O rendimento normal seria atingido através de uma variável autónoma. Vide, Xavier de Basto, “O princípio ...”, *ob.cit.*, p.10.

<sup>169</sup> J. Casalta Nabais, “O dever fundamental...” *ob.cit.*, p.502. Apesar de constituir um desvio ao princípio do rendimento real ou efectivo, a solução dada pelo artigos 87.º, n.º 1, al. c), 89.º, 90.º, n.º 2 e 75.º, n.º 2, al. c) da LGT, não deixa de se compatibilizar com o princípio da capacidade contributiva. Como estamos perante uma presunção ilidível do rendimento, admite, como tal, prova em contrário e, considerando-se que se trata de uma tributação pelo “rendimento normal”, não pode dizer-se que ela necessariamente conduza a “situações de intolerável iniquidade” que só se produziria no caso de uma inadmissível “presunção absoluta de rendimentos” – ver, sobre o assunto, Acórdão do TCA Norte de 23-04-2009, processo n.º 615/07.6BECBR, consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Entendimento contrário tem Xavier de Basto, que sustenta que o n.º 2 do artigo 90.º da LGT é incompatível com a Constituição, por ofensa ao princípio da tributação do rendimento real. Para maiores desenvolvimentos sobre a posição do autor, vide Xavier de Basto, “O princípio ...”, *ob.cit.*, p.20.

<sup>170</sup> Ver, a respeito deste modelo, artigos 87.º, n.º 1, al. a), b), d), e), f), 88.º, 89.º-A e 90.º, n.º 1 da LGT.

do contribuinte, como ser determinada de forma presumida, quando se tenha dúvidas sobre a veracidade dos elementos fornecidos pelo contribuinte. Porém, tanto num caso como no outro estamos perante o princípio do rendimento real pois, neste caso, utiliza-se sempre os factores referidos no art. 90.º, n.º 1, da LGT, porque relacionam-se com o sujeito passivo em concreto.<sup>171</sup>

Assim, a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou excepções. Presumindo-se como verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes, nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, que varia consoante o “grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte”,<sup>172</sup> pode o legislador prever circunstâncias baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverta contra o contribuinte. A previsão dessas presunções terá de se pautar por um critério de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a excepção da tributação pelo rendimento normal.<sup>173</sup>

#### **7.2.4 Considerações acerca do contributo dos princípios no conjunto das obrigações acessórias**

As obrigações fiscais acessórias vão buscar a cada um destes princípios enunciados a sua essência e fundamentação na ordem jurídica tributária.

O contributo do princípio da generalidade, enquanto subprincípio do princípio da igualdade tributária, na esfera das obrigações acessórias reside na obrigatoriedade de todas pessoas, singulares ou colectivas, sem excepção, estarem sujeitos ao pagamento de impostos. Ao estarem sujeitos ao pagamento de impostos, estão inevitavelmente sujeitos ao cumprimento dos deveres acessórios que se encontram legalmente previstos para o seu correcto apuramento. Ressalva terá de ser feita às situações em que, como vimos, não coincide no mesmo sujeito passivo a qualidade de pagador do imposto e cumpridor dos deveres declarativos respectivos. Mas, grosso modo, se todos os cidadãos estão vinculados ao dever do pagamento de impostos, estão inexoravelmente obrigados ao cumprimento dos

---

<sup>171</sup> Ver Acórdão do TCA Norte de 23-04-2009, processo n.º 615/07.6BECBR, consultado em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>172</sup> Xavier de Basto, “O princípio ...”, ob.cit., p. 9. Contrapõe-se, desta forma dois métodos de avaliação da matéria tributável: avaliação directa e avaliação indirecta – artigo 83.º da LGT. Na avaliação indirecta afasta-se, por uma das razões previstas na lei (artigo 87.º da LGT), a presunção de verdade das declarações e outros elementos dos contribuintes (artigo 75.º da LGT), entre eles os registos contabilísticos, pelo que a administração fiscal recorre a elementos estranhos àquelas declarações e elementos para reconstituir a verdade material, ou seja, o rendimento real – vide pag. 14 da mesma obra.

<sup>173</sup> Sobre um maior desenvolvimento acerca deste princípio, vide J. Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, ob. cit., p. 172.

deveres acessórios respeitantes, por força do princípio da generalidade ou universalidade – artigo 12.º e 13.º da CRP.<sup>174</sup>

O princípio da capacidade contributiva também tem o seu peso no conjunto de obrigações acessórias que o ordenamento jurídico português prevê. Como vimos, a observância deste princípio permite que se consiga uma repartição justa da carga tributária e todos os encargos fiscais, facultando que todos contribuam de acordo com as suas possibilidades para se atingir o bem comum. A capacidade contributiva dos sujeitos passivos pode ser auferida em função do rendimento, da despesa ou do património. No imposto sobre o rendimento, a capacidade contributiva dos sujeitos passivos é medida pelo volume global dos rendimentos que auferem de todos os tipos, dos encargos precisos à sua obtenção e, ainda, dos encargos pessoais que lhes determinam e qualificam o teor da vida.<sup>175</sup> Ora, todos os encargos fiscais, englobarão certamente não só os encargos principais, isto é, os encargos pecuniários, mas também os encargos secundários, ou seja, todos os encargos respeitantes a declarações, deveres contabilísticos e de escrituração e de colaboração e informação, a que os sujeitos passivos estão sujeitos.

Dentro deste princípio da capacidade contributiva há outro princípio que sobressai: o princípio da proporcionalidade.<sup>176</sup> Este princípio tem de ser respeitado aquando da atribuição de todos os encargos tributários mesmo quando esses encargos fiscais só indirectamente têm um conteúdo pecuniário, pois a oneração fiscal efectiva das pessoas singulares e colectivas traduz-se também nas obrigações declarativas e contabilísticas. Por influência deste princípio, as declarações de rendimentos a apresentar pelos sujeitos passivos devem poder evidenciar não só os rendimentos auferidos, mas também as despesas necessárias para os obter. Estes encargos secundários, assim como os principais, serão repartidos consoante as possibilidades de cada um, em certa parte.

Fácil será de perceber que estes encargos, serão menos onerosos ou exigentes para as pessoas singulares do que para as pessoas colectivas, maioritariamente por razões de gestão mas também de

---

<sup>174</sup> Como corolário deste princípio temos os sujeitos passivos que estão obrigados a englobar os rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, independentemente do local onde sejam obtidos, da moeda e da forma por que sejam auferidos, exceptuando os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, a taxas especiais ou os rendimentos que estão isentos do pagamento de imposto. Vide, Manuel Faustino, “IRS ...”, ob.cit., p. 296.

<sup>175</sup> Manuel Faustino, “IRS ...”, ob.cit., p. 297.

<sup>176</sup> «O princípio da proporcionalidade exige uma cuidada ponderação entre os fins prosseguidos (v.g. maior controlo fiscal) e os sacrifícios efectivamente exigidos mesmo aos contribuintes, mesmo aqueles que têm maiores capacidades de prestação. A distribuição justa implica a oneração mínima dos que têm menores capacidades de prestação» – Vide, J.L. Saldanha Sanches, “A Quantificação...”, ob.cit., p. 167. Sobre o princípio da proporcionalidade, vide, igualmente, as considerações infra da Parte II, sendo que sobre esta seja relativo às contra-ordenações fiscais.

justiça fiscal na repartição desses encargos, evitando-se uma oneração desmedida e desproporcionada em relação aos objectivos pretendidos.

Por último, mas não menos importante, o princípio do rendimento real ou efectivo tem o seu cunho fortemente marcado no âmbito das obrigações acessórias. Este princípio, conforme foi supra desenvolvido, estipula que a tributação das empresas – empresas no sentido lato, de abrangerem quer as empresas societárias e outras que exerçam actividades económicas, mas também empresas individuais, de que são exemplo paradigmático, os profissionais livres – recai sobre o seu rendimento real. Este rendimento real, como vimos, pode ser determinado de forma efectiva, mediante a declaração e a contabilidade do contribuinte, como pode ser aferido de forma presumida, quando sejam suscitadas dúvidas sobre a veracidade dos elementos entregues pelo contribuinte. Perante este pressuposto, é de todo o interesse do contribuinte que cumpra escrupulosamente com os seus deveres declarativos e com os deveres contabilísticos. O contribuinte deve, por isso, respeitar as formalidades, os prazos, os requisitos, dos deveres acessórios a que está obrigado em virtude da actividade profissional que desempenha. Nas suas declarações e contabilidade deve reproduzir claramente, com verdade e boa fé, em respeito também pelo princípio da colaboração legalmente existente – Artigo 59.º da LGT –, o que efectivamente auferiu, despendeu, contraiu, para que a factualidade descrita nos seus elementos esteja conforme a realidade. Caso assim não proceda, e mesmo admitindo que possa não o fazer por má fé, ao tentar encobrir ganhos, camuflar despesas, entre outras artimanhas que contribuam para que tenha uma matéria colectável mais e mais reduzida, a presunção de que beneficia, nos termos do artigo 75.º da LGT, deixa de se verificar.<sup>177</sup> A título de exemplo de situações que podem levar à não verificação da presunção são as omissões, os erros, inexactidões ou indícios fundados de que as declarações, a contabilidade ou a escrita fornecidos pelos contribuintes não transpareçam, ou até mesmo impeçam, o conhecimento da sua matéria tributável real.<sup>178</sup> Isto tem como consequência o facto de a administração fiscal apurar o rendimento real do contribuinte com base em presunções ou indícios tendo por base os elementos fornecidos pelos contribuintes, entre outros elementos, nos termos do artigo 90.º, n.º 1 da LGT.

Atenta a diversidade de actuações dos sujeitos passivos que poderão levar a que a presunção de que beneficiam deixe de se verificar, cumpre ao contribuinte zelar para que não se justifique a aplicação de métodos indirectos, o que sucedendo levará a que, na maioria dos casos, os contribuintes poderão vir

---

<sup>177</sup> Sobre a presunção de verdade dos elementos dos contribuintes, vide , as considerações infra, nesta Parte I.

<sup>178</sup> Vide, Artigo 75.º, 87.º, 88.º, 89.º-A, 90.º, n.º 1 da LGT.

a pagar mais de imposto do que pagariam se vissem os seus rendimentos tributados nos termos da avaliação directa, podendo, eventualmente, suceder o contrário.<sup>179</sup>

## **8. O dever geral de colaboração recíproco entre os contribuintes e a Administração fiscal**

As obrigações acessórias enquadram-se no dever geral de colaboração,<sup>180</sup> recíproco, entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes, da relação jurídica tributária – Art. 59.º da LGT.

A palavra “colaboração” tem a sua origem etimológica nos vocábulos latinos “cum” e “laborare”, levando a um significado de trabalho conjunto para a obtenção de um fim ou resultado comum.<sup>181</sup>

O dever de cooperação implica do lado da Administração tributária que ela “esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem” – Artigo 48.º, nº 1 do CPPT e artigo 59.º, nº 3 da LGT. Do lado do contribuinte, este dever implica que este “cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso” – artigo 48.º, nº 2 do CPPT –, nomeadamente mediante “o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos

---

<sup>179</sup> Ver a este respeito, com bastante relevância, as considerações do Professor João Sérgio Ribeiro, in “O Mito da Tributação do Rendimento Real”, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2011, p.141 e ss. O Professor defende que a circunstância de a tributação ser feita com base em elementos contabilísticos não significa que o rendimento determinado através deles corresponda ao rendimento que foi efectivamente obtido. Prova disso é a situação frequente de haver empresas que têm duas contabilidades, uma para uso interno e outra para efeitos fiscais. Considera que a tributação do rendimento real, tal como está prevista no art. 104.º, nº 2 da CRP, será, por conseguinte, uma mera intenção, um caminho que deve ser percorrido e não uma realidade existente à partida, pois o rendimento só será verdadeiramente real depois da comprovação e verificação dos elementos contabilísticos, ou seja, depois de feita uma fiscalização adequada. O uso de declarações suportadas por elementos de cariz contabilístico como base da tributação do rendimento pode levar a grandes injustiças, prejudicando essencialmente os trabalhadores por conta de outrem, dados os seus salários serem tributados de uma forma muito mais efectiva, através do mecanismo de retenção na fonte, do que os rendimentos dos profissionais independentes. Tudo isto leva a que haja uma tendência para o aumento das concessões feitas pelo conceito de rendimento real às formas de tributação presuntiva, como no passado. Vide, também do mesmo autor e sobre o tema, “Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável”, Almedina, 2010.

<sup>180</sup> No entendimento de Alberto Xavier, a intervenção do particular na instrução do processo configura apenas o conteúdo de um dever jurídico de colaboração e nunca um dever de prova que caberá apenas e só ao órgão de aplicação de direito, a administração. Para um maior desenvolvimento sobre este argumento, vide Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, p. 162 a 164.

<sup>181</sup> S. Parra de Mas, “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, apud Mª Montserrat Solanes Giralt, “Los Deberes ...”, ob.cit, p. 100.

esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros” – artigo 59.º, n.º 4 da LGT.<sup>182</sup>

Este configura o princípio de colaboração<sup>183</sup> da Administração com os particulares, que integra o artigo 7.º do C.P.A.. Este dever tem como fim máximo a descoberta da verdade material através da boa colaboração entre os agentes intervenientes no procedimento.

A inobservância do dever de colaboração dos particulares pode suscitar a aplicação das coimas e sanções acessórias nos casos previstos na lei e, quando inviabilize o apuramento da matéria tributável real, a aplicação de métodos indirectos, nos termos do artigo 87.º e ss. da LGT.

Nos termos do n.º 3, alínea c) do artigo 59.º da LGT, o dever de cooperação envolve igualmente a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios por parte da Administração. A Administração Tributária, para além de a jusante desempenhar funções de controlo e fiscalização, assume uma função de pedagogia do cumprimento das obrigações tributárias, destacando-se o apoio ao preenchimento das declarações dos contribuintes nos termos do artigo 12.º, números 1 e 2 do R.C.P.I.T.<sup>184</sup>

A notificação do contribuinte para o esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos a que se refere a alínea d) do número 3 do artigo 59.º da LGT, para além de ser prática corrente da maioria dos serviços da Administração Tributária, antes mesmo de vigorar a Lei Geral Tributária, é o resultado do princípio constitucional da participação, consagrado no artigo 268.º da CRP. Uma das manifestações do princípio da cooperação está na possibilidade de a Administração tributária notificar os sujeitos passivos ou os seus representantes para prestarem esclarecimentos a declarações que lhe pareçam pouco claras ou incompletas – artigo 57.º, n.º 4 do CIRS e artigo 117.º, n.º 5 do CIRC.

A relação Administração – contribuinte pressupõe assim uma relação de mútua colaboração e confiança, que, acima de tudo, tornem mais fácil o cumprimento da norma fiscal de forma espontânea e verdadeira.

A informação que a Administração necessita para o exercício das suas funções configura-se num instrumento para se conseguir um determinado objectivo: realizar uma gestão eficaz do sistema legal o

---

<sup>182</sup> A este respeito, vide o Professor Joaquim Freitas Rocha, “Lições de procedimento e Processo Tributário”, 3ª Edição, Almedina, 2009, p. 95. O autor integra o princípio da colaboração em sede de procedimento enquanto sub-princípio do princípio geral da verdade material. Ver também no seguimento do que foi afirmado, os artigos 49.º do CPPT e para uma maior densificação do dever geral de colaboração, atente-se, ainda, ao disposto nos artigos 119.º e ss. do CIRS e 127.º e ss. do CIRC.

<sup>183</sup> O Professor Casalta Nabais é do entendimento que ao invés de se falar em cooperação da administração e do contribuinte, dever-se-á falar antes em colaboração, na medida em que o contribuinte e a administração tributária não se encontram numa relação paritária, isto é, de igualdade de posições que assumem no procedimento. Até porque a terminologia que é utilizada na LGT no seu Art. 59.º e no CPA no seu Art. 7.º isso o confirma. Vide, J. Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, ob.cit., p. 239 e ss.

<sup>184</sup> O dever de colaboração é incompatível com uma postura de não acompanhamento do processo declarativo e de reserva da intervenção da administração tributária para um momento “a posteriori” ao seu encerramento, quando já se consumou a infracção tributária – vide António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária – Anotada, cit., p. 271.

qual leva a que a Administração pretenda recolher o maior número de dados tributários para a comprovação das declarações tributárias apresentadas pelos contribuintes e para a investigação dos factos não declarados, para que se consiga detectar casos de fraude tributária. Por essa razão o sistema de gestão tributário depende em tão grande medida do cumprimento dos deveres de colaboração.

## **9. A presunção de verdade dos elementos dos contribuintes**

As declarações dos sujeitos passivos, desde que estando cumpridos todos os termos previstos na lei, assim como todos os dados e elementos na sua contabilidade e escrita, organizados conforme é exigido pela legislação comercial e fiscal, presumem-se verdadeiras – Art. 75.º da LGT. O contribuinte colabora para a descoberta da verdade material num processo fortemente vincado pelo princípio do inquisitório em que, mesmo não tendo valor de prova legal, as suas declarações estão tuteladas por uma presunção de veracidade – artigo 75.º da LGT. Esta presunção legal criada pelo legislador, assenta no princípio da boa fé da actuação dos contribuintes e visa desonerar a Administração com um papel que outrora desempenhou sem limites, para que tenhamos uma actividade tributária mais repartida e eficaz entre os agentes.<sup>185</sup> Tal disposição garante o papel activo no procedimento fiscal que é levado a cabo pelos sujeitos passivos, obtendo assim um alcance geral com particular importância na hipótese de litígio.<sup>186</sup> Este dever de colaboração recíproco é completado pelo princípio da administração aberta, nos termos da qual, segundo o artigo 268.º, n.º 2 da CRP, o cidadão tem direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas com respeito pelos limites do segredo fiscal.

Porém tal presunção não é absoluta, por razões óbvias. Pode acontecer que as declarações ou a contabilidade ou até mesmo a escrita dos contribuintes revelem omissões, inexactidões ou indícios fundados que não reflectam ou até impeçam o conhecimento da sua efectiva matéria tributável.<sup>187</sup> Ou, por

---

<sup>185</sup> Cfr. Walter Shick, “La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos”, Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p. 189. O autor salienta a importância que reveste a confiança e a credibilidade que se deve pautar na relação entre Administração e administrado, afirmando que «la confianza (...) en los datos del contribuyente es ciertamente una condición indispensable de cualquier sistema impositivo razonable de un Estado libré, pues la imposición se basa en una cooperación entre el contribuyente (a través de su declaración) y la autoridad (a través de la comprobación en base a la declaración). La declaración contiene (...) no solo los elementos jurídicos (...), sino también una important posibilidad para el contribuyente de influenciar legalmente en las decisiones de la administración.»

<sup>186</sup> José Luís Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”, ob. cit., p. 259 a 261.

<sup>187</sup> Não são quaisquer omissões, inexactidões ou erros que podem destruir a presunção de verdade das declarações e contabilidade ou escrita do contribuinte. Para que tal presunção cesse, é necessário que tais irregularidades afectem a credibilidade das declarações e contabilidade ou escrita do contribuinte, por estas não reflectirem ou exprimirem, ou, mesmo formalmente exprimindo ou reflectindo, impedirem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, por inviabilizarem a confirmação dos factos e valores declarados à administração fiscal. Cabe à



outro lado, tendo sido intimado pela administração tributária a prestar um determinado esclarecimento sobre a sua situação tributária, se recuse a fazê-lo.<sup>188</sup> Nestes casos, e ainda nos presentes nas alienas c) e d) do número 2 do artigo 75.º da LGT, para além da presunção não se verificar, poderá legitimar o recurso à avaliação indirecta por parte da administração regulado nos Arts. 87.º e ss. da LGT<sup>189</sup> ou implicar a fixação de um rendimento superior ao rendimento padrão.<sup>190</sup>

Aqueles contribuintes que tenham os seus dados pessoais e empresariais informatizados devem, em respeito pelo princípio da cooperação, fornecer a documentação relativa a análise, programação e execução dos mesmos para que adquiram força probatória. Por esse meio, o Fisco poderá confirmar a fiabilidade dos dados informáticos dos contribuintes – Art. 75.º, n.º 3 e Art. 63.º, n.º 1, al. c) da LGT. Caso o contribuinte se recuse a fornecer essa documentação, a força probatória desses dados cai por terra e poderá constituir, além da contra-ordenação prevista no artigo 113.º do R.G.I.T., fundamento de aplicação de métodos indirectos.

Mas, salvo prova em contrário, há uma regra geral de presunção legal de veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes à administração tributária e dos dados que constarem da sua contabilidade e escrita, se estiverem de acordo com a legislação comercial e fiscal.

---

administração fiscal fazer prova destes factos, de acordo com uma adequada exigência de proporcionalidade – vide António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária – Anotada, ob.cit., p. 332.

<sup>188</sup> Excepto quando, nos termos da lei, for legítima a recusa da prestação de informações. É certo que o contribuinte está sujeito a um dever geral de cooperação com a administração tributária na concretização das diligências legalmente previstas, de que são exemplo as presentes no art. 63.º, n.º 1 da LGT. Contudo, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no número 4 do mesmo preceito legal, podendo o contribuinte opor-se legitimamente à realização de uma eventual inspecção de que possa ser alvo, não sendo tal conduta censurada nem criminal nem contra-ordenacionalmente – se bem que nos termos do número 5 do mesmo artigo se permite expressis verbis o afastamento, por via judicial, da oposição do contribuinte ou qualquer outro obrigado tributário à realização da acção de inspecção.

<sup>189</sup> A presunção deixa de valer se a declaração ou a contabilidade e escrita apresentar omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem a matéria tributável real do sujeito passivo. A prova dos factos que são objecto da contabilidade fica sujeita às regras do ónus da prova estabelecidas no art. 74.º da LGT. Ora, estando nós perante uma omissão de dever que normalmente legitima a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável – Art. 87.º, al. b) da LGT –, produzir-se-á, uma verdadeira inversão do ónus da prova relativamente aos factos a que se refere a omissão, pois à Administração caberá apenas provar a existência da deficiência da contabilidade ou escrita e será ao contribuinte que caberá o ónus de demonstrar o eventual erro na sua quantificação – Art. 74.º, n.º 3 da LGT. Até porque mesmo que não venha a ser feita a utilização de métodos indirectos de avaliação, será ao contribuinte que caberá demonstrar os factos relevantes para a fixação da matéria colectável, naqueles pontos em que há deficiências nas declarações, contabilidade ou escrita. Vide Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada, 3ª Ed., 2003, Vislis, p.365.

<sup>190</sup> A Lei n.º 30-G/2000 veio acrescentar uma nova situação em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte. Trata-se da existência de manifestações de fortuna, indicadas no art. 89.º-A, que permitam concluir que os rendimentos declarados são significativamente inferiores aos que possibilitariam tais manifestações. Neste tipo de situações, é imposto ao contribuinte o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade (n.º 3 do art. 89.º-A) e, não o fazendo, presume-se que os rendimentos são os que resultam da tabela que consta do n.º 4 do mesmo preceito. Vide Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada, cit., p. 375-376. A este respeito, vide, sumário do Acórdão do TCA-Sul de 5 de Julho de 2005, Processo n.º 469/05.

## 10. As Obrigações acessórias: deveres de fazer, não fazer e suportar

As obrigações fiscais acessórias são muito variadas e impendem quer sobre os contribuintes quer sobre terceiros, destinando-se a possibilitar ou a controlar a percepção da dívida de imposto. Neste exacto sentido, o n.º 2 do art.º 31.º da LGT estabelece que “são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”. Em alguns códigos tributários, essas obrigações são reunidas mesmo em capítulo próprio sob a epígrafe de “obrigações acessórias” ou “obrigações acessórias e fiscalização”: veja-se, por exemplo, cap. VI do Código do IRS, cap. VII do Código do IRC e cap. VI do Código do Imposto do Selo.

Essas obrigações – que têm sempre de ter fundamento na lei, como vimos, e cujo incumprimento é tipificado como infracção tributária, dando origem à aplicação das correspondentes sanções previstas no RGIT – podem ser encaradas como «deveres públicos de colaboração no exercício de uma dada função estadual». <sup>191</sup> Contribuintes e administração tributária estão sujeitos, como vimos, a um “dever de colaboração recíproco”, que, pela parte dos primeiros, integra o “cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei” (art. 59.º, n.º 4 da LGT). <sup>192</sup>

Ao verificar-se o facto gerador do imposto, nasce, por força directa da lei, uma relação entre dois sujeitos – o que tem direito à prestação de imposto e aquele a quem esta cabe – que a doutrina designa por obrigação fiscal. A relação jurídico-fiscal não se fica por aí e inclui, igualmente, todo um outro conjunto complexo de outras relações, também de natureza obrigacional, que tem a obrigação fiscal como seu “núcleo central e sua causa determinante” <sup>193</sup> – a obrigação de apresentar declarações e respectivos documentos justificativos, a obrigação de não efectuar certas operações, etc – a que estão vinculados, quer o contribuinte quer terceiros, e que se designam por obrigações acessórias ou deveres fiscais acessórios.

De acordo com o artigo 30.º da LGT, estamos perante o conteúdo da relação jurídico-fiscal, no qual nela está integrada: o crédito e a dívida tributários (al. a); o direito a prestações acessórias de

<sup>191</sup>Cardoso da Costa, “Curso de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 1970, p. 343.

<sup>192</sup> J.L. Saldanha Sanches, “A quantificação...”, *oc.cit.*, p. 70 e ss. O autor alude a estes “deveres de cooperação ou deveres de colaboração” como o “conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes” <sup>192</sup> e constituem a parte substancial dos chamados “custos de cumprimento” <sup>192</sup> em matéria fiscal e são, muitas vezes, o factor principal que permite qualificar um sistema fiscal em termos de simplicidade ou complexidade. Estes custos de cumprimento são internacionalmente conhecidos como “compliance costs”, suscitados pelos contribuintes na interpretação, cumprimento e litigância da lei fiscal que se contrapõem aos custos administrativos ou “administrative costs”, suportados pelo Fisco com a monitorização, controlo, supervisão e recolha do imposto.

<sup>193</sup> M.H. de Freitas Pereira, “Fiscalidade”, Coimbra, Almedina, 2005, p. 249.

qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição (al.b); o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto (al.c); o direito a juros compensatórios (al.d); o direito a juros indemnizatórios (al.e).

Neste conjunto de direitos e deveres que constituem o verdadeiro conteúdo da relação jurídica fiscal sobressaem duas áreas bem distintas: uma zona central ou nuclear e uma zona circundante ou periférica<sup>194</sup>. A zona central concentra a obrigação de imposto e integra não só o direito à prestação pecuniária em que essa obrigação se concretiza e o correspondente dever de a prestar como outros direitos e deveres dela derivados – v.g., o direito ao reembolso ou restituição do imposto, o direito a juros indemnizatórios ou a juros compensatórios. Na zona circundante ou periférica situam-se todos os outros direitos e deveres destinados a garantir e a controlar a obrigação principal e que designamos por obrigações ou deveres fiscais acessórios.<sup>195 196</sup>

O artigo 30.º, n.º 1, als. a) e b) da LGT integra assim, como vimos, na relação jurídica tributária, entre outros, «o crédito e a dívida tributários, o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição».

Os deveres ou obrigações fiscais acessórios ou “deveres auxiliares”<sup>197</sup> têm por base assegurar que a obrigação principal do imposto seja realizada de acordo com a lei. Estes visam para além da determinação da existência das situações que conduzem à obrigação do imposto, a determinação do obrigado e dos valores de que depende a fixação do montante da prestação, podendo a lei estabelecer diversos momentos para o respectivo cumprimento – Art. 31.º, n.º 2 da LGT.

Os sujeitos passivos das obrigações acessórias podem ser os sujeitos passivos da obrigação do imposto, como também, terceiros. Os sujeitos passivos da obrigação de imposto tem diversos deveres a cumprir, entre eles, o de apresentar declarações – Art. 57.º do CIRS. Os terceiros que estão sujeitos ao cumprimento destes deveres são pessoas que, por estarem numa situação especial de conhecimento em relação ao pressuposto da tributação, possibilita-lhes actuações adequadas para detectar e ou concretizar a obrigação de imposto. Mas para além destes, o sistema fiscal tributário prevê que outros terceiros, que já não sujeitos passivos da relação de imposto, mas simples obrigados tributários, em virtude da

<sup>194</sup> Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, “Direito Tributário”, 2ª Edição, Almedina, 2000, p. 262.

<sup>195</sup>M.H. de Freitas Pereira, “Fiscalidade”, ob.cit., p. 250.

<sup>196</sup> O Professor Casalta Nabais afirma que dentro das obrigações ou deveres acessórios, para além das prestações de carácter formal ou prestações de facere a satisfazer seja pelo contribuinte seja por terceiro, estão prestações de natureza pecuniária, como as relativas a juros compensatórios, a juros moratórios, ao agravamento da colecta em caso de reclamação ou pedido de revisão da matéria colectável infundados. Vide, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, cit., p. 237.

<sup>197</sup> Na terminologia empregue por Manuel Pires e Rita Calçada Pires, in *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, pag. 254, que como vimos, evitam atribuir a qualificação de “acessórias” às obrigações secundárias de imposto pois os deveres são estabelecidos mesmo quando não existe ainda ou quando nunca existirá obrigação de imposto, visto o contribuinte poder nunca chegar a exercer a actividade – dão como exemplo os arts. 118.º, n.º 1 do CIRC e 31.º do CIVA.

actividade que exercem, essencialmente, têm que cumprir com determinados deveres acessórios de natureza não pecuniária.<sup>198</sup>

As prestações objecto dos deveres auxiliares presentes na lei traduzem-se no cumprimento de um dever público de cooperação – art. 59.º da LGT –, sob a forma de um dever de fazer (v.g., a apresentação de declarações – art. 57.º do CIRS), de não fazer (v.g., arts. 49.º a 53.º do CIMT) ou de um suportar (v.g., no caso de inspecções – art. 59.º do RCPIT, a contrario).

Dentro da panóplia destas prestações temos assim, tal como argumentamos supra em sede do objecto da relação jurídica tributária, deveres preparatórios que consistem, tal como o nome indica, em preparar a exigência do imposto e determinar a sua exacta medida, incumbidos, geralmente, aos sujeitos passivos da obrigação de imposto, e simples deveres de polícia fiscal, que, por sua vez, consistem em evitar ou reprimir a fraude fiscal, a que estão obrigados, em geral, terceiros.

---

<sup>198</sup> Vide artigo 18.º, n.º 4 da LGT.

## CAPÍTULO V

**A TIPOLOGIA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Cumprida a descrição e caracterização de todo o regime em torno das obrigações acessórias, a nossa atenção centrar-se-á de agora em diante, até ao final desta Parte I, em apresentar o leque de obrigações e deveres acessórios das relações fiscais actuais. Tome-se como exemplo paradigmático o que se passa no IRS relativo aos rendimentos empresariais e profissionais, no IRC e no IVA, em que temos, para além da obrigação de imposto, diversas outras obrigações ou deveres, sejam de natureza declarativa ou comunicativa, sejam de natureza contabilística, sejam outras obrigações ou deveres acessórios, assim como noutros impostos. Far-se-á uma apresentação detalhada, mas não completa, destas obrigações em sede de IRS e IRC, ao passo que relativamente às obrigações de IVA não seremos tão extensivos, por razões de delimitação do presente estudo e para que não se torne num discurso demasiado exaustivo sobre as questões práticas a ele atinentes, até porque em sede deste imposto existem regimes especiais com as inerentes particularidades próprias. Relembre-se que o elenco das obrigações acessórias apresentado é aberto e, logo, não exaustivo, nem é isso que se pretende com o presente estudo. Reservamo-nos, portanto, a uma selectividade científica, que se prende, principalmente, com a ponte que se pretende estabelecer entre estas obrigações e as contra-ordenações previstas no caso de incumprimento, apresentadas na Parte II.

**11. Obrigações acessórias: IRS e IRC**

Após todas as considerações expostas até este momento, cumpre agora anunciar as obrigações acessórias que vimos, de uma maneira geral, falando neste estudo. Torna-se importante, depois de todas as apreciações que foram sendo prestadas, a apresentação destas obrigações e a sua estruturação conforme a natureza que as suas diferentes modalidades assumem. Assim, as obrigações acessórias em sede do IRS empresarial e profissional e do IRC tornam-se verdadeiramente essenciais no procedimento de liquidação e cobrança do imposto respectivo.

A sistematização que adoptamos consistirá, num primeiro grupo, pela apresentação das obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRS e IRC, entre elas as declarações de início, alterações e cessação de actividades, as declarações periódicas de rendimentos, as declarações de substituição e as declarações anuais de informação contabilística e fiscal. Depois, referir-nos-emos às obrigações contabilísticas e de escrituração, de entre as quais estão as obrigações de possuir um regime simplificado de escrituração ou de possuir contabilidade organizada, conforme o caso, a obrigação de possuir um dossier fiscal, entre outros. Em seguida serão explanadas as obrigações de informação ou colaboração

previstas, principalmente nos artigos 119.º, 120.º, 123.º, 124.º do CIRS. Nesse seguimento serão igualmente apresentadas as obrigações respeitantes ao dever de representação. Por fim, e dentro ainda das obrigações relativas a IRS e IRC, abordaremos, sucintamente, as obrigações acessórias das relações que respeitam a valores mobiliários.

### **11.1 Obrigações declarativas.**

Começemos, portanto, por enunciar as obrigações declarativas que os sujeitos passivos de IRS e de IRC ou os seus representantes têm de apresentar.

- a) Desde logo, e em primeiro lugar, a declaração de início, de alterações (no prazo de 15 dias a contar da data da alteração) e de cessação de actividade (no prazo de 30 dias a contar da data da cessação), a apresentar no serviço de finanças do domicílio fiscal (arts. 112.º e 114.º do CIRS). A declaração de inscrição no registo de pessoas colectivas deverá ser apresentada em qualquer serviço de finanças, no prazo de 90 dias, a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida ou, no caso de o sujeito passivo estar sujeito ao registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial. Já a declaração de alterações deverá ser feita no prazo de 15 dias a contar da data da alteração e a de cancelamento no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade dos sujeitos passivos de IRC (arts. 117.º, n.º 1, al. a) e 118.º do CIRC). As declarações de início, alteração e cessação de actividade podem ser enviadas por transmissão electrónica de dados – Art. 112.º, n.º 7 do CIRS.
- b) Além das anteriores, importa referir a declaração periódica de rendimentos, a apresentar: no respeitante ao IRS, em qualquer serviços de finanças ou outros locais em suporte de papel, no mês de Março quando houver apenas rendimentos das categorias A e H, e no mês de Abril nos restantes casos; por transmissão electrónica de dados, no mês de Abril quando houver apenas rendimentos das categorias A e H, e no mês de Maio nos restantes casos (arts. 57.º, 60.º e 61.º do CIRS); no respeitante ao IRC, transmissão electrónica de dados,

até ao último dia do mês de Maio (arts. 117.º, n.º 1, al. b), e 120.º do CIRC – cfr. art. 83, n.º 2, al. a) do CPPT<sup>199</sup>).

- c) Também relevante é a declaração de substituição, sobre a qual já tecemos considerações a respeito, presente no artigo 59.º, n.º 3 do CPPT, a apresentar nos trinta dias imediatos à ocorrência de factos que impliquem a alteração dos rendimentos declarados em IRS (art.60.º, n.º 2, do CIRS), ou para além do prazo legalmente estabelecido para a entrega das declarações quando tiver sido liquidado IRC inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo ou no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal quando tiver sido liquidado IRC superior ao devido ou declarado prejuízo fiscal inferior ao efectivo (art. 122.º do CIRC).
- d) Por último, e não menos importante, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, a apresentar por transmissão electrónica de dados, até 15 de Julho, seja ou não dia útil (arts. 113.º do CIRS e 117.º, n.º 1, al. c), e 121.º do CIRC).<sup>200</sup> Só estarão obrigados a apresentar esta declaração, os sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que fazem parte integrante da referida declaração [cfr. Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, que veio criar a Informação Empresarial Simplificada (IES), que veio simplificar o cumprimento dos deveres de informação de natureza fiscal, contabilística e estatística, através de declaração única transmitida por via electrónica].

N.B.: Os sujeitos passivos que apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente, determinados rendimentos, no ano a que respeita o imposto, estão dispensados de apresentar a declaração de rendimentos, no caso de (artigo 58.º do CIRS):

---

<sup>199</sup> A inactividade de uma sociedade comercial foi considerada causa legal da sua dissolução pelo art. 7.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 399/82, de 23 de Setembro. Tem-se em vista as sociedades fictícias criadas ou mantidas com fins meramente fraudulentos, entre eles a obtenção de benefícios fiscais, o acesso a fundos de investimento, a prática da evasão e fraude fiscais, etc. Ver a respeito, a anotação ao artigo 83.º do CPPT in Helder Martins Leitão, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, 3ª Edição, Almeida & Leitão, Lda., Porto, 2010, p.135 e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Vol. I, 5ª Edição, Áreas Editora, 2006, p. 597.

<sup>200</sup> Com o decreto-lei n.º 55/2000, de 14 de Abril, procedeu-se à separação entre as obrigações declarativas para efeitos de liquidação dos impostos, isto é, as declarações de rendimentos, e as obrigações declarativas para efeitos de controlo fiscal, respeitantes sobretudo a operações com terceiros, em que se destaca a declaração de informação contabilística e fiscal.

- i. Rendimentos tributados por taxas liberatórias (artigo 71.º) e não optem, quando legalmente o possam fazer, pelo seu englobamento;
- ii. Rendimentos de pensões pagas por regimes obrigatórios de protecção social, de montante inferior ao da dedução específica do artigo 53.º, n.º 1.
- iii. Rendimentos do trabalho dependente de montante inferior a 72% de doze vezes o valor do Indexante de Apoio Social.

O incumprimento dos deveres assinalados está sancionado nos artigos 116.º, 117.º e 119.º do RGIT. Como veremos na II Parte deste estudo, o legislador prevê o sancionamento da violação de deveres acessórios de forma a impelir os contribuintes para a necessidade e a obrigatoriedade no cumprimento de tais condutas. Mas quanto a este tema, será desenvolvido infra.

— *Especificidades de certos deveres declarativos em sede de IRC*

Dentro das obrigações declarativas em sede de IRC, importa referir determinados deveres característicos apenas em sede deste imposto. Vejamos:

- Em primeiro lugar, as declarações referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º poderão ser substituídas por mera declaração verbal efectuada pelo próprio sujeito passivo, caso o serviço de finanças ou outro local legalmente autorizado a receber essas declarações, disponham dos meios informáticos apropriados – Artigo 119.º.
- Depois, as entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal estão obrigadas à apresentação ou envio das declarações e, no caso de entidades em liquidação, os deveres declarativos posteriores à dissolução devem ser cumpridos pelos respectivos liquidatários ou pelo administrador de insolvência (artigo 117.º, n.º 9 e 10). Ainda no caso de regime especial da tributação dos grupos de sociedades, estabelece-se cumulação das declarações periódicas (da sociedade dominante relativa ao lucro tributável do grupo e das diversas sociedades, incluindo aquela, como se aquele regime não fosse aplicável – artigo 120.º, n.º 6).

As declarações devem ser completas, devidamente preenchidas e assinadas, devendo as enviadas por via electrónica de dados ser conformes à respectiva regulamentação (artigo 117.º, n.º 4 e 5).



- Para além disso, os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos da escrituração, consoante o caso (artigo 120.º, n.º 10), assim como na declaração anual de informação contabilística e fiscal é imposto, quando se justifique, a concordância exacta entre os seus elementos com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração, conforme o caso (n.º 5 do Art. 121.º).
  
- Cumpre ainda referir que o dever de envio da declaração periódica não existe para:
  - i. Entidades que não exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola e não estejam sujeitas a tributação autónoma (art. 88.º) e
    - Não obtenham rendimentos no período de tributação; ou
    - Obtenham rendimentos, mas beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e desde que estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo; ou
    - Afirmem apenas rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual a 20%.
  
  - ii. Beneficiários de isenção definitiva e total, ainda que a mesma não inclua rendimentos sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo e mesmo que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas desde que não estejam sujeitos a uma tributação autónoma (artigo 117.º, n.º 7);
  
  - iii. Os não residentes que apenas afirmem, em território português, rendimentos isentos (artigo 117.º, n.º 8);

#### **11.1.1 Considerandos:**

Verificamos, assim, que declaração tributária tanto poderá ser a declaração de início, de alterações ou cessação de actividade, quer para efeitos de IRS, quer para efeitos de IRC, a declaração periódica de rendimentos, a declaração de substituição e a declaração anual de informação contabilística

e fiscal.<sup>201</sup> Serão estas declarações o objecto essencial para a função liquidatória e de cobrança dos impostos.<sup>202</sup>

A declaração representa certamente, no vasto conjunto de obrigações acessórias, o dever mais relevante no seio da relação tributária. É a declaração e os dados nela contidos que vão determinar e delimitar, em princípio, o montante de imposto a pagar pelo contribuinte. Em princípio, pois a Administração tributária caso duvide da veracidade ou lhe esteja impossibilitada a verificação dos elementos fornecidos pelo contribuinte tem legitimidade para, fundamentadamente, iniciar o procedimento de avaliação indirecta e ainda tomar medidas inspectivas para averiguar a autenticidade e conformidade dos mesmos, caso assim o entenda.

## **11.2 Obrigações contabilísticas e de escrituração**

- a) No conjunto das obrigações contabilísticas e de escrituração, comecemos pelo dever de possuir contabilidade organizada, nos termos da lei comercial (ou seja, nos termos do SNC ou dos planos de contas das instituições bancárias e seguradoras) e da lei fiscal, relativamente àqueles contribuintes que a ela estejam legalmente obrigados ou que por ela tenham optado – Art. 117.º, n.º 1 do CIRS e Art. 123.º, n.º 1 do CIRC.

A contabilidade organizada é exigida, no respeitante aos sujeitos de IRS, isto é, às empresas individuais que, segundo o art. 109.º, n.º 1 do CIRS, são os titulares de rendimentos empresariais e profissionais, que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação. Ora, nos termos do art. 28.º, n.º 2 do CIRS, estão abrangidos pelo regime simplificado de tributação os titulares de rendimentos empresariais e profissionais que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham atingido valor superior a € 150.000 no montante anual ilíquido da categoria B. Pelo que, no respeitante às empresas singulares, estão sujeitas à contabilidade organizada, para além das que tenham optado por esse regime, as que ultrapassem esse montante.<sup>203</sup>

Por sua vez, no respeitante aos sujeitos de IRC, a contabilidade organizada é exigida, segundo o art. 123.º, n.º 1 do CIRC: às sociedades comerciais ou civis em forma comercial, às cooperativas e às empresas públicas; às demais entidades ou sujeitos

<sup>201</sup> Sem esquecer as importantíssimas obrigações declarativas em sede de IVA, infra enunciadas.

<sup>202</sup> “A tax return filed in a self-assessment tax system is treated by the government as presumptively accurate and is highly unlikely to be reviewed by anyone” in Michael Doran, “Tax penalties and tax compliance”, University of Virginia School of Law, B.A., Wesleyan University, 1988, p. 139.

<sup>203</sup> Segundo o n.º 6 do Art. 28.º do CIRS, cessa a aplicação do regime simplificado quando algum dos limites referidos for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação ulterior de qualquer desses factos.

passivos de IRC que sejam empresas, isto é, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 3.º, n.º 1, al. a) do CIRC); e aos não residentes que obtenham em território português rendimentos imputáveis a estabelecimento estável [artigos 3.º, n.º 1, al. c) e 125.º, n.º 1, al. b)].

- b) Para além do dever de possuir contabilidade organizada, existe igualmente o dever de constituir e manter um processo de documentação fiscal (também designado por dossier fiscal) nos termos dos arts. 129.º do CIRS e 130.º do CIRC. Segundo estes preceitos, os sujeitos passivos de IRS, quando obrigados a possuir contabilidade organizada, e os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do art. 9.º do CIRC, devem constituir até ao termo do prazo para a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação – cfr. Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho;
- c) Depois, existe também o dever de os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, possuírem, nos termos do art. 63.º-C da LGT, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida;<sup>204</sup>
- d) Cumpre referir também o dever de possuir um regime simplificado de escrituração para os sujeitos passivos de IRS (que obtenham rendimentos da categoria B) e de IRC que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola. Este regime traduz-se na obrigação de possuir os seguintes registos ou livros:
- 1) no caso das pessoas colectivas:
    - i) o registo dos rendimentos segundo as categorias de rendimentos considerados em IRS,
    - ii) o registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimento e os outros encargos específicos de cada categoria de rendimento e os outros encargos, e
    - iii) o registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem mais-valias (art. 124.º, n.º 1, do CIRC);

---

<sup>204</sup> Infracção sancionada pelo artigo 129.º do RGIT

N.B.: Os registos em causa não abarcam quaisquer rendimentos provenientes de actividades comercial, industrial ou agrícola, que poderão ser exercidos, a mero título acessório. Para estes, deve ser também organizada uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado –art. 124.º, n.º 2.<sup>205</sup> Tal dever não se aplica quando os rendimentos brutos resultantes dessas actividades, obtidos no período de tributação imediatamente anterior, não excedam € 75.000 (art. 124.º, n.º 3 e 4). A centralização deve ser realizada nos termos indicados para a contabilidade organizada – Art. 125.º.

- 2) no caso de sujeitos passivos de IRS que obtenham rendimentos de categoria B:
- i) o livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias-primas e de consumo,
  - ii) o livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados,
  - iii) o livro de registo de serviços prestados (art. 116.º, n.º 1, al. a), do CIRS, e 50.º, n.º 1, do CIVA).<sup>206</sup>

N.B.: Para além deste dever, os sujeitos passivos têm a obrigação de destacar em separado os montantes que digam respeito a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas (isto é, quando acompanhadas pelas respectivas facturas), não influenciam a determinação do rendimento para efeitos do IRS – artigo 116.º, n.º 1, al. b) e 33.º, n.º 1 do CIRS. Este dever acessório trata-se, na realidade, de um mero ónus. Isto porque o sujeito passivo não está vinculado a efectuar o registo em separado de tais importâncias. Simplesmente sabe que, se não o fizer, essas importâncias vão ser consideradas como rendimento e, logo, tributadas nos termos gerais.<sup>207</sup>

- e) Outro dos deveres é o de proceder aos lançamentos por ordem cronológica, nos diversos registos ou livros, sem emendas ou rasuras no prazo máximo de 60 dias (art. 116.º, n.º 4, do CIRS) ou sem atrasos superiores a 90 dias (art. 123.º, n.º 3 do CIRC).

---

<sup>205</sup> Para uma resumida explicação acerca do apuramento do lucro tributável, ver infra “Especificidades dos deveres declarativos em sede de IRC”.

<sup>206</sup> A que há que acrescentar ainda as especificidades dos sujeitos passivos de IRS que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, contemplada no art. 116.º, n.º 2 do CIRS, e dos pequenos retalhistas, contempladas no art. 65.º do CIVA.

<sup>207</sup> Vide, André Salgado de Matos, “Código do Imposto ...”, ob.cit., p. 510.

f) Ainda dentro das obrigações contabilísticas e de escrituração, e relativamente aos titulares de rendimentos da categoria B, importa apontar e diferenciar:

1. O dever de passar recibo por parte dos beneficiários de rendimento de actividade de prestação de serviços exercida por conta própria e ainda de propriedade intelectual ou industrial ou de “know-how”, quando auferidos pelo seu titular originário (art. 115.º, n.º 1 al. a) do CIRS – cuja sanção para a violação deste dever se encontra no Art. 123.º, n.º 1 do RGIT).
2. O dever de emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas, e a emitir documento de quitação das importâncias recebidas (art. 115.º, n.º 1, alínea b) – cuja sanção para a violação deste dever se encontra no Art. 123.º, n.º 2 do RGIT).
3. Os titulares de rendimentos provenientes de actos isolados, apesar de até à entrada do Orçamento de Estado para 2012 estarem dispensados do cumprimento das obrigações dispostas nos dois números anteriores, tendo apenas que emitir recibo de quitação das importâncias recebidas, passam a estar obrigados nos mesmos termos que os titulares de rendimentos da Categoria A – Art. 115.º, n.º 3 do CIRS.

g) Além destes, o dever de ter documentos de suporte, isto é, os documentos justificativos adequados dos diversos registos e livros (art. 123.º, n.º 2, do CIRC).

h) E ainda, o dever de centralização da contabilidade, o processo de documentação fiscal ou a escrituração dos livros de registo no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento ou instalação situada em território português (art. 118.º e 129.º, n.º 2 do CIRS e 125.º do CIRC).

i) Por fim, existe também o dever de arquivar e conservar os livros da sua escrituração e os documentos com ela relacionados em boa ordem durante os dez anos civis subsequentes (artigos 118.º, n.º 2 e 129.º, n.º 2 do CIRS e 123.º, n.º 4 do CIRC).

O incumprimento dos deveres assinalados está sancionado nos artigos 120.º a 122.º, 123.º e 129.º do RGIT, onde, infra, serão devidamente enquadrados e desenvolvidos.

— Especificidades dos deveres contabilísticos e de escrituração em sede de IRC

Dentro das obrigações contabilísticas e de escrituração, cumpre destacar determinadas obrigações que são características apenas em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Assim, de forma a tornar possível o controlo do lucro tributável das empresas, o Código requer:

- A organização da contabilidade de acordo com:
  - a lei tributária – Art. 123.º, n.º 1;
  - a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor previstas para o correspondente sector da actividade, sem prejuízo das disposições previstas neste Código (art. 17.º, n.º 3, al. a); cfr. v.g. art. 78.º, n.º 4),
- de modo que
  - reflecta todas as operações realizadas pelo sujeito passivo em questão [artigo 17.º, n.º 3, al. b)];
  - possam ser distinguidos os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC dos das restantes não sujeitas a este imposto (art. 17.º, n.º 3, al. b)).

### **11.2.1 Considerandos:**

As obrigações contabilísticas e de escrituração constituem um conjunto de obrigações acessórias auxiliares ou de suporte ou reforço das obrigações declarativas, também elas acessórias, como já vimos. Com isto não queremos, de forma alguma, retirar importância a estas obrigações agora enunciadas mas antes atribuir-lhes um papel de completude essencial na globalidade das obrigações desta natureza. Tanto as obrigações declarativas como as obrigações contabilísticas e de escrituração, sem descurar as obrigações de informação ou colaboração – que serão em seguida apresentadas esquematicamente, mesmo já tendo sido algumas, ao longo deste estudo, enunciadas – representam no seu todo uma importância basilar na relação jurídica tributária cujo fim último é a arrecadação de receitas por parte do Estado para a satisfação das mais diversas necessidades de interesse público.

Concentrando-nos agora neste tipo de obrigações em concreto, a contabilidade organizada representa uma imposição, quer pela lei comercial, quer pela lei fiscal, para determinado tipo de sujeitos passivos que exerçam uma actividade num quadro estrutural e empresarial. Esta imposição tem por base permitir uma maior organização e estruturação da actividade económica desenvolvida por parte das entidades, beneficiando estas do controlo sobre as mais variadas operações que realizem, como também a Administração tributária que “estandardiza” um sistema uniforme dotando-a de uma maior facilidade na fiscalização e transparência dos elementos contabilísticos daquelas.

A obrigação de os sujeitos passivos que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada deverem possuir pelo menos uma conta bancária para as operações relacionadas com a sua actividade económica é fundamental para um controlo mais eficaz e seguro por parte da Administração.

De salientar igualmente é o dever dos sujeitos passivos de arquivarem e conservarem em seu poder os livros de escrituração e os documentos com eles relacionados durante o prazo de dez anos. A razão do prazo ser tão alargado prende-se exclusivamente com a punição de crimes fiscais, cujo prazo de prescrição pode ser superior aos quatro anos que quando decorridos fazem caducar o direito de liquidação – Art. 45.º da LGT. Porém, o n.º 5 do mesmo artigo<sup>208</sup> veio estabelecer que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo-regra de caducidade do direito à liquidação (4 anos) é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. A complexidade de uma investigação fiscal que envolve a análise, a pesquisa, a confrontação de inúmeros documentos nos mais variados suportes físicos, justifica um prazo desta natureza, no interesse quer do contribuinte, que sendo diligente e estando de boa fé só beneficiará ao cumprir com essa conduta, quer do próprio Estado, que lhe garante que os contribuintes conservarão em boa ordem toda a sua documentação relevante para efeitos de uma eventual fiscalização ou da ocorrência de um litígio.

Cumprir neste campo um princípio já referido neste estudo mas que importa trazer agora: o princípio da verdade material.<sup>209</sup> Toda a actuação procedimental tributária deverá consistir na descoberta da verdade material.<sup>210</sup> Esta será apenas conseguida se todos os actos em que o procedimento se divide – actos esses praticados quer por sujeitos públicos, quer por sujeitos privados – a encararem como pressuposto fulcral, não sendo de admitir, nem condutas gananciosas por parte da Administração de tributar ao máximo os rendimentos dos contribuintes, nem condutas por parte destes que se pautem por criar entraves e obstáculos a essa tributação.

---

<sup>208</sup> Aditado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2006.

<sup>209</sup> Vide, artigo 5.º, n.º 2 da LGT. Poderíamos também definir este princípio como o princípio da justiça material.

<sup>210</sup> Manuel Pires e Rita Calçada Pires, “Direito ...”, ob.cit., p. 94.

### 11.3 Deveres de informação ou colaboração

Tal como fomos referindo ao longo deste estudo, as obrigações tributárias nem sempre são devidas pelo sujeito passivo originário de imposto, isto é, pelo contribuinte directo, podendo, para além deste, haver determinados deveres devidos por outros agentes terceiros, também eles sujeitos passivos, como o substituto ou o responsável tributário, e ainda por terceiros, meros obrigados tributários. Todos eles têm para com o ordenamento jurídico um conjunto de outros deveres que respeitam não já aos deveres preparatórios, isto é, aos deveres declarativos e contabilísticos e de escrituração que vimos até então, que permitem preparar a exigência do imposto e determinar o montante devido a pagar, mas sim àqueles deveres que consistem em evitar ou reprimir a fraude fiscal, os, denominados na doutrina, simples deveres de polícia fiscal, relativos ao sector da fiscalização da Administração. Desta forma, vejamos agora a que entidades cabem estes deveres e em que termos:

a) em primeiro lugar, às entidades obrigadas à retenção na fonte ou aos devedores de certos rendimentos provenientes do trabalho dependente, ainda que não sujeitos à retenção na fonte, e de rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação do art. 72.º, n.º 3 (gratificações não atribuídas por entidades patronais, etc.), bem como às entidades encarregadas do pagamento de rendimentos de valores mobiliários devidos por entidades não residentes, nos termos do artigo 101.º, n.º 2, al. b) – Artigo 119.º, n.º 1 – que estão obrigadas a:

- possuir registo actualizado das pessoas credoras, ainda que não tenha havido lugar à retenção (Art. 119.º, n.º 1, al. a); cfr. n.º 6);
- entrega de documentos aos sujeitos passivos (Art. 119.º, al. b); cfr. n.º 3, 4 e 6);
- entregar à Direcção-Geral dos Impostos, uma declaração com os elementos relativos àqueles rendimentos e retenções de imposto, contribuições obrigatórias para regimes de protecção social, subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais, relativas ao ano anterior (Art. 119.º, al. c); cfr. n.º 6 e Portaria n.º 51/2004, de 16 de Janeiro, sobre a obrigatoriedade de envio por transmissão electrónica);
- apresentar a declaração referida no ponto anterior no prazo de 30 dias contados a partir da ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que pressuponha a obrigação de os declarar – Art. 119.º, al. d).



b) Depois, às entidades devedoras de rendimentos aos quais são aplicadas as taxas liberatórias, presentes no Art. 71.º, cujos titulares beneficiam de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa e que, em respeito pelo disposto no n.º 2 do Art. 119.º, são obrigadas a:

- entregar à Direcção-Geral dos Impostos uma declaração relativa a estes rendimentos;
- registar de um modo actualizado os titulares e os respectivos regimes fiscais bem como os documentos justificativos do benefício;

c) Igualmente às entidades devedoras de rendimentos a sujeitos passivos não residentes em território português, que de acordo com o preceituado no n.º 7 do Art. 119.º, devem:

- entregar na Direcção-Geral dos Impostos uma declaração sobre aqueles rendimentos;
- cumprir com as obrigações dos dois primeiros pontos supra da alínea a) caso respeitem a rendimentos desse tipo (Art. 119.º n.º 7, al. b) e Art. 119.º, n.º 1, al. a) e b)) ou com as obrigações da alínea b) caso respeitem rendimentos sujeitos às taxas liberatórias (Art. 119.º, n.º 7, al. b) e Art. 119.º, n.º 2);

d) Tal como, às entidades patronais no âmbito das quais haja planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais (artigo 119.º, n.º 8), que devem:

- declarar a existência dessa situação – o conhecimento é presumido;

e) Assim como, às entidades que suportem os encargos, preços ou vantagens económicas no quadro imediatamente antes indicado (artigo 119.º, n.º 9) devem possuir

- o registo actualizado dos beneficiários;
- a entrega de cópia do respectivo registo aos interessados;
- inclusão, nas declarações a enviar à Direcção-Geral dos Impostos, da informação relativa aos valores dos rendimentos.

f) Como também às entidades devedoras ou às entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares os rendimentos respeitantes a taxas liberatórias, presentes no artigo

71.º do CIRS, ou a quaisquer outros rendimentos que estejam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo (artigo 119.º, n.º 12), que devem:

- possuir registo actualizado das pessoas credoras, ainda que não tenha havido lugar à retenção – al. a) do n.º 1 ex vi n.º 12, al. a);
- entregar anualmente à Direcção-Geral dos Impostos, , uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e retenções de imposto, relativas ao ano anterior.

g) E às entidades registadoras ou depositárias, tratando-se de rendimentos de valores mobiliários, que pressupõe:

- deveres que foram já referidos e estão presentes ao longo de todo o artigo 119.º, ex vi n.º 11 do mesmo normativo.
- a comunicação à DGCI, dos registos efectuados daqueles valores (artigo 125.º, n.º 1, al. a));
- a entrega aos investidores, da declaração dos movimentos de registo realizados no ano anterior (artigo 125.º, n.º 1, al. b));
- nomeação de representante residente, no caso de estarmos perante uma entidade não residente sem estabelecimento estável em território português (artigo 125.º, n.º 2).

h) Assim como cabe às entidades emitentes de valores mobiliários que deverão comunicar, nos termos do artigo 120.º, à Direcção-Geral dos Impostos, os seguintes dados:

- identificação das entidades registadoras ou depositárias;
- quantidade de valores mobiliários emitidos e, tratando-se da emissão contínua, a quantidade actualizada dos valores mobiliários emitidos;
- quantidade de valores mobiliários registados ou depositados em cada uma das entidades registadoras ou depositárias;

i) E aos notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça, bem como entidades e profissionais com competência para autenticarem documentos particulares que titulam actos ou contratos sujeitos a registo predial, com envio mensal, de preferência por via electrónica, à Direcção-Geral dos Impostos, dos actos por eles praticados, bem como das decisões transitadas em julgado dos processos a seu cargo, susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS (artigo 123.º);

j) Para além de que cabe às instituições de crédito e sociedades financeiras, conforme o artigo 124.º, comunicar à Direcção-Geral dos Impostos:

- as operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos;
- os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados.

l) Tal como às entidades emitentes dos vales de refeição (artigo 126.º, n.º 1 e 2) que deverão:

- deter um registo actualizado com, pelo menos, identificação das entidades adquirentes, respectivos documentos de alienação e correspondente valor facial;
- comunicar à DGCI a identificação das referidas entidades e do respectivo montante.

m) igualmente cabe às entidades utilizadoras dos vales de refeição, conforme o artigo 126.º, n.º 3 e 4 (cfr. n.º 5), consistindo no:

- cumprimento do disposto no artigo 119.º (comunicação de rendimentos e retenções), quanto às importâncias sujeitas a IRS;
- registo, pelo menos, da identificação das entidades emitentes e dos respectivos documentos de aquisição;
- registo individualizado dos beneficiários e montantes atribuídos.

n) como também às entidades conexas com encargos dos sujeitos passivos, v.g. juros e prémios de seguros – Artigo 127.º - que devem proceder à:

- comunicação à DGCI e entrega de documentos comprovativos dos sujeitos passivos.

o) e, por último, às pessoas sujeitas a IRS:

- apresentação dos documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionados nas respectivas declarações, quando a Administração fiscal o exija (artigo 128.º, n.º 1; cfr. n.º 2 e 3).

- ▶ Cumpre ainda referir o disposto no Artigo 99.º, n.º 2, onde se estabelece a seguinte obrigação:
  - de a entidade devedora de rendimentos das categorias A e H solicitar ao sujeito passivo beneficiário dos rendimentos os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar (o sujeito passivo tem o dever de os fornecer);
  - de o titular dos rendimentos, para além do supra mencionado, comunicar qualquer alteração fiscalmente relevante às entidades devedoras dos rendimentos (cfr. também n.º 3 e 4 do artigo).

— Especificidades dos deveres de informação ou colaboração em sede de IRC

Importa agora referir e destacar os principais deveres de informação ou colaboração relativamente às pessoas colectivas. São eles:

- a) mapa recapitulativo dos fornecedores presente no artigo 29.º, n.º 1, al. f) do CIVA, por parte das pessoas colectivas de direito público ou de utilidade pública, instituições de solidariedade social e as empresas públicas – envio anual (artigo 127.º);
- b) comunicação de rendimentos e de retenções na fonte (artigo 128.º);
- c) registo ou depósito de valores mobiliários (artigo 129.º; cfr. artigo 125.º e 138.º do CIRS);
- d) à manutenção em boa ordem, durante o prazo de dez anos, de um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação (artigo 130.º; cfr. artigos 64.º, n.º 5, 67.º, n.º 7 e 78.º e Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho);
- e) a importância da comprovação da efectiva apresentação da declaração de rendimentos para o exercício de direitos específicos (artigo 131.º);

- f) não transferência de rendimentos para o estrangeiro e auferidos por não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto (artigo 132.º, cuja infracção é sancionada pelo artigo 126.º do RGIT).
- No que diz respeito a informações relativas a operações financeiras, cabe às instituições de crédito e sociedades financeiras, nos termos do artigo 63.º-A da LGT:
- a) Comunicar, anualmente, à DGCI, as transferências transfronteiras que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável – n.º 2;<sup>211</sup>
- b) Sempre que solicitadas pela Administração tributária, deverão prestar informações sobre os montantes envolvidos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, que tenham efectuado – n.º 3;

### **11.3.1 Considerandos:**

Regra geral, o indivíduo chamado a colaborar é o sujeito passivo originário, principal e essencial da obrigação tributária, ou seja, o sujeito que pratica o facto tributável, conhecido como contribuinte. O sujeito passivo de imposto, como constatamos, pode estar obrigado a cumprir com as declarações respectivas, a prestar esclarecimentos quando seja solicitado, a cumprir com uma série de deveres formais que configuram a relação tributária. Não obstante, noutros casos, a pessoa chamada a colaborar poderá não ser o sujeito passivo originário mas antes outro sujeito passivo a quem a norma jurídico-tributária impõe o cumprimento das obrigações do contribuinte: estaremos perante as figuras do substituto ou retentor tributário. O sujeito passivo, o contribuinte, o substituto, têm de cumprir uma série de obrigações de natureza auxiliar – deveres de colaboração – que contribuem para o mesmo fim, ou seja, o cumprimento da obrigação tributária para uma actividade tributária eficaz. Mas para além do sujeito passivo, existem também outros sujeitos denominados “terceiros” aos quais são exigidos o cumprimento destes mesmos deveres auxiliares, independentemente da sua capacidade contributiva, como é o caso das entidades e profissionais enunciados no artigo 123.º do CIRS.

---

<sup>211</sup> O n.º 2 do artigo 63.º-A da LGT respeita, desta forma, às transferências financeiras para países, territórios ou regiões, com regime de tributação privilegiada mais favorável, conhecidos como paraísos fiscais ou, em inglês, “off-shores”. Pretende-se com esta obrigação exigida a estas instituições e sociedades tentar que a Administração detenha um conhecimento o mais alargado possível sobre situações de eventuais fugas de capitais para o estrangeiro, que configuram uma situação de evasão fiscal, que em nada beneficiam as receitas públicas, muito pelo contrário. Cfr., a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, e a Portaria 1066/2009, de 18 de Setembro.

Em respeito pelo dever geral de colaboração ou cooperação recíproco já supra referido, todos os actores que participam nas mais diversas relações jurídicas tributárias devem pautar a sua actuação de acordo com tal desígnio. Para que a Administração fiscal cumpra com as suas incumbências é necessário que todos os agentes cumpram com as mais variadas obrigações de informação e de colaboração. O cumprimento destas obrigações, assim como de todas as outras já referidas, está assegurado pelas sanções a ser aplicadas no caso de incumprimento das mesmas, previstas no RGIT, conforme veremos infra.

Contudo, o legislador necessita de fazer uma ponderação acerca das obrigações acessórias que exige aos diferentes sujeitos passivos mediante a sua capacidade contributiva para que não lhes sejam impostos deveres que sejam desmedidos ou demasiado onerosos. O ordenamento jurídico-constitucional-tributário português consagra neste quadro o princípio da proibição de excesso ou princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 18.º, n.º 2 da CRP. De acordo com este princípio, excessivo é tudo o que não é apropriado aos fins cuja consecução é proposta ou tudo o que não é necessário para atingir os mesmos fins.<sup>212</sup> Como tal, o legislador ao criar obrigações acessórias teve, e terá sempre, na sua incessante tarefa legislativa, que avaliar e pesar da melhor forma os sujeitos passivos aos quais aquelas vão ser exigidas e as circunstâncias fácticas que despoletam o seu nascimento, tendo como critério orientador a capacidade contributiva dos sujeitos e a actividade de cada um.

#### **11.4 Obrigações respeitantes ao dever de representação**

Os não residentes com rendimentos sujeitos a IRS e os residentes que se ausentem por período superior a seis meses são obrigados, por força do artigo 130.º, n.º 1, a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência<sup>213</sup> em Portugal, com o fim de:

- os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos;
- garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

O n.º 2 do artigo 130.º impõe que a designação seja feita na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, em que constará a obrigatória aceitação expressa do representante.

---

<sup>212</sup> Definição dada por Manuel Pires e Rita Calçada Pires, "Direito ...", ob.cit., p. 121.

<sup>213</sup> O artigo acrescenta "sede" mas de acordo com o artigo 2.º, n.º 3 do Código do IRC a entidade é considerada, para todos os efeitos, residente. Não menciona contudo, ao contrário do exigido para o cumprimento do dever de representação em sede de IRC (artigo 126.º, n.º 1), a possibilidade de a pessoa singular ou colectiva ter apenas "direcção efectiva" no território português. Contudo, tal como acontece com aquelas entidades que tenham inclusive "sede", são consideradas residentes nos termos daquele preceito.

Na falta de designação, para além da sanção que no caso poderá caber (art. 124.º do RGIT), não poderão ser realizadas as notificações previstas no CIRS (Art. 142.º, n.º 2), de acordo com o n.º 3 do artigo 130.º.<sup>214 215</sup>

— *Especificidades do dever de representação em sede de IRC*

No que respeita aos deveres de representação em sede deste imposto, as entidades que não tenham

- Sede;
- Direcção efectiva;
- Estabelecimento estável;

em território português, mas nele auferindo rendimentos,

Assim como,

- sócios ou membros de entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal que não sejam residentes em território português (no artigo 5.º, n.º 9, fcciona-se a existência de estabelecimento estável no território português),

são obrigadas a:

- designar uma pessoa singular ou colectiva, com residência, sede ou direcção efectiva, perante a Administração Fiscal que figure como seu representante naquele território e cumpra com as obrigações e deveres emergentes de IRC – artigo 126.º, n.º 1 e 2. O incumprimento do disposto para além da sanção de não poder ser notificado, poderá incorrer na sanção disposta no artigo 124.º do RGIT.

---

<sup>214</sup> Ver também o dever de representação em relação às entidades registadoras ou depositárias de valores mobiliários – Artigo 125.º, n.º 2 do Código do IRS.

<sup>215</sup> Ver a este respeito infra o nosso comentário a um Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 5 de Maio de 2011 em sede de contra-ordenação fiscal por falta de designação de representantes – artigo 124.º do RGIT.

## **11.5 Outras obrigações acessórias.**

De entre outras obrigações presentes ao longo do Código do IRS, revele-se a importância de as declarações estarem devidamente assinadas pelos sujeitos passivos ou pelos seus representantes ou por gestor de negócios, devidamente identificados, pois caso não estejam, são recusadas, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação – Art. 146.º.

### **11.5.1 O caso especial das relações que respeitam a valores mobiliários**

Os adquirentes de acções e outros valores mobiliários para disporem ou exercerem quaisquer direitos sobre os rendimentos ou ganhos de que são titulares têm duas opções. Por um lado, deve ou o adquirente ou o alienante dos valores mobiliários entregar a declaração à Administração fiscal quando a respectiva aquisição ou alienação tenha sido realizada sem a intervenção, na realização das operações, das entidades do artigo 123.º e 124.º – n.º 1 do Artigo 138.º do CIRS. Por outro lado, caso estas entidades tenham intervindo, não é necessária tal comunicação à Administração fiscal, pois estas, por sua vez, por se tratar de entidades creditadas e profissionais, têm a obrigação de fazer tal comunicação à Administração fiscal, como é o caso por exemplo dos notários, relativamente a todos os actos por si praticados que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, e no caso das instituições de crédito e das sociedades financeiras, relativamente às operações efectuadas com a sua intervenção respeitante a valores mobiliários – n.º 1 do Artigo 138.º, a contrario do CIRS.<sup>216</sup> Quer o titular quer a entidade são ambos responsáveis quanto ao dever de comprovação, sem prejuízo de o Ministério Público poder promover a inibição do exercício daqueles direitos, e do disposto no artigo 125.º-B do RGIT – n.º 3 do artigo 138.º do CIRS.

Cabe aos adquirentes de valores mobiliários provarem que a aquisição foi realizada com a intervenção das entidades dos artigos 123.º e 124.º ou que, caso não tenha sido, provem que a comunicação da operação foi efectuada, por si ou pelo alienante, à Administração fiscal.<sup>217</sup>

Estas exigências têm uma simples justificação: no primeiro caso, o imposto já foi pago através de retenção liberatória na fonte através de uma taxa especial – artigo 72.º, n.º 4. No segundo, tal não

---

<sup>216</sup> Ver artigos 120.º, 125.º e 119.º do CIRS, por esta ordem.

<sup>217</sup> As entidades pagadoras ou colocadoras à disposição de rendimentos ou ganhos não podem realizar o respectivo pagamento ou colocação à disposição dos titulares das respectivas acções, sem que lhes seja feita prova da apresentação da declaração de modelo oficial, quando esta se mostre devida – isto é no caso de nenhuma das entidades do Art. 123.º ou 124.º ter intervindo. A inobservância da referida obrigação implica responsabilidade solidária pelo eventual não cumprimento de obrigações fiscais devidas pelo accionista (v.g. imposto não liquidado na sua esfera) e relacionadas com a aquisição e percepção do rendimento, sem prejuízo do disposto no RGIT (n.º 2 do art. 138.º do CIRS).



ocorreu, mas a Administração fiscal fica a saber que se realizou uma transacção de valores mobiliários que pode ter gerado uma mais-valia sujeita a IRS.<sup>218</sup>

Quando se trate de titulares que sejam sujeitos passivos de IRC, são também aplicados os preceitos do art. 125.º e 138.º do CIRS, nos termos do art. 129.º do Código do IRC.

---

<sup>218</sup> André Salgado Matos, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Anotado, Instituto Superior de Gestão, 1999, p.558.

## **12. Obrigações acessórias: IVA**

No grupo de obrigações acessórias que respeitam ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, mencionamos já no início deste capítulo que abster-nos-íamos de entrar em grandes considerações para que não se torne este estudo, e voltamos a frisar esta ideia, demasiado exaustivo, em questões demasiado praxiológicas, evitando entrar noutros campos que não o jurídico, como o contabilístico. Isto pois não nos propomos a dissecar todo o conteúdo em torno deste imposto até porque as obrigações acessórias a ele inerentes não constituem um conjunto homogéneo, mas antes variam conforme a situação em concreto do sujeito passivo, de que é reflexo, por exemplo, os regimes especiais previstos nas subsecções I a III, da subsecção IV, do capítulo V, do CIVA. É certo porém que, mesmo aquando da supra apresentação das diversas obrigações acessórias em sede de IRS e IRC, foram sendo enunciadas determinadas obrigações de IVA que se relacionam, directa ou indirectamente, com aquelas. Para além destas razões, ao longo deste estudo, foram sendo tecidos comentários, sempre que pertinentes, ao modo como este Imposto foi estruturado pelo legislador e as suas respectivas manifestações, pelo que revela que não é nossa intenção, de todo, descurar a importância do imposto sobre o consumo, em detrimento do imposto sobre o rendimento.

Assim, limitamo-nos a expor as obrigações que julgamos, no presente estudo, essenciais em sede de IVA, quer declarativas, quer contabilísticas e de escrituração, relativas aos deveres preparatórios, e ainda deixando algumas notas relativamente a outras obrigações, nomeadamente a de emitir factura e de repercussão do imposto.

### **12.1 Obrigações declarativas.**

Começamos então por identificar as declarações que os sujeitos passivos de IVA têm o dever de entregar (nos termos do art. 29.º, n.º 1, als. a), c), d), e) e f), do CIVA):

- a) Em primeiro lugar, a declaração de início, alteração ou cessação da sua actividade, a qual, é a mesma para efeitos de IRS ou IRC;
- b) Em segundo lugar, a declaração mensal ou trimestral (consoante o volume de negócios no ano civil anterior seja igual ou superior a € 650.000 ou inferior a este montante), a ser enviada via Internet,<sup>219</sup> relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade, a realizar até ao

---

<sup>219</sup> A Portaria n.º 375/2003, de 10 de Maio, instituiu a obrigatoriedade aos sujeitos passivos do IVA do envio de dados por transmissão electrónica.

dia 10 do segundo mês seguinte aquele a que respeitam as operações, ou até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo (art. 41.º do CIVA);

c) Depois, a declaração de informação contabilística e fiscal e anexos exigidos para os regimes especiais, que fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os CIRS e CIRC;

d) Assim como o mapa recapitulativo, a enviar durante os meses de Maio e Junho, com a identificação dos sujeitos passivos seus clientes, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que referem os Códigos do IRC e IRS, arts. 120.º, n.º 1 e 60.º, n.º 1, al. b), ii), respectivamente;<sup>220</sup>

e) E por fim, o mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que referem os Códigos do IRC e IRS – a ser enviada nos mesmos termos e prazos enunciados na supra alínea d).

## **12.2 Obrigações contabilísticas e de escrituração.**

Para estas obrigações vale o que se disse supra, em sede do IRS e IRC, já que tais obrigações resultam do SNC, do CIRC ou do IRS para que remete o CIVA ou deste último Código para o qual remetem, por sua vez, o CIRC e o CIRS. No Código do IVA estas obrigações do regime geral de tributação estão presentes nos arts. 44.º a 49.º, relativas aos deveres referentes à contabilidade, e nos arts. 50.º a 52.º, respeitantes aos deveres de escrituração ou registo. Atente-se, igualmente, aos arts. 68.º, 73.º, 76.º, 100.º e 101.º do CIVA onde estão presentes obrigações acessórias que devem ser respeitadas sob pena de incorrerem em responsabilidade contra-ordenacional, nos termos do RGIT.

---

<sup>220</sup> Vide Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Novembro, in 2ª Série, publicado em Diário da República de 30 de Dezembro de 2005, que estabelece normas relativas ao envio por correio electrónico da declaração periódica de rendimentos e das declarações anuais de informação contabilística e fiscal

### 12.3 Outras obrigações acessórias.

De entre o rol de obrigações acessórias que não foi referido e ao qual o sujeito passivo de IVA está submetido, são de destacar, pela sua importância e pelo carácter típico que apresentam neste imposto, as obrigações de emitir factura e de repercussão do imposto, previstas, respectivamente, na al. b) do n.º 1 do art. 29.<sup>o</sup><sup>221</sup> e no art. 37.<sup>o</sup> do CIVA.

Nos termos dos n.º 1 e 2 do mencionado art. 37.<sup>o</sup>, a importância do imposto liquidado deverá ser adicionada ao valor da factura ou documento equivalente ou, no caso de a emissão desta não ser obrigatória, incluído no valor do preço, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços.<sup>222 223</sup>

De igual importância configura o direito de representação. O entendimento que é sufragado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia vai no sentido da não obrigatoriedade dos sujeitos passivos, não residentes em Portugal mas com algum elemento de conexão física (sede, estabelecimento estável ou domicílio) num dos Estados-membros, nomearem um representante fiscal – Art. 30.<sup>o</sup> do CIVA.<sup>224</sup>

A título de curiosidade refira-se que as declarações periódicas devem ser assinadas pelo técnico oficial de contas nos casos a que respeitem a sujeitos passivos que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRC ou do IRS.

Vejamos, portanto, com mais detalhe e interesse para o presente estudo, a obrigatoriedade de emissão de factura.

---

<sup>221</sup> Assim como nos arts. 35.<sup>o</sup> a 39.<sup>o</sup> do CIVA.

<sup>222</sup> Relativamente a esta obrigação de repercussão do imposto, cumpre excepcionar o presente no n.º 3 do art. 37.<sup>o</sup>. Tratam-se de transmissões de bens ou da prestação de serviços que configuram um negócio do sujeito passivo de IVA consigo próprio em que o consumidor final dos primeiros ou o utilizador dos segundos é, a seu modo, a própria empresa.

<sup>223</sup> Estamos assim perante uma obrigação jurídica apenas formal, isto é, uma obrigação de efectuar a repercussão na factura ou em documento equivalente. Pois, quanto à obrigação material de repercussão, à exigência efectiva do IVA aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços, numa economia de mercado, não pode a mesma apresentar-se senão como uma obrigação que nos remeta para o conceito de obrigação natural. São os reflexos da liberdade de mercado. Tratando-se o IVA de um imposto integrado no preço dos bens e das prestações de serviços, sendo que este é fixado pelos processos de mercado e não pelo Estado, não pode o legislador dispor de meios para assegurar a efectiva repercussão, pois seria, de todo, inviável. Por esse facto, e por não estar sujeita a uma imposição legal, essa obrigação aproxima-se do conceito de obrigação natural, levando a que esse aparente dever legal de repercussão não seja mais do que um dever de ordem meramente moral ou social – Vide José Casalta Nabais, Direito Fiscal, cit., p. 247.

<sup>224</sup> A este respeito vide, infra, as considerações em sede da contra-ordenação do artigo 124.<sup>o</sup> do RGIT, que visa sancionar a falta de designação de representantes.

### 12.3.1 A obrigatoriedade de emissão de factura

Os sujeitos passivos de IVA estão obrigados a emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos arts. 3.º e 4.º do CIVA, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA. Nos termos do n.º 13 do mesmo normativo, documentos equivalentes são quaisquer documentos e, no caso de facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão.<sup>225 226</sup> O mero preenchimento da factura faz originar a exigibilidade do imposto nos termos do Art. 8.º do mesmo Código.<sup>227</sup>

A factura comprova que houve efectivamente uma transacção comercial sem que, por isso, tenha um objectivo exclusivamente fiscal. A factura constitui um documento em que estão reflectidas as operações efectuadas entre o comprador e o vendedor, tendo por finalidade a comprovação das transacções ou serviços prestados por quem a emite. A facturação é de extrema importância na medida em que é através dela que o sujeito passivo tem exacto conhecimento, quer do valor do imposto a pagar, quer do valor do imposto a deduzir. Por essa razão a factura deverá necessariamente conter alguns elementos de informação, previstos no n.º 5 do Art. 36.º do Código, que tem como finalidade permitir à Administração tributária o controlo da situação tributária, como também obter prova dos factos a controlar, motivo por que as facturas, emitidas de acordo com os termos da lei, constituem formalidade

---

<sup>225</sup> Cfr. ainda, a este respeito, artigo 40.º, n.º 5, 2ª Parte, no qual se estabelece que o Ministro das Finanças pode ainda equiparar a facturas certos documentos de uso comercial habitual.

<sup>226</sup> De acordo com a Directiva 77/388/CEE alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, artigo 28.º H, n.º 3 a), quinto parágrafo “são equiparadas a factura todos os documentos ou mensagens que alterem a factura inicial e para ela façam remissão específica e inequívoca”. A expressão “ou documento equivalente” foi eliminada por força desta Directiva que deveria ter sido eliminada do texto do Código até 1 de Janeiro de 2004, em respeito pelo artigo 5º do diploma comunitário, se bem que o legislador nacional até agora assim ainda não procedeu. Neste contexto, importa referir um acórdão do TCA-Sul de 14.05. 2002, Processo n.º 6340/02, cujo sumário expressa o seguinte: «De acordo com o disposto no art. 28.º, n.º 1, al. b) do CIVA, os sujeitos passivos de imposto são obrigados a emitir factura ou documento equivalente por cada prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da prestação dos serviços. Sendo assim, recebida determinada verba por conta da prestação do serviço que dê lugar a liquidação do IVA, e ainda, que tal pagamento seja parcial, deve o sujeito passivo liquidar e entregar nos Cofres do Estado o montante do imposto liquidado. Mencionado num extracto de conta o montante de IVA liquidado, não pode o sujeito passivo vir alegar que não havia lugar à entrega do imposto por tal documento não constituir factura ou documento equivalente, pois cumpria-lhe ter emitido oportunamente a factura, não podendo alegar que, por não ter sido emitida a factura, não há lugar à entrega do imposto, pois cabe-lhe emitir a factura ou documento equivalente em tais situações».

<sup>227</sup> A declaração periódica com entrega do imposto em dívida em sede de IVA tem como base a factura. A emissão de factura permite ao alienante de bens ou prestador de serviços o direito à dedução e a exigibilidade do imposto. Sobre este processo v. Xavier de Basto, A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (1991) p. 101-105. Neste imposto a emissão de uma factura, entre outras operações comerciais, tem como fim servir de base à liquidação do imposto.

ad substantiam, insusceptível de substituição por um qualquer outro meio de prova.<sup>228</sup> Este modelo é menos exigente e simplificado do que o que existe nos recibos que são exigidos aos profissionais liberais, no momento em que recebem o pagamento de qualquer serviço, nos termos do Art. 115.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, conhecido por “recibo verde”, com finalidades meramente fiscais.

Facturas, recibos, notas de crédito, notas de débito, guias ou notas de devolução entre outros documentos do género, não servir de base a outras declarações, nomeadamente, a fazer prova da declaração periódica com pagamento do IVA, na qual estão presentes os dados contidos nos vários tipos de documentos legalmente exigidos, ou documentar os custos das empresas no caso dos recibos exigidos pelo IRS, sempre em respeito pelo princípio da colaboração com a Administração tributária, presente na LGT no artigo 59.º.<sup>229</sup> A obrigação de facturação das transacções de bens ou prestação de serviços em sede de IVA, assim como a emissão, entrega e conservação de documentos justificativos ou equivalentes, podem ser considerados como um complemento dos respectivos deveres de contabilidade e de registo. Por essa razão, o incumprimento do dever de facturação, quer no preenchimento da factura, quer na sua entrega a quem de direito, implica o incumprimento do dever geral de colaboração com a administração fiscal, que poderá levar o infractor a incorrer numa contra-ordenação nos termos do artigo 123.º do RGIT.

---

<sup>228</sup> O desrespeito pelos requisitos legais de forma das facturas ou de outros documentos equivalentes legalmente admitidos para este efeito prescritos no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, não confere direito à dedução do imposto nela mencionado, independentemente da realização ou não da operação a que a mesma respeita – artigo 19.º, n.º 2 do CIVA. Vide, Acórdão do TCA-Sul, de 25.06.2002, processo n.º 6721/02 e Acórdão do mesmo tribunal de 30.01.2001, processo n.º 3363/00. Dentro desta temática, destaca-se o artigo de Isaac Ibáñez Garcia, “Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, Noticias de la Unión Europea, n.º 276, Enero, 2008, p. 73 e ss. Muito sucintamente, o autor alerta para uma situação concreta em que um sujeito passivo de imposto não pôde deduzir o IVA suportado num dado contrato de compra e venda por não estar na posse de uma factura que cumprisse com todos os requisitos legais exigidos mas que tem na sua posse a escritura pública de tal contrato, que contem todos os requisitos em falta na factura, sustentando a sua posição com base no princípio da proporcionalidade. No ordenamento jurídico-tributário espanhol, para além das facturas originais, a lei limita bastante os documentos permitidos para comprovação das operações económicas realizadas dos sujeitos passivos, conforme se afere da leitura do artigo 97. da Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (equivalente ao nosso Imposto sobre o Valor Acrescentado). É certo que a Lei não pode admitir que qualquer tipo de documento apresentado na contabilidade dos contribuintes seja considerado para efeitos fiscais, por forma a poder deduzi-lo sobre as operações tributáveis que efectuaram. E não pode por razões de segurança jurídica. Os documentos legalmente admitidos e os mecanismos sobre os quais assentam devem ser creditados e controlados pelas autoridades competentes, de forma a impedir, na medida do possível, a evasão e fuga fiscais. Neste caso, não aceitar uma escritura pública como documento que contem todos os elementos que deveriam constar na factura, para efeitos de permitir a dedução do imposto suportado, que no caso era bastante avultado, parece-nos de todo, desproporcional à tutela que se pretende garantir pelo simples facto da violação de um requisito formal.

<sup>229</sup> «(...) los datos que integran la prestación de declarar son aquellos que pueden determinar – directa o indirectamente – el «an» o el «quantum» de la obligación material (...). Vide, Francisco Hernández González, “Una contribución...”, ob.cit., p.20.

## PARTE II

**O INCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:  
AS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS**

## CAPÍTULO I

**ENQUADRAMENTO JURÍDICO-SANCIONATÓRIO**

Tendo sido apresentado o regime das obrigações acessórias, alicerçado no dever geral de colaboração, e a sua tipificação em sede de IRS, IRC e IVA, cumpre agora debruçarmo-nos sobre o tema das Contra-ordenações fiscais. Após as considerações chegadas, pode-se perguntar qual a forma que o direito fiscal estabeleceu para assegurar o cumprimento de condutas que, à partida, não são, pela sua natureza, alvo de uma censura ética como os crimes, e que se limitam a garantir o pagamento da obrigação principal de imposto e a impedir os fenómenos da fuga e evasão fiscal. Por que razão, então, a falta ou o simples atraso de entrega da declaração tributária, é sancionada por uma contra-ordenação e não por um crime? Por que razão, portanto, é que todas aquelas condutas sobre as quais tratamos na Parte I deste estudo são punidas a título contra-ordenacional e não criminal? Serão essas sanções adequadas e eficazes para o que se pretende fazer valer ou, pelo contrário, serão elas desmesuradas e injustas? Será esta a melhor forma de prevenir e sancionar o incumprimento deste tipo de condutas? Estas e outras, são questões às quais nos propomos responder em seguida.

**1. O Direito sancionatório tributário: os crimes e as contra-ordenações**

O direito fiscal integra no seu seio um sector de direito sancionatório – o designado direito penal fiscal em sentido amplo, que está regulado no RGIT.

O direito penal fiscal constitui aquela parcela do direito penal que define os tipos de infracção em normas tributárias, que impõem ou proibem comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos, e comina as respectivas sanções.<sup>230</sup> Tanto o direito penal como o direito contra-ordenacional fiscal, enquanto direito sancionatório, abarca no seu conjunto normas que estabelecem infracções e normas que prevêm sanções para essas infracções.

---

<sup>230</sup> José Casalta Nabais, "Direito Fiscal", 6ª Ed., Almedina, 2010, p.450.

A infracção fiscal é toda e qualquer violação ou inobservância de uma norma tributária<sup>231</sup> legalmente tipificada. A natureza e a gravidade das infracções fiscais será diferenciada conforme o relevo do bem jurídico que essas infracções visam proteger ou tutelar. E o bem jurídico que se pretende tutelar será assegurado pelo estabelecimento de sanções jurídicas que deferirão quanto à intensidade e quanto à natureza, de acordo com as reacções de repressão social provocadas pelas infracções.<sup>232</sup>

Dentro do direito das infracções fiscais temos, por um lado, infracções penais, qualificadas como crimes tributários, e as correspondentes sanções penais, as penas de prisão e as penas de multa e, por outro lado, as infracções contra-ordenacionais, designada por contra-ordenação, e as correspondentes sanções, conhecidas por coimas.<sup>233 234</sup>

O sujeito passivo, originário ou não originário, contribuinte de facto ou de direito, pessoa singular ou colectiva, adquire essa qualidade por duas vias: ou é o destinatário directo da realidade factológica legalmente prevista, ou, por sua vez, é possuidor das características pessoais contidas no tipo de sujeição de um determinado imposto. Este pode através de diversos comportamentos impedir a realização dos fins que determinara o surgimento do tributo, arrançando forma de escapar ao enquadramento da factologia contida no tipo legal. Tal comportamento poderá ser ilegítimo e não estar previsto nenhum tipo legal que sancione tal conduta. Contudo, quando ilegítimo e preenchendo qualquer dos tipos de infracção estabelecidos na lei fiscal, constitui facto relevante para o domínio do direito sancionatório tributário. Como referem João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, «sendo evidente a essencialidade do tributo, claro se torna a necessidade do estabelecimento de mecanismos que induzam o destinatário da norma de imposto a acata-la, não apenas como resultante da coacção que em abstracto impregne toda a ordem jurídica, mas mais especificamente, pelo estabelecimento de um conjunto de tipos de ilícito especificamente dirigidos à infracção daquelas normas e regimes substantivos.»<sup>235</sup> A importância do regime de infracções tributárias aí reside, pois o destinatário da obrigação, enquanto ser livre, poderá

<sup>231</sup> Cfr. Soares Martinez, "Direito ...", ob.cit., p. 331 e ss.

<sup>232</sup> Segundo Aitor Orena Domínguez, «La infracción de las normas que regulan los tributos puede considerarse como infracción tributaria o como delito, según la valoración de su gravedad jurídica y social. Tal ilícito tendrá la consideración de infracción o de delito en atención a la mayor o menor protección del interés tutelado por la norma, así, si se desea dispensar una mayor protección, su violación se califica como delito, considerándose como infracción administrativa cuando su violación no perturbe tan gravemente el ordenamiento jurídico.» cfr. "Infracciones y sanciones tributarias: Un Estudio Jurisprudencial", Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2002, p.19.

<sup>233</sup> Quanto às especificidades do direito contra-ordenacional são elas duas: a primeira é que as coimas são aplicadas pelas autoridades administrativas tributárias e a segunda traduz-se no facto de as decisões administrativas de aplicação das coimas são directamente impugnáveis para os tribunais tributários – ao contrário do que se passa no direito contra-ordenacional geral em que dos actos das autoridades de aplicação de coimas se recorre para os tribunais judiciais.

<sup>234</sup> A coima, nas palavras, do Professor Costa Andrade «é concebida como um aviso dirigido ao cidadão que faltou ao seu dever de colaborar na prossecução dos interesses do Estado e como uma medida preventiva destituída de qualquer carácter infamante». Vide, Manuel Costa Andrade, "Contributo para o conceito de contra-ordenação", Revista de Direito e Economia, Anos VI/VII, 1980/1981, p. 114.

<sup>235</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, "Aspectos Gerais e específicos do Novo Regime Geral das Infracções Tributárias", Revista de Direito e Gestão Fiscal, "Fiscalidade", 9ª Ed., Instituto Superior de Gestão, Janeiro de 2002, p.38.



intencionalmente desviar-se do padrão estabelecido da conduta desejada e conformar-se com o resultado e consequências dos seus actos. Como tal a existência de um direito sancionatório constitui assim o resultado de uma necessidade de garantia e ordem em vista à clássica reintegração da ordem jurídica, quando perturbada ou afectada por tal violação.

## **2. A relevância da distinção entre Direito Tributário Material e Direito Tributário Formal**

Acerca do regime das infracções tributárias, há uma distinção estabelecida pelo Professor Soares Martinez com enorme pertinência para o presente estudo e para que possamos compreender a relevância que as obrigações acessórias assumem em todo o sistema procedimental tributário. Tal distinção assenta no confronto entre o Direito tributário material e o Direito tributário formal.

O Direito tributário material diz respeito à relação jurídica de imposto por excelência. No caso de o sujeito passivo de imposto não pagar a prestação tributária devida tempestivamente, a ordem jurídica não exigirá senão o cumprimento daquela mesma prestação. Porém, pelo facto de a mesma não ter sido realizada pontualmente, há-de ser acrescida de juros de mora, correspondentes ao período de tempo que tenha mediado entre o momento em que o imposto deveria ter sido pago e aquele em que tenha sido efectivamente recebido nos cofres do Estado.

Por outro lado, no âmbito do Direito tributário formal, o contribuinte que não tenha entregue a sua declaração de rendimentos, ou que a tenha entregue com incongruências, ou que não conserve os livros exigidos pelas leis fiscais, ou que não tenha emitido facturas ou recibos sempre que seja legalmente exigido, situa-se num plano de ilicitude que, normalmente, suscita uma reacção de tipo penal, punitivo. Na mesma situação estará o terceiro que não tenha cumprido com tais deveres tributários acessórios.

Direito tributário material e direito tributário formal são encarados de uma forma diversa. A questão é pertinente e foi levantada pelo Professor Soares Martinez, a qual para aqui trazemos à colação: Não será mais grave faltar ao pagamento do imposto do que deixar de entregar declarações?<sup>236</sup>

A resposta reside nos seguintes termos. Se os contribuintes e os terceiros cumprirem com as obrigações acessórias a que estão vinculados possibilitará que a Administração tributária tenha conhecimento das relações jurídico-tributárias existentes para que possa arrecadar as respectivas receitas tributárias. Para além disso, a falta de pagamento por parte do eventual infractor poderá dever-se à falta de liquidez ou de bens, a desleixos, a esquecimentos. A falta de declarações, a falsidade das mesmas, o

---

<sup>236</sup> Cfr. Soares Martinez, "Direito ...", ob.cit., p. 331 e ss.

desaparecimento ou inexistência de arquivos e registos, colocam frequentemente a Administração na impossibilidade de assegurar os créditos tributários, pois, em tais casos, o credor do imposto nem chegará a ter conhecimento que factualmente o é, ou terá um conhecimento imperfeito ou deturpado da situação em concreto.<sup>237</sup> Por essas razões, não é de espantar que em situações de ilicitudes susceptíveis de conduzir à ocultação dos elementos necessários das relações jurídicas de imposto, o direito se afirme através de mecanismos de particular dureza.

Desta forma, o sujeito passivo que não pague o imposto no prazo legal ou estipulado pela Administração tributária está apenas sujeito ao pagamento de juros de mora, nos termos do Artigo 44.º da LGT, isto se não se tratar de uma situação em que, a título exemplificativo, houve retenção na fonte, quer a título definitivo, quer por conta do imposto devido a final, e o sujeito passivo retentor não entregue a quantia deduzida, pois nesses casos tal conduta, sendo dolosa e, o valor ultrapasse os € 7.500,00, será punida a título de crime, nos termos do artigo 105.º do RGIT, ou, caso assim não ocorra, será punido a título contra-ordenacional, nos termos do artigo 114.º do RGIT.<sup>238</sup> Não estando perante uma destas últimas situações, e pelo facto de a Administração ter pleno conhecimento da existência de uma relação jurídico-tributária para que possa cobrar os impostos, o sujeito passivo que não entregue tempestivamente a prestação que lhe é devida estará apenas sujeito ao pagamento de juros moratórios. Já o não cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes tem o revés de impossibilitar a Administração de assegurar a sua receita.

### **3. A legitimidade no poder da cobrança de impostos e a mudança do paradigma sancionatório**

A transparência e a clareza dos processos empreendida por todos os agentes que participam na máquina do Estado é essencial para se poder exigir aos cidadãos os sacrifícios precisos e necessários para a satisfação das necessidades colectivas inerentes. Um Estado, e realce-se aqui o Estado enquanto estrutura própria e politicamente organizada, não nasce de um dia para o outro. Um Estado legitimado, a pouco e pouco vai criando as condições e estruturas organizacionais e legitimárias, para a convivência sadia e responsável de toda a comunidade. Só assim, num quadro de um país constitucionalmente

---

<sup>237</sup> Juan Zornoza Pérez, a este propósito, refere que «(...) toda infracción tributaria supone el desconocimiento o violación de un deber de carácter formal. Incluida la más común e importante, la de dejar de ingresar la deuda tributaria. La falta de ingreso en sí misma no constituye infracción si no va acompañada o precedida de la violación del deber formal de declarar.» in “La Reforma de la Ley General Tributaria, Estudios de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004, p. 299.

<sup>238</sup> Vide, a respeito, o n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pois prevê situações em que não há falta de entrega de prestação tributária recebida e que deva ser entregue à Administração tributária, mas sim omissões fiscalmente relevantes.

reconhecido e com organismos e instituições democráticas cujas traves mestras estejam devidamente enraizadas e assimiladas pela consciência dos seus cidadãos, se reúnem as condições para a imposição de normativos que imponham encargos devidos por todos, sempre na medida das suas possibilidades.<sup>239</sup> Isto porque num país onde os critérios de justiça tributária se apresentam em termos duvidosos, ou em território sob ocupação estrangeira, ou num Estado governado despoticamente, os impostos deixam de ter fundamento legítimo; e, conseqüentemente, a fuga à tributação não suscita qualquer reprovação de ordem moral ou de ordem social.<sup>240</sup>

Num passado não muito distante, a Administração tributária tinha como mote arrecadar o máximo de receitas possível, recorrendo a sistemas tributários de «discutível justiça», procurando impô-los mediante «um sistema punitivo dominado pela pura ideia da intimidação».<sup>241</sup>

A injustiça dos sistemas tributários, juntamente com o facto de os impostos que os contribuintes pagavam serem aplicados de um modo não transparente e que nem sempre podia dizer-se realizavam o bem comum, insurgia o carácter eticamente indiferente das violações. Ao não ser claro para os contribuintes o destino que o Estado dava aos impostos por eles suportados, o contribuinte defendia-se mediante a ocultação e a fraude, sendo a «honestidade, em matéria fiscal (...), equivalente a estupidez».<sup>242</sup>

As contra-ordenações como hoje as conhecemos, eram conhecidas e designadas por contravenções. O Código Penal português de 1886 declarava no seu artigo 3.º como contravenção «o facto voluntário punível que unicamente consiste na violação, ou na falta de observância das disposições preventivas das leis e regulamentos, independentemente de toda a intenção maléfica».<sup>243</sup> A doutrina

---

<sup>239</sup> Manifestação do princípio da capacidade contributiva.

<sup>240</sup> Cfr. Soares Martinez, "Direito ...", ob.cit., p. 328 e ss.

<sup>241</sup> Eliana Gersão, "Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal", Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Gerais", Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 90 e ss.

<sup>242</sup> Eliana Gersão, "Revisão do sistema...", ob.cit., p. 90 e ss.

<sup>243</sup> Já no início da década de 80, Nuno de Sá Gomes defendia que «(...) por maioria de razão devem considerar-se como simples contravenções, e não crimes, as infracções fiscais menos graves, a que a própria Dr.ª Eliana Gersão chamou bagatelas penais, pois, caso contrário, isso conduziria a uma autêntica «inflação do direito penal» - cfr. Autor in "Direito Penal Fiscal", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1983, p.163. Sobre o fenómeno da hipercriminalização, vide Jorge de Figueiredo Dias, "O movimento de descriminalização e o ilícito de mera ordenação social", Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume I: Problemas Gerais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 21 e ss. Cfr., igualmente, J.J. Ferreiro Lapatza, "La justicia tributaria en españa – Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2005, p.263. «El Derecho penal es la última defensa de la vida en común. Solo se debe utilizar para prevenir y castigar acciones que significan un peligro real e intenso para esa vida social en paz que el ordenamiento en su totalidad procura.» - direito penal como ultima ratio em respeito pelo princípio da subsidiariedade.

atribuía a tal expressão (“independentemente de toda a intenção maléfica”) um conteúdo ético, que se traduzia na circunstância de as contravenções não serem eticamente censuráveis.<sup>244</sup>

Todavia, nos tempos modernos, os Estados foram produzindo diversas reformas nos seus sistemas fiscais com o intuito de, por um lado, conseguir uma maior justiça na distribuição dos impostos e de os estabelecer tendo em vista as reais necessidades de financiamento das actividades suportadas pelo Estado, nomeadamente os inúmeros deveres sociais no campo da saúde, da educação, e as voltadas para o desenvolvimento económico.

Por conseguinte, tendo isto em consideração, não poder-se-á afirmar «ser moralmente indiferente que os cidadãos recebam todos esses benefícios do Estado sem pagar – ou actuando mesmo fraudulentamente para não pagar – a correspondente contraprestação, o que tanto é dizer o seu preço».<sup>245</sup> As infracções não podem, por conseguinte, de todo, ser eticamente indiferentes.

Este fundamento ético do imposto, legitimando a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, está contido claramente na Constituição (arts. 103.º e 104.º), que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de «repartição justa dos rendimentos e da riqueza», a «diminuição das desigualdades», a «igualdade dos cidadãos» e a «justiça social».<sup>246 247</sup>

Como defende Eliana Gersão, a prestação de falsas declarações sobre o montante de rendimentos, os vícios na escrita, como fim de fugir ao imposto, a falta de entrega do imposto devido ao Estado, não são, pelo facto de o directamente lesado ser o Estado, menos censuráveis do que as falsidades e fraudes punidas pela lei penal comum.<sup>248</sup> A diferença entre cometer um homicídio e entregar fora do prazo uma das declarações exigidas pela lei fiscal não é de natureza, mas sim de grau. Para a autora não há uma diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito criminal. No campo

<sup>244</sup> Influência da doutrina alemã que autonomizou os ilícitos administrativos dos ilícitos penais com base no carácter censurável dos mesmos. As infracções administrativas seriam eticamente indiferentes, pois violariam normas sem conteúdo ético; as infracções penais, por outro lado, pelo facto de violarem disposições cujo conteúdo coincide com normas morais, seriam eticamente censuráveis – assunção retirada do artigo de Eliana Gersão, “Violações de deveres ...”, *ob.cit.*, p. 7 e ss.

<sup>245</sup> Eduardo Correia, “Os artigos 10.º do Decreto-lei nº 27 153, de 31-10-1936, e 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 28221, de 24-11-1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (Secção Criminal) do STJ”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Especiais*, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 30.

<sup>246</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Especiais*, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pag. 481 e ss.

<sup>247</sup> A este respeito vide Eliana Gersão, “Violações de deveres tributários criminalmente sancionadas”, *Revista Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, nº 173/174, Maio-Junho, 1973, p. 7 e ss. A autora expõe três teorias que propunham diferentes critérios para a distinção entre crimes e contra-ordenações e acaba por concluir que para além de um critério formal, que parte das penas que correspondem aos tipos de ilícito, nenhum outro critério permite distinguir as sanções aplicáveis às contra-ordenações das penas criminais. A autora vai mais longe e afirma que ambos os ilícitos prosseguem fins retributivos e preventivos e ambas pressupõem, na sua génese, um mal aplicado ao agente e que como tal o ilícito de mera ordenação social não existe como categoria autónoma do direito. Remata, assim, que existem, a par de crimes graves, meras «bagatelas penais» e que a diferença que se verifica não é substancial mas apenas de grau.

<sup>248</sup> Eliana Gersão, “Violações de deveres ...”, *ob.cit.*, p.9.

específico do direito fiscal, todas aquelas infracções em relação às quais o juízo de censura se atenua sensivelmente – seja porque as normas lesadas apenas mediata ou remotamente tutelam interesses do Fisco, seja em razão da sua pequena gravidade objectiva – deverão ser remetidas para o âmbito administrativo, logo para o direito das contra-ordenações.<sup>249 250</sup>

#### **4. Delimitação de um bem jurídico no âmbito do ilícito fiscal**

É hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado, existindo sempre por traz um bem jurídico tutelado, quer de uma forma directa, quer indirecta.

Bens jurídicos são tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias.<sup>251</sup>

Para se saber quais as condutas que são criminalizadas e quais as que não são, terá de se perceber o que realmente se pretende sancionar através da criação de uma infracção.

Não suscitarão dúvidas que as condutas do contribuinte que mais merecem censura são as que levam à falta de liquidação do imposto ou a sua liquidação em montante inferior ao devido, ou igualmente, no caso de impostos sem lançamento ou que devam ser pagos mediante mecanismos de substituição tributária, a falta de entrega, no todo ou em parte, do imposto devido nos cofres do Estado (retenção na fonte).

Ao contrário do que se passa nos chamados «crimes clássicos», do direito penal de justiça, o ilícito fiscal não apresenta «contornos definidos», é de alguma forma inexacto, sendo difícil de apreender o que está na base da estrutura do ilícito e saber o que o mesmo tutela.<sup>252</sup> Nas palavras de Augusto de Silva Dias, o interesse tutelado pelas normas fiscais não é um «prius, que sirva ao legislador de instrumento crítico da matéria a regular e do modo de regulação, mas um posterius com uma função

<sup>249</sup> Eliana Gersão, “Revisão do sistema ...”, ob.cit., p.92.

<sup>250</sup> «Deve, assim, considerar-se que a infracção administrativa consiste num acto socialmente inaceitável, na medida em que lesa ou põe em perigo interesses fundamentais da sociedade, constitucionalmente consagrados e protegidos, mas que não o faz com a intensidade necessária para justificar a intervenção do direito penal, o que em regra sucede pelo facto de a conduta que lhe está subjacente apenas provocar uma lesão ou perigo de lesão indirectos ou de diminuta relevância para o bem jurídico em causa.» A respeito, vide, Nuno B.M. Lumbrales, “Sobre o conceito material de contra-ordenações”, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2006, p. 223.

<sup>251</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a fundamentação ...”, ob.cit., p.481 e ss.

<sup>252</sup> Augusto Silva Dias, “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações Dogmáticas e Político-Criminais”, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.263 e ss.

meramente interpretativa classificatória dos tipos, construído a partir da opção por um dos vários figurinos dogmáticos e político-criminais que o legislador tem à disposição». Por outras palavras, a ideia que o autor pretende transmitir é que o interesse tutelado por estas normas não é algo que está a montante, ou seja, não vem tutelar valores pré-existentes na consciência jurídica da comunidade, como acontece no direito penal primário ou dito clássico, mas sim a jusante, um interesse que requer a criação de tipos legais incriminatórios para assegurar os valores que se pretende tutelar.<sup>253</sup> O objecto da protecção penal, no âmbito fiscal, deve, assim, a sua existência à elaboração de planos de política criminal que o legitimam.

Por conseguinte, o legislador teve de optar entre três hipóteses de determinação do bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais.

A primeira delas, tinha como “acento tónico”<sup>254</sup> o dano causado ao erário público, através de manobras fraudulentas do contribuinte, centrando-se então a ilicitude no desvalor do resultado, de forma a proteger a pretensão do fisco à colecta integral das receitas tributárias.<sup>255</sup> Na base desta orientação estava a ideia de que era inconcebível que a Administração ingerisse ou se intrometesse na situação patrimonial dos contribuintes, por atentar contra a esfera privada dos cidadãos. Porém, tal posição só é admitida e legalmente possível quando os impostos sejam liquidados unicamente com base nos elementos declarativos dos contribuintes, não tendo a Administração, praticamente, poderes para controlar a veracidade dos dados aí fornecidos, ou quando, no caso em que os impostos são liquidados pelo contribuinte, a Administração não tenha suficientes possibilidades de controlar a justeza do montante apurado.<sup>256</sup> Alguns autores<sup>257</sup> insurgiram-se contra esta orientação, pois entendem que o bem jurídico não poderá consistir no interesse do Estado na arrecadação de receitas necessárias ao funcionamento ou no interesse do Estado em através dos impostos, intervir na prossecução ou regulação da ordem económica por si querida já que esses interesses também são lesados pela prática de contra-ordenações tributárias, e ainda porque a respectiva adopção enquanto bens jurídicos fundamentais ou referência do direito penal fiscal poderia levar o legislador a criminalizar o não cumprimento intencional da obrigação de pagar impostos liquidados pela Administração Fiscal, quando a doutrina é unânime em

---

<sup>253</sup> O bem jurídico como posterius e não como prius em relação ao tipo é igualmente defendido pelo Professor Mário Ferreira Monte. A este respeito vide obra do autor com o título “Da legitimação do direito penal tributário – em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas”, Coimbra Editora, 2007, p. 96 e ss.

<sup>254</sup> Expressão utilizada por Eliana Gersão, “Revisão do sistema...”, ob. cit., pag. 90.

<sup>255</sup> Augusto Silva Dias, “O Novo Direito ...”, ob.cit., p. 263 e ss.

<sup>256</sup> Eliana Gersão, “Revisão do sistema...”, ob. cit., pag. 90.

<sup>257</sup> Vide, inter alia, Alfredo José de Sousa, “Direito Penal ...”, ob.cit., p. 156 e ss. O autor sustenta que afirmar-se que o bem jurídico a tutelar criminalmente se encontra na fraude e na evasão fiscal, ou seja, no interesse do Estado na arrecadação de receitas para se sustentar e suportar as actividades por si prestadas e reguladas no âmbito da sua intervenção no sector económico, é insuficiente. O autor rejeita assim a conceptualização dos crimes fiscais através de uma cláusula geral de fraude e evasão fiscal, como acontece na legislação espanhola e francesa.

afirmar que esse não pagamento apenas implica o vencimento de juros de mora – sanção indemnizatória – e a sua cobrança coerciva.

Na segunda das alternativas, a ilicitude por de trás da infracção configurava-se na violação dos deveres de colaboração com a administração fiscal – desvalor da acção. O bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais estaria na violação dolosa, sobretudo se motivada por uma intenção fraudulenta, dos deveres gerais de colaboração e, sobretudo, dos “deveres específicos de verdade, boa fé e confiança” que impendem sobre o contribuinte no âmbito da relação jurídico-tributária que o liga à Administração Fiscal, deveres esses que, como vimos, o obrigam a colaborar com esta na determinação da sua situação tributária.<sup>258</sup>

O objecto da sanção das infracções tributárias enquanto dano causado à Administração deixou de fazer sentido pois foi sendo posta em causa gradualmente com a «eticização do direito fiscal e, sobretudo, com a preocupação em subordinar a actividade tributária aos princípios da generalidade e igualdade».<sup>259</sup>

A política fiscal contemporânea exigiu, quer uma intensificação dos deveres de informação por parte do contribuinte ou de terceiros, quer, e não menos importante, um alargamento dos poderes de investigação da Administração. O contribuinte, como vimos, está agora sujeito a uma pluralidade de deveres acessórios da obrigação fiscal (deveres declarativos, deveres de escrita organizada, de possuir registos, fornecer esclarecimentos sempre que necessários e exigidos sobre as suas declarações, de se sujeitar a exames e vistorias). Para isso atribuiu-se legitimidade à Administração para exigir informações ou proceder a exames a terceiros.<sup>260</sup>

Importa não descurar que o conjunto de obrigações e deveres fiscais que impendem sobre o contribuinte ou sobre o terceiro com ele relacionado visa, maxime, a cobrança dos impostos pelo Estado. Pelo que se entende que a intenção de enganar a Fazenda Nacional, através do não pagamento total ou parcial dos impostos devidos, seja o critério base a ter em conta na criminalização do incumprimento de certos deveres fiscais, como é o caso dos crimes de fraude e abuso de confianças fiscais.

Tal argumento adquire mais força na medida em que, no nosso ordenamento fiscal, a obrigação principal, o pagamento dos impostos, não depende de uma actividade unilateral e exclusiva da

---

<sup>258</sup> Alfredo José de Sousa, “Direito Penal ...”, ob.cit, p. 156 e ss. Assim conclui-se que “os bens jurídicos a tutelar nos crimes fiscais sejam similares aos tutelados em crimes idênticos previstos no Código Penal, integrando um bem jurídico mais amplo: a confiança da Administração Fiscal na verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes”.

<sup>259</sup> Eliana Gersão, “Revisão do sistema...”, ob. cit., pag. 95.

<sup>260</sup> Eliana Gersão, “Revisão do sistema...”, ob. cit., pag. 95. A autora argumenta que o “acento tónico” deixa de estar na evasão fiscal do contribuinte e passa a acentar na falta de colaboração com a Administração, isto é, na falta de cumprimento dos deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal, impostos por lei em ordem a garantir um funcionamento tanto quanto possível perfeito do sistema tributário. A autora conclui que «o sistema punitivo deverá orientar-se no sentido de sancionar directamente não a lesão dos interesses do Fisco, mas aquelas condutas normalmente utilizadas pelo contribuinte como meio de conseguir essa lesão.»

Administração, como outrora. O contribuinte ou o terceiro com ele relacionado de algum modo, estão hoje em dia, como vimos na Parte I deste estudo, sujeitos a deveres gerais de colaboração com a Administração para tal fim atingir.<sup>261</sup> A par deste facto, a Administração Fiscal tem um papel basilar na determinação concreta da situação tributária do contribuinte, tendo por base os elementos que este lhe traz ao seu conhecimento e usando do seu poder de controlo e investigação.

A terceira hipótese, por fim, seria acolher um modelo resultante de uma fusão das duas primeiras posições.<sup>262</sup>

Qualquer das posições é compatível com a Constituição pois a primeira – centrada no desvalor do resultado – privilegia o aspecto da satisfação das necessidades financeiras do Estado, ao passo que a segunda – centrada no desvalor da acção – assenta no respeito pelos princípios de colaboração e lealdade que os contribuintes estão vinculados no dever fundamental de pagar impostos.<sup>263</sup>

A preocupação do legislador com o fenómeno da evasão fiscal que é demonstrada nos preceitos legais de alguns tipos de crimes, como a fraude fiscal e o abuso de confiança, em que é censurada a violação da obrigação principal, e a previsão em todos eles de um determinado resultado, provocado pelo incumprimento dos deveres de colaboração e lealdade do contribuinte, revelam que o legislador tenha optado pelo terceiro modelo,<sup>264</sup> uma simbiose entre as duas primeiras hipóteses.

#### **4.1 Orientação adoptada**

Quanto a nós,<sup>265</sup> posicionamo-nos no sentido de que o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais se reconduz essencialmente à salvaguarda da integridade do Erário Público tendo em vista a sua sustentabilidade e que o legislador optou mesmo, por vezes, por limitar a protecção conferida pelo direito penal a estas bem jurídico a situações de uma certa gravidade. Esta gravidade será aferida em função da quantificação do prejuízo causado pela infracção ao Tesouro público. De que forma se aferirá essa quantificação? Tudo depende de determinados critérios delimitadores, como por exemplo, monetários,

---

<sup>261</sup> Alfredo José de Sousa, “Direito Penal ...”, ob.cit., p. 156 e ss.

<sup>262</sup> No âmbito das infracções tributárias poderemos falar de dois tipos de danos. Por um lado, o dano directo do sujeito activo do direito tributário cuja satisfação é retardada e obriga o Estado a recorrer a procedimentos sucedâneos. Por outro lado, o dano “social”, constituído pelo desvalor da acção de falta de cumprimento de deveres sociais de colaboração com os órgãos incumbidos da função de ordenação do bem estar colectivo. Enquanto que a primeira das violações se colmata com a sujeição a juros compensatórios, a segunda realização pela sujeição a multas e coimas. Vide, a respeito, João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Aspectos Gerais ...”, ob.cit., p. 39.

<sup>263</sup> Augusto Silva Dias, “O Novo Direito ...”, ob.cit., p. 263 e ss

<sup>264</sup> Augusto Silva Dias, “O Novo Direito ...”, ob.cit., p. 263 e ss. O Autor reconduz o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais aos interesses fiscais do Estado ou à sustentabilidade da Fazenda Pública, combinados ou não com a tutela dos deveres (principais) de colaboração do contribuinte para com a Administração fiscal.

<sup>265</sup> Partilhamos da conclusão chegada por Nuno B.M. Lumbrals, “Sobre o conceito ...”, ob.cit., p.183 a 186.



que o legislador crie para estabelecer a fronteira. Vejamos os casos dos artigos 103.º e 105.º do RGIT, que tipificam os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal, respectivamente.

No caso do crime de fraude fiscal, a conduta prevista só será punível a título de crime se a «vantagem patrimonial ilegítima» obtida ou pretendida pelo agente for igual ou superior a € 15.000,00 – cfr. Artigo 103.º, n.º 2 do RGIT. O legislador entendeu assim que, até àquele montante, não fará sentido criminalizar o infractor pois o interesse que se visa tutelar estará certamente assegurado pela sujeição do infractor à responsabilidade contra-ordenacional, nos termos do artigo 113.º, 118.º, ou 119.º do RGIT.

A mesma argumentação vale para o crime de abuso de confiança fiscal. Também este crime está tipificado com a finalidade de se punir quem não entregar à Administração tributária «prestação tributária de valor superior a € 7.500,00». Estabelece-se, igualmente, um critério quantitativo-monetário para punir os infractores que não cumpram com a entrega ao Fisco das quantias devidas. Porém, se a não entrega consistir numa quantia inferior àquela, o infractor não será punido a título de crime mas estará sujeito à contra-ordenação do artigo 114.º do RGIT.<sup>266</sup>

Assim, e por sua vez, as contra-ordenações fiscais tutelarão apenas o cumprimento dos «deveres de colaboração preparatórios ou acessórios da obrigação tributária principal», correspondendo a condutas que não põem por si só directamente em perigo o «bem jurídico constituído pelo património fiscal do Estado», sem esquecer claro está, os simples deveres de polícia fiscal. Os deveres de colaboração enquanto deveres instrumentais do dever geral de pagar imposto, justifica que se integre no ilícito penal fiscal apenas aqueles deveres directamente ligados à obrigação tributária principal e que a violação de deveres preparatórios ou acessórios dessa obrigação tenha sido em parte considerada pelo legislador português fundamento de ilícito contra-ordenacional.<sup>267</sup>

## **5. O objecto imediato tutelado pelos instrumentos reactivos fiscais**

A violação de um dever fiscal, enquanto dever principal de pagamento do imposto e os deveres tributários acessórios, pode ser causa de determinado prejuízo para a entidade que figura como credora, como o Estado ou uma autarquia local. Desta forma, a mora do contribuinte vem eventualmente lesar a entidade a quem o imposto é devido, na medida em que o atraso na arrecadação dessa receita se traduz em determinado prejuízo patrimonial; de modo semelhante, o incumprimento ou o cumprimento defeituoso de deveres tributários acessórios, por parte do contribuinte ou de outras pessoas, pode vir a

<sup>266</sup> Assim, vemos que, em certos casos, a legislação claramente compreende crimes e contra-ordenações como infracções não só materialmente contíguas mas também quantitativamente diferentes. Exemplo dos crimes de fraude e abuso de confiança fiscais (arts. 103.º e 113.º, 118.º e 119.º do RGIT e arts. 105.º e 114.º do RGIT, respectivamente).

<sup>267</sup> Augusto de Silva Dias, “Crimes e Contra-ordenações fiscais”, ob.cit., pg. 441.

prejudicar a entidade credora, quer retardando a arrecadação da totalidade do imposto devido, quer provocando um aumento de actividade e maior dispêndio de tempo aos órgãos ou agentes encarregados da liquidação.<sup>268</sup>

Ora as penas fiscais não têm como finalidade nem foram previstas para ressarcir prejuízos reais ou presumidos que a violação de um dever tributário tenha provocado à entidade credora do imposto. O legislador ao cominar penas fiscais, não teve por fim tutelar de modo imediato, os interesses do sujeito activo da relação jurídico-tributária, o Estado, pois esses interesses estão já salvaguardados, como supra referimos, pela obrigação de pagamento por parte do contribuinte e pelas hipóteses de responsabilidade civil.

Para que se cumpra com os fins de justiça distributiva que hoje em dia marcam o nosso ordenamento jurídico-tributário é necessária a ingerência do direito penal para que se assegure o efectivo cumprimento das diversas obrigações fiscais.<sup>269</sup> Segundo Cortes Rosa, acontece nas penas fiscais o mesmo que se verifica nas penas criminais: exigindo como pressuposto da sua aplicação um determinado acto ilícito, elas não têm por objecto imediato de tutela os interesses das pessoas prejudicadas pelo acto ilícito.<sup>270</sup> O interesse que constitui o objecto imediato da tutela consubstanciada nas penas fiscais é o interesse geral da sociedade, personalizada no Estado. Esse interesse geral não pode deixar de ser o interesse em que esses actos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção especial), quer por outras (prevenção geral).<sup>271 272</sup>

---

<sup>268</sup> Manuel Cortes Rosa, "Natureza jurídica das penas fiscais", "Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Gerais", Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p.10.

<sup>269</sup> Augusto Silva Dias, "O Novo Direito ...", ob.cit., p. 263 e ss

<sup>270</sup> Manuel Cortes Rosa, "Natureza Jurídica das Penas Fiscais", Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Outubro, 1960, nº 22, pag. 1761 e ss.

<sup>271</sup> A coima não deverá ser encarada como uma sanção com uma «dimensão de retribuição ou expiação de uma culpa ética, como não será também a da ressocialização do agente» (Cfr. Jorge de Figueiredo Dias, "O movimento de descriminalização ...", ob.cit., p.28) ou prevenção geral positiva. A coima, enquanto sanção pecuniária não penal, mesmo representando um mal na sua essência não se trata de um mal ligado à personalidade do agente ou ao seu comportamento, tendo apenas como fim uma mera advertência ou reprimenda, como uma especial admonição conducente à observância de certas proibições ou normativos. O mal visa apenas, ao contrário do que acontece com as verdadeiras penas, o cumprimento de um dever (Cfr. Augusto de Silva Dias, "Crimes e Contra-ordenações fiscais", Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Volume II, Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 442) Mas como defende Eduardo Correia, é certo que secundariamente pode este mal, como o da pena, ter um carácter de reprovação e ao mesmo tempo intimidar quem o sofre e mesmo a generalidade das pessoas. Estas consequências não são todavia essenciais aos seus fins, mas sim antes, em certo grau, «efeitos úteis das referidas medidas de coacção e um meio de se obter o cumprimento do dever que se omitiu». (Cfr. Eduardo Correia, "Direito Criminal", Volume I, Almedina, 2007, p.29.) O autor critica a posição de Beleza dos Santos pois a autora defende que o carácter de reprovação e intimidação possivelmente potenciado pelas contra-ordenações representam um fim imediato das medidas coactivas, até porque, sendo os valores protegidos pelo ilícito criminal administrativo eticamente indiferentes, falta às sanções aquela fundamentação ética que está subjacente a toda a pena.

<sup>272</sup> Cfr., Aitor Orena Domínguez, "Infracciones y sanciones tributarias: Un Estudio Jurisprudencial", Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Bilbao, 2002, p. p.21 a 26 «(...) El ilícito penal pretende servir y proteger un sistema general de valores imprescindibles para el adecuado desarrollo del ser humano, el Derecho tributario sancionador tendría como objetivo el recaudar y prevenir conductas defraudatorias, sancionándolas

Como conclui Anabela Rodrigues, as normas penais «têm como função específica despertar as consciências para as vantagens advindas do cumprimento dos deveres fiscais, ou seja, para a formação da consciência ética fiscal».<sup>273</sup> Assim, mais do que compensar o Estado por uma receita que era devida mas que não foi paga, o interesse que legitima a previsão da criminalização das infracções fiscais é o interesse da comunidade na erradicação dos comportamentos lesivos e, portanto, ilegais, num primeiro plano, em relação especial aos agentes infractores e, num segundo plano, em relação a todos os cidadãos em ordem a um elevado cumprimento. Desta forma se consegue inculcar no espírito comunitário a obrigatoriedade e a vinculação de todos ao cumprimento dos deveres fiscais, por intermédio do tal *posterius* que Augusto de Silva Dias fala.<sup>274</sup>

---

en los supuestos en que se cometiesen. (...) Lo que si existe es una separación formal debida a motivos históricos, políticos o simplemente de eficacia. (...) lo que se pretende proteger es el interés público y no el interés particular del aparato institucional del Estado. (...)» «(...)No hay que olvidar que la Administración, al ser el brazo ejecutor en el orden administrativo del Poder Ejecutivo del Estado, se le encomienda la realización de muy diversos fines públicos. El Estado tiene que hacer frente a una serie de cargas públicas, cargas a las que hace frente gracias a médios que en su maior parte se obtienen a través de los tributos. Por lo que la violación de las normas tributarias va a afectar a los intereses generales, no unicamente a los intereses patrimoniales del Estado. Quien aparece en un primer plano como víctima de la infracción tributaria es la colectividad, que actua en el mundo del Derecho de forma jurídicamente organizada bajo técnicas de personificación a través de cuales se manifiesta como titular de poderes, potestades o derechos subjetivo de diversos tipos. Com todo, se habla de las potestades y derechos de los entes públicos, pero entendidos éstos como representantes de los intereses que el ordenamiento jurídico le proporciona al respecto. Quien va a sufrir las consecuencias de las infracciones de las normas del ordenamiento jurídico es la comunidad, y no el Estado, puesto que este es el «*nomen iuris*» que se asigna a la comunidad en el desarrollo de las obligaciones que el Derecho regula entre las que se encuentran las tributarias. De esta forma, la infracción de las normas, en nuestro caso de las normas tributarias, va a suponer que se infringen las potestades o derechos de los que la colectividad es titular, y no hay que olvidar que la existencia de los tributos tiene su fundamento en la cobertura de unos gastos que puedan hacer frente a las actividades de la comunidad, al sostenimiento de las cargas públicas, por lo que la infracción tributaria produciría un desajuste en el reparto de la carga tributaria.»

<sup>273</sup> Anabela Miranda Rodrigues, “Contributo para a fundamentação ...”, *ob.cit.*, p.481 e ss.

<sup>274</sup> A diferença essencial entre o ilícito penal comum e o ilícito penal económico situar-se-á ao nível da intensidade das funções dissuasória e preventiva-constitutiva da criminalização de condutas, mas, por sua vez, despidendo no que respeita ao desvalor especificamente jurídico dessas condutas. Assim, no Direito Penal Comum é predominante a função dissuasória, pois os valores protegidos já passaram por um intenso processo de consciencialização social. Por outro lado, no âmbito do Direito Penal Económico – incluindo o Direito Penal Fiscal –, a imposição de determinados ilícitos penais actua sobre a consciência social da valoração de condutas, reforçando particularmente a prevenção geral em matérias em que o processo sócio-cultural formativo da consciência da ilicitude se encontra ainda incompleto. A este respeito, vide Luis Domingos da Silva Morais, “Incriminação de Infracções Fiscais não Aduaneiras”, Edições Cosmos, Lisboa, 1993, p.36.

## CAPÍTULO II

**OS PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES NO REGIME DAS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS**

No regime das contra-ordenações fiscais, cumpre enunciar os princípios tributários fundamentais que legitimam e sustentam esta matéria no conjunto do sistema fiscal. Propomo-nos a relacionar este regime com o princípio basilar da legalidade e tipicidade, num primeiro ponto. Em seguida, abordaremos, sucintamente, o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança, também ele relevante nesta matéria. E por fim, debruçar-nos-emos sobre a especial relevância do princípio da proporcionalidade no conjunto da matéria objecto deste estudo, ao qual atribuímos um proeminente destaque.

**6. O princípio da legalidade e tipicidade**

A reserva de lei formal da incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, da definição dos crimes fiscais, incluindo o respectivo processo, e do regime geral das contra-ordenações fiscais, incluindo o respectivo processo mas não a tipificação das infracções e a fixação da coima a aplicar dentro dos respectivos limites mínimo e máximo, consta do artigo 165.º, número 1, respectivamente alíneas i), c) e d), da CRP.

De acordo com a al. c), pertence à reserva legislativa da AR todo o direito penal e processual penal, designadamente as matérias envolvidas nos arts. 27.º a 32.º da Constituição. Note-se que pertence à reserva da AR tanto a criminalização (ou a penalização) como a descriminalização (ou despenalização), incluindo a passagem de infracções do direito criminal para o direito contra-ordenacional.<sup>275</sup>

Em relação ao direito sobre o ilícito de mera ordenação social, relevante para este estudo, constitui reserva legislativa de AR apenas o respectivo «regime geral» [al.d)]. Cabe assim à AR definir a natureza do ilícito e os tipos de sanções, bem como os seus limites, além das regras gerais do respectivo processo incluindo o processo de execução, mas não a definição de cada infracção concreta e a cominação da respectiva pena.<sup>276</sup>

---

<sup>275</sup> Cfr. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 158/88 e 177/88.

<sup>276</sup> J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, CRP – Anotada, Volume II, 4.ª Ed. Revista, Coimbra Editora, pag. 328. Neste sentido vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 175/97.

Por isso a Constituição não impede que o ilícito contra-ordenacional seja definido em diploma legislativo emitido pelo Governo sem autorização legislativa, nem mesmo que tal definição seja feita por diploma de carácter regulamentar.<sup>277</sup>

O presente artigo 2.º do RGIT, porém, contém a exigência de que a punição como infracção tributária seja prevista em «lei anterior»,<sup>278</sup> pelo que, em face da referida reserva relativa de competência legislativa, não será legalmente admissível a previsão dessas infracções por via regulamentar, fora de casos em que tal esteja expressamente previsto em diploma emitido pela Assembleia da República ou pelo Governo no uso de autorização legislativa.<sup>279</sup> Aproxima-se, assim, do conceito de crime, previsto no artigo 1.º, n.º 1 do Código Penal, e de contra-ordenação, previsto nos artigos 1.º e 2.º do Regime Geral das Contra-ordenações, dele se distinguindo somente em função da natureza da lei que prevê e pune: a lei tributária.

O conceito de infracção fiscal que aqui se adopta é o que constava já da alínea b) do artigo 2.º do RJIFA, do artigo 2.º do RJIFNA e do artigo 106.º da Lei Geral Tributária, ora revogados. Trata-se de um conceito novo, que resulta da aglutinação num só normativo de dois conjuntos normativos que regulavam autonomamente os ilícitos fiscais e aduaneiros propriamente ditos. Anteriormente, o legislador havia optado por designar este tipo de ilícitos como infracções fiscais não aduaneiras e aduaneiras.<sup>280</sup>

Traduz o respectivo dispositivo a enunciação essencial do princípio da legalidade e da tipicidade que se impõe no domínio contra-ordenacional como no penal. Temos assim que é necessário que o comportamento humano coincida formalmente com a descrição feita na norma que prevê a infracção para que, como tal, se possa considerar.

Não é juridicamente relevante que alguém tenha cometido um facto anti-social, merecedor da reprovação pública, lesivo dos interesses que, quer o direito penal, quer o direito contra-ordenacional, visam assegurar, com as suas sanções. Isto é assim pois, se tal facto não foi previsto pelo legislador, ou seja, se não corresponde, precisamente, a uma das figuras anteriormente delimitadas em abstracto pela lei, a conduta do agente não será alvo de criminalização pois não ultrapassou a esfera da licitude penal e contra-ordenacional.<sup>281</sup>

Antes de ser um critério jurídico, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* é um princípio, pois representa uma garantia da liberdade individual em face da expansiva autoridade do Estado. O princípio

<sup>277</sup> Vide, a respeito, as considerações de Tiago Lopes de Azevedo, “Da subsidiariedade no direito das contra-ordenações: problemas, críticas e sugestões práticas”, Coimbra Editora, 2011, p. 80 e ss.

<sup>278</sup> O princípio da legalidade está obviamente associado a um princípio de não retroactividade, na medida em que, exigindo a lei uma prévia definição dos conteúdos com relevância contra-ordenacional ou criminal e das respectivas censuras, proclama necessariamente que a previsão legal apenas se volva para situações futuras e nunca para situações passadas.

<sup>279</sup> Quanto à aplicação do princípio da legalidade a contra-ordenações veja-se o acórdão n.º 192/98 do Tribunal Constitucional de 19-02-1998, processo n.º 147/97, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980192.html>.

<sup>280</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, RGIT – Anotado, 2ª Ed., 2004, Vislis Editores, p. 45 e 46.

<sup>281</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”, 4ª Edição, Áreas Editora, 2010, p. 31.

da legalidade (ou de reserva legal) tem, pois, significado político, no sentido de ser uma garantia constitucional dos direitos do homem. Só à lei compete fixar os limites que separam a actividade delituosa da actividade legítima. Esta é condição de segurança e liberdade individual, que seriam atingidas se se punissem condutas que eram lícitas quando praticadas ou se os juizes pudessem punir os factos ainda não legalmente incriminados.

«(...) Nada pode ameaçar mais a liberdade individual que o acto arbitrário da autoridade que use o poder punitivo como instrumento de poder. A intervenção sancionatória tem um efeito mais profundo que qualquer outra intervenção na liberdade e na propriedade, porque, através da desaprovação social que implica, tem um carácter especialmente gravoso.»<sup>282</sup>

Para além deste fundamento político, a ameaça do direito sancionatório tem como desígnio exercer uma coacção psicológica geral impeditiva da infracção, justificando-se a aplicação da sanção quando alguém, apesar do conhecimento dessa ameaça, não se abstém de praticar o facto proibido. Assim, a punição de determinado facto terá como pressuposto a anterioridade da sua incriminação e correspondente cominação com sanção no texto de lei, escrito, devidamente publicado.<sup>283</sup>

O princípio da legalidade, na sua aplicação em matéria criminal e contra-ordenacional, para que obtenha a eficácia pretendida é necessário que se confira ao legislador a possibilidade de determinar com um mínimo de rigor, o facto voluntário a ser punível, o que introduz a questão da tipicidade: antes de ser antijurídica e imputável a título de culpa *sensu lato*, uma acção reconhecível como punível deve ser típica, isto é, corresponder a um dos «esquemas» ou infracções-tipo objectivamente descritos pela lei penal.<sup>284</sup> E como tal, essa descrição jurídica deverá ser formulada de uma forma tanto quanto possível precisa.

A garantia da lei sancionatória depende, neste caso, basicamente na técnica legislativa, «uma vez que o grau de vinculação do juiz à lei se determina pelo grau de exactidão com que a vontade comum se consegue exprimir na Lei, sendo certo que as leis sancionatórias devem ser redigidas com a maior clareza possível para que tanto o seu conteúdo como os seus limites se possam deduzir, o mais exactamente possível, do texto legal». O tipo de infracção deve estar suficientemente especificado, não sendo lícito o recurso à analogia para definir infracções e deve estar determinado o tipo de sanção que cabe a cada uma delas.

---

<sup>282</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, *ob.cit.*, p.31.

<sup>283</sup> A respeito vide Carlos Lamoca Pérez, “Infracciones y Sanciones tributarias” 1ª Ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, p.163: «(...) El Tribunal Constitucional en su Sentencia 207/1990, de 17 de diciembre, entiende sobre la aplicación del principio de legalidad en el ámbito sancionador administrativo en general, requiriendo la aplicación del antes expresado principio de legalidad penal no solo como una exigencia del mismo principio sino como una consecuencia directa del principio de seguridad jurídica en ámbitos limitativos de los derechos individuales: ninguna conducta será infracción sin una previa ley formal que así lo diga: no habrá sanción para una conducta sin que una previa ley formal lo haya establecido. (...)».

<sup>284</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, *ob.cit.*, p.32.

Por tipicidade entende-se, portanto, a adequação da conduta ao tipo, ou seja, o enquadramento de um comportamento real à hipótese legal, preenchendo-se tal requisito quando determinada conduta encaixa exactamente na abstracção plasmada na lei.<sup>285</sup>

Tipo é a descrição legal de uma infracção tributária, ou seja, o molde concebido pelo legislador e que nos oferece os modelos ou padrões do comportamento humano tidos em cada momento histórico como merecedores de censura, na medida em que violam valores essenciais da comunidade. O tipo será, pois, o objecto das infracções tributárias, ou melhor, a indicação dos elementos que constituem determinado ilícito tributário e que devem ser preenchidos pela conduta do agente.<sup>286</sup>

## **7. O princípio segurança jurídica e da protecção da confiança**

O princípio da legalidade e tipicidade está intimamente ligado com o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança pois os elementos essenciais das infracções tributárias devem estabelecer-se expressamente numa norma legal.<sup>287</sup> A relação de confiança entre o Estado e os seus cidadãos disso depende, para que estes não sejam atingidos através da surpresa e muito menos da injustiça. Exige a segurança dos contribuintes que estes conheçam de antemão as condutas sobre as quais o ordenamento prevê o seu sancionamento pois, como já vimos na exposição do princípio anterior, incriminar um cidadão pela prática de um acto que, no momento da sua prática, não é ilícito é inconstitucional.

«Não devem ser permitidas alterações jurídicas com as quais, razoavelmente, os destinatários não podem contar e que introduziriam na respectiva esfera jurídica desequilíbrios desproporcionais, justificando-se por isso que seja reconhecida ao ordenamento normativo uma dimensão conservadora tendente a impedir a perturbação que a acção estadual imprevista poderia introduzir.»<sup>288</sup> O princípio da

<sup>285</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, "Regime Geral ...", ob.cit., p.38.

<sup>286</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, "Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral", 6ª Edição, 2011, Áreas Editora, Lisboa, p. 48.

<sup>287</sup> «Si el principio de tipicidad, como exigencia del de seguridad jurídica, garantiza la predeterminación normativa de las conductas que el legislador tipifica como infracciones y de las consecuencias desfavorables que reserva para quien las comete, imperativo que se pone al servicio de que este pueda conocer de antemano la posible antijuridicidad de su conducta y el castigo inherente a su comisión, la tipicidad queda notablemente diluida si para la comprensión del presupuesto de hecho de la norma sancionadora no solo há de acudirse al examen directo de esta, sino que esa tare es insuficiente y debe acompañarse de un inmersión en el magma desordenado y cambiante de normas sustantivas y formales, en las que se concretan todos los posibles deberes, obligaciones y cargas que pesan sobre el contribuyente.» Cfr. Eduardo Urbano Castrillo e Francisco José Navarro Sanchis, "La deuda fiscal – Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal", La Ley, 2009, p. 91.

<sup>288</sup> Joaquim Freitas Rocha, "Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança", consulta electrónica em [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/JRocha10.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf).

segurança jurídica e da protecção da confiança é um «princípio essencial na Constituição material do Estado de Direito, imprescindível como é, aos particulares, para a necessária estabilidade, autonomia e segurança na organização dos seus próprios planos de vida.»<sup>289</sup>

## 8. A especial relevância do princípio da proporcionalidade

O conhecido princípio da proporcionalidade é uma regra que requer que cada intervenção do Estado seja idónea para perseguir um objectivo legítimo, que não vá mais além do necessário para alcançar este objectivo e que a gravidade da intervenção não seja desproporcionada, em relação ao interesse geral que se pretende fazer valer.<sup>290</sup> De acordo com o que nos ensina Manuel Pires, a proporcionalidade «implica a necessidade do estabelecido, a adequação dos meios aos fins e, por último, serem maiores as vantagens do que as desvantagens daí decorrentes, a que se poderia aditar a exigência da inexistência de outro meio mais apto e/ou menos custoso daquele por que se opta.»<sup>291</sup> No âmbito constitucional, esta regra serve para assegurar um equilíbrio adequado entre os direitos e liberdades fundamentais do indivíduo, por um lado, e o bem comum ou os direitos dos demais, por outro.<sup>292</sup>

Em respeito por este princípio, o estabelecimento de sanções pecuniárias deverá prever que a prática de infracções legalmente tipificadas não seja mais benéfico para o infractor que o cumprimento das normas violadas. Segundo Carlos Lamoca Pérez, é fundamental que o princípio da proporcionalidade assente em duas máximas: que o cumprimento das normas violadas não implique um resultado desmesuradamente penalizador que incite o seu incumprimento; e que as penas não sejam demasiado desproporcionadas entre si que façam com que seja indiferente, do ponto de vista da conduta dos contribuintes, os sucessivos incumprimentos.<sup>293</sup>

---

<sup>289</sup> Cfr. Jorge Reis Novais, “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição”, 2ª Edição, Coimbra Editora 2010, p. 816. Vide, também sobre este princípio, as considerações de Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora, 2009, p. 55 e ss.

<sup>290</sup> A este respeito *vide* Joachim Englisch, “Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales en Alemania”, Tributos Locales, nº 85, Noviembre-Diciembre 2008, p. 172. Para este autor, em direito tributário, o valor constitucional relevante é normalmente o financiamento das despesas públicas mediante um sistema tributário justo que garanta a igualdade da dívida tributária conforme a capacidade económica dos contribuintes.

<sup>291</sup> Manuel Pires e Rita Calçada Pires, “Direito Fiscal”, ob.cit., p.121.

<sup>292</sup> A este respeito *vide* Jorge Reis Novais, “Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa”, Coimbra Editora, 2004, p. 161. O autor defende que este princípio é hoje, em sentido lato, a referência fundamental do controlo da actuação dos poderes públicos num Estado de Direito, assumindo, particularmente no âmbito dos limites aos direitos fundamentais, o papel de principal instrumento de controlo da actuação restritiva da liberdade individual.

<sup>293</sup> Cfr. Carlos Lamoca Pérez, “Infracciones y Sanciones Tributarias”, 1ª Ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, p. 127.



Num sistema tributário que se estabeleçam obrigações tributárias desmedidas, desproporcionais e alheadas da realidade, haverá uma maior probabilidade da existência de condutas infractoras por parte dos obrigados tributários.<sup>294</sup> Para além deste facto, não haverá proporcionalidade se o sistema sancionatório permita que uma determinada conduta infractora possa ser sancionada de forma desproporcionada e desincentivadora de futuros cumprimentos das sucessivas obrigações.<sup>295</sup>

Razão tinha Montesquieu ao afirmar que «the unreasonable severity of the laws obstructs their execution».<sup>296</sup> No caso de países emergentes cujas estruturas administrativas ainda estão a dar os primeiros passos, estabelecem prematuramente sistemas sancionatórios exageradamente exigentes, extremamente rigorosos e desproporcionados. Estes sistemas, desconhedores da dura realidade subjacente à capacidade de controlo da sua própria Administração, «resultan ser al final unos bonitos proyectos desincentivadores del cumplimiento de obligaciones tributarias perfectamente estructuradas».<sup>297</sup> Nestas situações será mais benéfico incumprir e esperar uma reacção da Administração que cumprir escrupulosamente as obrigações.

A proporcionalidade está seguramente relacionada com o grau de desenvolvimento que a Administração tributária tenha alcançado com as tarefas de colaboração e informação que impôs aos sujeitos passivos. Caso a Administração tributária tenha conseguido um nível de colaboração significativo, legitimará que haja uma maior exigência no caso de incumprimento de tais deveres. A gravidade das condutas será maior quando os sujeitos infractores hajam disposto de um sistema fiscal que lhes facilitasse significativamente o cumprimento das obrigações.<sup>298</sup>

---

<sup>294</sup> Cfr. a este respeito Bruce Chapman, Arie Freiberg, John Quiggin and David Tait, "Rejuvenating Financial Penalties: Using the Tax System to collect fines", 2003, consulta electrónica em <http://hdl.handle.net/1885/40614>, p. 6. Os autores referem que «Fines which are set at levels that offenders cannot meet, or which cannot be paid over a reasonable period of time are less likely to be paid than those which are set at levels which are within the means of the offender.».

<sup>295</sup> A este respeito vide Eduardo Urbano Castrillo e Francisco José Navarro Sanchis, "La deuda fiscal – Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal", La Ley, 2009, p. 93. O princípio da proporcionalidade «de una parte, obliga al legislador a observar una correspondência directa entre la gravedad de la infracción que tipifica y la gravedad de la sanción que se prevé como su consecuencia legítima. Esa proporción o medida lo es, en un primero término, atendiendo a la gravedad intrínseca de cada conducta, es decir, teniendo presente su antijuridicidad material, dentro de lo cual el legislador posee un amplio margen de apreciación para determinar lo que, en cada momento histórico, es merecedor de una sanción y en qué medida. Pero el principio también si dirige a ordenar la gravedad de las diferentes conductas clasificadas y atribuyéndoles a unas y otras consecuencias parejas, de surte que no se imponga para una conducta supuestamente más leve una sanción igual o superior a la establecida para otras de mayor gravedad.»

<sup>296</sup> Baron de Montesquieu, "The Spirit of the laws", apud Simon James and Clinton Alley, "Tax compliance, self assessment and tax administration", 2002, p. 28, consulta electrónica em <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/26906>.

<sup>297</sup> Cfr. Carlos Lamoca Pérez, "Infracciones ...", ob.cit., p.128.

<sup>298</sup> "Una Ley que sanciona de forma proporcionada el incumplimiento de deberes formales tributarios contribuye a legitimar «en su ejercicio los poderes que la Administración ejerce y generar ese consenso social imprescindible, esa adhesión voluntaria a la norma que los crea, de la que, en último término, depende su eficacia social y la propia construcción de la sociedad democrática avanzada (...)»" – vide Tomás-Ramón Fernández apud Isaac Ibáñez García, "Consecuencias del incumplimiento ...", ob.cit. p. 74.

Para além disso, a imposição de uma coima de pouco vale se o pagamento não é realizado. Caso os contribuintes se furtem no pagamento de coimas poderá por em causa a credibilidade do sistema criminal de justiça. Os sujeitos passivos que, para além de cometerem uma infracção, consigam escapar ao pagamento da coima, mais dificilmente serão desencorajados no futuro ao seu cumprimento pois intuirão que podem cometer infracções semelhantes no futuro sem que sejam por isso responsabilizados. Por essa razão poder-se-á levantar a questão se serão as sanções pecuniárias suficientes para que se assegure os fins de prevenção especial e geral ou se não haverá outro tipo de sanções que consigam consciencializar os obrigados tributários para o cumprimento dos seus deveres fiscais.<sup>299 300</sup>

---

<sup>299</sup> Cfr. Bruce Chapman, Arie Freiberg, John Quiggin and David Tait, "Rejuvenating...", ob.cit. p. 6: «Courts may seek alternative sanctions if it becomes known that monetary penalties are unmet and the community might call for harsher penalties as they lose faith in the sanctioning system.».

<sup>300</sup> "De ahí que los incumplimientos de obligaciones tributarias formales deban ser castigados mediante sanciones cuya función sea coercitiva, disuasoria o de estímulo, pero que nunca supongan un acto restrictivo de derechos, (...); pues el principio de proporcionalidad se constituye como una exigencia de equilibrio y ponderación entre los intereses generales y los particulares." – Cfr. Isaac Ibáñez García, "Consecuencias del incumplimiento...", ob.cit., p. 80.

CAPÍTULO III

**AS CONTRA-ORDENAÇÕES**

**PREVISTAS NO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Tendo assimilado as considerações feitas até então, constatamos que as contra-ordenações fiscais são absolutamente imprescindíveis para que se assegure o cumprimento da norma por parte do seu destinatário. A ingerência do direito sancionatório, e, para o caso que importa para o presente estudo, mais concretamente, do direito contra-ordenacional fiscal, é crucial e garante da reintegração da ordem jurídica, quando afectada ou perturbada por uma violação.<sup>301</sup> Como vimos, portanto, as contra-ordenações detêm um papel estruturante e legitimador para que as obrigações acessórias sejam tidas pela comunidade como condutas a serem respeitadas e obedecidas.

As contra-ordenações infra apresentadas respeitam àquelas condutas que o legislador tipificou e que visam sancionar infracções às obrigações acessórias legalmente previstas e que foram na I Parte deste estudo enunciadas e explicitadas. E como tal apenas essas infracções são relevantes e sobre elas agora nos debruçaremos. Por esse motivo se optou por deixar de fora, o que de resto nem faria sentido traze-las à colação, as contra-ordenações fiscais dos artigos 114.º, 115.º, 127.º e 128.º do RGIT.

Optamos por estruturar a apresentação das contra-ordenações tendo em conta a metodologia empregue para as obrigações acessórias na I Parte deste estudo. Assim, as contra-ordenações serão apresentadas conforme o tipo de obrigação que visam tutelar. Por conseguinte, estão divididas em cinco grandes grupos: do incumprimento das obrigações declarativas; do incumprimento das obrigações contabilísticas e de escrituração; do incumprimento das obrigações declarativas, contabilísticas e de escrituração; do incumprimento dos deveres de informação ou colaboração; do incumprimento do dever de representação; e do incumprimento de outras obrigações acessórias.

---

<sup>301</sup> O ordenamento tributário espanhol classifica as violações de obrigações formais de imposto como "infracciones". E atribui a designação às contra-ordenações respeitantes à violação de obrigações acessórias a designação de "infracciones sin perjuicio económico". Ou seja, todas aquelas condutas, legalmente tipificadas, que não confiram um prejuízo económico para a Fazenda Pública. Estas infracções estão dispostas na Ley General Tributaria espanhola nos artigos 198 a 206 e nelas incluem-se aquelas infracções que supõem o incumprimento de obrigações formais e que não geram um prejuízo económico avaliável se bem que o pode provocar de forma indirecta, por exemplo, porque não se fornece uma informação à Administração tributária e isso a impeça de regularizar total ou parcialmente em relação a outro contribuinte. Cfr. Ernesto Mestre García, "Guía de infracciones y sanciones tributarias", 1ª ed., Valência: CISS, 2005.

## 9. Do incumprimento das Obrigações declarativas

### 9.1 Falta ou atraso de declarações – Art. 116.º

Como já vimos em pontos anteriores, houve ao longo dos tempos uma gradual transferência de responsabilidade do procedimento e da liquidação fiscal cabendo hoje, de um modo geral, aos próprios contribuintes tal incumbência. A lei faz impender sobre estes um extenso dever de cooperação, traduzido na obrigatoriedade de apresentação de um conjunto de “obrigações declarativas”<sup>302</sup> onde, na maioria das vezes, lhes cabe ainda, a determinação do montante de imposto a pagar. Desta forma, existe hoje, ao lado da obrigação principal de imposto, uma complexa teia de prestações não pecuniárias que se destinam a tornar possível a determinação exacta das primeiras – as obrigações declarativas. É o que se passa nos sistemas fiscais modernos em que os contribuintes são chamados a intervir na relação tributária, quer cooperando com a administração quer especificamente actuando no sentido da determinação da matéria colectável.

As obrigações tributárias formais, cujo objecto imediato oferece heterogeneidade extrema, não se esgotam, no dizer de Soares Martinez,<sup>303</sup> nos deveres de natureza declarativa. Como já tivemos oportunidade de constatar, existe hoje um amplo conjunto de outros deveres, de entre os quais o de emitir, conservar documentos e escriturar livros, a que se associa o de colaboração com as autoridades fiscais que abrange o de sujeição a fiscalizações, que se considera integrar as denominadas relações tributárias formais. No entanto, tais obrigações declarativas e outras acessórias, são hoje muito extensas, facto que levou o legislador a criar dois preceitos legais distintos, tendo em vista a punição das respectivas infracções. Um deles está presente na contra-ordenação da presente análise, a do artigo 116.º, o outro está presente na contra-ordenação do artigo 117.º.

Destarte, convém diferenciar a presente contra-ordenação da que se exporá em seguida. As declarações referidas quer no n.º 1 quer no n.º 2 da infracção do artigo 116.º são só aquelas que visem revelar directamente os factos tributários, pois só sobre eles a administração tributária especialmente determina, avalia ou controla a matéria colectável com que será operada a liquidação da prestação tributária.

E que tipo de declarações especialmente se pretende aqui tutelar?

Trata-se das declarações de rendimentos e as declarações periódicas devidas pelos contribuintes para efeitos estatísticos ou similares que são, por força do n.º 2 deste artigo, equiparadas àquelas. Serão estas, portanto, em sede de IRS, as declarações dos artigos 57.º a 63.º, em sede de IRC, as declarações

---

<sup>302</sup> Expressão utilizada por João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral ...”, ob.cit, p. 631.

<sup>303</sup> Cfr. Soares Martinez, “Direito ...”, ob.cit, p. 291 a 295.

dos artigos 117.º e 120.º a 122.º, e, em sede de IVA, as declarações dos artigos 29.º, 41.º, 43.º, e 87.º a 90.º.<sup>304</sup>

Assim, para que esta contra-ordenação seja cometida é necessário que os seguintes requisitos estejam preenchidos:<sup>305</sup>

- que exista uma obrigação legal para o contribuinte de apresentação de uma declaração à administração tributária;
- que ocorra a falta de entrega ou a entrega fora do prazo legal dessa declaração;
- que essa declaração se destine, especificamente, a permitir à administração tributária a determinação, avaliação ou controle da matéria colectável de um imposto ou que tenha fins estatísticos ou similares;
- neste último caso, que a obrigação de apresentação tenha carácter periódico.

Logo, o que se sanciona nesta infracção é a falta de entrega dessas declarações ou a sua entrega fora do prazo legal. Contudo, sempre que a liquidação tenha sido retardada pelo facto de o contribuinte ter entregue fora do prazo as declarações, para além do procedimento de contra-ordenação para aplicação da presente coima, e, independentemente dele, haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios a acrescer ao imposto liquidado – artigo 91.º do CIRS e artigo 102.º do CIRC e artigo 35.º da LGT.<sup>306</sup> Tais juros são devidos “quando por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.<sup>307</sup> Os juros desta natureza não se confundem nem com os juros indemnizatórios, previstos no Artigo 43.º da LGT, nem com os juros moratórios, previstos no Artigo 44.º e 102.º da LGT. Desta forma, os juros compensatórios consistem assim, como o próprio nome indica, numa compensação ou indemnização, uma espécie de reparação civil pelo retardamento da liquidação por motivo imputável ao contribuinte, pela entrada do imposto nos cofres do Estado.<sup>308</sup>

---

<sup>304</sup> Sobre estas obrigações vide a parte final da I Parte deste estudo.

<sup>305</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, ob.cit., p.820.

<sup>306</sup> Alfredo José de Sousa, “Infracções fiscais ...”, ob.cit., p. 133.

<sup>307</sup> Cfr. Artigo 35.º, nº 1 da LGT.

<sup>308</sup> Vide a respeito deste tema, a título de exemplo, o sumário do Acórdão do STA de 18.11.1998, recurso nº 22596: «Na declaração de rendimentos sujeitos a IRS deviam os recorrentes incluir todos os rendimentos, nos termos do artigo 57.º do CIRS, e nomeadamente os que a entidade patronal lhe entregou e relativamente aos quais não foi efectuada a correspondente retenção. A não inclusão destes rendimentos na correspondentes declaração dá causa ao retardamento da liquidação pelo que, nos termos do citado art. 83.º do CIRS, são devidos juros compensatórios» (actual artigo 91.º do CIRS).

## 9.2 Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações – Art. 117.<sup>o</sup>

O preceito abrange tanto as declarações, registos, documentos ou comunicações a cuja apresentação o contribuinte já esteja obrigado por força da lei, como as que resultem de intimação específica nesse sentido.<sup>309</sup> Pune-se, quer os casos de incumprimento de uma obrigação legal, quer as violações do dever de cooperação sempre que o contribuinte, tendo sido intimado, se possa considerar constituído no dever de informar e ele não o haja feito, quando objectivamente se reconheça que se poderia ter comportado de outro modo e não o fez, sem que para tal haja uma causa justificativa.

Os documentos a que o n.º 1 se refere são aqueles que podem comprovar directa ou indirectamente “os factos, valores ou situações constantes das declarações” que devam ser apresentados a fim de que a administração fiscal “determine, avalie ou controle a matéria colectável”.<sup>310</sup>

Para além destes são ainda outros documentos de “transporte, comunicações, guias, registos, informações ou esclarecimentos que, autonomamente, devam ou possam ser legalmente ou administrativamente exigidos”.

A obrigação de comprovação dos elementos constantes das declarações de IRS é imposta aos sujeitos passivos pelo art. 128.<sup>o</sup> do CIRS, nomeadamente os elementos relativos aos rendimentos auferidos, as deduções e outros factos que estejam nelas mencionados.<sup>311</sup>

Ao contrário do que se passa na contra-ordenação do artigo 113.<sup>o</sup>, em que para que esta se aplique ao caso concreto tem de haver uma recusa, na contra-ordenação do artigo 117.<sup>o</sup> basta o não cumprimento de uma obrigação de apresentação de documentos ou declarações. Portanto, tem que haver uma obrigação legalmente prevista que imponha ao contribuinte ou a outro sujeito passivo a

<sup>309</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral ...”, ob.cit, p. 633.

<sup>310</sup> Francisco Hernández González, “Una contribución...”, ob.cit., p.20. «(...) una cosa es la declaración tributaria, normalmente escrita, es decir, el documento que contiene la manifestación del interesado dirigida a la Administración y otra los documentos presentados en apoyo de la veracidad de la misma.»

<sup>311</sup> O artigo 128.<sup>o</sup>, n.º 1 do CIRS refere ainda, para além destes, a obrigação dos sujeitos passivos de IRS apresentar documentos comprovativos de abatimentos. Contudo, o regime dos abatimentos em Portugal foi revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, pelo que não faz sentido que aquele normativo ainda preveja no seu texto legal tal regime. Este facto conduz-nos à teoria da interpretação jurídica e dentro desta à interpretação revogatória ou ab-rogante e à interpretação actualista. À interpretação revogatória pois, apesar de no artigo 128.<sup>o</sup>, n.º 1 do CIRS o texto normativo ainda se referir aos abatimentos que estavam previstos no nosso ordenamento, estes foram extintos pela Lei supra citada e como tal não faz qualquer sentido constarem ainda no preceito legal, não tendo, portanto, qualquer relevância jurídico-fiscal. À interpretação actualista visto ter de se fazer uma interpretação da lei tendo em conta as realidades actuais, vigentes ao tempo da sua aplicação. Isto é, os sujeitos passivos de IRS não serão hoje intimados a comprovar quaisquer abatimentos a que, eventualmente, pudessem estar titulados a deduzir à totalidade dos rendimentos englobados, como era o caso da pensão de alimentos. Tal acontece pois apesar de, como já referimos, no texto do artigo 128.<sup>o</sup> do CIRS ainda se referir os “abatimentos” estes foram extintos do nosso ordenamento e, como tal, e passe a expressão, de nada vale lá permanecerem. Sobre o tema vide as definições dadas a estes dois tipos de interpretação in João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, “Dicionário de Conceitos e Principios Jurídicos”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1993, p. 511 e 512.

entrega de documentos ou declarações. Desta forma, é crucial que se faça a distinção entre estas duas infracções. Na recusa há como que uma desobediência a uma ordem ou solicitação concreta proveniente de «funcionário competente» no exercício dos seus poderes de fiscalização a ser cumprida em data fixa, pelo contribuinte ou por terceiros a quem cabe o correspondente dever de colaboração, em regra, para efeitos de exame à respectiva escrita. Por sua vez, na falta de entrega, apresentação ou exibição há o incumprimento de um “dever de instrução” de procedimento administrativo tendente à determinação, avaliação ou controle da matéria colectável e, conseqüentemente, à definição do montante de imposto exigível.<sup>312</sup>

Por outro lado, esta contra-ordenação, distinguir-se-á da anterior prevista no artigo 116.º, na medida em que sanciona a falta de entrega ou a entrega fora do prazo de todas as outras declarações fiscais que não tenham a natureza daquelas previstas naquele artigo. Isto é, tratamos neste caso de todas as declarações que não visem especificamente determinar, avaliar ou comprovar a matéria colectável, que foram enunciadas na apresentação da contra-ordenação do artigo 116.º.

Que declarações serão estas?

Referimo-nos, em primeiro lugar, às declarações de início de actividade, de alterações e de cessação.<sup>313</sup>

Por sua vez, e em segundo lugar, as declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos dos benefícios fiscais respeita concretamente ao estabelecido no artigo 9.º do EBF nos termos do qual os titulares do direito a tais benefícios estão obrigados a declarar que cessou a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício no prazo de 30 dias, excepcionando quando essa cessação seja de conhecimento oficioso – ex vi Artigo 117.º, n.º 2.<sup>314</sup>

Outro tipo de declarações ao abrigo desta contra-ordenação é a declaração para inscrição em registos de que é exemplo as declarações relativas a valores patrimoniais, previstas no artigo 13.º do CIMI – ex vi Artigo 117.º, n.º 2.

Por fim, diga-se ainda que estarão também abrangidas na previsão do n.º 1, as comunicações que várias entidades devem fazer à administração tributária relativas a comprovação de factos, valores ou

---

<sup>312</sup> Alfredo José de Sousa, “Infracções fiscais ...”, ob.cit., p. 133. O autor utiliza termos empregues por Cardoso da Costa, no seu manual “Curso de Direito Fiscal”, 2ª Ed., p. 359 e 360, para contrapor convenientemente as diferenças entre os dois tipos de contra-ordenações. Assim defende que, por um lado, teríamos deveres preparatórios cujo cumprimento se destina imediatamente a preparar o «exercício do poder fiscal substancial ou final». O incumprimento destes deveres constituiria a falta de entrega, exibição ou apresentação prevista na presente contra-ordenação. Por outro lado, teríamos deveres de polícia fiscal que visam a prevenção do dano social de evasão ilegítima dos impostos. A violação dolosa destes deveres constituiria a essência da recusa.

<sup>313</sup> Estas declarações estão presentes nos artigos 112.º e 114.º do CIRS, 117.º, n.º 1, al. a) e 118.º e 119.º do CIRC e artigos 29.º, n.º 1, al. a) e 31.º a 35.º do CIVA – ex vi Artigo 117.º, n.º 2 do RGIT.

<sup>314</sup> Vide, igualmente, Artigo 14.º, n.º 2 do EBF e 14.º, n.º 2 da LGT.

situações constantes das declarações dos contribuintes, como é o caso das previstas nos artigos 119.º a 125.º do CIRS e 127.º e 128.º do CIRC.

## **10. Do incumprimento das Obrigações contabilísticas e de escrituração**

### **10.1 Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes – Art. 113.º**

#### **10.1.1 Pressupostos gerais**

O n.º 1 deste normativo começa por estabelecer uma clara delimitação entre esta contra-ordenação e o crime de fraude fiscal previsto no artigo 103.º da mesma lei. E esta delimitação revela-se essencial para se perceber estes dois tipos de infracções de diferente natureza, para que só depois se possa explicitar o conteúdo específico desta contra-ordenação.

O critério pelo qual o legislador optou para constituir uma distinção entre esta contra-ordenação e o crime de fraude fiscal foi de natureza quantitativa. Deste modo, estaremos perante um crime de fraude fiscal, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, a contrario, do RGIT, caso a vantagem patrimonial ilegítima do agente for superior a € 15.000,00. O que revela é que a conduta ilegítima se subsuma a um dos tipos dispostos nas alíneas do n.º 1 daquele preceito legal – em respeito pelo princípio da tipicidade e da segurança jurídica – tendo como resultado uma vantagem patrimonial ilegítima que, quantitativamente, exceda os tais € 15.000,00, levando a uma diminuição das receitas tributárias. Assim, mesmo que a conduta do agente abstractamente preencha o tipo legal daquele crime, caso a vantagem patrimonial ilegítimamente obtida seja inferior àquele montante, não será punido a título criminal. Neste caso o agente que, a título de dolo, se recuse a entregar, exhibir ou apresentar os elementos fiscais exigidos pelo Fisco estará sujeito a uma contra-ordenação cuja punição se traduz numa coima pecuniária.

A recusa de entrega, exibição ou apresentação de livros e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei fiscal só constitui fraude fiscal se visar a não liquidação, entrega ou pagamento de imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição de receitas tributárias e essa vantagem ultrapasse o montante de € 15.000,00. Caso não haja “adequação causal”<sup>315</sup> entre tal recusa e qualquer obtenção

---

<sup>315</sup> Expressão utilizada por Alfredo José de Sousa, in “Infracções fiscais não aduaneiras”, 3ª Ed., Coimbra, Almedina, 1997, p. 133.



indevida de vantagens patrimoniais, estaremos perante a contra-ordenação do tipo do artigo 113.º do RGIT.<sup>316</sup>

Este preceito tem como finalidade «sancionar a violação de bens jurídicos de natureza puramente administrativa e fiscal, em todo o caso directamente relacionadas com a percepção da prestação tributária, globalmente considerada.».<sup>317</sup> Deste modo, está aqui em causa um alargado conjunto de infracções relativas à escrita, entrega de declarações fora do prazo, falta de entrega de declaração de documentos, etc. que não constituam fraude fiscal. Assim, o que nesta norma se sanciona é a recusa da entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes.

Em princípio, será autor desta contra-ordenação o contribuinte ou o sujeito passivo a quem a ordem ou solicitação for dirigida. Contudo, também podem ocorrer situações em que seja um terceiro a quem o funcionário competente dirija a ordem ou solicitação dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e na posse daquele.<sup>318</sup>

A utilização da expressão “escrita, de contabilidade ou documentos fiscalmente relevantes” indicia que a previsão deste artigo abrange não só a contabilidade propriamente dita como também todos os documentos fiscalmente relevantes, como os livros, demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, que servem de suporte aos lançamentos contabilísticos ou aos registos. A lei fiscal substantiva obriga expressamente a que tanto os lançamentos reflectam a realidade económica, como a que os mesmos estejam apoiados em documentos idóneos, arquivados em boa ordem e pelo decurso temporal obrigatório – 10 anos –, como já vimos supra.

A contabilidade,<sup>319</sup> qualquer que seja o regime adoptado, constitui um inestimável elemento de gestão económica e financeira da empresa, destinando-se a fornecer elementos de informação, desde logo, aos sócios mas também a terceiros, de entre os quais o Estado.

---

<sup>316</sup> O artigo 113.º, n.º 1 configura uma excepção à regra do n.º 3 do artigo 2.º do RGIT, nos termos do qual, quando o mesmo facto constitui simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente é punido a título de crime, com possibilidade de aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação. Exclui-se assim, expressamente, a aplicação deste artigo nos casos em que os factos constituam fraude fiscal.

<sup>317</sup> A este respeito vide João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, “Regime Geral das Infracções Tributárias – Actualizada e Melhorada”, 2ª Ed., Vislis Editores, 2004, p. 615.

<sup>318</sup> António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo in “Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais – Anotados”, Coimbra Editora, 2002, p.389.

<sup>319</sup> Sobre o assunto, vide Susana Fernandes da Costa, “As (Novas) Contra-ordenações contabilísticas e as garantias das entidades sujeitas ao SNC”, A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica, Vida Económica – Editorial, Março, 2011, p. 279 a 288 e José Alberto Pinheiro Pinto, “SNC e as Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade”, Revista Portuguesa de Contabilidade, vol. I, n.º 2, 2011, p. 171 a 183.

### 10.1.2 A recusa como elemento essencial para o preenchimento do tipo

Esta contra-ordenação consubstancia-se por uma recusa. Será assim necessário, por um lado, que exista um acto da administração tributária que se possa considerar como consubstanciada uma exigência feita ao contribuinte para apresentar documentos.

Por outro lado, não basta para se preencher a hipótese desta infracção que, na sequência de tal exigência, haja um simples acto de natureza omissiva, uma mera não apresentação dos documentos, sendo necessário um acto positivo que possa considerar-se como uma manifestação de intenção de não os apresentar.<sup>320</sup>

Nos termos do n.º 3, considera-se existir recusa quando o agente não permite o livre acesso ou a utilização dos locais sujeitos a fiscalização pelos funcionários competentes da administração tributária. De acordo com o preceituado no artigo 34.º do RCPIT, serão locais sujeitos a fiscalização as instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos de contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar e os locais do exercício da actividade da entidade inspeccionada que contenham elementos complementares ou adicionais daqueles. Configuram situações que não são uma extensão do conceito de recusa,<sup>321</sup> mas sim indicação de factos que também integram tal conceito, pois em qualquer deles se detecta uma vontade positivamente manifestada, de não permitir à administração tributária o acesso a contabilidade e documentos.<sup>322</sup> Assim, no caso previsto no n.º 3, a consumação da infracção ocorre no momento em que foi manifestada a intenção de não permitir o acesso aos locais de exercício das actividades sujeitas a imposto ou a sua utilização.

Esta contra-ordenação visa, igualmente, garantir os poderes de fiscalização da Administração<sup>323</sup>, competente para tal efeito, garantindo o livre acesso aos locais de exercício das actividades sujeitas a imposto e o consequente cumprimento da ordem ou solicitação que funcionários da Administração devem emitir.<sup>324</sup> O legislador dotou a administração tributária dos necessários poderes de fiscalização, entre eles os de exame dos elementos de escrituração de qualquer agente económico, com o fim de

<sup>320</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”, 4ª Edição, Áreas Editora, 2010, p. 808.

<sup>321</sup> Nos casos em que não haja necessariamente uma recusa, mas não seja cumprida uma obrigação de apresentação de documentos, poderá ocorrer a contra-ordenação prevista no n.º 1 do Art. 117.º do RGIT.

<sup>322</sup> Acórdão do STA de 4 de Abril de 1984, recurso 2671: “ Recusa de exibição de escrita. Constitui recusa de exibição de escrita, com previsão no art. 134.º-A e prescrição no art. 147.º, p. 1, do Código da Contribuição Industrial, o simples facto de o contribuinte, ausente do respectivo estabelecimento, não ter neste pessoa que faculte solicitados elementos da mesma escrita comercial, assim inviabilizando, em duas sucessivas visitas, o respectivo exame.”

<sup>323</sup> Tais poderes encontram-se previstos em diversos diplomas como: artigo 63.º da LGT, artigos 132.º, 133.º, 134.º do CIRS, artigos 133.º, 134.º do CIRCC, artigos 84.º, 85.º do CIVA.

<sup>324</sup> António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo in “Regime Geral ...”, ob.cit., p.389.

verificar a exactidão e conformidade dos mesmos com os referidos nas suas declarações em matéria de imposto sobre o rendimento. Os poderes de fiscalização da administração são ainda alargados à recolha dos elementos necessários a quaisquer correcções que pretenda levar a efeito ou ainda através deles e por controlo cruzado, apurar quaisquer irregularidades ou infracções praticadas por terceiros que com o sujeito passivo tenham mantido relações comerciais, qualquer que seja a sua natureza. Para pessoas colectivas em geral, o resultado do exercício revelado pela contabilidade é que constitui a base para a determinação da matéria colectável do imposto sobre o rendimento, como se infere dos arts. 15.º e 17.º do CIRC.<sup>325</sup>

Ora é no exercício da actividade fiscalizadora por parte da Administração, através da realização de exames e verificação de documentos fiscalmente relevantes e quaisquer outras diligências necessárias e legalmente admitidas para o apuramento da situação tributária dos contribuintes (Artigo 63.º da LGT), que a recusa se manifesta. O funcionário da administração no exercício daquelas funções, para pedir ou solicitar o que quer que seja, deverá previamente fixar um prazo não inferior a 5 nem superior a 30 dias para tal efeito (Artigo 39.º, n.º 3 do CIRS), findo o qual se consumará a contra-ordenação, se o contribuinte ou o sujeito passivo não satisfizer o pedido.<sup>326</sup> Vimos, que, por regra, a infracção se consuma no momento em que se manifesta a vontade de recusar a entrega, apresentação ou exibição dos documentos. Porém, nos casos em que a administração fiscal deva fixar prazo para tal entrega, apresentação ou exibição, a recusa só se considera consumada quando terminar esse prazo – Artigo 113.º, n.º 2.

Sublinhe-se que, para a existência desta contra-ordenação fiscal, torna-se indispensável que o sujeito passivo possua, na data que lhe foi fixada, os documentos fiscais, cuja entrega, exibição ou apresentação lhe foi formalmente solicitada. Caso seja verificada a inexistência de escrita ou livros fiscalmente relevantes ou haja um atraso na sua elaboração, o contribuinte tem o direito a ser notificado para proceder à sua organização num prazo não superior a 30 dias. Não o fazendo, para além das coimas que estará sujeito nos termos do artigo 120.º, n.º 2 e 121.º, n.º 2 do RGIT,<sup>327</sup> fica também sujeito à presente contra-ordenação do artigo 113.º.

Desta forma, pretende-se com esta contra-ordenação garantir, como vimos, o interesse da administração tributária em apurar com rigor a situação tributária dos contribuintes e levar a cabo com eficiência acções de fiscalização, nos casos em que isso esteja dependente da colaboração dos contribuintes.

---

<sup>325</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, “Regime Geral ...”, ob.cit, p.616.

<sup>326</sup> Tal solicitação deve revestir a forma de notificação pessoal ou carta registada – artigo 38.º do RCPIT.

<sup>327</sup> Estas coimas só serão aplicáveis no caso de na notificação o contribuinte for avisado com esta cominação.

## **10.2 Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes – Art. 120.º**

Antes de se estabelecer quaisquer considerações acerca da presente contra-ordenação, cumpre saber que sujeitos passivos poderão ser abrangidos pela sua previsão. Para tal, cumpre distinguir os tipos de avaliação de determinação da matéria tributável que o nosso ordenamento jurídico-tributário prevê: a avaliação directa e a avaliação indirecta. – artigo 83.º da LGT. A avaliação directa respeita à determinação do montante de imposto através do regime da contabilidade organizada. A avaliação indirecta respeita à determinação da matéria tributável através de várias formas, elencadas no artigo 87.º da LGT, entre elas, a do regime simplificado de tributação.<sup>328</sup>

No regime normal de tributação, contabilidade organizada, na qual os sujeitos passivos de IRS e IRC têm no ramo empresarial (comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias) e profissional (prestação de serviços, propriedade industrial, intelectual e know-how) a sua actividade principal, a forma de calcular o rendimento sujeito a imposto consiste em subtrair os gastos aos rendimentos, que, comprovadamente, tenham sido indispensáveis para os obter no âmbito da sua actividade.

Porém, o regime de contabilidade organizada envolve todo um conjunto de operações, registos e demais obrigações, como já tivemos oportunidade de constatar, que, em virtude do reduzido valor que as respectivas transacções envolvem para alguns contribuintes, se poderiam revelar com um factor impeditivo do normal desenvolvimento das relações económico-financeiras.<sup>329</sup>

Por estes motivos, o legislador criou o denominado regime simplificado de tributação que tem como marca essencial o facto de a administração fiscal calcular o rendimento sujeito a imposto, com base numa estimativa ou presunção legal, aplicando um coeficiente sobre o valor total declarado pelo contribuinte. Trata-se de um regime que permite a determinação da matéria tributável em relação, fundamentalmente, aos sujeitos passivos de baixos rendimentos, e a simplificação que o caracteriza respeita ao facto de estes verem atenuados a grande parte dos deveres acessórios, essencialmente de natureza contabilística, deixando, portanto, de lhes ser exigida uma contabilidade organizada. Mesmo não estando sujeitos ao dever de cumprir com todo o esquema que a contabilidade organizada implica, têm, como vimos no último capítulo da Parte I,<sup>330</sup> o dever de possuir determinados livros e registos, onde reflectam as suas operações.<sup>331</sup>

---

<sup>328</sup> Para uma crítica, com bastante pertinência, sobre o enquadramento do regime simplificado de tributação como método de avaliação indirecta, vide João Sérgio Ribeiro, “Tributação Presuntiva do Rendimento...”, ob.cit., p. 320 e ss. O Professor considera o regime simplificado uma figura autónoma, que não pode ser confundida com a avaliação indirecta e a relação entre as duas figuras será uma relação subsidiária. Por essa razão atribuí, tal como está previsto na Ley General Tributaria espanhola no seu artigo 50.º, n.º 4, a designação de avaliação objectiva à avaliação com base no regime simplificado de tributação.

<sup>329</sup> Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p.125.

<sup>330</sup> Vide, supra, Obrigações acessórias em IRS e IRC, Obrigações contabilísticas e de escrituração, al. d).

Desta forma, os contribuintes estão obrigados não apenas, conforme já afirmamos, a declarar rendimentos ou factos sujeitos aos tributos, mas também a possuir os livros, registos e demais documentação de suporte adequados, onde revelem tais factos, em ordem ao controle tributário e às significativas vantagens na sua estrutura empresarial.<sup>332</sup> Tais registos, que podem apresentar complexidades variáveis, desde a contabilidade comercial a meros registos simplificados, corporizam importantes funções de mais diversa natureza, muito para além da tutela dos interesses tributários do Estado. São também outras razões de interesse e ordem pública que a determinam, em vista à protecção de credores ou de terceiros, entre outros. Sendo assinalável a relevância dada por lei a tais registos e demais documentação de suporte, compreende-se que sejam punidas as condutas omissivas de tais deveres.

O que o preceito pune é a inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração, obrigatórios, ou de livros, registos e documentos com eles relacionados, não o atraso de escrituração ou a recusa da sua exibição que são objecto de punição autónoma – art. 121.º. «Assim, deve efectuar-se uma correcta delimitação dos factos em ordem à sua precisa determinação, pois pode ocorrer que, perante a intimação para a apresentação dos mesmos, o contribuinte venha declarar a sua inexistência, se esta lhe for mais conveniente, o que poderá ser preferível à apresentação de contabilidade ou escrituração de onde, com forte probabilidade se retire, por exemplo, prática de crimes».<sup>333</sup>

A existência de livros de contabilidade ou escrituração e a sua manutenção é uma imposição exposta nos diversos códigos fiscais.<sup>334</sup>

No n.º 1 do art. 123.º do CIRC impõem-se a obrigação de as entidades aí referidas, possuírem “contabilidade organizada nos termos da lei”.

Antes da entrada em vigor do Decreto-lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, os livros exigidos aos contribuintes com contabilidade organizada, além de outros relativos a determinadas actividades, foram, durante muitos anos, os seguintes:

- de inventário e balanços, que estava destinado ao arrolamento do activo e passivo e fixação da diferença entre eles, para além de lançamento dos balanços obrigatórios (arts. 31.º e 33.º do Código Comercial);

---

<sup>331</sup> Cfr. Arts. 28.º e 31.º do CIRS.

<sup>332</sup> «A marcha regular de uma empresa requer o auxílio da escrituração; esta surge assim, como facilmente se percebe, não como uma mera imposição de lei, mas muito mais como uma necessidade imprescindível para todo o comerciante, em vista à salvaguarda dos seus próprios interesses e os dos outros, nomeadamente os interesses públicos associados», João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral...”, ob. cit., p. 649.

<sup>333</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, “Regime Geral...”, ob. cit., p. 649

<sup>334</sup> A este respeito, vide artigos 17.º, 123.º, 124.º e 125.º do CIRC, pelos artigos 44.º, 50.º, 52.º, 65.º e 68.º do CIVA e 116.º a 118.º do CIRS.

- diário, que tinha como objectivo o registo dos actos «que modifiquem ou possam modificar a sua fortuna» (arts. 31.º a 34.º do Código Comercial);
- razão, que servia para escriturar todas as operações do diário, permitindo conhecer o estado e situação de qualquer conta (arts. 31.º e 35.º do Código Comercial);
- copiador, para se trasladar toda a correspondência e telegramas que o comerciante expedir (art.s 31.º e 36.º do Código Comercial).

As sociedades comerciais tinham o dever de possuir, além destes livros, indispensáveis aos comerciantes com contabilidade organizada, livros para actas, destinados ao lançamento das actas das reuniões dos sócios, administradores e órgãos sociais.<sup>335</sup>

As sociedades anónimas e em comandita por acções tinham a obrigação de possuir um livro de registo de acções<sup>336</sup> que foi então revogado pelo decreto-lei nº 486/99, de 13 de Novembro.

O Decreto-lei nº 76-A/2006, de 29 de Março veio implementar medidas que configuravam linhas gerais do programa de governo da altura,<sup>337</sup> nomeadamente, que os cidadãos e as empresas não pudessem ser onerados com imposições burocráticas que nada acrescentavam à qualidade do serviço prestado. Assim, o decreto-lei, no seu artigo 61.º, al. d),<sup>338</sup> veio eliminar a obrigatoriedade de existência dos livros da escrituração mercantil nas empresas e, correspondentemente, a imposição da sua legalização nas conservatórias do registo comercial. Assim, os livros de inventário, balanço, diário, razão e copiador deixaram de ser obrigatórios, apenas se mantendo exigíveis os livros de actas. Deixou de ser obrigatório a legalização dos livros, incluindo dos livros de actas. Esta medida teve em vista deixar de ser obrigatórias centenas de milhares de actos por ano nas conservatórias, que constituíam um encargo para as empresas.

Até 2006, as empresas nacionais tinham de manter aqueles livros de escrituração mercantil relativos à prestação de contas, gestão e resolução dos sócios. Porém, muitos destes livros já não eram mantidos pelas empresas pois a informação neles constante já se encontrava disponível na contabilidade das empresas, que na grande maioria delas está hoje na sua totalidade em suporte informático.

Actualmente, o comerciante é livre para escolher o modo de organização da escrituração mercantil assim como o seu suporte físico, com excepção do que respeita aos livros para actas exigidos às sociedades comerciais que continuam obrigatórios, como vimos, nos termos do artigo 31.º do Código Comercial.

Convém frisar que todos os livros de contabilidade ou de registo exigidos pelos diversos códigos fiscais mantêm-se em vigor pois respeitam à escrituração fiscal e não mercantil ou comercial. De

<sup>335</sup> Cfr. Artigos 31.º, § 1.º e 37.º do Código Comercial

<sup>336</sup> Cfr. Artigos 305.º e 478.º do Código das Sociedades Comerciais

<sup>337</sup> Programa do XVII Governo Constitucional.

<sup>338</sup> Preceito que revogou os artigos 32.º a 36.º do Código Comercial.

qualquer modo as alterações trazidas pelo Decreto-lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, vieram reduzir em parte a abrangência desta infracção contra-ordenacional tributária, na medida em que, os deveres dos contribuintes que poderão incorrer neste tipo de contra-ordenação vêm se reduzidos, limitando-se à inexistência de contabilidade e aos livros de actas.<sup>339</sup>

### **10.3 Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução – Art. 121.º**

Pune-se neste artigo a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como o atraso na sua execução, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos.

As regras de normalização contabilística a que se refere este artigo estavam previstas no Plano Oficial de Contabilidade (POC) aprovado pelo DL n.º 410/89, de 21 de Novembro e estão actualmente previstas no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo DL n.º 158/09, de 13 de Julho.

Nos termos do art. 3.º deste DL, este Sistema é obrigatoriamente aplicável às sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, às empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, aos estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, às empresas públicas, às cooperativas, aos agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico e a outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas à sua adopção.

O SNC não se aplica a entidades sujeitas a supervisão por parte do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da CMVM. Esses organismos têm competências para definir as normas de contabilidade aplicáveis às entidades sujeitas à sua supervisão e como tal podem prever planos de contabilidade específicos para o sector da sua actividade – Artigo 5.º do diploma que aprovou o SNC.

O artigo 121.º do RGIT prevê a punição de duas condutas distintas: a não organização e o atraso de execução da contabilidade e/ou demais livros de escrita. Como já vimos supra, as regras de normalização contabilística resultam hoje do SNC, sujeitando os contribuintes à organização da sua contabilidade nos termos legalmente impostos por tal Sistema.

A contabilidade, através da escrituração, revela ao comerciante a sua situação económica e financeira num determinado momento, assim como os resultados – lucros ou perdas – de cada exercício. A contabilidade constitui uma das principais obrigações dos comerciantes e por razões não apenas relativas à transparência da sua actividade comercial como também para protecção de terceiros e

---

<sup>339</sup> Ver Artigos 116.º, 117.º, 118.º do CIRS, artigos 123.º, 124.º, 125.º do CIRC, artigos 29.º, n.º 1, al. g), 44.º, 50.º, 65.º do CIVA.

credores. Como tivemos oportunidade de ver na contra-ordenação anterior, as obrigações de escrituração não são idênticas para todos os comerciantes.

A lei fiscal determina que as empresas «são obrigadas a dispor de contabilidade organizada (...) que permita o controlo do lucro tributável.» - artigo 123.º, n.º 1 do CIRC. É por este motivo que a contabilidade assume uma grande relevância na medida em que permite o controlo da situação do contribuinte, de modo a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à verificação da matéria colectável e do imposto.<sup>340</sup>

Se o infractor, por qualquer motivo, deixar passar o prazo de execução da contabilidade, estando a Administração na possibilidade de demonstrar que de facto não a tem, deverá o agente ser punido nos termos do artigo 120.º do RGIT. O simples pagamento da coima não implica que o contribuinte continue naquela situação de incumprimento por omissão, pois quer este continue ou não a exercer a sua actividade, o Fisco reclama dele meios de controlo da riqueza gerada. Neste caso, mesmo que o agente tenha pago tal coima será notificado para proceder à regularização da situação sendo-lhe dado um determinado prazo, com a cominação que, assim não procedendo, será punido nos termos do artigo 113.º do RGIT, que como vimos respeita à recusa de exibição de escrita.

#### **10.4 Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração – Art. 122.º**

A contra-ordenação do artigo 122.º do RGIT tem por fim punir o lançamento em livros do registo de operações com data anterior à do respectivo termo de abertura. O nosso sistema fiscal é caracterizado por um regime de tributação do rendimento real tanto das pessoas singulares como colectivas – artigo 104.º, n.º 2 da CRP –, no qual a contabilidade assume um papel estruturante na determinação do rendimento sujeito a tributação. A importância desta contra-ordenação radica, igualmente, no facto de o mero atraso na execução dos livros e registos contabilísticos constituir fundamento para o recurso à tributação segundo métodos indirectos, nos termos do artigo 57.º do CIRC e 88.º da LGT. Hoje em dia, as obrigações de escrituração não são idênticas para todos os comerciantes.

A contabilidade é um instrumento auxiliar essencial no desenrolar da actividade de uma empresa, e como tal, constituindo uma obrigação legal e fiscal, surge como uma necessidade imprescindível para todo o comerciante. Paralelamente aos interesses do próprio comerciante que pretende fazer valer, a contabilidade tem em vista a salvaguarda de interesses específicos das entidades

---

<sup>340</sup> João Catarino e Nuno Victorino, “Contributos para o Estado do Novo Direito Infracional Tributário” Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 405, Janeiro Março de 2002, p. 137



reguladoras ou tuteladoras da sua actividade. A administração tributária tem também um interesse imediato na contabilidade das empresas pois a ela se ligam, directamente, o objecto e funções emergentes da sua actividade fiscalizadora.

Segundo José Pires Cardoso, "...a contabilidade é obrigatória no interesse geral do público porquanto demonstra a forma de negociar, o seu proceder honesto ou a sua má fé nas transacções, sobretudo no caso de falência em que se tem de reconstituir a sua vida mercantil, para averiguar se houve fraude ou culpa sujeitas a punição. É na escrita do comerciante que se encontra ordinariamente a prova da sua inocência ou a prova das suas faltas. E ninguém ignora a natureza grave que reveste a falência dum comerciante, mormente quando ela arrasta consigo outras falências, na mesma ou em diferentes praças, facto que chega a provocar grandes desequilíbrios económicos".<sup>341</sup>

No que respeita aos sujeitos passivos de IRC, hoje todos são obrigados a ter contabilidade organizada. Até 2010, estava previsto um regime simplificado de IRC, assim como se prevê no Código de IRS para os sujeitos passivos desse imposto, que com o Orçamento de Estado para 2010 foi revogado.<sup>342</sup> Isto significou que os sujeitos passivos que em 2010 se encontrassem neste regime puderam optar pela integração imediata no regime de contabilidade organizada ou manter-se no regime simplificado até final do exercício fiscal de 2010.<sup>343</sup> Até às alterações produzidas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, os contribuintes que tivessem sede ou direcção efectiva em território português e que não exercessem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (arts. 115.º e 116.º do CIRC) tal como os que estivessem sujeitos, pelos critérios legais, ao regime simplificado de tributação, poderiam optar entre este regime de tributação ou pelo regime da contabilidade organizada.

A não conservação pelo prazo estabelecido pela lei fiscal – 10 anos – dos documentos relativos à contabilidade ou legalmente exigidos é igualmente sancionada por esta infracção – n.º 2 do artigo 122.º. Pretende-se com este tipo assegurar que os contribuintes organizem um arquivo de todos os documentos relativos à sua actividade empresarial e que o mantenham por um prazo de 10 anos. Isto permite à Administração um prazo bastante alargado para que, em caso de suspeição de evasão ou fuga fiscal do contribuinte, lhe esteja possibilitada o recurso a fiscalizações aos documentos que este está legalmente obrigado a conservar, o que contribuirá certamente para um maior esclarecimento da situação em concreto.

---

<sup>341</sup> José Cardoso Pires, in "Em Noções de Direito Comercial", apud, João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, "Regime Geral ...", ob.cit., p. 658.

<sup>342</sup> Regime Simplificado de determinação do lucro tributável (art. 58.º do CIRC) revogado pelo Art. 92.º, n.º 1 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

<sup>343</sup> A nova Lei passou a produzir efeitos a 1 de Janeiro de 2011.

## **11. Do incumprimento de Obrigações declarativas, contabilísticas e de escrituração**

As contra-ordenações presentes neste sub-capítulo, prevêm o sancionamento de condutas violadoras de obrigações acessórias que podem respeitar, quer a deveres declarativos, quer a deveres contabilísticos e de escrituração.

### **11.1 Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes – Art. 118.º**

Nesta contra-ordenação deve averiguar-se se a conduta do agente cabe no âmbito de previsão do artigo 103.º e só perante uma resposta negativa parece poder socorrer-se do presente preceito. É o que resulta da expressão “quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal”. Assim, deve, primeiramente, efectuar-se uma rigorosa determinação dos contornos de facto em ordem à possível subsunção destes naquele artigo 103.º e só perante a impossibilidade de o fazer se punirá a conduta como contra-ordenação.<sup>344</sup>

Esta contra-ordenação só é punível a título de dolo. Só é punível se a ocultação ou alteração de factos ou valores não visarem a obtenção de «vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias» de forma a integrar o crime de fraude fiscal.<sup>345</sup>

Enquanto que o artigo 103.º exige um dolo específico, dirigido à produção de um resultado danoso consubstanciado na não liquidação, não entrega ou não pagamento da prestação tributária ou na obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, o que se passa nesta contra-ordenação é que o dolo também ele é específico mas é diferente na medida em que consiste na falsificação, na viciação, na ocultação, na destruição ou na danificação de elementos fiscalmente relevantes, independentemente de qualquer prestação tributária ou de obtenção de benefícios.<sup>346</sup>

O objecto da contra-ordenação, prevista neste artigo, é um documento de que constem factos fiscalmente relevantes. As condutas referidas neste artigo 118.º, caso sejam levadas a cabo com negligência, não serão puníveis nos termos deste artigo – pois, como vimos, a conduta é punida meramente a título doloso –, mas antes pelo artigo 119.º, que abrange todas as omissões e inexactidões que não sejam puníveis por este artigo, em que serão incluídas as praticadas por negligência, como será exposto na contra-ordenação que se segue.<sup>347</sup>

---

<sup>344</sup> Cfr. João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral ...”, ob.cit, p. 637.

<sup>345</sup> Cfr. Alfredo José de Sousa, “Infracções fiscais ...”, ob.cit., p. 133

<sup>346</sup> Cfr. João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral ...”, ob.cit, p. 637.

<sup>347</sup> Cfr. Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, ob.cit., p.828.

Esta contra-ordenação prevê igualmente no seu n.º 2 a punição da conduta ilegal do agente que resulte da utilização, da alteração ou viciação de elementos informáticos relativos à situação tributária dos contribuintes com o intuito de causar uma diminuição das receitas tributárias.

### **11.2 Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes – Art. 119.º**

Houve tempos em que se afirmava que “a consciência dos comerciantes está nos seus livros...”.<sup>348</sup> Esta afirmação evidencia que em situações de dívida ou litígio, são os registos contabilísticos a única prova que, na maioria das vezes, se tem como disponível. Assim compreende-se que o preceito puna autonomamente as omissões ou inexactidões em tal documentação de suporte.

A escrituração, enquanto arte de registar todas as operações do comerciante, que afectem ou possam afectar o seu património, é também obrigatória no interesse geral do público, pois demonstra a sua forma de fazer negócio, se se pauta por uma política séria e responsável e não actue com má-fé nas transacções, em especial no caso de insolvência. É na escrita do comerciante que se encontra ordinariamente a prova da sua inocência ou a prova das suas faltas.

Nesta contra-ordenação o agente, dolosa ou negligentemente, omite ou descreve sem rigor ou clareza os factos, valores ou situações que devem constar dos documentos, declarações ou livros de contabilidade.

As omissões e inexactidões que relevam para efeitos desta contra-ordenação são aquelas que indicam seguramente que os documentos e livros de contabilidade «não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido»<sup>349</sup> dos rendimentos e actividades tributadas.

As «omissões ou inexactidões» referidas na presente contra-ordenação devem reportar-se a factos ou valores que tenham relevância na determinação da matéria colectável e, por conseguinte, no imposto, alterando o respectivo quantitativo para menos.

Pretendendo-se defender com esta norma a veracidade das declarações e documentos referidos, as omissões e inexactidões que relevam para este efeito são as relativas à matéria de facto que os sujeitos passivos dos tributos devem revelar à administração tributária e não quaisquer omissões e inexactidões concernentes à interpretação da lei.<sup>350</sup>

Isto sucede pois o conceito de declaração em que as omissões ou inexactidões podem ser cometidas é abrangente, contemplando aquelas que devam ser apresentadas ou prestados a fim de que a administração tributária determine, avalie ou controle a matéria colectável, e outras como, por exemplo,

<sup>348</sup>Cfr. João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, in “Regime Geral ...”, ob.cit, p. 642.

<sup>349</sup>Cfr. Alfredo José de Sousa, “Infracções fiscais ...”, ob.cit., p. 133

<sup>350</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, ob.cit., 832.

as declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e as declarações para inscrição em registos<sup>351</sup> que a administração tributária deva possuir de valores patrimoniais.<sup>352</sup> Pretende-se denunciar os casos em que haja divergência entre o teor das declarações e documentos e o que deles deveria constar para possibilitarem o apuramento da situação tributária dos contribuintes coincidente com a realidade da sua actividade ou situação económica ou patrimonial.

Para além destes motivos, torna-se necessário que essas omissões ou inexactidões «não constem das contra-ordenações previstas no artigo anterior» - prevista no artigo 118.º -, isto é, não consistam em «falsificação, viciação ou alteração» de documentos. Na falsificação ou viciação, o agente fabrica o documento e fá-lo passar por verdadeiro ou altera os factos em documentos verdadeiros – comissão por acção. Convém também frisar que essas omissões ou inexactidões só integram esta contra-ordenação fiscal, se, para além das condições já enunciadas, não se enquadrar numa situação de crime de fraude fiscal.

Por fim, prevê-se no n.º 2 do normativo que esta contra-ordenação é aplicável aos casos em que não há imposto a liquidar. Tal disposição permite-nos concluir que pretende-se punir quaisquer omissões ou inexactidões não enquadráveis naqueles artigos 103.º, 104.º e 118.º, independentemente de delas resultar ou não prejuízo para a Fazenda Nacional ou benefício para o contribuinte. Estaremos perante esta contra-ordenação só no caso de nem o crime de fraude fiscal, nem a contra-ordenação do artigo 118.º, se aplicar ao caso concreto, restando assim uma aplicação subsidiária ao artigo 119.º.

## **12.Do incumprimento dos Deveres de informação ou colaboração**

### **12.1 Pagamento indevido de rendimentos – Art. 125.º**

Neste tipo de infracção contra-ordenacional pune-se a não comprovação do contribuinte do seu número fiscal quando seja titular de rendimentos sujeitos a retenção na fonte (n.º 1) e a apresentação de prova intempestiva nas situações em que os contribuintes beneficiem de uma dispensa total ou parcial de retenção na fonte (n.º 2).

A obrigação de comprovação do contribuinte do seu número fiscal está prevista e punida no artigo 11.º, n.º 1 do Decreto-lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, na redacção do Decreto-lei n.º 266/91, de 6 de Agosto. Naquele preceito estabelece-se que «os rendimentos sujeitos a imposto com cobrança mediante o sistema de redução no rendimento, ainda que isentos, não poderão ser pagos ou postos à

---

<sup>351</sup> Cfr. Artigo 119.º, n.º 3.

<sup>352</sup> António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo in “Regime Geral ...”, ob.cit., p.456.

disposição dos respectivos titulares pelas entidades competentes, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal».<sup>353</sup>

Já a obrigação de apresentação de prova, dentro do prazo legalmente previsto, nas situações em que os contribuintes beneficiem de uma dispensa total ou parcial de retenção na fonte está presente nos artigos 119.º, n.º 2 do CIRS e 97.º e 98.º do CIRC.

## **12.2 Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários – Art. 125.º-A**

A presente contra-ordenação não fez parte dos tipos legais originários aquando da aprovação do RGIT, pela Lei 15/2001, de 15 de Junho. Foi aditada meses mais tarde pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

Este artigo tem por fim punir o pagamento ou a colocação à disposição de rendimentos associados a operações com valores mobiliários quando não sejam devidamente asseguradas, pelas entidades intervenientes do sistema financeiro, as formalidades através das quais se garanta o cumprimento das obrigações declarativas, pelo titular dos rendimentos, visando o pagamento do imposto que se mostrar devido.<sup>354</sup> Trata-se, desde logo, de uma contra-ordenação que visa sancionar o incumprimento dos deveres acessórios quer por parte dos adquirentes ou alienantes de valores mobiliários, quer por parte das entidades presentes nos artigos 123.º e 124.º do CIRS, que eventualmente, poderão ter intervindo no processo, conforme já tivemos oportunidade de afirmar na I Parte deste estudo.

O Código dos Valores Mobiliários foi criado com o intuito de, para além de regular o mercado dos valores mobiliários, regular esses valores enquanto objecto de um mercado. As operações sobre títulos cotados em bolsa devem efectuar-se através das instituições próprias para tais efeitos, reguladoras do mercado de capitais. Para tal, criou-se em Portugal a chamada Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) com a missão de supervisionar e regular o mercado de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados e a actividade de todos os agentes que neles actuam, de forma a garantir a seriedade e a transparência nesses processos.

---

<sup>353</sup> A respeito do n.º 4 do artigo 11.º, atente-se ao Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 240/84, de 13 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 266/91, de 6 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 19/97, de 21 de Janeiro, pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e pelo Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de Abril) que consagra a atribuição dos números de identificação fiscal às pessoas singulares e colectivas [Vide igualmente, a respeito, as Portarias n.º 386/98, de 3 de Julho, 271/99, de 13 de Abril e 862/99, de 18 de Outubro].

<sup>354</sup> João Catarino e Nuno Victorino, “Contributos ...”, ob. cit., p. 143 e 144.

Aquando do âmbito das obrigações acessórias referidas supra, referiu-se o conjunto de obrigações acessórias que recaem sobre os adquirentes ou alienantes dos títulos transaccionáveis, para as instituições financeiras envolvidas e para as respectivas entidades depositárias. Tais obrigações vieram conferir uma maior transparência e celeridade no funcionamento do mercado destes valores.

Passa-se assim a punir o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos ou associados a valores mobiliários, quando a respectiva alienação ou aquisição tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º do CIRS,<sup>355</sup> isto é, sem que as autoridades registadoras ou depositárias, referidas nos artigos 61.º e 99.º do CMVM exijam que seja feita prova da apresentação da declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS.

### **12.3 Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes – Art. 125.º-B**

Tal como o artigo anterior, também este foi aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

Esta contra-ordenação visa punir as situações de inexistência de prova do cumprimento das obrigações que são impostas pelo artigo 138.º do CIRS. A prova a ser produzida apresenta dois pontos: o de que foram cumpridas as obrigações declarativas mencionadas no artigo 138.º do CIRS e/ou o de que a aquisição das acções ou valores mobiliários foi realizada com a intervenção das entidades registadoras, depositárias ou emitentes de valores mobiliários. Mesmo configurando-se esta como uma autêntica obrigação acessória, o seu cumprimento revela-se fundamental para que se garanta o controle sobre a execução das obrigações declarativas e/ou o pagamento dos impostos que se mostrarem devidos por rendimentos porventura obtidos com a realização das operações com títulos.<sup>356</sup>

Com este preceito visa-se garantir que as mais valias sobre a aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários que estão sujeitas a IRS são efectivamente identificadas, liquidadas e cobradas. Isto é conseguido pois o normativo tutela a omissão do dever de comunicação da realização de operações sobre títulos mobiliários, ao contrário do que acontece no art. 125.º-A onde o facto punido é o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos associados a operações com valores mobiliários. Deste modo, a administração tributária atribui o ónus de fazer prova dos factos quer ao adquirente, quer ao alienante, conforme o caso, tendo em vista evitar que as mais valias que os seus títulos mobiliários possam gerar escapem ao pagamento do imposto.

---

<sup>355</sup> Notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça, entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares, instituições de crédito e sociedades financeiras.

<sup>356</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, "Contributos ...", ob. cit., p. 143 e 144

Tanto o titular dos direitos relativos aos valores mobiliários como a entidade perante a qual eles são exercidos têm, por conseguinte, um dever de comprovação, sendo a inexistência desta prova, quer no titular dos direitos, quer na entidade perante a qual eles são exercidos, o que efectivamente se pune como contra-ordenação por este artigo 125.º-B.<sup>357</sup>

#### **12.4 Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação – Art. 126.º**

Os rendimentos obtidos em território português por entidades não residentes, não poderão ser objecto de transferência para o estrangeiro sem que se mostre pago ou assegurado o respectivo imposto.

A legislação fiscal portuguesa estabeleceu como elementos de conexão para efeitos de tributação, a residência (sede ou direcção efectiva no caso de pessoas colectivas) e a fonte, ou seja, o local da obtenção dos rendimentos. Os rendimentos pertencentes a pessoas singulares ou colectivas não residentes são tributados em IRS ou IRC através do mecanismo da retenção na fonte com carácter liberatório, nos termos previstos nos respectivos códigos – artigos 71.º do CIRS e 87.º, 94.º e 98.º (dispensa total ou parcial de retenção) do CIRC, «assente em critérios de racionalidade e economicidade na tributação, e ainda na necessidade de simplificação e de aproximação do pagamento do imposto do momento de obtenção do rendimento».<sup>358 359</sup>

#### **12.5 Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias – Art. 129.º**

Como vimos supra na I Parte do presente estudo, os sujeitos passivos de IRC, assim como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária para todo o tipo de operações e movimentos respeitantes à actividade económica empresarial. Tal dever está disposto no artigo 63.º-C da LGT.

Este dever foi criado aquando do lançamento do Orçamento do Estado para 2005<sup>360</sup> e teve como fim permitir uma maior possibilidade de controlo por parte do Fisco no caso de se proceder a

<sup>357</sup> Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, “Regime Geral ...”, ob. cit., p. 865.

<sup>358</sup> João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, “Contributos ...”, ob. cit., p. 145.

<sup>359</sup> Ver artigos 27.º da LGT, 139.º do CIRS, 132.º do CIRC.

<sup>360</sup> Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro

investigações a empresas que possam suscitar fundadas irregularidades na sua actividade empresarial. Ao obrigar que tenham pelo menos uma conta bancária, pelo que deverá ser através dela que sejam movimentados os pagamentos e os recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida, entre outros (nº 2 e 3 do artigo 63.º-C da LGT), permite que os sujeitos passivos adstritos a este dever não utilizem essas contas para outros fins, como para interesses pessoais, com vista a impedir a fuga e a evasão fiscal. Caso tal dever seja cumprido, a Administração terá um maior controlo sobre todos os movimentos e transacções realizados no âmbito da actividade de um determinado contribuinte, o que, por outro lado, tornará ao contribuinte mais difícil a prática de manobras evasivas e fraudulentas.

### **13. Do incumprimento do dever de representação**

#### **13.1 Falta de designação de representantes – Art. 124.º**

A obrigatoriedade de designação de representante punida no artigo 124.º do RGIT, radica na necessidade de protecção dos interesses tributários do Estado, pois se nada impede que o sujeito passivo não tenha sede ou direcção efectiva em Portugal, impõe-se, todavia, garantir que pague aqui os seus impostos – Art. 19.º, nº 4 da LGT. Isto significa que também os não residentes<sup>361</sup> poderão ser considerados sujeitos para efeitos das leis tributárias portuguesas e, por força de factos que aqui pratiquem ou mandem praticar, podem constituir-se devedores de obrigações para com o Estado português. A lei fiscal substantiva portuguesa prevê os elementos de conexão para com a ordem tributária nacional nos artigos 4.º do CIRC e 16.º a 18.º do CIRS.

É de salientar que a obrigação do ausente não se basta pela nomeação da pessoa – singular ou colectiva – que quer como seu representante. Exige-se-lhe que na declaração de início ou alteração de actividade conste expressamente a aceitação pelo representante – Art. 126.º, nº 2 do Código do IRC. São motivos de imputação concreta de responsabilidades<sup>362</sup> que levam o legislador a evitar situações de mera aparência de nomeação, mas que contudo não conferem ao representante procuração com poderes bastantes para a prática dos actos que recaem sobre o ausente. Com isto tenta-se assim evitar uma designação unilateral, ao exigir um acto volitivo expresso do representante em que aceita a representação e conhece os termos das respectivas implicações. Por isso se exige que o representante “deve cumprir todas as obrigações (...), incluindo a do registo, e é devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado.” (art. 30.º, nº 3 do Código do IVA).

<sup>361</sup> Atente-se aos artigos 16.º do CIRS e 2.º, nº 3 do CIRC para a noção legal de residente e não residente.

<sup>362</sup> João Catarino e Nuno Victorino, “Contributos para o Estado do Novo Direito Infracional Tributário”, Revista de Ciência e Técnica Fiscal, nº 405, Janeiro Março de 2002, p. 142



A retenção na fonte configura-se como o mecanismo pelo qual a entidade pagadora, quase sempre a entidade patronal e que coloca à disposição os rendimentos, retém do titular dos mesmos, uma parte desses rendimentos, a título, normalmente<sup>363</sup>, de imposto a entregar ao Estado por contra do que se estima ser devido, a final, aquando do apuramento com base na declaração anual de rendimentos, como já tivemos oportunidade de demonstrar na Parte I deste estudo. Para além deste mecanismo permitir uma aproximação do recebimento do imposto do facto gerador dos rendimentos, tem um efeito inibitório para o devedor de o utilizar para outros fins, complicando a tarefa de solver a dívida no apuramento anual da sua situação tributária. Por esta ordem de razões, o legislador criou um tipo de contra-ordenação que puna por si só, autonomamente, a violação do dever de reter. Por conseguinte se compreende, que não haveria no nosso ordenamento melhor forma de tributar os rendimentos auferidos por não residentes em solo nacional senão através de retenção através de taxas liberatórias. Isto por se constituir como facto absolutamente extintivo da obrigação de imposto – Art. 71.º, n.º 3, al. d) do CIRS.<sup>364</sup>

A contra-ordenação prevista neste artigo supõe a existência de norma que obrigue à designação de representante. As obrigações relativas ao dever de representação fiscal estão previstas nos artigos 19.º da LGT, 130.º do CIRS, 126.º do CIRC e 30.º do CIVA - conforme já desenvolvemos supra na I Parte deste estudo.<sup>365</sup>

---

<sup>363</sup> Para além do montante de imposto, retém também a percentagem respeitante às contribuições do trabalhador para a segurança social – denominada Taxa Social Única – que neste momento está nos 11%.

<sup>364</sup> João Catarino e Nuno Victorino, “Contributos para o Estado ...”, ob.cit., p. 142

<sup>365</sup> Num Acórdão recente do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 5 de Maio de 2011 (Processo C-267/2009 Comissão / Portugal), o Estado Português foi condenado por manter em vigor o preceituado no artigo 130.º do Código do IRS. Isto porque tal normativo viola as obrigações a que está sujeito por força do artigo 56.º do Tratado da União Europeia, que proíbe de modo geral as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-membros. Por um lado estavam os interesses da República portuguesa, que sustentava que o objectivo prosseguido com a obrigação de designar um representante fiscal visava garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – interesse geral –, e, por outro lado, estavam os interesses da Comissão, maxime da União, a quem compete assegurar que a livre circulação de capitais, uma das grandes conquistas conseguidas com o mercado livre de pessoas e bens, não fosse desrespeitada. O TJUE ponderou os interesses em jogo e veio a dar razão à Comissão na base de que «a referida obrigação constitui, para os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, uma restrição não justificada à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56.º do Tratado da UE.» [Ponto 46 do Acórdão]. No Acórdão sustenta-se ainda que para os residentes em países terceiros continua a ser obrigatória a nomeação de representante fiscal, de acordo com o previsto nos artigos 130.º do Código do IRS, 126.º do Código do IRC e nos n.º 4 e 5 do artigo 19.º da LGT, por aí já se dar razão aos motivos invocados pela República Portuguesa – pois nesse caso poder-se-ia estar perante Estados, quer do Espaço Económico Europeu, não membros da UE, ou mesmo até, Estados fora do âmbito destas duas convenções, que não estão vinculados ao dever de colaboração de informações entre administrações dos diferentes Estados impostos por diversas directivas comunitárias [v.g. Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992]. Curioso é o facto de em sede de IVA, desde 2008, com o Decreto-Lei 102/2008, de 20 de Junho, se faz a distinção entre os não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-membro, dos que não dispõem – Art. 30.º, n.º 1 e 2 do Código do IVA. Em sede de IVA, os não residentes, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-membro, podem optar por ter ou não ter um representante fiscal que fica como sujeito passivo de IVA em território nacional. Já os não residentes que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-membro são obrigados a nomear um representante fiscal, e logo, neste caso, não é opcional,

## 14. Do incumprimento de outras Obrigações acessórias

### 14.1 Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas – Art. 123.º

Esta contra-ordenação visa punir a não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, tal como a sua não exigência ou a não conservação nos prazos legalmente previstos. Ambos os sujeitos das relações pelas quais sejam devidos impostos estarão sujeitos a este tipo de responsabilidade contra-ordenacional, pese embora a não passagem e a não exigência apresentem graus de censurabilidade diferentes conseguida pelos divergentes valores das coimas. A coima tem uma moldura abstracta superior em relação a quem deve passar ou emitir recibo ou factura do que para quem tem o dever de exigir que o façam. Tal justificação deve-se ao facto de que do lado do adquirente está quase sempre um consumidor final, porventura menos atento às exigências dos regimes de imposto.<sup>366</sup>

Para além disso, pune-se igualmente a não conservação, desta feita abrangendo tanto o alienante/prestador como o adquirente. A lei fiscal prescreve um prazo de 10 anos durante o qual os livros e demais documentação de suporte aos registos contabilísticos devem ser conservados – art. 130.º do CIRC.

A emissão de factura ou recibo fora dos prazos legais é equiparada à falta de emissão. A lei fiscal estabelece prazos peremptórios para a emissão de facturas em ordem a garantir a liquidação dos impostos. Nos termos dos artigos 28.º e 36.º do CIVA os sujeitos passivos de imposto tanto estão obrigados à obrigação genérica de emissão de factura, sem prejuízo das excepções previstas na lei, como devem observar o prazo para o efeito, de 5 dias úteis a contar do dia seguinte ao do momento em que o IVA se mostre devido. Ora, no artigo 7.º do CIVA, estabelece-se a regra geral de que o imposto é exigível e se torna devido no momento em que os bens ou serviços objecto de imposto, entram na disponibilidade do seu adquirente ou destinatário. Como se vê, tal momento coincide, excepcionados os regimes especiais (previstos na alínea c) do n.º 1 do Art. 7.º do CIVA).

No que diz respeito aos recibos, mais concretamente, cumpre trazer ao presente as recentes alterações produzidas pela Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de Novembro. A Portaria em questão veio

---

mas sim obrigatório, reflectindo-se desde já a posição assumida no Acórdão do TJUE no Código do IVA. Recentemente, no pacote de alterações legislativas contidas no Orçamento do Estado para 2012, o Governo Português veio, em virtude do Acórdão do TJUE, alterar os normativos relativos ao dever de representação quer em sede de IRS, quer em sede de IRC.

<sup>366</sup> João Catarino e Nuno Victorino, “Contributos ...”, ob.cit., p. 137. Os autores não vêm razões para efectuar uma tal distinção de medidas abstractas da punição em favor do adquirente do bem ou serviço, pois, normalmente, estamos perante operações intermédias onde o bem ou serviço se destina a integrar um processo de fabrico ou transformação para subsequente alienação.

estabelecer a obrigatoriedade do recibo verde electrónico, pondo fim aos antigos recibos verdes em suporte de papel,<sup>367</sup> o que veio facilitar o cumprimento das obrigações fiscais respectivas.

---

<sup>367</sup> Os trabalhadores independentes estão desde o dia 1 de Dezembro de 2010, dispensados de comprar a caderneta de recibos verdes, podendo, actualmente, preenchê-los electronicamente. Nos termos do n.º 5 do artigo 2.º da Portaria supra citada, porém, os titulares de rendimentos da categoria B que não se encontrem obrigados ao envio da declaração periódica do IVA ou da declaração de IRS por via electrónica e que não optem pela emissão de recibos verdes electrónicos podem adquirir recibos em suporte de papel sem preenchimento, sendo portanto para estes permitido optar entre o suporte físico ou electrónico.

## 15. A aplicação de métodos indirectos

Quando o dever de cooperação por parte do sujeito passivo é respeitado, a determinação da matéria tributável faz-se de acordo com a avaliação directa, ou seja, com base nos documentos e todos os outros elementos e solicitações apresentados pelo próprio sujeito passivo e verificados pela Administração tributária, pois, como já vimos supra, as declarações dos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa-fé.

Consequentemente, o contribuinte que não coopere com a administração tributária, designadamente no cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei, não sendo possível determinar a sua capacidade contributiva, por não ter apresentado documentos ou estes, devido a uma conduta que lhe seja imputável, não forem fiáveis, ou ter incumprido para com o dever de colaboração com a inspecção, além da contra-ordenação a que fica sujeito, poderá constituir fundamento para a aplicação de métodos indirectos, nos termos do artigo 87.º e 88.º da LGT.<sup>368</sup>

Deste modo, a conduta do contribuinte ou sujeito passivo traduzida num único e simples comportamento é susceptível de fazê-lo incorrer «em duas sanções de natureza diferente: fiscal e penal».<sup>369 370</sup> O raciocínio é precisamente o inverso, ou seja, o contribuinte que, por hipótese, se recuse ou se atrase a exhibir as suas declarações, contabilidade, os livros de registo e demais documentos legalmente exigidos, ou que esses elementos sejam inexistentes ou insuficientes, implica de per si<sup>371</sup> a

<sup>368</sup> «... a AT [Administração Fiscal] só deverá legalmente partir para o apuramento da matéria tributável por métodos indirectos se conseguir demonstrar que a contabilidade do contribuinte não é merecedora de credibilidade e que não pode quantificar directa e exactamente a matéria tributável, que não pode apurar directamente a matéria tributável através das chamadas correcções técnicas, por não dispor da totalidade dos elementos indispensáveis para esse efeito» - cfr. Acórdão do TCAS, de 15/02/2005, proc. 00359/04, <http://www.dgsi.pt>

<sup>369</sup> Cfr. Alfredo José de Sousa, “Infracções fiscais ...”, ob.cit., p. 133. Por sua vez, o Professor João Sérgio Ribeiro não concorda com esta ideia da natureza sancionatória da avaliação indirecta defendida pelo Professor Alfredo José de Sousa e mesmo pelo Professor J. L. Saldanha Sanches, “A Quantificação ...”; ob.cit., p. 346. Isto porque para aquele Professor não se procura através da avaliação indirecta estabelecer uma sanção para o incumprimento dos deveres de cooperação, mas apenas estabelecer a matéria tributável daqueles sujeitos passivos que não tenham cumprido com as suas obrigações ou não o tenham feito correctamente. Para além dessa razão, o facto a avaliação indirecta poder ser mais vantajosa para os contribuintes do que a própria avaliação directa, através da aplicação de indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, reforça o seu carácter não sancionador. Vide, João Sérgio Ribeiro, “Tributação Presuntiva do Rendimento...”, ob.cit., p. 214.

<sup>370</sup> Para os defensores do carácter sancionatório dos métodos indirectos poder-se-á dar como exemplo a impossibilidade da dedução de prejuízos fiscais nos termos do artigo 52.º, n.º 3 do CIRC. O contribuinte que veja apurado o seu rendimento com base em métodos indirectos fica impossibilitado de deduzir os prejuízos fiscais relativos àquele período. Desta forma, para além dos rendimentos do sujeito passivo serem alvo de uma avaliação indirecta e ficar ainda sujeito à eventual responsabilidade contra-ordenacional, fica impedido de deduzir prejuízos fiscais que tenham resultado daquele exercício de imposto, o que reforça a ideia do carácter sancionatório dos métodos indirectos.

<sup>371</sup> A avaliação indirecta só se aplicará em casos em que exista uma impossibilidade ou uma dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação directa, não se devendo a ela recorrer sem a verificação integral desse requisito. Isto significa que «mesmo quando o sujeito passivo viole os deveres de cooperação, a primeira forma a que se deve recorrer para ficar a matéria tributável é a avaliação directa, devendo ser feita a devida fundamentação relativamente à inviabilidade desta, antes de se recorrer a avaliação indirecta. Por outras palavras, a Administração deve justificar, motivar e comprovar a relação de causa/efeito entre a acção e a omissão do contribuinte, e a impossibilidade de aplicar a avaliação directa.» Cfr. João Sérgio Ribeiro, “Tributação Presuntiva do Rendimento...”, ob.cit., p. 214. Vide, artigo 77.º, n.º 4 da LGT.

determinação do lucro tributável por métodos indirectos para efeitos do IRS e IRC – artigo 39.º do CIRS e artigo 57.º do CIRC e artigo 10.º do RCPIT –, sem prejuízo da eventual sanção a aplicar pela eventual infracção praticada – n.º 3 do artigo 39.º do CIRS, n.º 3 do artigo 57.º do CIRC e artigos 113.º, 116.º a 123.º do RGIT, isto se não configurar um caso de crime de fraude fiscal nos termos do artigo 103.º do RGIT.

## Conclusões

Tendo sido estabelecida a ponte entre o regime das obrigações acessórias e as contra-ordenações fiscais, cumpre agora estabelecer as principais conclusões que retiramos do presente estudo:

- I. A relação jurídica tributária traduz-se numa relação obrigacional complexa na medida em que comporta toda uma série de vínculos que respeitam à relação estabelecida entre os seus agentes, Administração-administrado, reflectidos numa primeira obrigação, principal, e em todo um conjunto de deveres, secundários e acessórios que pairam em torno e legitimam aquela primeira.
- II. Ao lado da obrigação fiscal principal, cujo objecto é a prestação de imposto, a lei fiscal impõem ainda àquela em relação à qual se verificam os pressupostos que dão origem ao vínculo tributário e, por vezes, a outras pessoas que se encontram ligadas a esses mesmos pressupostos, mas que são estranhas à obrigação de imposto, determinadas obrigações destinadas a possibilitar a determinação do imposto, obrigações que, em conexão com aquela principal, vêm a constituir a relação jurídica fiscal.
- III. A complexidade da relação jurídica tributária prende-se quer para com os intervenientes no procedimento administrativo-tributário quer para com os vínculos objectivos que gera.
- IV. O destinatário dos deveres secundários não será apenas o sujeito passivo da obrigação fiscal mas outras pessoas ou entidades relativamente às quais se verificam os factos ou situações típicas de determinado imposto, independentemente de vir a ter lugar quanto a elas uma efectiva obrigação tributária. Tais pessoas ou entidades, apesar de estranhas à obrigação fiscal, encontram-se em posição de prestar à Administração tributária uma colaboração fundamental na descoberta e determinação precisa das várias situações passíveis de imposto, ou no despiste de eventuais fraudes.
- V. A relação jurídica tributária caracteriza-se também, para além do seu vínculo principal, que se traduz na obrigação de pagamento do tributo e no direito de ser exigido, por um conjunto de vínculos acessórios devidos um pouco por todos os agentes intervenientes, como as obrigações declarativas, de emissão de factura ou recibo, de possuir contabilidade organizada, etc.
- VI. O modelo de gestão do sistema fiscal que hoje adoptamos é bem diferente daquele que ainda até mais de metade do século XX éramos dotados. No modelo antigo a Administração assumia um papel soberano, enquanto órgão executório, pois aplicava a lei fiscal por meio do lançamento, da

liquidação e da cobrança dos impostos. Estas eram actividades tradicionais da Administração central.

VII. Os deveres dos sujeitos passivos na relação jurídico-tributária consistiam em meros deveres de prestação pecuniária, em que os deveres acessórios eram escassos.

VIII. A introdução em 1963 do Artigo 84.º do Código da Contribuição Industrial marca o fim de um sistema fiscal antiquado e complexo e nada eficiente. A competência da liquidação da contribuição industrial que sempre pertenceu à Administração tributária, passa para as mãos dos contribuintes. A liquidação deixa de ser uma competência da Administração para se tornar num dever do contribuinte. Quem melhor do que os contribuintes que têm melhor conhecimento e informação sobre os seus rendimentos para liquidar os seus próprios impostos.

IX. A informação que a Administração necessita para o exercício das suas funções configura-se num instrumento para se conseguir um determinado objectivo: realizar uma gestão eficaz do sistema legal o qual leva a que a Administração pretenda recolher o maior número de dados tributários para a comprovação das declarações tributárias apresentadas pelos contribuintes e para a investigação dos factos não declarados, para que se consiga detectar casos de fraude tributária. Por essa razão o sistema de gestão tributário depende, hoje, em tão grande medida do cumprimento dos deveres de colaboração.

X. O artigo 59.º, n.º 2 do CPPT, ao atribuir efeitos jurídicos às declarações e aos comportamentos declarativos do sujeito passivo, os quais se presumem verdadeiros nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, reflecte a preocupação do legislador em limitar o poder administrativo de que anteriormente a Administração estava investida.

XI. A Administração de um papel soberano passa a um papel subsidiário, secundário e complementar, pois assume, fundamentalmente, uma actividade de controlo e só intervém formalmente para suprir a actuação do contribuinte quando este não o faça, para completa-la, quando se manifeste insuficiente, ou para rectifica-la e sanciona-la, quando seja irregular, comportamentos que legitimam o alargamento e a intervenção dos poderes administrativos.

XII. A passagem do procedimento de determinação, liquidação e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares levou à criação de um grupo de normas com características próprias, em que são destinatários os próprios sujeitos passivos estando o seu cumprimento assegurado por diversos tipos de sanções administrativas ou penais.

XIII. Esse grupo de normas com o fim de definir, delimitar e regulamentar os deveres de cooperação e colaboração, autênticas obrigações de conduta têm uma importância fundamental no seio da relação jurídico-tributária. Ao lado das prestações fiscais pecuniárias, prevê-se prestações não pecuniárias que possibilitam a determinação exacta das primeiras.

XIV. As prestações objecto das obrigações acessórias presentes na lei traduzem-se no cumprimento de um dever público de cooperação – art. 59.º da LGT –, sob a forma de um dever de fazer (v.g., a apresentação de declarações – art. 57.º do CIRS), de não fazer (v.g., arts. 49.º a 53.º do CIMT) ou de um suportar (v.g., no caso de inspecções – art. 59.º do RCPIT, a contrario).

XV. As obrigações acessórias podem assim ser divididas em dois grandes grupos: as relativas aos deveres preparatórios que consistem, tal como o nome indica, em preparar a exigência do imposto e determinar a sua exacta medida, incumbidos, geralmente, aos sujeitos passivos da obrigação de imposto; e as relativas aos simples deveres de polícia fiscal, que, por sua vez, consistem em evitar ou reprimir a fraude fiscal, a que estão obrigados, em geral, terceiros.

XVI. Os deveres de cooperação são impropriamente designados pelo nosso sistema fiscal português por obrigações acessórias ou obrigações declarativas acessórias. Apesar de serem deveres subjacentes e instrumentais de uma obrigação principal de imposto, vão para além desta pois estes existem independentemente da existência de uma dívida de imposto. Isto é assim pois independentemente de ser cumprido ou não um dever de prestação principal, o contribuinte ao incumprir com qualquer obrigação declarativa ou contabilística estará a violar uma disposição legal que poderá ser sancionada a título criminal ou contra-ordenacional. A mera constituição de uma sociedade para o exercício de uma qualquer actividade económico-empresarial gera a observância de um dever declarativo que é de todo alheio ao principal motivo da sua constituição que respeita à obtenção de lucro pela prática da sua actividade.

XVII. Os deveres de cooperação ou colaboração ao invés de serem denominados de obrigações acessórias, deveriam ser designados de obrigações autónomas, pois podem surgir com base num pressuposto de facto distinto do que gera e faz nascer a obrigação tributária material.

XVIII. Os deveres de cooperação ou colaboração tanto podem ser devidos pelo próprio sujeito passivo que pratica uma determinada actividade sujeita a tributação como por outros em que não haja um vínculo entre o dever declarativo atribuído a um sujeito passivo e o imposto cuja cobrança ele está sujeito. Relativamente a estas últimas há várias situações: o das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal que apesar de não sujeitas a IRC mesmo assim têm deveres declarativos relativos a este imposto; os alienantes ou adquirentes de valores mobiliários que arcam com o imposto que é declarado, não por si mas por intermédio de um notário ou de uma instituição de crédito. Assim, apesar de o sujeito obrigado a declarar ser normalmente o sujeito passivo que praticou o facto tributário que deu origem à obrigação de imposto, há casos em que se prevê a possibilidade de que possam ser outros sujeitos, distintos daquele a fazê-lo. Para além das situações já referidas sobre estes casos, outros com especial relevância para este estudo prende-se



com os deveres de cooperação por motivo de dívida fiscal de um terceiro. Falamos do mecanismo de substituição tributária e da técnica mais conhecida deste instituto: retenção na fonte.

XIX. É necessário que não se confunda substituição tributária nem retenção na fonte, apesar de legislador revelar alguma confusão dos conceitos aquando da redacção do Artigo 20.º, n.º 2 da LGT. Neste trabalho referimos essencialmente a retenção na fonte a título definitivo e a retenção na fonte efectuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final. Mas poderemos ter substituição tributária sem que haja retenção na fonte, como é o caso do que ocorre em sede do Imposto do selo.

XX. As duas principais manifestações das obrigações acessórias no que respeita aos deveres preparatórios da relação fiscal são a declaração tributária e a contabilidade. A declaração tem como finalidade máxima facilitar à autoridade fiscal a determinação da matéria colectável e a identificação do sujeito passivo, para aplicação da lei fiscal, desempenhando uma função predominantemente informadora, na medida em que surge como um dos meios que dispõe para estabelecer o facto tributável. Mais do que um papel informador, a declaração é parte integrante do processo administrativo de liquidação constituindo a sua peça fundamental, uma forma de participação activa do contribuinte no dito processo.

XXI. Os deveres de cooperação que são objecto de maior regulação dizem respeito à contabilidade organizada. Reveste uma especial importância no peso da actividade empresarial pois permite um maior acerto das declarações tributárias.

XXII. Os deveres declarativos e contabilísticos variam segundo as várias categorias de sujeitos passivos. E estes deveres são mais exigentes para as pessoas colectivas do que para as pessoas singulares.

XXIII. A declaração tributária poderá ser revogada ou substituída nos termos do artigo 59.º, n.º 3 do CPPT, quando haja erro de facto ou de direito até à liquidação, podendo, contudo o contribuinte estar sujeito a uma responsabilidade contra-ordenacional.

XXIV. Relativamente aos princípios que enformam o regime das obrigações acessórias, são eles o princípio da legalidade, o princípio da generalidade ou universalidade, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do rendimento real ou da efectividade. Os deveres acessórios dos contribuintes estando sujeitos ao princípio da legalidade material, nos termos do artigo 8.º, n.º 2, al. c) da LGT, impede que o Fisco exija dos contribuintes obrigações não previstas expressamente na lei.

XXV. Se todos os cidadãos estão vinculados ao dever do pagamento de impostos, estão inexoravelmente obrigados ao cumprimento dos deveres acessórios respeitantes, por força do princípio da generalidade ou universalidade.

XXVI. Os encargos dos contribuintes, quer os principais, quer os secundários, são repartidos consoante as possibilidades de cada um. Estes encargos serão menos onerosos para as pessoas singulares do que para as pessoas colectivas, maioritariamente por razões de gestão mas também de justiça fiscal na repartição desses encargos, evitando-se uma oneração desmedida e desproporcionada em relação aos objectivos pretendidos – em respeito pelo princípio da capacidade contributiva (e do princípio da proporcionalidade).

XXVII. O rendimento do contribuinte pode ser determinado de forma efectiva, mediante a declaração e contabilidade do contribuinte, como pode ser aferido de forma presumida, quando sejam suscitadas dúvidas sobre a veracidade dos elementos entregues pelo contribuinte. Perante este pressuposto, é de todo o interesse do contribuinte que cumpra escrupulosamente com os seus deveres declarativos e com os deveres contabilísticos, respeitando prazos, requisitos, em que os dados reproduzidos sejam prestados com verdade e boa fé, em respeito pelo dever de colaboração legalmente existente – artigo 59.º da LGT – e do princípio do rendimento real e efectivo – artigo 104.º da CRP.

XXVIII. Para se assegurar o cumprimento destas obrigações absolutamente essenciais para a percepção do imposto, tornou-se necessário o estabelecimento de mecanismos que induzam o destinatário da norma de imposto a acata-la. Trata-se do Regime das Infracções Tributárias, que é resultado da necessidade de garantia e ordem em vista à clássica reintegração da ordem jurídica, quando perturbada ou afectada por tal violação.

XXIX. A injustiça dos sistemas tributários, juntamente com o facto de os impostos que os contribuintes pagavam serem aplicados de um modo não transparente e que nem sempre podia dizer-se realizavam o bem comum, insurgia o carácter eticamente indiferente das violações.

XXX. Todavia, nos tempos modernos, os Estados foram produzindo diversas reformas nos seus sistemas fiscais com o intuito de, por um lado, conseguir uma maior justiça na distribuição dos impostos e de os estabelecer tendo em vista as reais necessidades de financiamento das actividades suportadas pelo Estado, nomeadamente os inúmeros deveres sociais no campo da saúde, da educação, e as voltadas para o desenvolvimento económico. As infracções não podem, por conseguinte, de todo, ser eticamente indiferentes. Este fundamento ético do imposto, legitimando a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, está contido claramente na Constituição (arts. 103.º e 104.º), que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de «repartição justa dos rendimentos e da riqueza», a «diminuição das desigualdades», a «igualdade dos cidadãos» e a «justiça social».

XXXI. O interesse tutelado pelas normas do regime das Infracções tributárias não é algo que está a montante (*prius*), ou seja, não vem tutelar valores pré-existentes na consciência jurídica da

comunidade, como acontece no direito penal primário ou dito clássico, mas sim a jusante (*posterius*), um interesse que requer a criação de tipos legais incriminatórios para assegurar os valores que se pretende tutelar.

XXXII. O bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais reconduz-se essencialmente à salvaguarda da integridade e da sustentabilidade do Erário Público e o legislador optou mesmo, por vezes, por limitar a protecção conferida pelo direito penal a este bem jurídico a situações de uma certa gravidade. Esta gravidade será aferida em função da quantificação, quase sempre por critérios monetários, do prejuízo causado pela infracção ao Tesouro público – exemplo dos crimes de fraude e abuso de confiança fiscal.

XXXIII. Tendo isto assumido, as contra-ordenações fiscais tutelarão apenas o cumprimento dos deveres de colaboração preparatórios ou acessórios da obrigação tributária principal, correspondendo a condutas que não põem por si só directamente em perigo o bem jurídico constituído pelo património fiscal do Estado, sem esquecer, claro está, os simples deveres de polícia fiscal.

XXXIV. Os deveres de colaboração enquanto deveres instrumentais do dever geral de pagar imposto, justifica que se integre no ilícito penal fiscal apenas aqueles deveres directamente ligados à obrigação tributária principal e que a violação de deveres preparatórios ou acessórios e mesmo os que respeitam aos deveres de polícia fiscal dessa obrigação dessa obrigação tenha sido em parte considerada pelo legislador português fundamento de ilícito contra-ordenacional.

XXXV. As infracções fiscais não tem em vista proteger unicamente os interesses patrimoniais do Estado, nem foi esse objectivo para que foram previstas, pois o seu objecto imediato não é o de tutelar os interesses das pessoas prejudicadas pelo acto ilícito. O interesse que se visa tutelar com as infracções fiscais é o interesse geral da colectividade, personalizada no Estado. Esse interesse não pode deixar de ser o interesse em que esses actos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção especial), quer por outras (prevenção geral).

XXXVI. Assim, mais do que compensar o Estado por uma receita que era devida mas que não foi paga, o interesse que legitima a previsão da criminalização das infracções fiscais é o interesse da comunidade na erradicação dos comportamentos lesivos e, portanto, ilegais, num primeiro plano, em relação especial aos agentes infractores e, num segundo plano, em relação a todos os cidadãos em ordem a um elevado cumprimento. Desta forma se consegue incutir no espírito comunitário a obrigatoriedade e a vinculação de todos ao cumprimento dos deveres fiscais, por intermédio do tal *posterius* que alguns autores falam.

XXXVII. Relativamente aos princípios que pautam a matéria das contra-ordenações tributárias, apresentamos o princípio da legalidade e da tipicidade, o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança e o princípio da proporcionalidade.

XXXVIII. No que respeita ao princípio da legalidade, importa reter que cabe à AR definir a natureza do ilícito e os tipos de sanções, bem como os seus limites, além das regras gerais do respectivo processo, incluindo o processo de execução, mas não a definição de cada infracção concreta e a cominação da respectiva pena. Por essa razão, a Constituição não impede que o ilícito contra-ordenacional seja definido em diploma legislativo emitido pelo Governo sem autorização legislativa, nem mesmo que tal definição seja feita por diploma de carácter regulamentar, desde que, neste último caso, a punição de determinada conduta como infracção tributária esteja prevista numa lei anterior, quer seja uma lei da AR, quer seja um decreto-lei autorizado ao Governo, em respeito pelo princípio de não retroactividade. Por outro lado, no que respeita ao princípio da tipicidade, é necessário que o comportamento do contribuinte coincida formalmente com a descrição feita na norma que prevê a infracção para que, como tal, se possa considerar.

XXXIX. Relativamente ao princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança o princípio exige a segurança dos contribuintes, no qual estes devem conhecer de antemão as condutas sobre as quais o ordenamento prevê o seu sancionamento pois, incriminar um cidadão pela prática de um acto que, no momento da sua prática, não era ilícito, mas antes inconstitucional.

XL. O princípio da proporcionalidade, impele a que o cumprimento das normas violadas não implique um resultado desmesuradamente penalizador que incite o seu incumprimento e que as penas não sejam demasiado desproporcionadas entre si que façam com que seja indiferente, do ponto de vista da conduta dos contribuintes, os sucessivos incumprimentos.

XLI. A imposição de uma coima de pouco vale se o pagamento não é realizado. Caso os contribuintes se furtem no pagamento de coimas poderá por em causa a credibilidade do sistema criminal de justiça. Os sujeitos passivos que, para além de cometerem uma infracção, consigam escapar ao pagamento da coima, mais dificilmente serão desencorajados no futuro ao seu cumprimento pois intuirão que podem cometer infracções semelhantes no futuro sem que sejam por isso responsabilizados. Por essa razão poder-se-á levantar a questão se serão as sanções pecuniárias suficientes para que se assegure os fins de prevenção especial e geral ou se não haverá outro tipo de sanções que consigam consciencializar os obrigados tributários para o cumprimento dos seus deveres fiscais.

XLII. As contra-ordenações fiscais apresentadas, visam, por conseguinte, prevenir que os contribuintes incumpram com os seus deveres de cooperação e colaboração para com a Administração tributária. Deveres esses que podem dizer respeito a obrigações declarativas, a

obrigações contabilísticas e de escrituração, obrigações relativas a deveres de informação e colaboração, obrigações relativas ao dever de representação, entre outras.

XLIII. Assim, tanto podem dizer respeito aos deveres preparatórios como aos simples deveres de polícia fiscal.

XLIV. Retenha-se, igualmente, que no incumprimento de deveres de colaboração os contribuintes poderão para além das contra-ordenações fiscais, estar sujeitos a outras reacções por parte do ordenamento. Entre elas, e a título de exemplo, a possibilidade de constituir fundamento para a aplicação de métodos indirectos e a perda de benefícios fiscais.

XLV. Os deveres de cooperação ou colaboração, nas vestes das obrigações acessórias, assumem, cada vez mais, uma importância basilar na relação jurídica tributária, cujo seu cumprimento está garantido pelos instrumentos reactivos, como é o caso das contra-ordenações fiscais. Refira-se que as inovações ao nível da multimédia e da informática dotam a Administração de instrumentos de controlo cada vez mais capazes e eficazes para se reduzir o maior cancro de qualquer sistema fiscal: a fuga e evasão fiscais.

## Bibliografia

ALFARO, Martins, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária – Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2003;

ANDRADE, Manuel Costa, *Revista de Direito e Economia*, Anos VI e VII, 1980/1981;

AYALA, Perez de e GONZALES, Eusébio, *Curso de Derecho Tributario*, Volume I, Madrid, 1989;

AYMERICH, Pedro Elizalde y, *Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo*, in *Estúdios sobre La Nueva Ley General Tributaria*, Ministério de Economia y Hacienda, Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid, 2004

AZEVEDO, Tiago Lopes de, *Da subsidiariedade no direito das contra-ordenações: problemas, críticas e sugestões práticas*, Coimbra Editora, 2011;

BARREIROS, J.A.R. Martins, TEIXEIRA, Manuel A. Costa e FERREIRA, Henrique Quintino, *Código da Contribuição Industrial – anotado e comentado*, Lisboa, Rei dos Livros, 1984;

BASTO, Xavier de,

- *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (1991);
- *O princípio da tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 5, Janeiro de 2001;

BELEZA, Teresa Pizarro, *Direito Penal*, I Volume, Lisboa, 2ª Edição, AAFDL, 1984;

BUJANDA, Sainz de, *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª Ed., Madrid, 1988;

CAEIRO, António e SERENS, Manuel Nogueira, *Código Comercial e Código das Sociedades Comerciais*, 17ª Edição, Almedina, 2007;

CAMPOS, Diogo Leite de, e RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, 3ª Edição, 2003, Vislis;

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000;

CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, 2008;

CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, Volume I, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2007;

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, 2006, Almedina;

CASTRILLO, Eduardo de Urbano e SANCHÍS, Francisco José Navarro, *La deuda fiscal – Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, 2009;

CATARINO, João Ricardo, *O Quadro Geral das Infracções Tributárias*, Fisco, nº 101/102, Ano XIII, Janeiro, 2002;

CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno,

- *Regime Geral das Infracções Tributárias – Actualizada e Melhorada*, 2ª Ed., Vislis Editora, 2004;
- *Contributos para o Estado do Novo Direito Infraccional Tributário*, Revista de Ciência e Técnica Fiscal, nº 405, Janeiro/Março, 2002;
- *Aspectos Gerais e Específicos do Novo Regime Geral das Infracções Tributárias*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Fiscalidade, 9ª Edição, Instituto Superior de Gestão, Janeiro, 2002;

CAVALI, Marcelo Costenaro, *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, 2006;

CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, I Parte Geral, Tomo I, 3ª Edição, Almedina, 2007;

CORREIA, Eduardo,

- *Boletim da Faculdade de Direito*, Universidade de Coimbra, nº 49, 1973;
- *Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Problemas Gerais, Vol. I, Coimbra Editora, 1998;

- *Os artigos 10.º do Decreto-lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28221, de 24-11-1937, a Reforma Fiscal e a Jurisprudência (Secção Criminal) do STJ*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;
- *Direito Criminal*, Volume I, Almedina, 2007;

CORTÉS, Matias, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985;

CORTE-REAL, Miguel, *Processo Contra-ordenacional fiscal*, Tramitação, Lisboa, Vida Económica, 1999;

COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Curso de direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 1970;

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, 12ª Edição, Almedina, 2009;

COSTA, Susana Fernandes da, *As (Novas) Contra-ordenações contabilísticas e as garantias das entidades sujeitas ao SNC*, A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica, Vida Económica – Editorial, Março, 2011;

DANTAS, António Leones, *Revista do Ministério Público*, Ano 16º, Janeiro/Março, n.º 6, 1995;

DIAS, Augusto Silva,

- *O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) – Considerações Dogmáticas e Político-Criminais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;
- *Crimes e Contra-Ordenações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

DIAS, Jorge de Figueiredo,

- *O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume I: Problemas Gerais, Instituto do Direito Penal



Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

- *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário – Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português*, in “Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume I: Problemas Gerais”, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

DOMÍNGUEZ, Aitor Orena, *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, Universidad del País Vasco, 2002;

DOMÍNGUEZ, Matias Cortés, *Los sujetos de la obligación tributaria*, Revista de Administración Pública, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, nº 48, 1965;

DORAN, Michael, Tax penalties and Tax compliance, University of Virginia School of Law, B.A., Wesleyan University, 1988, consulta electrónica em <http://ssrn.com/abstract=1314401>;

ENGLISCH, Joachim, *Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales en Alemania*, Tributos Locales, nº 85, Noviembre-Diciembre, 2008;

EUSÉBIO, Domingos Martins, *A declaração tributária de rendimentos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 75, 1968;

FAUSTINO, Manuel,

- *IRS – Teoria e Prática*, Lisboa, Edifisco, 1993;
- *IRS – De Reforma em Reforma*, Áreas Editora, 2003;
- *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Áreas Editora, Lisboa, 2003;

FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I Volume, Coimbra Editora, 1984;

FEDERICO, Lorenzo del, *Le Sanzioni Amministrative nel Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1993;

FEIO, Diogo, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2001;

FERNANDES, F. Pinto e FERNANDES, Nuno Pinto, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – Anotado e Comentado*, 5ª Edição, Rei dos Livros, 1996;

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de,

- *Direito Penal Português*, Volume I, Verbo, 1981;
- *Lições de Direito Penal: Parte Geral*, Lisboa, 4ª Edição, Verbo, 1997;

FERREIRA, Rogério Fernandes, *Contabilidade e Fiscalidade*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 44, 1966;

FLEISHER, J. de la Chica, *El sujeto pasivo*, in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, 1980;

FRANCO, João Melo e MARTINS, Herlander Antunes, *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1993;

FREITAS, João José Garcia de e TELES, Joaquim Soares, *Código da Contribuição Industrial – Anotado*, Vol. I, 5ª Edição, Coimbra Editora, 1981;

GARCÍA, Ernesto Mestre, *Guia de infracciones y sanciones tributarias*, 1ª ed., Valência: CISS, 2005;

GARCIA, Isaac Ibáñez, *Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad*, *Noticias de la Unión Europea*, nº 276, Enero, 2008;

GERSÃO, Eliana,

- *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal*, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Gerais*”, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;
- *Violações de deveres tributários criminalmente sancionadas*, *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, nº 173/174, Maio-Junho, 1973;

GIL, Luis Humberto Moncada, *Los Deberes de información tributaria sobre terceros*, Barcelona, Outubro, 2002;

GIRALT, M<sup>a</sup> Montserrat Solanes, *Los Deberes de Colaboración con la administración tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros*, Tesis Doctoral, Universitat de Lleida, 1996;

GOMES, Nuno de Sá,

- *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1983;
- *A criminalização das infracções tributárias*, Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n<sup>o</sup> 392, Outubro-Dezembro de 1998, Boletim da Direcção-Geral dos Impostos;
- *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, 9<sup>a</sup> Edição, Rei dos Livros, 2000;

GONÇALVES, João Manuel, *Tributação do Património – Códigos anotados e comentados*, 2<sup>a</sup> Edição, Quid Juris, 2004;

GONZÁLEZ, Eusébio, Derecho Tributario Material y Formal, Revista Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Ministério de Hacienda, Madrid, n<sup>o</sup> 94, 1985;

GONZÁLEZ, Francisco Hernández,

- *Una contribución al Estudio de los deberes tributarios*, Civitas, n<sup>o</sup> 69, Enero-Marzo 1991;
- *Las obligaciones formales*, Revista Hacienda Canaria, n<sup>o</sup> 10, 2004;

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária – Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001;

GUIA DO FISCO, *Infracções Fiscais*, 2005;

GONZÁLEZ, Francisco Hernández, *Las obligaciones tributarias formales*, Revista Hacienda Canaria, n<sup>o</sup> 10, 2004;

LAPATZA, José Juan Ferreiro, *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, 1991;

LEITÃO, Hélder Martins, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 3ª Edição, Almeida & Leitão, Lda., Porto, 2010;

LEITÃO, Luis Manuel Teles de Menezes, *Direito das Obrigações*, Volume I, 8ª Edição, 2009;

LIDOY, Alejandro Blázquez, *Incumplimientos de obligaciones contables y registrales*, Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Arazandi Thomson Reuters, 2010;

LIMA, Emanuel Vidal, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Comentado e Anotado*, 8ª Edição, Porto Editora, 2000;

LUMBRALES, Nuno B.M., *Sobre o conceito material de contra-ordenações*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2006;

MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009;

MARCOS, António, *O direito dos contribuintes à Segurança Jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997;

MARQUES, Paulo,

- *Infracções Tributárias – Volume II: Contra-ordenações*, Edição do Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), Lisboa, 2007;
- *Elogio do Imposto*, 1ª Edição, Coimbra Editora, 2011;

MARTÍNEZ, Soares,

- *A Obrigação tributária*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 11, 1963;
- *Da personalidade tributária*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 81, 1969;
- *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1987;
- *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2003;

MATOS, André Salgado de, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, Coimbra Editora;

MENDES, Castro, *Introdução ao Estudo do Direito*, FDL, 1977;

MIRANDA, Jorge, *Jurisprudência Constitucional Escolhida*, Volume I, 1ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 1996;

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006;

MONTE, Mário Ferreira, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário – em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas*, Coimbra Editora, 2007;

MORAIS, Luís Domingos da Silva, *Incriminação de Infrações Fiscais não Aduaneiras*, Edições Cosmos, Lisboa, 1993;

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2ª Edição, Almedina, 2008;

MOUTINHO, José Lobo, *Direito das contra-ordenações: Ensinar e Investigar*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2008;

NABAIS, José Casalta,

- *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2010;
- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998;

NAWIASKY, Hans, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1926 [obra traduzida para espanhol por Romallo Massanet, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, Madrid, 1983];

NETO, Abílio, *Código Comercial/Código das Sociedades/Legislação Complementar – Anotados*, 15ª Edição, Ediforum, Coimbra Editora, 2002;

NOVAIS, Jorge Reis,

- *Os princípios constitucionais estruturantes da República portuguesa*, Coimbra Editora, 2004;

- *As restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2010;

PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 4ª Edição, Almedina, 2009;

PEÑA, Jaime Basanta de la, *El sujeto pasivo tributario*, Estudios de Derecho Tributario, Volume I, Madrid, 1979;

PÉREZ, Carlos Lamoca, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1ª Ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005;

PÉREZ, Juan Zornoza, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2004;

PEREIRA, Gil Fernandes,

- *Obrigações Fiscais dos Profissionais Independentes e Empresários Individuais*, 5ª Edição, Coimbra, 2004;
- *Manual Fiscal das Obrigações Declarativas*, 3ª Edição, Coimbra, 2006;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005;

PINHO, David Valente Borges de, *Das contraordenações*, Almedina, Braga, 2004;

PINTO, António Augusto Tolda e BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais – Anotados*, Coimbra Editora, 2002;

PINTO, Ernesto, *IRS Para Independentes*, 6ª Edição, Deco Pro Teste, 2011;

PINTO, José Alberto Pinheiro, *SNC e as Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade*, Revista Portuguesa de Contabilidade, vol. I, nº 2, 2011;

PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, 2010;

PLUMPLEY, Alan H., *The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement and IRS responsiveness*, Publication 1916 (Rev. 11-96), Internal Revenue Service, Washington, D.C.: 1996;

PORTUGAL, António Moura, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Fiscalidade, 7/8 Edição, Instituto Superior de Gestão, Julho/Outubro, 2001;

RIBEIRO, João Sérgio,

- *O Mito da Tributação do Rendimento Real*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2011;
- *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, 2010;

RIBEIRO, José Antunes,

- *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Lisboa, Quid Juris, 2003;
- *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2003;

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira,

- *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa*, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Vol. XLII, 1966;
- *As opções fiscais da Constituição*, Coimbra, 1985;
- *A justiça na tributação*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXX, nº 6, Coimbra, 1987;
- *Sistema fiscal português*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXXIV, nº 6, Coimbra, 1991;

ROCHA, Joaquim Freitas da,

- *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2011;
- *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, consulta electrónica em [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/JRocha10.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf);
- *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2009:

ROCHA, Joaquim Freitas da, e CARVALHO, Cláudio, *A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular, o caso dos advogados*, lus Nostrum, n° 2, Delegação de Guimarães da Ordem dos Advogados, 2011;

RODRIGUES, Anabela Miranda, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

ROSA, Manuel Cortes,

- *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Outubro, 1960, n° 22;
- *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II: Problemas Gerais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

SANCHES, José Luís Saldanha,

- *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Edifisco, 1991;
- *O Valor Jurídico e Fiscal do Documento Electrónico*, Revista Fisco, n° 31, Maio, 1991;
- *A Quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2ª Edição, Lisboa, 2000, LEX;
- *Custos mal documentados e custos não documentados: o seu regime de dedutibilidade*, Revista Fiscalidade, n° 3, Julho, 2000;
- *Um direito do contribuinte à tributação indirecta?*, Revista Fiscalidade, n° 2, Abril, 2000;
- *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002;
- *Retenção e Dívida: Os pressupostos do dever de cooperação*, Santa Casa da Misericórdia de Lisboa: Estudos de Direito Público, Coimbra, Almedina, 2003;
- *Princípios do Contencioso Tributário*, consulta electrónica em [www.saldanhasanches.pt](http://www.saldanhasanches.pt)

SANTOS, André Teixeira dos, *O Crime de Fraude Fiscal: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*, Coimbra Editora, 2009;

SANTOS, J. Albano, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, 2003;



SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de,

- *Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado*, 4ª Edição, Áreas Editora, 2010;
- *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, 6ª Edição, , Áreas Editora, 2011;

SERRANO, Luis Sanchez, *La declaración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977;

SCHICK, Walter, *La Obligacion de las Autoridades Fiscales de Recaudar Impuestos*, in Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980;

SILVA, Isabel Marques da,

- *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coimbra, 3ª Edição, Almedina, 2010;
- *Reflexões acerca da culpabilidade nas contra-ordenações fiscais – a propósito de dois acórdãos do TCA*, Direito e Justiça, Vol. XVI, tomo 2, 2002;

SOUSA, Alfredo José de,

- *Direito Fiscal – Uma prospectiva*, Revista de Ciência e Técnica Fiscal nº 301-303, DGCI, Lisboa, Janeiro-Março, 1984;
- *Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1997;
- *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Volume II, Problemas Especiais, Instituto do Direito Penal Económico e Europeu da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

SOUSA, Jorge Lopes de,

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado*, Vislis Editores, 2000;
- *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado*, 5ª Edição, Áreas Editora, 2006;

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais – Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, 2006;

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro, *IRC e Contabilidade: da realização do justo valor*, Almedina, 2011;

TEIXEIRA, António Braz,

- *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1995;
- *A Relação Jurídica Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, nº 4, 1962;

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2010;

TORRÃO, João António Valente,

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário -Anotado e Comentado*, Almedina, 2005;
- *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotado e Comentado*, Almedina, 2005;

VARELA, Antunes, *Das obrigações em geral*, Vol. I, 10ª Ed., Almedina, Coimbra, 2003;

XAVIER, Alberto Pinheiro,

- *Manuel de Direito Fiscal*, Volume I, Lisboa, 1981;
- *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972