

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**A IMPORTÂNCIA OU INFLUÊNCIA DOS DEVERES DO SUJEITO PASSIVO NA
RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM A EVASÃO
FISCAL**

Mestrado Profissionalizante em Ciências Jurídico-Forenses

Patrícia Sabino Ferreira

Lisboa, 2018

Agradecimentos

Pelo apoio em todas as horas e pelo incentivo acadêmico e profissional, agradeço do fundo do meu coração aos meus Pais, Maria do Rosário e Miguel.

Um agradecimento especial ainda para aquele que acompanhou de perto todo o meu esforço e dedicação, sem nunca me deixar cair. Obrigada, Jorge.

À orientadora da minha tese, à Professora Doutora Paula Rosado Pereira, agradeço por todos os conselhos e considerações que realizou quanto ao presente trabalho, contribuindo para a melhoria do mesmo.

A todos os que me apoiaram. À minha família e amigos.

Resumo

Com a presente dissertação propomo-nos a relacionar os deveres acessórios que recaem sobre o sujeito passivo na relação jurídica tributária e o fenómeno da evasão fiscal.

Para tal, e tendo por base a deslocação das tarefas de quantificação do tributo devido anteriormente incumbidas na totalidade à Administração Tributária para o sujeito passivo, fenómeno usualmente designado de privatização da administração, procedemos em primeiro lugar à análise do papel desempenhado pelos deveres acessórios, como relevantes meios de apuramento da prestação tributária considerada principal – o pagamento do tributo devido – elencando ainda de modo sintético os mais paradigmáticos deveres existentes relativamente ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, terminando numa análise mais específica do próprio imposto sobre o valor acrescentado, considerado como um importante contributo isolado para a perceção da relevância dos deveres acessórios.

De seguida, e após uma cuidada delimitação do conceito de evasão fiscal, distinguindo-o eficazmente do comportamento de planeamento fiscal, inteiramente lícito e reconhecido até como um verdadeiro direito, e do conceito de elisão fiscal, reconhecido como uma verdadeira “zona cinzenta” intermédia entre aquela que é designada como uma própria atividade de gestão fiscal e o próprio fenómeno de evasão fiscal, vulgarmente conhecido como *fuga aos impostos*, desenvolvemos todo um capítulo relativamente às consequências advenientes do incumprimento ou violação das normas que preveem os deveres acessórios, comentando a finalidade da consequente punição do comportamento valorado como ilícito.

Só tendo por base todos estes contributos considerados indispensáveis, operámos ao estudo do particular relacionamento existente entre a omissão ou cumprimento defeituoso dos deveres do sujeito passivo e a evasão fiscal, concluindo pela existência de uma real importância e influência entre os dois.

Finalizamos assim o nosso estudo com a atribuição de relevantes finalidades anti-evasivas às normas que preveem a obrigatoriedade dos deveres acessórios do sujeito passivo.

Palavras-chave: Relação jurídica tributária, deveres acessórios, evasão fiscal, planeamento fiscal, elisão fiscal.

Abstract

With the present dissertation we pretend to do the relation between the connected duties that lay on the tax payer in the tax law relation and the tax evasion phenomenon.

To this end, considering the displacement of previously due tribute quantification tasks that the tax administration is responsible for the tax payer, usually referred as administration privatization, we first analyze the role played by the connected duties, such as relevant means to determine the tax benefit considered to be the principal – the payment of the due tribute – also list, in a synthetical way, the most paradigmatic duties regarding the personal income tax and corporate income, ending with a specific analysis about the value added tax itself, considered as an important contribution to the perception of the connected duties relevance.

Then, after a careful delimitation of tax evasion concept, distinguishing it effectively from the fiscal planning behavior, entirely lawful and even recognized as a true right, and the concept of tax avoidance, known as true “gray zone” between what is designated as a tax management activity itself and the phenomenon of tax evasion, commonly known as tax evasion, we have developed a whole chapter about the consequences of non-compliance or violation of the rules that provide the connected duties, remarking the consequent punishment behavior deemed as unlawful.

Only based on those contributions, which are indispensable, we were able to work the particular relationship between the omission or faulty behaviors of the tax payer duties’ and the tax evasion itself, concluding that there is a real importance and influence between the two.

We conclude our study by attributing anti-evasive purposes to the law norms that provide the obligation of the connected duties of the tax payer.

KeyWords: Tax law relation, connected duties, Tax evasion, Tax planning, Tax avoidance.

ÍNDICE

Lista de abreviaturas e siglas	7
Introdução	9
Considerações gerais	11

CAPÍTULO I

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1. Enquadramento geral	14
2. Sujeito ativo	17
2.1. A posição do sujeito ativo da relação jurídica tributária nos impostos de receita regional ou municipal	20
3. Sujeito passivo	21
3.1. Sujeito passivo direto	25
3.2. Sujeito passivo indireto.....	25
3.2.1 A figura do substituto tributário.....	26
3.2.2. A figura do responsável tributário	28
4. A personalidade e a capacidade tributárias	29
4.1 O agregado familiar	31

CAPÍTULO II

OS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO

1. Enquadramento geral	33
2. Definição.....	34
3. Titularidade dos deveres acessórios.....	38
4. Poder de criação, alteração e extinção.....	43
5. Princípio da colaboração entre a administração tributária e o sujeito passivo ..	45

6. Sistematização de deveres	49
6.1 Deveres acessórios declarativos.....	51
6.2 Deveres acessórios contabilísticos e de escrituração	54
7. O caso específico do IVA	59
7.1 Deveres acessórios declarativos.....	60
7.2 Deveres acessórios contabilísticos e de escrituração	61
7.3 A especificidade enunciada.....	62

CAPÍTULO III

O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL

1. Enquadramento geral	65
2. Planeamento fiscal	66
3. Elisão fiscal.....	71
4. Evasão fiscal	74

CAPÍTULO IV

O INCUMPRIMENTO DOS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E RESPETIVAS SANÇÕES APLICÁVEIS

1. Enquadramento geral	77
2. Contraordenações fiscais	80
3. Crimes Fiscais – crime de fraude fiscal simples e qualificada.....	89

CAPÍTULO V

DA RELAÇÃO ENTRE O INCUMPRIMENTO DOS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO E O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL

Conclusão.....	98
Bibliografia.....	102

Lista de abreviaturas e siglas

Ac. - Acórdão

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

AR - Assembleia da República

CC – Código Civil

Cfr. - Conferir

CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS - Código do Imposto de Selo

Cit. - Citação

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP - Código Penal

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CPC - Código de Processo Civil

CPT - Código de Processo Tributário

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DL - Decreto-Lei

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LFL - Lei das Finanças Locais

LGT - Lei Geral Tributária

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC - Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

V. - Ver

Introdução

O estudo que ora se inicia visa enquadrar e aprofundar um tema que julgamos essencial nos dias de hoje.

Cada vez mais, e principalmente atento o fenómeno da privatização da Administração Fiscal, os sujeitos passivos são incumbidos de uma série de deveres acessórios que, lado a lado, com o cumprimento da prestação considerada principal – o pagamento do tributo devido – constituem o conteúdo da relação jurídica tributária.

De facto, o sujeito passivo que anteriormente era chamado à relação jurídica tributária apenas para cumprimento da prestação pecuniária a que estaria adstrito, figura hoje num papel muito mais ativo no que toca à definição da sua situação fiscal, nomeadamente através da obrigatoriedade da entrega de diversas declarações com carácter informativo à Administração Tributária.

É tendo em conta esta realidade que nos propomos analisar, em primeiro lugar, a relevância dos deveres do sujeito passivo na própria relação jurídica tributária, desenvolvendo de seguida o exame da relação que os mesmos possam ter com o fenómeno da evasão fiscal.

Embora consideremos que o conceito de evasão fiscal é conhecido pelos demais, cremos que nem sempre é empregue de modo correto, por referência às situações que pretente designar. Podemos mesmo afirmar que a própria comunicação social por vezes não delimita com precisão o conceito, descrevendo certos comportamentos erroneamente.

Em Portugal, a elevada carga fiscal e a proliferação excessiva, bem como a complexidade das normas no campo do direito fiscal, são frequentemente enunciadas como presumíveis motivos da prática pelos sujeitos passivos de comportamentos considerados evasivos. Resta-nos esclarecer qual a relação e a influência que estes novos deveres do sujeito passivo, enquanto normas reguladoras do seu comportamento fiscal, poderão ter com o fenómeno da evasão fiscal, usualmente designado de “*fuga aos impostos*” pelo sujeito passivo.

Muitos são os autores que abordam separadamente quer a relação jurídica tributária propriamente dita, quer os deveres acessórios ou o fenómeno da evasão fiscal, no entanto consideramos que não existe ainda um estudo aprofundado da relação

existente entre ambos, pelo que reconhecemos um espírito criativo e inovador ao tratamento que pretendemos dar ao tema.

Para tal, procederemos a uma divisão do nosso estudo em quatro partes distintas. Assim, abordaremos em primeiro lugar e sinteticamente os sujeitos intervenientes da relação jurídica tributária, seguida de uma segunda parte destinada à caracterização e definição dos deveres acessórios que recaem sobre o sujeito passivo, numa perspetiva prática onde aludimos às disposições legais que versam sobre a matéria no caso do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas e imposto sobre o valor acrescentado. Por fim, e antes de nos debruçarmos sobre as consequências do incumprimento dos deveres enunciados, e a relação propriamente dita das mesmas com os fenómenos da evasão fiscal, tendo em vista uma melhor compreensão do conceito de evasão fiscal, realizaremos uma prévia delimitação do mesmo e conseqüente aprofundamento das suas duas figuras afins, nomeadamente do Planeamento Fiscal e da Elisão Fiscal.

Considerações gerais

Desempenhando o Estado um imprescindível papel social na comunidade, a compreensão da sua intervenção ao nível da justiça social, da igualdade de oportunidades e da correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento é evidente.¹

De facto, através da tributação, e paralelamente à função financeira visada pela mesma – alcançada através da arrecadação de receitas – uma importante função redistributiva de rendimentos e de riqueza é igualmente assegurada.²

No entanto, atente-se que a tributação encontra como limites da sua atuação os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

Assim, e de acordo com o artigo 13º da CRP, repudia-se a discriminação, e promove-se o tratamento igualitário e generalizado de todos aqueles que figurem como sujeitos passivos. Sendo que no âmbito do direito fiscal o princípio da legalidade, e atenta a função redistributiva dos rendimentos e riqueza que se pretende alcançar, consubstancia-se no princípio da capacidade contributiva disposto no artigo 4º, n.º 1 da LGT, os impostos assentam na capacidade contributiva de cada um, provocando situações justas de tributação diferenciada consoante a diferente capacidade de pagamento apresentada pelos cidadãos.

Por outro lado, o princípio da legalidade tributária³, legitimado pela necessária proteção da confiança dos cidadãos, impõe a necessidade de intervenção da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, na criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras, de acordo com o artigo 165º, n.º 1, al. i) da CRP.

A função protetora dos cidadãos desempenhada pelo sistema fiscal é clara, sendo o imposto uma forma de “agressão” ao património dos mesmos, só a criação de

¹ Cfr. Artigo 5º da LGT.

² V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 61 “tal função redistributiva do Estado é prosseguida, nomeadamente, pelo sistema fiscal, consubstanciando as normas tributárias um instrumento jurídico indispensável para a promoção das políticas governamentais, vocacionadas para a correção das desigualdades sociais”.

³ Cfr. Artigo 8º da LGT.

medidas que evitem qualquer erro ou desproporcionalidade na sua atuação é compatível com a ideia de Estado de Direito.

Citando CASALTA NABAIS, *“como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.”*⁴

Atentas as significantes funções desempenhadas pela tributação e, em particular, pelos impostos, são de repudiar todos os comportamentos de evasão fiscal realizados pelos cidadãos, na medida em que os mesmos provocam relevantes consequências negativas ao nível dos princípios que norteiam o nosso ordenamento fiscal, podendo no limite atingir a própria sustentabilidade financeira do Estado.

Efetivamente, a prática de comportamentos evasivos está relacionada, entre outros, com o aumento da economia paralela, com o aumento da corrupção, com o aumento de práticas de branqueamento de capitais, contribuindo ainda e em larga escala para o agravamento da situação dos cidadãos e empresas cumpridores dos seus deveres e obrigações.⁵

Ora, é exatamente tendo em conta o exposto que desenvolveremos no presente estudo uma análise da relação existente entre os deveres acessórios do sujeito passivo na relação jurídica tributária – considerados como verdadeiros contributos no apuramento do imposto devido – com o fenómeno da evasão fiscal.

Ao longo da nossa exposição, referiremo-nos muitas vezes ao papel desempenhado pela Administração Tributária, enquanto serviço da administração

⁴ In *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, pp. 679

⁵ São de referir a propósito as conclusões do estudo encomendado pelo Ministério da Economia à consultora McKinsey, no âmbito da estratégia «Portugal 2010» e referidas por CAMPOS AMORIM, in *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*, pp. 13: “A fuga ao pagamento dos impostos é o obstáculo que mais prejudica a produtividade das empresas portuguesas, limitando mesmo a entrada de empresas competitivas e de investidores estrangeiros em Portugal” (...) “A informalidade, ou seja, o incumprimento de obrigações fiscais, sociais e ambientais por parte das empresas, é responsável por 28 % do diferencial de produtividade entre as empresas nacionais e as congéneres de cinco países europeus tomados por referência” (...) “A informalidade permite, explica o relatório da McKinsey, que as empresas menos produtivas não saiam do mercado, porque acabam por ter vantagens em relação às restantes” (...) “As empresas formais são mais produtivas do que as empresas informais, mas quando analisadas depois dos impostos, são menos competitivas”. Será, pois, correto afirmar que a evasão fiscal causa relevantes distorções na concorrência, favorecendo aqueles que incumprem com as suas obrigações e deveres fiscais em detrimento dos que assumem um comportamento lícito.

direta do Estado, com a missão de administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia⁶, designando-a por AT ou por Administração, e considerando a função desempenhada na satisfação do interesse público e na descoberta da verdade material.⁷

Optaremos ainda pelo conceito de cumprimento, em detrimento do conceito de pagamento, para nos referirmos à atuação principal do sujeito passivo na relação jurídica tributária – o cumprimento da prestação principal.

⁶ Cfr. Artigos 1º e 2º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁷ Cfr. Artigo 58º da LGT.

CAPÍTULO I

RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1. Enquadramento geral

O estudo da relação jurídica tributária constitui um elemento essencial na nossa análise, uma vez que consideramos ser este o ponto de abordagem inicial necessário, tendo em vista a compreensão de todos os capítulos posteriores.

Como sabemos, o sistema fiscal constitui hoje em dia uma das mais importantes garantias da sustentabilidade financeira dos Estados Modernos, como aliás decorre da conjugação dos artigos 103º, n.º 1 da CRP e 5º, n.º 1 da LGT, pelo que o entendimento do seu funcionamento, nomeadamente das interações criadas no seu âmbito, integra o objetivo primordial do nosso estudo.

Ora, tendo em conta que a atividade financeira do Estado, na qual se enquadra a tributação realizada pelo mesmo, visa essencialmente a satisfação das suas próprias necessidades financeiras, bem como a de outras entidades públicas, podemos afirmar que o papel desempenhado pelos impostos, taxas e demais contribuições financeiras assume fundamental importância no que à sustentabilidade financeira do Estado respeita.⁸

No entanto, e atentas as diferentes caracterizações dos impostos, das taxas e das contribuições financeiras, consideramos serem os primeiros o alvo central da nossa análise, uma vez que são estes os que desempenham grande parte das receitas estaduais, bem como são estes os que mais relevantes atuações desenvolvem na promoção de um Estado, que se ambiciona, social.

De facto, de acordo com a síntese de execução orçamental mensal referente a dezembro de 2017, divulgada pela Direção Geral do Orçamento, só no ano 2017 a

⁸ Assim e no mesmo sentido V. LIMA GUERREIRO, António, in Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Libros, pp. 56, “a atividade tributária é essencialmente um modo de atuação pública visando objetivos de política económica e social”.

receita fiscal do Estado ascendeu ao valor de 42.180,4 milhões de euros, registando um aumento significativo de 1.937,3 milhões de euros (+4,8%) face ao período homólogo.

É tendo em consideração o exposto, e, portanto, concebendo a ideia de que entre o Estado e os cidadãos ou empresas é criada uma relação recíproca, em que o primeiro através da tributação dos segundos promove, para além da própria satisfação das suas necessidades financeiras através da arrecadação de receitas, a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, que se enquadra o conceito de relação jurídica tributária.

Podemos considerar assim que a relação jurídica tributária – ou relação jurídica de imposto - consiste na relação fiscal desenvolvida entre as partes (sujeitos da relação jurídica tributária) e a Administração Tributária ou puramente entre as partes⁹, no âmbito de uma obrigação tributária a que estão adstritas.¹⁰

Como partes da relação jurídica tributária, temos de um lado aqueles que figuram como sujeitos ativos, nos quais se enquadram tanto os titulares do poder tributário, como os titulares da capacidade tributária, os titulares da competência tributária e os titulares da receita fiscal.

Já do lado do sujeito passivo, poderemos ter tanto os contribuintes, como os substitutos, os retentores, os responsáveis fiscais, os sucessores, os suportadores económicos do imposto e ainda aqueles que não configurando nenhuma das figuras descritas, ainda assim são sujeitos passivos dos deveres acessórios da relação jurídica tributária.¹¹

Ora, esta diversidade de sujeitos potencialmente operantes na relação jurídica tributária, com a conseqüente multiplicidade de relações tributárias possíveis daí

⁹ Como exemplos ilustrativos desta situação, podemos enunciar sumariamente a relação triangular criada devido ao dever de retenção do imposto pelo empregador quando estejamos perante uma situação de trabalho por conta de outrem, o direito de regresso dos responsáveis tributários, bem como o dever de repercutir o imposto, onde poderão figurar como sujeitos tanto os contribuintes *stricto sensu* como os substitutos, responsáveis, e sucessores ou demais sujeitos passíveis de integrar a figura de sujeitos da relação jurídica tributária.

¹⁰ Muitas e diversificadas são as definições do conceito de relação jurídica tributária na doutrina. Vejamos, a título de exemplo e porque nos debruçaremos sobre o seu desmembramento de seguida, SOARES MARTÍNEZ, que define a relação tributária ou relação de imposto como o “*vínculo jurídico obrigacional ou creditício, constituído com o fim de obtenção de uma receita pública e autónomo, no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem criar novos vínculos legais*” in *Direito Fiscal*, 10ª Ed, pp. 161

¹¹ Acompanhamos o entendimento do Senhor Professor CASALTA NABAIS, in *Direito Fiscal*, pp. 227.

advenientes, aliada ao próprio conteúdo da relação jurídica tributária, em que ao lado do cumprimento da prestação considerada principal, figuram uma série de deveres acessórios de igual ou maior relevo, perspectiva a complexidade do assunto em análise.

Relativamente à natureza da relação jurídica tributária podemos afirmar que até se chegar ao entendimento maioritário, predominante nos dias de hoje, que lhe atribui natureza obrigacional, foi este um tema bastante discutido pela doutrina.

De facto, muitos eram os Autores¹² que recusavam a atribuição de natureza obrigacional à relação jurídica tributária, com o argumento de que sendo a obrigação um conceito do âmbito do direito privado, não poderia o mesmo ser levado para uma área como a do direito fiscal, em que domina o objetivo final de concretização do interesse colectivo.

Este pensamento encontra-se atualmente ultrapassado, atribuindo-se natureza obrigacional à relação jurídica tributária. Assim, considera-se ser a obrigação fiscal uma obrigação em sentido próprio, embora com algumas características particulares que apenas se desenvolvem no campo do direito fiscal, a saber: (i) a natureza ex lege da obrigação fiscal; (ii) a indisponibilidade e irrenunciabilidade da obrigação fiscal e (iii) o facto de a obrigação fiscal ser uma obrigação executiva e especialmente garantida.¹³

Relativamente à natureza ex lege da obrigação fiscal, efetivamente podemos afirmar que a relação jurídica tributária nasce da ocorrência do facto tributário, não relevando em nenhuma situação a vontade das partes ou qualquer acordo entre elas.¹⁴

Por outro lado, no direito fiscal não existe a possibilidade do sujeito activo da relação jurídica tributária dispor do seu crédito, ao contrário do que sucede no direito privado, em que não está vedada à parte credora essa possibilidade.¹⁵

¹² Com destaque para a doutrina Germânica, acérrima defensora da não atribuição de natureza obrigacional à relação tributária.

¹³ Neste sentido FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 2014, 5ª Ed., pp. 276.

¹⁴ Cfr. Artigo 36.º, n. sº 1 e 2 da LGT.

¹⁵ Neste sentido, dispõe o artigo 30º, n.º 2 da LGT que “o crédito tributário é indisponível”. Enuncia ainda o artigo 37º, n.º 2 da LGT que “a lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”.

Por fim, a obrigação fiscal é dotada de força executiva, e composta por determinadas garantias específicas, que determinam uma posição privilegiada para o credor tributário, no seio dos credores comuns.

Sufragamos assim na íntegra o entendimento do Senhor Professor SOARES MARTÍNEZ, quanto à admissão da figura da obrigação tributária:

“Há que encarar frontalmente a questão e esclarecê-la no sentido de que, admitida nos quadros do Direito dos Impostos a figura da obrigação tributária, da obrigação fiscal, ela se há-de incluir no conceito jurídico genérico de obrigação, que, embora elaborado pelo Direito Civil, constitui um elemento comum do património cultural da doutrina jurídica.”¹⁶

Atente-se que as considerações supracitadas relativamente aos sujeitos da relação jurídica tributária encontram apoio na letra da lei, na medida em que a Lei Geral Tributária ao definir no seu artigo 18º os sujeitos da relação jurídica tributária, dá-nos conta da existência de duas partes em sentidos opostos na sua composição: o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Considerando que a posição da LGT, assumida na letra do artigo enunciado aborda a definição dos sujeitos de um modo suficientemente amplo, fruto da complexidade da relação jurídica tributária a que temos vindo a aludir, em sede desta dissertação importa examinar os conceitos tanto de sujeito ativo, como de sujeito passivo.

2. Sujeito ativo

Tendo em conta que a definição do conceito de sujeito ativo não comporta um só entendimento, de modo a proceder a uma delimitação eficaz do conceito, acompanhamos o ensinamento de CASALTA NABAIS, e tomamos em consideração as diversas situações que compõem o conceito de titularidade ativa, nas suas diferentes dimensões: o poder tributário inserido na relação constitucional fiscal, a competência tributária que se localiza na relação administrativa fiscal, a capacidade tributária ativa

¹⁶ V., SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, 2001, 10ª Ed., pp. 162.

que se integra na relação obrigacional fiscal e a titularidade da receita fiscal, que se situa fora da relação tributária.

Assim, o poder tributário, como poder supremo, consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou invenção dos impostos e a sua disciplina essencial

A competência tributária diz respeito à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos.

A titularidade da receita fiscal é definida como a situação existente quando, por imposição constitucional ou legal, as receitas proporcionadas por determinados impostos estejam subjetivamente consignadas a determinados entes públicos que não tenham todas ou algumas das outras titularidades fiscais ativas.¹⁷

Já a capacidade tributária ativa, é associada ao papel de credor tributário, uma vez que este conceito dirá respeito à qualidade de sujeito ativo da relação de crédito em que a relação fiscal se consubstancia, consistindo, por conseguinte, na titularidade do crédito de imposto e demais direitos tributários.¹⁸

Ora, auxiliando-nos das diferentes designações referidas, com que aliás tendemos a concordar, cumpre tomar partido acerca da definição do conceito em análise pois, de facto, quando o Legislador definiu o conceito de sujeito ativo no artigo 18º, n.º 1 da Lei Geral Tributária como “a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante”¹⁹, criou alguma margem para debate entre a doutrina.

Excluimos as entidades titulares do poder tributário, nomeadamente a Assembleia da República e as Assembleias Legislativas Regionais, como integrantes do conceito de sujeito ativo. Quando nos referimos ao poder tributário referimo-nos à detenção do poder soberano de criação dos impostos, que por virtude do princípio da

¹⁷ Defendendo que em rigor a titularidade das receitas fiscais não se integra na relação jurídica tributária, antes constituindo uma relação de crédito de direito financeiro – vide CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 2012, cit., pp. 241.

¹⁸ Distinções elaboradas por CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 2012, cit., pp. 240-241.

¹⁹ Dispondo o artigo 18, n.º 2 da LGT que “quando o sujeito ativo da relação jurídica tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito ativo”.

separação de poderes, não se confunde com o poder de aplicação da lei criada. Assim, não podemos considerar que existe uma total coincidência entre os titulares do poder tributário e os sujeitos ativos da relação jurídica tributária.²⁰

Na mesma lógica enunciada a entidade que é titular da receita fiscal pode não ser a entidade geradora do imposto. Veja-se o caso do imposto municipal sobre imóveis, onde o poder tributário cabe ao Governo (mediante autorização legislativa da Assembleia da República, conforme disposto no artigo n.º 165º, nº 1, al. i), embora as receitas do imposto sejam da titularidade dos municípios.

Considerando que a competência tributária é usualmente praticada pela Administração Tributária e que a mesma *“não tem interesses próprios na relação jurídica tributária e não é titular de direitos nem de obrigações em matéria tributária”*²¹, não pode a mesma ser identificada como sujeito ativo da relação jurídica tributária. Atento o seu carácter imparcial, deve a Administração Tributária garantir que tanto os direitos do sujeito ativo, como os direitos do sujeito passivo são cumpridos; é esta a sua função.

Assim, consideramos que o sujeito ativo da relação jurídica tributária será aquele que detém o verdadeiro direito de crédito. Aquele que, por via de determinada situação que originou o início de uma relação a nível fiscal, é agora detentor de um direito de crédito sobre outra parte - esta devedora -, podendo *“cobrar os tributos diretamente, por intermédio dos seus órgãos de administração tributária, ou por meio de terceiros, que constituirão seus representantes legais.”*²²

²⁰ Embora consideremos que existem casos em que a sobreposição de papéis acontece, ou seja que o titular do poder tributário é o sujeito activo da relação jurídica tributária, como veremos no ponto seguinte.

²¹ V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 147.

²² V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 150.

2.1. A posição do sujeito ativo da relação jurídica tributária nos impostos de receita regional ou municipal

A doutrina diverge relativamente às situações atinentes aos impostos criados pelo poder estadual para benefício das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores e dos municípios.

Efetivamente, se para o Senhor Professor CASALTA NABAIS, não figuram as Regiões Autónomas e os municípios enquanto sujeitos ativos (credores) da relação jurídica tributária, para outros Autores a opinião é a contrária.

A propósito deste assunto veja-se a Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, coordenada pelo Senhor Professor José Pires, onde se referem as Regiões Autónomas como entidades credoras, assumindo as próprias as vestes de sujeito ativo das prestações tributárias. Analisada a Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro, entretanto revogada, que aprovava a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, depreendiam os Autores que era conferido às Assembleias Legislativas Regionais o poder tributário de criar e regular os impostos vigentes nas Regiões Autónomas, mediante decreto legislativo, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artigo 46º, n.º 2, al. a) da Lei supracitada e entretanto revogada), desempenhando as próprias Regiões Autónomas de uma posição creditícia na medida em que dispunham as mesmas de receitas próprias (artigo 16º da Lei *supra* citada e entretanto revogada, a título exemplificativo).²³

Ora, atualmente dispõe a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que aprova a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, que as competências administrativas regionais, em matéria fiscal, a exercer pelos Governos e administrações regionais respetivas, compreendem a capacidade fiscal das regiões autónomas serem sujeitos ativos dos impostos nelas cobrados, quer de âmbito regional, quer de âmbito nacional, compreendendo, entre outros, o poder de os Governos Regionais criarem e

²³ V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pp. 148

regulamentarem os serviços fiscais competentes para o lançamento, liquidação e cobrança dos impostos de âmbito regional.²⁴

A título exemplificativo, consideram-se receitas de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o imposto especial sobre o jogo e o imposto do selo.²⁵

Estando a criação e regulamentação destes impostos regionais sujeitos a determinados limites, nomeadamente a observância dos princípios consagrados na Lei em análise, a não incidência sobre matéria objecto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional e que da sua aplicação não resultem entraves à troca de bens e serviços entre os diferentes pontos do território nacional.²⁶

Admite-se assim que *“relativamente aos impostos por si criados, as Regiões Autónomas serão titulares do respetivo poder tributário, sendo também sujeito ativo das relações jurídicas tributárias que deles emergirem, caso sejam titulares também das respetivas receitas tributárias.”*²⁷

Caso idêntico é aquele que se passa com as autarquias locais. Não relativamente ao poder tributário que exerçam, que não existe, mas relativamente à titularidade das receitas geradas pelos impostos vulgarmente designados de municipais, como são o caso do IUC, do IMI, do IMT, e da derrama, todos criados a nível estadual.²⁸

3. Sujeito passivo

O Legislador definiu como sujeito passivo da relação jurídica tributária *“a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”*²⁹, procedendo de seguida a uma delimitação negativa do conceito, enunciado duas figuras afins que não integram o conceito de sujeito passivo, nem direta nem indiretamente, designadamente aquele que

²⁴ Cfr. Artigo n.º 61º, n.º 1 e 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

²⁵ Cfr. Artigos n.ºs 25º, 26º, 30º e 31º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

²⁶ Cfr. Artigo 57º, n.º 1 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

²⁷ V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 148.

²⁸ Relativamente à possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos a cuja receita tenham as autarquias locais direito, cfr. Artigo 15º, al. b) e c) da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

²⁹ Cfr. Artigo 18º, n.º 2 da LGT.

suporte o encargo do imposto por repercussão fiscal e aquele que deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.³⁰

Relativamente à primeira situação, elencamos para melhor compreensão o caso do imposto sobre o valor acrescentado, no sentido em que é sobre o consumidor final que se repercute a obrigação de pagamento do imposto, incluída no valor final do produto a adquirir, não sendo, no entanto, o consumidor final sujeito passivo de qualquer relação tributária, nem se encontrando presente na norma de incidência subjetiva do artigo 2º do CIVA. No mesmo sentido vão os Anotadores da Lei Geral Tributária, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, que dispõem que *“aquele que tem a obrigação de liquidar o IVA e de o entregar nos cofres do Estado é o agente económico que transmite os bens ou presta os serviços. No entanto, aquele que efetivamente suporta o valor do imposto – e cuja capacidade económica, manifestada pelo consumo, é tributada – é aquele que adquire o bem ou o serviço.”*³¹

Recorrendo-se ao dever de cooperação existente em qualquer relação tributária, e necessariamente alargado a qualquer terceiro, facilmente se compreende também a segunda delimitação enunciada, de facto e através do exercício de determinadas funções profissionais poderão ser os mesmos os detentores das informações necessárias para a administração fiscal.³²

Importa notar que não é apenas em sede da Lei Geral Tributária que encontramos desenvolvimentos sobre o conceito de sujeito na relação jurídica tributária. De facto, dispersos em diversas legislações, encontramos disposições relativas à titularidade dos mesmos, como é exemplo o disposto no artigo 2º, n.º 1 do CIVA.

³⁰ Cfr. Artigo 18º LGT.

³¹ In Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 153

³² Pense-se no exemplo da ocorrência de uma inspeção externa da autoridade tributária.

Acrescente-se que, tendemos a criticar a redação do artigo 9º, n.º 1 do CPPT³³, que ao desenvolver a temática da legitimidade no procedimento tributário adota um conceito de “contribuinte” que para nós é de evitar, bem como desenvolve um esquema de raciocínio que não nos parece o mais adequado, tendo em conta a falta de harmonização revelada perante outras normas componentes da Legislação Fiscal, nomeadamente com o disposto no artigo 18º da LGT já analisado.

Na nossa ótica, o Legislador cometeu um erro na escolha da expressão “contribuinte” uma vez que teria como objetivo único retratar a posição de sujeito passivo na relação jurídica tributária, sendo isto facilmente atendível por duas ordens de razões.

Em primeiro lugar, através da interpretação teleológica da norma, alcançamos a verdadeira intenção do Legislador, na medida em que atendendo à definição de ambos os conceitos, e à necessária harmonização tendente a existir na Legislação Fiscal, só por mero erro poderia ter sido aplicada a expressão “contribuinte” para retratar a posição daquele que é titular passivo de uma obrigação.

Em segundo lugar, optou o Legislador por incluir no conceito de contribuinte as figuras dos substitutos e responsáveis, o que uma vez mais vai no sentido que tentamos fazer valer. O Legislador quis efetivamente referir-se ao sujeito passivo na sua totalidade.

Em conclusão e pela nossa parte, tendemos a concordar com o sentido aplicado pelo Legislador, embora expresso de maneira errónea pelo que reiteramos a necessidade de substituição do termo “contribuinte” por sujeito passivo *latu sensu*, na medida em que desse modo, o conceito já abrangeria de modo correto o sujeito passivo direto, bem como o sujeito passivo indireto – onde se enquadram as figuras do substituto e responsável tributário.³⁴

³³ Dispõe o artigo 9º, n.º 1 do CPPT que “têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido”.

³⁴ Criticando a redação do Artigo V., CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, pp. 245. O Autor critica o Legislador por utilizar a expressão sujeito passivo com o sentido demasiado estrito, identificando-o com o devedor do imposto *latu sensu*, quando existem outros sujeitos passivos para além do devedor do imposto.

A categorização que desenvolvemos neste ponto referente ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, em que optamos pela divisão de conceitos entre aquele que figura na relação de modo direto e aquele que figura de modo indireto não é a utilizada por toda a Doutrina.

O Senhor Professor CASALTA NABAIS³⁵, por exemplo, opta pela distinção entre três figuras distintas: o contribuinte, o devedor do imposto e o sujeito passivo da relação jurídica fiscal.

O contribuinte, para o Autor, é *“a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto”*, pelo que subsiste a necessidade de proceder a uma nova subcategorização entre o contribuinte direto – relativamente ao qual o desfalque patrimonial ocorre diretamente na sua esfera seja ele ou não o devedor do imposto – e o contribuinte indireto, em relação ao qual o desfalque patrimonial ocorre na sua esfera através de repercussão do imposto. O contribuinte apresenta-se nesta definição como o sendo a título direto, originário e principal.

Já o conceito de devedor do imposto é mais amplo abrangendo as figuras de substituto tributário, sucessor legal e responsável tributário, na medida em que é devedor de imposto todo aquele que deva satisfazer o crédito existente fruto de determinada relação a nível tributário.

Por fim, e relativamente ao Sujeito Passivo, entende o Autor que este diz respeito *“a toda e qualquer pessoa, singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.”*³⁶

Vejamos, no entanto, a categorização por nós adotada.

³⁵ V. CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, pp. 243 e ss.

³⁶ Na ótica do Senhor Professor e tendo em conta as distinções elaboradas por si, situações existem em que devedor de imposto e sujeito passivo não coincidem. Veja-se o exemplo dado relativamente ao regime das sociedades transparentes, em que estas embora figurem como sujeito passivo de IRC, não poderão ser consideradas devedoras de imposto na medida em que nesta situação é devido IRS do qual são devedores os sócios. Cfr. Artigo 6º e 12º do CIRC.

3.1. Sujeito passivo direto

Entender-se-á como sujeito passivo direto “*aquela pessoa ou entidade que tem uma relação pessoal e direta com o facto tributário*”³⁷, ou por outras palavras aquele que, ao se ter em conta determinada relação jurídica tributária, figurará em primeiro lugar como vinculado ao cumprimento da prestação que lhe estiver subjacente.

Auxiliamo-nos da presunção do benefício, trazida à colação por alguns autores para mero auxílio na determinação do sujeito passivo direto. De facto, tendemos a concordar com JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA³⁸, que relacionam o sujeito passivo direto da relação jurídica tributária àquele que for o primeiro e principal beneficiário dos acréscimos ou vantagens que a tributação visa atingir, verificando-se, por conseguinte, a presunção de benefício quanto ao mesmo.

Assim e para nós, como sujeito passivo direto poderá figurar quer uma única pessoa ou entidade - sujeito passivo singular -, quer mais que uma pessoa ou entidade, caso em que estaremos perante um sujeito passivo plural.³⁹

3.2. Sujeito passivo indireto

Da definição legal presente no artigo 18º, n.º 3 da LGT, e já referida anteriormente, facilmente se depreende que a prestação tributária poderá ser cumprida quer pelo sujeito passivo propriamente dito⁴⁰, quer por terceiros em substituição deste – o substituto ou o responsável.

Assim, podemos considerar que estaremos perante a figura do sujeito passivo indireto no caso do cumprimento da prestação tributária devida por qualquer parte que não o sujeito passivo direto e, portanto, cumprida por pessoa terceira à relação jurídica

³⁷ V., JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, pp. 77 e ss., que utilizam a dicotomia versada na presente dissertação existente entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto.

³⁸ In Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, pp. 80.

³⁹ Recai sobre o sujeito passivo indireto plural uma responsabilidade solidária, na medida em que todos serão responsáveis pelo cumprimento da prestação tributária. Cfr. Artigo 21º, n.º 1 da LGT, que dispõe que “salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”.

⁴⁰ Conceito designado nesta Dissertação como sujeito passivo direto.

principal, onde se presume uma relação pessoal e direta entre o sujeito passivo e o facto tributário.

Tanto a atuação do substituto como a do responsável tributário, chamados ao cumprimento de determinada prestação no papel de terceiros relativamente a uma relação tributária pré-existente entre o sujeito activo direto e o sujeito activo credor, tem como fundamento o dever genérico de colaboração na tarefa de prossecução do Interesse Público materializada na arrecadação da receita tributária, a que são submetidos.⁴¹

3.2.1 A figura do substituto tributário

O Legislador definiu a substituição tributária como a situação que sucede quando a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte⁴², efetivando-se a mesma através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.⁴³

Trata-se assim de uma manobra de garantia efetiva do crédito do sujeito ativo, na medida em que através da retenção na fonte, designadamente da entrega da quantia pecuniária alcançada através da dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular passivo, o substituto tributário cumpre com eficácia a prestação que é devida⁴⁴, por outras palavras *“o dever de reter impõe ao substituído (devedor originário) uma limitação do poder de disposição de parte do seu crédito (sobre o substituído), o qual será afeto ao pagamento da obrigação tributária.”*⁴⁵

Podem existir situações de substituição total ou parcial, consoante caiba ao substituto a totalidade ou parte das obrigações tributárias responsabilidade do sujeito passivo.

⁴¹ Assim, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, pp. 84

⁴² Em nosso entendimento, o Legislador utilizou de modo incorreto a designação de “contribuinte” na letra da lei, uma vez que estaria o mesmo a referir-se ao sujeito ativo direto.

⁴³ Cfr. Artigo 20º da LGT.

⁴⁴ Cfr. Artigo 34º da LGT que dispõe que “as entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte”.

⁴⁵ V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 294

Na substituição total, a carga do substituto ficará a totalidade das obrigações tributárias que deveriam ser cumpridas pelo sujeito passivo. Como exemplo paradigmático enunciamos o caso de retenção na fonte a título definitivo através de taxas liberatórias, existente no caso das pessoas singulares relativamente aos rendimentos elencados no artigo 71º do CIRS.

Já na substituição parcial, veja-se a situação de retenção na fonte dos rendimentos de trabalho dependente (categoria A) das pessoas singulares, pelas respetivas entidades patronais. Neste caso, podemos considerar que se cria uma verdadeira relação tripartida, em que o Estado desenvolve o papel de sujeito ativo nesta relação, e o trabalhador por conta de outrem o papel de sujeito passivo direto, no caso o contribuinte, sendo que a entidade patronal figura como substituto tributário. Na prática, e por regra, a entidade patronal quando paga o salário devido ao trabalhador, já o faz num valor inferior ao respetivo valor bruto, uma vez que através do mecanismo de retenção na fonte o substituto se antecipou ao cumprimento da prestação tributária pelo sujeito passivo - pagamento de imposto - perante o Estado.⁴⁶

Neste caso, o sujeito passivo ainda se encontra obrigado a cumprir uma série de deveres fruto da relação jurídica tributária que existe entre ele e o sujeito ativo, como são a apresentação da declaração anual de rendimentos, e o pagamento do imposto que possa ser devido a final, aquando da liquidação de IRS efetuada pela administração tributária.⁴⁷

A função desempenhada pelo substituto tributário é de tal relevância que o próprio artigo 9º do CPPT lhe atribui legitimidade no procedimento tributário, atenta a responsabilidade que o mesmo detém em resultado da titularidade da obrigação de cumprimento da prestação tributária. Sobre o assunto veja-se ainda o Acórdão do STA, Processo n.º 0362/08, de 09/09/2009 cujo sumário retrata o enunciado, *“para além do caso previsto no n.º 1 do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o substituto tributário tem legitimidade procedimental e processual para reclamar e depois impugnar as retenções na fonte que repute ilegais pois que, sendo sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 18.º, n.º 3 da LGT), os artigos 9.º,*

⁴⁶ Cfr. Artigo 99º do CIRS.

⁴⁷ Neste sentido, V. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pp. 178

n.º 1 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 26.º do Código de Processo Civil lhe conferem essa legitimidade e tem nisso interesse digno de tutela jurídica, pois pode ser responsabilizado, perante o Fisco e o substituído, pelas consequências da ilegalidade que cometeu na liquidação das retenções.”

Importa, para melhor esclarecimento, deixar ainda a nota de que a substituição tributária não origina a transferência da qualidade de sujeito passivo para o substituto tributário, que se mantém no sujeito passivo direto e que, em caso de substituição tributária, é a entidade obrigada à retenção o responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.⁴⁸

3.2.2. A figura do responsável tributário

De acordo com o artigo 22º da LGT, para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas, sendo que, salvo norma expressa a determinar o contrário, a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária.

Situação que, de acordo com os princípios que norteiam a relação tributária, nos parece a mais acertada, e isto porque se admite a necessidade de proteção do responsável que é chamado a cumprir determinada prestação de terceiro, com o seu próprio património. Assim, o responsável tributário apenas é chamado à colação quando o devedor principal originário incumprir com o seu dever. De facto, a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, e a mesma depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.⁴⁹ Logo, para que funcione o mecanismo excecional da responsabilidade subsidiária terão que estar preenchidos determinados critérios, designadamente que

⁴⁸ Cfr. Artigo 28º, n.º 1 da LGT, bem como os números seguintes referentes a exceções a este princípio geral.

⁴⁹ Cfr. Artigo 23º, n. sº 1 e 2 da LGT.

tenha sido chamado ao cumprimento o devedor principal e que se tenha concluído pela insuficiência de bens do mesmo para cumprir a prestação a que está adstrito.⁵⁰

Diferente situação é a que sucede no caso da responsabilidade tributária solidária, em que tanto o património do devedor principal como o património do devedor solidário são chamados ao cumprimento da prestação em falta, ao mesmo tempo, e sem qualquer ordem de preferência.⁵¹

Estamos em sede do caso paradigmático dos cônjuges que optem pela tributação conjunta, em que o regime da responsabilidade será o regime da responsabilidade solidária.⁵²

4. A personalidade e a capacidade tributárias

De acordo com a Lei Geral Tributária⁵³, a personalidade tributária traduz-se na suscetibilidade de se ser sujeito de relações jurídicas tributárias, sendo que por inerência ao sujeito lhe é atribuída a capacidade tributária correspondente, salvo disposição legal em contrário.⁵⁴

Em princípio, terá personalidade tributária aquele que tiver personalidade jurídica, nos termos do direito civil. No entanto, especificidades necessárias existem em sede de direito tributário, pois devido à observância dos principais princípios que norteiam a relação jurídica, designadamente os princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, surgem situações de tributação que impõem uma extensão da personalidade tributária para além da personalidade jurídica, que caso contrário não seriam abrangidas.⁵⁵

⁵⁰ Sobre o assunto, Vide, SOAREZ MARTÍNEZ, in *Direito Fiscal*, 10ª Ed., 2001, cit., pp. 251 “o responsável subsidiário só é chamado à execução fiscal nos casos em que o devedor originário e, eventualmente, o próprio substituto tributário, não tenham pago a dívida, encontrando-se, pois, associada à falta de cumprimento do devedor originário”.

⁵¹ Cfr. artigo 512º, n.º 1 do Código Civil, que dispõe que a obrigação é solidária quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e a esta a todos os libera.

⁵² Cfr. Artigo 102º - C da LGT.

⁵³ Cfr. artigos 15º e 16º, n.º 2 da LGT.

⁵⁴ V., CASALTA NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 247 e ss.

⁵⁵ V. sobre o assunto, V. *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pp. 125 e 126

Assim, situações há em que entidades desprovidas de personalidade jurídica são consideradas sujeitos tributários, bem como situações inversas em que entidades com personalidade jurídica não são consideradas sujeitos tributários.

Veja-se para o primeiro caso o artigo 2º, n.º 1, al. b) e c) do código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incide na designação de sujeitos passivos, quando nomeia como sujeitos passivos de IRC: (i) as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, considerando-se como tal as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo; bem como (ii) as entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede nem direção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS, como é o caso das sucursais, filiais, agências, delegações ou representações de entidades sem sede ou direção efectiva em território português.

Já para o segundo caso veja-se o exemplo das sociedades sujeitas a transparência fiscal designadas no artigo 6º do CIRC, cuja tributação não recai sobre a sociedade detentora de personalidade jurídica, não havendo lugar a tributação em sede de IRC mas em sede de IRS na pessoa do seu sócio.⁵⁶⁵⁷

Retomando o conceito de capacidade jurídica patente no Direito Civil, o artigo 16º da LGT, analisa o conceito de capacidade tributária. Podemos constatar que tanto os conceitos de capacidade jurídica de gozo como de exercício são levados para o seio do direito tributário. Assim, ao passo que a capacidade tributária de gozo dirá respeito

⁵⁶ Cfr. artigo 16º do CIRC.

⁵⁷ *“A aplicação deste regime de transparência fiscal não subtrai, no entanto, a personalidade tributária às entidades a ela sujeitas. Embora não sejam tributadas para efeitos de IRC (ficando como que “dispensadas” da obrigação principal de pagamento do imposto), continuam a ser sujeitos tributários para efeitos, designadamente, do cumprimento das obrigações declarativas acessórias e da tributação autónoma.”* In Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, cit., pp. 127.

à suscetibilidade de ser titular de direitos e deveres, a capacidade tributária de exercício dirá respeito à medida de direitos e deveres que cada sujeito poderá exercer.

Tal como já enunciado, salvo quando a lei dispuser em sentido contrário, a capacidade tributária será inerente à personalidade tributária. O Legislador trata, no entanto, neste artigo os casos em que existe limitação da capacidade de exercício tributária dos sujeitos. Assim, no caso dos incapazes⁵⁸ e das entidades sem personalidade jurídica, os seus direitos e deveres serão exercidos respetivamente pelos seus representantes e pelas pessoas que administrem os respetivos interesses. Solução compreensível atendendo ao regime aplicado também no direito civil, designadamente através do instituto da representação legal, e tendo em conta o dever geral de boa prática tributária regulado no artigo 32º da LGT, que dispõe que é aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados que incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.⁵⁹

4.1 O agregado familiar

É definido no artigo 13º, n.º 1 do CIRS que são sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares que residam em território português, bem com as que embora não sejam residentes, ali obtenham rendimentos. Ora, como situação particular, no caso exclusivo das pessoas singulares, temos os casados e/ou unidos de facto.

Da conjugação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 13º do CIRS extraímos que caso exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta, caso em que o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar.

É importante esclarecer que embora o agregado familiar seja alvo de tributação nos termos explanados, não lhe é atribuída, no entanto, personalidade tributária. De facto, o conceito de agregado familiar apenas auxilia a tributação dos rendimentos totais de determinada família de uma forma única, não lhe sendo sequer atribuída a qualidade

⁵⁸ Onde se integram as situações dos menores de idade, interditos e inabilitados.

⁵⁹ Sendo que o instituto da responsabilidade tributária, solidária ou subsidiária, presente nos artigos 22º e 23º da LGT, é outra das concretizações deste dever geral.

de sujeito passivo, que ficará para aquele a quem incumbe a direção do agregado familiar.⁶⁰⁶¹

Embora o exposto, qualquer um dos membros da relação está apto a praticar todos e quaisquer atos relativos à situação tributária do agregado, podendo até agir relativamente aos bens ou interesses da outra parte, fazendo a lei a ressalva da necessidade da parte não atuante os conhecer e não se opor expressamente, presumindo-se o conhecimento e a anuência até prova em contrário, como dispõe o artigo 16º, n.º 5 e 6 da LGT.

⁶⁰ No mesmo sentido, V. CASALTA NABAIS, Manual de Direito Fiscal, pág. 248 referindo que o agregado familiar não constitui sujeito passivo de IRS, mas tão-só uma unidade fiscal para efeitos de tributação conjunta da família em sede de imposto; e Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pp. 128 referenciando que o agregado familiar constitui uma unidade económica dos rendimentos individuais dos diversos sujeitos passivos que o integram, relativamente ao qual se apura o quantum de imposto a pagar.

⁶¹ Situação semelhante é a que se passa com a tributação dos grupos de sociedades pelo lucro tributável do grupo em sede de IRC, cujo pagamento do IRC embora incumbido à sociedade dominante, qualquer das outras sociedades do grupo são solidariamente responsáveis pelo pagamento daquele imposto, existindo assim uma espécie de unidade fiscal como a que agora abordámos a propósito do agregado familiar, Cfr. Artigo 115º do CIRC.

CAPÍTULO II

OS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO

1. Enquadramento geral

Ao longo das últimas décadas tem vindo a desenvolver-se um processo tendente a uma divisão de tarefas entre a Administração Tributária e o sujeito passivo que nada ou pouco se assemelha à que anteriormente existia entre estes intervenientes.

Efetivamente, tarefas consideradas essenciais na relação jurídica tributária, e que iam ao encontro do cumprimento pelo sujeito passivo da prestação a que estava adstrito, designadamente as fases de lançamento e liquidação realizadas pela Administração Tributária, e que consistiam na identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária e no respetivo apuramento do montante da dívida de imposto do mesmo, foram transferidas para o próprio sujeito passivo.

Com efeito, a posição e a própria intervenção do sujeito passivo que se baseava na mera entrega de determinadas declarações específicas, ficando de resto sujeito à notificação da Administração Tributária para esclarecimento quanto à prestação que lhe seria incumbida, é hoje em dia entendida de uma perspetiva totalmente diferente.

Poder-se-á considerar que as fases e procedimentos que integravam o núcleo central de atividade da Administração Tributária sofreram uma deslocação para o centro de atividades do sujeito passivo, que assume hoje um papel preponderante na definição da sua situação tributária.

De facto, atualmente tanto no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas como no imposto sobre o valor acrescentado o que sucede é que é o próprio sujeito passivo a proceder a liquidação do imposto devido, daí advindo aliás o conceito de autoliquidação do imposto.

Atente-se ainda que a instauração do procedimento de liquidação bem como o apuramento da matéria tributável se realiza atualmente tendo por base as declarações dos contribuintes.⁶²

⁶² Transcreve-se na íntegra o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 59º do CPPT, que refletem o exposto por nós:

Podemos considerar assim que a Administração Tributária abandonou a sua função que era até considerada de onnipresença em todas as fases do processo de formação da prestação tributária devida, passando a desempenhar uma atividade essencialmente fiscalizadora dos atos do sujeito passivo.

É exatamente devido a esta alteração na configuração da relação entre o Estado, representado pela Administração Tributária, e o sujeito passivo - habitualmente descrita por *privatização da administração* -, que se torna necessário intensificar o leque de deveres a ser atribuídos a este último.

Os deveres acessórios do sujeito passivo surgem, assim, fruto desta atribuição de relevância ao papel desempenhado pelo sujeito passivo na própria relação jurídica tributária, que passa praticamente a desempenhar as mais importantes fases de determinação do imposto devido, deixando de ser chamado unicamente à relação apenas para pagamento do imposto liquidado pela administração.

2. Definição

Como vimos a propósito do conteúdo da relação jurídica tributária, a par da obrigação principal de pagamento do imposto, poderemos ter uma série de deveres acessórios de natureza igualmente obrigatória para o sujeito passivo, uma vez que do seu incumprimento poderá resultar a prática de determinadas infrações tributárias.⁶³

Tanto a Doutrina como as próprias normas legislativas divergem no que toca à designação a dar a esta categoria de deveres, destacando-se a utilização das qualificações de deveres de colaboração, deveres de cooperação ou ainda de deveres acessórios.

SALDANHA SANCHES, ao sustentar que os deveres acessórios são uma concretização do princípio da cooperação da Administração e do Contribuinte, patente

Artigo 59º.

Início do procedimento

1 - O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes, ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

2 - O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.

⁶³ Analisaremos as consequências do incumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo no capítulo IV.

no artigo 48º do CPPT⁶⁴, opta pela designação dos mesmos como deveres de cooperação do contribuinte.⁶⁵

CASALTA NABAIS, por seu turno, defende que a designação mais adequada para referenciar este tipo de deveres será a de deveres de colaboração, terminologia que é, de resto, a utilizada no direito administrativo em geral⁶⁶ e na própria LGT quando trata a questão do dever de cooperação recíproco entre Administração Tributária e particulares, no seu artigo 59º.⁶⁷

Já SOARES MARTINEZ opta por designar este conjunto de deveres como verdadeiras obrigações, embora de natureza acessória.⁶⁸

Resta-nos tomar posição sobre a divergência, acrescentando que a legislação fiscal portuguesa usualmente os identifica como obrigações acessórias ou obrigações declarativas acessórias.

Em primeiro lugar, optamos pela adoção da expressão deveres acessórios ao invés da expressão obrigações acessórias, para nos referirmos ao conjunto de complexos deveres que orbitam em torno da obrigação principal de pagamento do tributo. E isto porque consideramos que existe uma – e, apenas uma – obrigação do sujeito passivo na relação jurídica tributária.⁶⁹

⁶⁴ Por pura necessidade de enquadramento, transcreve-se o artigo referenciado:

Artigo 48.º

Cooperação da administração tributária e do contribuinte

1-A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

2-O contribuinte 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.

⁶⁵ V. SALDANHA SANCHES, A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, pp. 56 e ss.

⁶⁶ O Autor refere-se ao princípio da colaboração no Direito Administrativo, estipulado no artigo 11º do CPA.

⁶⁷ Cfr. Direito Fiscal, 7ª Ed., 2012, pp. 230-231, o autor justifica ainda a sua opção baseando-se no facto de a relação entre o contribuinte e a administração tributária não ser uma relação que comporte natureza paritária, o que, por conseguinte, impede que a designação de deveres de cooperação seja a mais adequada.

⁶⁸ Refira-se, a propósito, que para além da divergência existente na doutrina quanto à designação deste conjunto de deveres, também não existe unanimidade quanto à natureza dos mesmos, existindo por um lado quem os considere como autênticos deveres, e por outro quem lhes atribua natureza obrigacional.

⁶⁹ A maioria dos autores, no entanto, utiliza as expressões obrigações acessórias e deveres acessórios como sinónimos, negando a importância da concetualização, e dando especial relevo sim ao conteúdo, seja das obrigações, seja dos deveres acessórios. Assim, CASALTA NABAIS, in Direito Fiscal, 7ª Ed., 2012, pp. 230.

De seguida, e na nossa opinião, consideramos os deveres acessórios como verdadeiros deveres de colaboração atento o princípio da colaboração recíproco previsto entre a Administração e o Sujeito Passivo, orientador da relação estabelecida entre as partes.⁷⁰

Atenta a complexidade do assunto, a definição de deveres acessórios no nosso ordenamento jurídico não é de tratamento fácil. No entanto, por nos parecer adequada e rigorosa, adotamos a definição utilizada por SALDANHA SANCHES⁷¹:

“Por deveres de cooperação ou deveres de colaboração entendemos o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto, de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objetivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.”

Assim temos que, ao contrário da prestação principal, que a princípio estará finalizada através de uma prestação de carácter pecuniário – que é o pagamento do tributo devido-, os deveres acessórios serão obrigações atribuídas ao sujeito passivo sob a forma de comportamentos, que se consubstanciarão em prestações de facere, cujo conteúdo não terá necessariamente natureza pecuniária.

Na finalidade atribuída à criação deste tipo de deveres pelo autor (*“(…) permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes”*) encontramos um afloramento da crescente privatização da administração fiscal a que aludimos anteriormente, no sentido de atribuição à Administração Tributária do papel de agente fiscalizador dos comportamentos realizados pelo sujeito passivo.

A própria Lei Geral Tributária quando trata do objeto da relação jurídica tributária enuncia o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição como integrante da própria relação jurídica tributária, lado a lado com o crédito e a dívida tributários, o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto, o direito a juros compensatórios e indemnizatórios.⁷²

⁷⁰ Sobre o princípio da colaboração, V. ponto 5, do capítulo II.

⁷¹ V., SALDANHA SANCHES, A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, pp. 56-57

⁷² Numa perspetiva de divisão da relação jurídica tributária numa zona central ou nuclear e numa zona circundante ou periférica, V. FREITAS PEREIRA, Fiscalidade, pp. 276, 2014, 5ª Ed., que clarifica que ao passo que na zona central da relação jurídica tributária estarão incluídos não só a obrigação de imposto como outros deveres dela derivados, como o caso do direito ao reembolso ou restituição do imposto, o

Consecutivamente, o artigo 31º da LGT, faz uma nova referência aos deveres acessórios, uma vez que ao lado da obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária, enumera como obrigações acessórias a cumprir pelo mesmo sujeito todas aquelas 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 primeiro lugar cumpre esclarecer que a enumeração elaborada pelo Legislador é meramente exemplificativa, uma vez que não esgota a diversidade de deveres acessórios existentes relativamente a diferentes tributos e espelhada ao longo dos diferentes códigos contributivos.

Seguidamente, cumpre destacar a restrição do âmbito dos deveres acessórios concretizada pelo próprio Legislador que ao definir os deveres acessórios como aqueles *“que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto”* considera que apenas serão categorizados como acessórios os deveres que desempenhem uma função auxiliar na quantificação do imposto devido pelo sujeito passivo. Por outras palavras, e fazendo nosso o entendimento dos anotadores José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, a administração tributária não é detentora de um poder discricionário na estipulação dos deveres acessórios no nosso Ordenamento⁷³,

direito a juros indemnizatórios ou a juros compensatórios, na zona circundante teremos *“todos os outros direitos e deveres destinados a garantir e a controlar a obrigação principal”*, designadamente os deveres acessórios. Veja-se ainda, apresentando uma outra perspetiva, a análise desenvolvida por SOARES MARTÍNEZ in Direito Fiscal, 10ª Edição, pp. 168 e ss., que distingue entre a relação jurídica de imposto – considerada por nós como relação jurídica tributária - e as relações tributárias acessórias. À primeira corresponderia o dever de prestar o imposto e correspondente direito de exigir-lo, sendo os deveres acessórios parte integrante das segundas. De facto, alguns autores apenas incluíam na relação jurídica tributária o dever de pagamento do imposto, negando a inclusão dos deveres acessórios como parte integrante da mesma, chegando até a atribuir-lhes a natureza de deveres de polícia, visto operarem a meros esclarecimentos da administração fiscal. O autor encontra como possível justificação desta tomada de posição, o facto de alguns dos deveres acessórios que visam a informação ou facilitação de ação por parte da administração fiscal, não recaírem sobre os contribuintes – ou seja, sobre aqueles sobre quem recai a obrigação de imposto -, mas sobre terceiros relativamente a esta obrigação (que, em última análise, poderão tratar-se de funcionários). Não nos revemos, no entanto, neste pensamento, uma vez que consideramos serem os deveres acessórios parte integrante da própria relação jurídica tributária. De facto, os deveres acessórios assumem uma relação de dependência da relação considerada principal – pagamento do imposto -, que nos impossibilita de considera-los de outra forma que não integrados na própria relação. Como suporte desta opinião, veja-se o disposto e já analisado no artigo 31º, n.º 2 da LGT.

⁷³ In Lei Geral Tributária, comentada e anotada, 2015, Almedina.

estando sim limitada àqueles que auxiliem na tarefa de definição do *quantum* a pagar por cada sujeito passivo.

A nosso ver, opera-se neste artigo a uma delimitação específica do já estipulado no artigo 266º, n.º 2 da CRP. A Constituição da República Portuguesa subordina os órgãos e agentes administrativos, nos quais se inclui a Administração Tributária, à Constituição e à lei, impondo que a sua atuação se reja com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. A limitação da multiplicação de deveres acessórios deve-se assim, em estreita medida, à necessária atuação segundo o princípio da proporcionalidade da atuação da Administração, sendo que os deveres acessórios se deverão cingir àqueles que servirem adequada e proporcionalmente os objetivos pretendidos, e no caso concreto, àqueles que visem a quantificação do tributo.

Para finalizar, não consideramos que a opção do legislador na escolha do conceito de obrigação de imposto foi a mais feliz. Com efeito, a distinção que temos vindo a analisar entre a obrigação principal e os deveres acessórios não se reflete apenas quanto aos impostos, mas sim quanto a todos os tributos presentes no nosso Ordenamento Jurídico, como as das taxas e demais contribuições.

3. Titularidade dos deveres acessórios

Relativamente à titularidade dos deveres acessórios, podemos considerar, à partida, que poderão ser titulares dos mesmos, não só os sujeitos passivos originários da relação jurídica tributária, como também determinados terceiros, à considerada relação principal.

Ora, como já tratado por nós anteriormente, relativamente à definição de sujeito passivo da relação jurídica tributária, em que nos debruçámos sobre os casos, em que poderão ser chamados ao pagamento de determinado imposto terceiros à relação principal existente entre credor e devedor originários, também na temática dos deveres acessórios tal poderá ocorrer, valendo para eles as mesmas figuras já elencadas da substituição tributária e da responsabilidade subsidiária.

Pense-se quanto à substituição tributária no exemplo, já apresentado por nós, da retenção na fonte no caso de trabalhador por conta de outrem, em que um terceiro

à relação jurídica tributária primária (o empregador) se substitui quer quanto ao sujeito passivo originário, na medida que não lhe caberá a ele o pagamento posterior do valor do imposto ficando desde logo desonerado da obrigação principal aquando o recebimento do ordenado que lhe é devido, quer quanto ao sujeito ativo que deixa de ver na sua esfera a obrigação de retenção.⁷⁴

A retenção na fonte apresenta-se como exemplo de um dever de cooperação específico imposto a um terceiro, na medida em que tanto relativamente ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, como no rendimento sobre as pessoas coletivas⁷⁵, a propósito do instituto da retenção na fonte, são estipuladas determinadas obrigações a ser cumpridas pelo terceiro substituto.⁷⁶

Já relativamente à responsabilidade tributária, e recordando a figura da responsabilidade tributária subsidiária, onde é possível a convocação de terceiros a responder pelas dívidas do devedor principal da relação jurídica tributária, mecanismo que se efetiva por reversão do processo de execução fiscal⁷⁷, e que garante o pagamento do imposto devido⁷⁸, consideramos que ao próprio terceiro lhe serão também

⁷⁴ Considera-se que através do instituto da substituição tributária é concretizada uma aproximação vantajosa do facto tributário ao pagamento do imposto devido, quer a nível temporal, uma vez que a entrega do valor devido aos cofres do Estado é mais rápida, quer a respeito da eficiência do processo, visto que o valor devido pelo sujeito passivo fica desde logo retido para pagamento, não circulando de parte em parte. Veja-se a este propósito a Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pp. 284-285, onde a substituição tributária é entendida como um *“instrumento de eficiência na cobrança das receitas fiscais, não só pelo efeito da aproximação dessa cobrança ao próprio momento em que são produzidos os rendimentos, como também pelo efeito que resulta de a sua entrega ao Estado ser efectuada por uma entidade terceira.”*

⁷⁵ Cfr. Artigos 119º e 120º do CIRS e 128.º do CIRC.

⁷⁶ Veja-se, a propósito, o artigo 119º do CIRS, que estipula que as entidades devedoras obrigadas a efetuar a retenção, quer seja total, quer seja parcial, do imposto, estão obrigadas a, entre outras, (i) possuir registo atualizado das pessoas credoras desses rendimentos, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respetivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos; a (ii) entregar ao sujeito passivo, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respetiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar; a (iii) entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, em diferentes prazos determinados no artigo, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como quotizações sindicais, e ainda a (iv) apresentar declaração de modelo oficial, nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar.

⁷⁷ Cfr. Artigo n.º 23, n.º 1 da LGT.

⁷⁸ Uma vez que não existe património suficiente na esfera do devedor originário que possa suportar a dívida contraída, só com a intervenção do terceiro responsável se efetiva o pagamento devido, sem prejuízo do direito de reembolso que lhe assiste.

atribuídos os correspondentes deveres acessórios, uma vez integrantes da própria relação jurídica tributária principal.

Para além do exposto, poderão ainda figurar como sujeitos passivos da Relação Jurídica Tributária os notários, os conservadores e oficiais de justiça, os despachantes oficiais, os revisores oficiais de contas ou os técnicos oficiais de contas, no exercício da respetiva profissão – referimo-nos aos deveres acessórios dos funcionários. A este propósito veja-se, a título de exemplo, o teor do artigo 123º do CIRS, que relativamente a notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem atos ou contratos sujeitos a registo predial ou que intervenham nas operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10º⁷⁹, impõe uma obrigação de envio eletrónico à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao dia 15 de cada mês, da relação dos atos por si praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo que sejam suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS.

Evidencie-se ainda o caso específico das entidades promotoras referenciadas no artigo 5º do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro⁸⁰, que se encontram vinculadas a determinados deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenção e combate ao planeamento fiscal abusivo, em relação a um esquema ou atuação de planeamento fiscal quando, por qualquer forma e em qualquer

⁷⁹ Ou seja, e concretizando, que intervenham em operações de alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários; na cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis; em operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação ou em operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º;

⁸⁰ De acordo com o presente Decreto-Lei “*considera-se promotor qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua atividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros*”, tal como as instituições de crédito e demais instituições financeiras, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas, os advogados, as sociedades de advogados, os solicitadores e as sociedades de solicitadores e os técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

medida, tenham participado ou colaborado na respetiva conceção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação.⁸¹

Tendo em vista uma maior perceção do leitor quanto à extensão de deveres acessórios que se encontram dispostos ao longo da nossa legislação, procederemos se seguida ao levantamento de alguns dos mais característicos.

Desde logo se enuncia o dever de comunicação, que impede sobre as entidades emitentes de valores mobiliários, à Autoridade Tributária e Aduaneira, da identificação das entidades registadoras ou depositárias, da quantidade de valores mobiliários registados ou depositados em cada uma delas, bem como da quantidade de valores mobiliários que integram a emissão, e tratando-se de emissão contínua, a quantidade atualizada dos valores mobiliários emitidos, previsto no artigo 120º do CIRS. O dever de comunicação, que impende sobre as instituições de crédito e sociedades financeiras, à Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente a cada sujeito passivo, das operações efetuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos, bem como dos resultados apurados nas operações efetuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados, previsto no artigo 124º do CIRS. O dever de comunicação das entidades registadoras ou depositárias de valores mobiliários à Autoridade Tributária e Aduaneira dos registos efetuados relativamente a valores mobiliários, previsto no artigo 125º, n.º 1, al. a) do CIRS. Relativamente às entidades emitentes dos vales de refeição, o dever de emissão de fatura ou fatura-recibo, nos termos do Código do IVA de todas as importâncias recebidas das entidades adquirentes no âmbito da prestação de serviços bem como o dever de possuir registo atualizado do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades adquirentes bem como dos respetivos documentos de alienação e do correspondente valor facial e ainda o dever de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira da identificação fiscal das entidades adquirentes de títulos de compensação extrassalarial, bem como o respetivo montante discriminado por tipo de compensação extrassalarial⁸². O dever de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira por parte das instituições de crédito,

⁸¹ Relevante nesta temática é ainda o disposto pelo Despacho nº 14592/2008, de 27 de maio que contém as orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a atuações abusivas e evasivas.

⁸² Cfr. Artigo 126º do CIRS, onde se enumeram semelhantes deveres correlativos relativamente às entidades utilizadoras dos títulos de compensação extrassalarial.

das cooperativas de habitação, das empresas de locação financeira, das empresas de seguros e empresas gestoras de fundos, das associações mutualistas e demais instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, e entidades que a participem, relativamente a cada sujeito passivo dos juros suportados respeitantes a dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento, dos prémios pagos respeitantes a contratos de seguro que cubram exclusivamente riscos de saúde, bem como das contribuições efectuadas às associações mutualistas, às instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, do montante das despesas dedutíveis à coleta nos termos do artigo 78.º-C do CIRS, na parte da despesa não participada e na parte participada, das importâncias aplicadas em fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social, e das importâncias pagas aos beneficiários com inobservância das condições previstas no n.º 2 do artigo 87.º, bem como a título de resgate, adiantamento ou reembolso dos certificados nas condições previstas nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.⁸³

SOARES MARTÍNEZ a propósito do presente tema faz uma distinção relevante entre os deveres cujo sujeito é o próprio contribuinte e os deveres cujo sujeito passivo é um terceiro à relação de imposto. Assim, para deduzir a integração de determinado dever na relação tributária, utiliza o critério patente no conceito de obrigação tributária, na medida em que *“onde não se reconhecer um vínculo obrigacional constituído com o fim de realizar uma receita pública e do qual não nasce qualquer dever para o sujeito ativo, não estaremos também em presença de uma obrigação tributária.”*⁸⁴ Para o Autor, é daqui que surge a dúvida fulcral da inclusão de determinados deveres acessórios, como o caso do dever de prestação de informações à Administração Fiscal, na Relação Tributária, na medida em que poderão não estar abrangidos pelo conceito caracterizador, não tendo por conseguinte natureza obrigacional. No entanto, quando estes deveres têm como titular o sujeito passivo da relação de imposto, considera-os

⁸³ Cfr. Artigo 127º do CIRS.

⁸⁴ V., SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, 10ª Edição, pp. 170.

integrantes da chamada relação tributária acessória⁸⁵, sem qualquer margem para dúvidas.⁸⁶

Certo é que dependendo de os sujeitos passivos serem coincidentes ou não com os sujeitos passivos da relação de imposto, o facto constitutivo necessariamente mudará. Acompanhamos o entendimento de SOARES MARTINEZ e consideramos que na situação em que os deveres acessórios recaiam sobre o sujeito passivo da obrigação de imposto, o facto constitutivo dos mesmos será o que origina a obrigação de imposto, na medida em que aqueles se integram acessoriamente a esta; Já no caso contrário - de não coincidência entre o sujeito passivo dos deveres acessórios e o sujeito passivo da relação de imposto -, em que os deveres acessórios recaem sobre terceiros, admite-se a existência de uma relação jurídica paralela, sendo que o facto constitutivo “*verificar-se-á no momento e nos termos definidos pela norma que preveja esses deveres.*”⁸⁷

4. Poder de criação, alteração e extinção

Importa ainda analisar quem detém o poder de criação, alteração e extinção destes deveres acessórios, que formam atualmente a complexa rede de obrigações a serem cumpridas pelo sujeito passivo.⁸⁸

Ora, como é sabido, é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sobre o sistema fiscal⁸⁹, contudo nada é especificado na CRP quanto à criação, alteração ou extinção dos deveres acessórios.

⁸⁵ Para o Autor a relação tributária acessória não é autónoma da relação de imposto.

⁸⁶ Já relativamente às situações em que os sujeitos passivos de determinados deveres não coincidiram com os sujeitos passivos das relações de imposto, mais dúvidas existiram na sua integração. No entanto, nas palavras de SOARES MARTINEZ, “não apenas conveniências de ordem didática como a referida unidade teleológica do Direito Fiscal poderão aconselhar a incluir neste normas e relações cuja natureza não é uniforme, sem excetuar algumas cuja natureza tributária poderá parecer duvidosa.” Assim, tratará este Autor como relações tributárias acessórias não apenas as situações em que o sujeito passivo do dever é o mesmo que o sujeito passivo da relação jurídica de imposto, mas também as situações em que os sujeitos passivos não coincidirão (como no caso dos funcionários públicos, embora nestas situações particulares seja admitido pelo autor a necessidade de integração por princípios e normas do Direito Administrativo).

⁸⁷ V., SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, 10ª Edição, pp. 189.

⁸⁸ É, principalmente, o Professor SALDANHA SANCHES, na sua Dissertação de Doutoramento, que aborda este assunto.

⁸⁹ Cfr. Artigo 165º, n.º 1, al. i) da CRP.

É certo que esta reserva de competência tem o seu fundamento primordial no facto de se tratar de um assunto que interage diretamente na esfera dos sujeitos passivos, consubstanciando uma restrição à capacidade contributiva de cada um, e que por isso necessita de ser legislada pela maior e mais democrática instituição de poder – a Assembleia da República.

No entanto, não pode ser considerado, por se tratar de algo incorreto, que os deveres acessórios desempenham um papel de relevo inferior.

Somos da opinião que os deveres acessórios são deveres que, à semelhança do cumprimento da prestação tributária principal, consubstanciam uma intromissão na esfera do sujeito passivo, que tende a envolver uma restrição significativa da capacidade contributiva do mesmo. Pense-se, a propósito, na quantidade de deveres acessórios que impendem sobre cada sujeito passivo e na necessidade de gestão dos mesmos no cumprimento desta nova categoria de “obrigações”.⁹⁰⁹¹ Ora, assim sendo, somos da opinião de que os deveres acessórios, por desempenharem funções de igual ou superior relevância que a obrigação principal de cumprimento da obrigação de imposto, uma vez que desenvolvem aspetos nucleares da relação entre a Administração Pública e os sujeitos passivos, e tendo em conta que consubstanciam igual ou superior intromissão na esfera do sujeito passivo, e conseqüentemente igual ou superior restrição dos seus direitos, liberdades e garantias, deverão estar sujeitos à mesma reserva de Lei Formal atribuída à criação de impostos – ou seja, deverá ser da exclusiva competência da Assembleia República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre esta matéria.

⁹⁰ Neste sentido, V. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, pp. 84, 2ªEd., 2000, considerando que tanto os atos tributários que procedam à delimitação de um dever de prestar, como os atos administrativos que obrigam a um dado comportamento, as prestações pecuniárias efetuadas no cumprimento da lei ou os demais comportamentos observados por força da lei, têm todos eles como resultado comum uma restrição dos direitos de um particular.

⁹¹ SALDANHA SANCHES, ao encontro da nossa opinião, entende que a capacidade contributiva, entendida como o grau de capacidade que tem cada sujeito passivo para realizar prestações fiscais, deve surgir também quanto aos deveres acessórios como um princípio ordenador, tendo em conta quer a economia de esforços necessária por parte do sujeito passivo, quer a obtenção de um máximo de eficiência em relação aos meios despendidos que norteiam as decisões quanto à estrutura da Administração e aos meios de atuação desta.

5. Princípio da colaboração entre a administração tributária e o sujeito passivo

Pretende-se com a consagração do princípio da colaboração recíproca entre Administração Tributária e sujeito passivo que ambas as partes desenvolvam esforços que lhes permitam a criação de uma relação entre ambos que se pretende eficiente, aberta e desprovida de excessivas operações burocráticas. Neste sentido ambiciona-se, por um lado, que se desenvolva por parte da Administração Tributária uma aproximação ao seu interlocutor através de determinadas ações que a serem cumpridas resultarão numa melhor e maior assistência ao sujeito passivo, prestada diretamente pela própria Administração e, por outro, que seja desenvolvido um papel mais ativo por parte do sujeito passivo na relação jurídica tributária.

Por outras palavras, o princípio da colaboração fundamenta o dever de cooperação exigido à Administração Tributária para com o sujeito passivo, mas também o dever recíproco – do sujeito passivo para com a Administração Tributária.

Deparamo-nos com a consagração expressa deste princípio no Artigo 59º, n.º 1, n.º 3 e n.º 4 da LGT, onde é desde logo evidente o desdobramento deste princípio em duas diferentes dimensões, como temos vindo a aludir, a saber, o dever de esclarecimento e informação por parte da Administração e, por outro lado, o dever de colaboração dos sujeitos passivos.⁹²

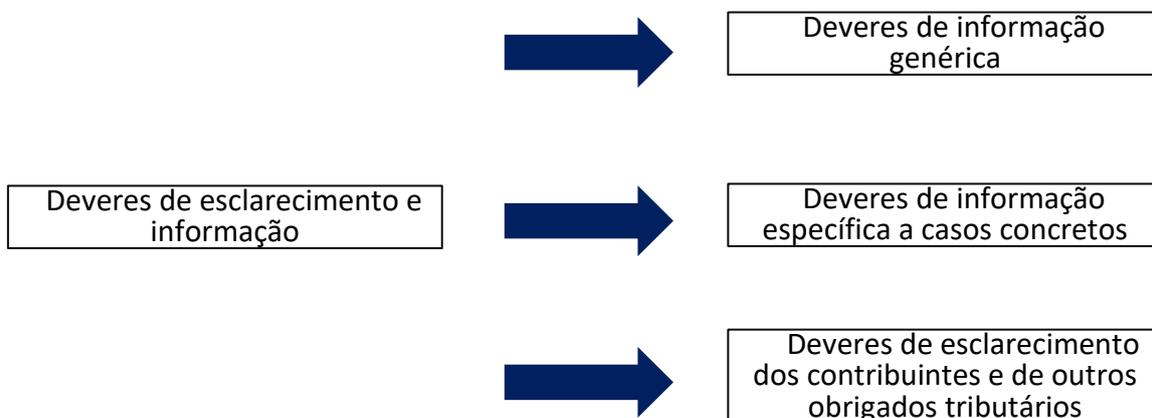
Analisaremos ambos os deveres em separado, tendo em conta o objetivo de organização que pretendemos cumprir ao longo desta dissertação.

Em primeiro lugar, e no que concerne ao dever de colaboração dos sujeitos passivos, há que transmitir que o mesmo compreende o cumprimento dos deveres acessórios previstos na lei e a prestação de esclarecimentos que a Administração Tributária lhes solicitar sobre a sua situação tributária ou sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.

Já o dever de esclarecimento e informação por parte da Administração, sem prejuízo de uma remissão para a análise do artigo enunciado, compreende uma série de ações concretas, que poderemos sintetizar em diferentes categorias de deveres, mais

⁹² Relativamente ao princípio da colaboração no âmbito do procedimento tributário, atentas as suas diferentes dimensões, V. SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, Vol. I, 1ª Ed., 2007, pp. 153 e ss.

precisamente, em deveres de informação genérica, deveres de informação específica a casos concretos e deveres de esclarecimento dos contribuintes e de outros obrigados tributários⁹³, como se ilustra de seguida.



Teremos assim como deveres de informação genérica da Administração Tributária:

- (i) a informação pública, regular e sistemática dos direitos e obrigações do sujeito passivo;
- (ii) a publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- (iii) a publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
- (iv) a informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas; e
- (v) a interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infração de natureza não criminal.

⁹³ Categorização enunciada por DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, e JORGE LOPES DE SOUSA, in Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 2012, pp. 494 e ss., e que seguimos.

Estes deveres têm em comum o facto de se destinarem à generalidade dos sujeitos passivos, não especificando o seu cumprimento à ocorrência de determinado facto tributário. Nas palavras de SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE *“estes deveres são cada vez mais importantes devido à crescente complexidade das leis fiscais, à constante sofisticação da legislação tributária com a recorrente utilização pelo legislador de conceitos indeterminados e cláusulas gerais cuja concretização pela Administração Tributária assume uma grande importância.”*⁹⁴

Consideram-se como deveres de informação específica a casos concretos:

- (i) a notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
- (ii) a prestação de informações vinculativas, nos termos da lei⁹⁵;
- (iii) o esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias por parte dos sujeitos passivos;
- (iv) o acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse direto pessoal e legítimo;
- (v) o direito ao conhecimento pelos sujeitos passivos da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem; e
- (vi) a comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo;

Denominador comum destes deveres é o facto de terem como destinatários, já não a generalidade dos sujeitos passivos interlocutores de orientações genéricas da Administração Tributária, mas sim determinados sujeitos recetivos à colaboração particularizada da Administração.

⁹⁴ In Contencioso Tributário, Vol. I, 1ª Ed., 2007, pp. 154.

⁹⁵ Cfr. Artigo 68º da LGT.

Por fim, e para esclarecer a última categoria enunciada - dever de esclarecimento dos contribuintes e de outros obrigados tributários -, atente-se o disposto no artigo 48º, n.º 1 do CPPT que estipula que a Administração tributária tem o dever de esclarecer os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

Optámos por indicar em separado, pela importância que revestem tendo em atenção o tema a que nos propusemos analisar, os enunciados deveres da Administração Tributária em assistir os sujeitos passivos no cumprimento dos deveres acessórios bem como os deveres de criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação dos deveres acessórios aos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos.

Ora, de facto por ser a Administração uma das principais beneficiadoras do cumprimento correto dos deveres acessórios por parte dos sujeitos passivos, na medida em que ambos protagonizam esforços que convergem para a descoberta da verdade material, é suficientemente justificado o seu dever de assistência neste âmbito.

Já quanto ao segundo dever, aqui enunciado, consideramos que o mesmo não se consubstancia num dever próprio da Administração, mas sim do poder legislativo, na medida em que é a este que cabe o poder de criar as leis. No entanto, não deveria surpreender a limitação dos deveres acessórios aos estritamente necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos pois, como já analisado anteriormente, estão os mesmos restritos aos necessários ao apuramento da obrigação de imposto – cumprindo-se o desígnio do princípio da proporcionalidade, aplicável ao caso.

Certos Autores consideram que o incumprimento pela Administração dos deveres que lhe respeitam poderá dar lugar *“à anulabilidade do ato tributário ou do ato em matéria tributária em causa por vício de violação de lei, admitindo-se que o contribuinte ou outro interessado lance mão dos meios tutelares gratuitos, judiciais e jurisdicionais à sua disposição, designadamente a reclamação gratuita, o recurso hierárquico, a impugnação judicial, a ação administrativa e o pedido de constituição do*

tribunal arbitral".⁹⁶ Tendemos a concordar com este pensamento. De facto, a Administração Tributária uma vez emitindo determinada informação genérica, ou uma vez esclarecendo particularmente determinado contribuinte acerca da sua situação tributária, estará evidentemente a influenciar o sujeito passivo na prática ou omissão, dependendo da situação, de determinado ato. Ora, aliado ao princípio da boa-fé que deverá presidir qualquer atuação da Administração Tributária⁹⁷, é perfeitamente plausível que qualquer sujeito passivo confie na atuação da Administração e consequentemente aja no sentido da informação por esta prestada. Em suma, sucedendo uma situação de incumprimento de determinado dever pela Administração Tributária – dever esse a que estaria adstrita -, o sujeito passivo deverá ter à sua disposição todos os meios aplicáveis à situação em causa, e que possibilitem a reposição da situação primária, existente antes da ação ou omissão originada por influência da atuação da Administração.

6. Sistematização de deveres

De modo a procedermos a um estudo suficientemente aprofundado da temática dos deveres acessórios do sujeito passivo, propomo-nos a especificar alguns dos mais paradigmáticos deveres enunciados no nosso ordenamento jurídico fiscal, de modo a trazer para esta dissertação o relevo prático a que nos propusemos. Para tal, e não tendo como objetivo descrever na totalidade todos os deveres acessórios existentes, propomo-nos a analisar somente os deveres acessórios presentes no código do imposto sobre pessoas singulares (CIRS), no código do imposto sobre pessoas coletivas (CIRC), e ainda, para finalizar, pretendemos debruçar-nos especificamente sobre o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), na medida em que consideramos que este se reveste de uma importância particular no que toca ao assunto em análise que desenvolveremos adiante.

⁹⁶ Assim, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, Vol. I, 1ª Ed., 2007, pp. 156.

⁹⁷ Bem como, em rigor, qualquer actuação do sujeito passivo, uma vez que se presumem verdadeiras e de boa-fé todas as declarações dos sujeitos passivos apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial, como estipula o artigo 75º, n.º 1 da LGT; Acresce que o sujeito passivo deverá cooperar de boa-fé, devendo esclarecer de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecer os meios de prova a que tenha acesso, como resulta do exposto no artigo 48º, n.º 2 do CPPT. Cfr, ainda, e para finalizar, o artigo 59º, n.º 2 da LGT, de onde resulta a presunção de boa-fé da actuação do sujeito passivo.

Importa esclarecer que a situação tributária do sujeito passivo e os elementos de natureza pessoal que se obtenham fruto do procedimento tributário, estão protegidos pelo dever de confidencialidade que recai sobre os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária, que se encontram obrigados a guardar sigilo sobre os dados referidos, nos termos do artigo 64º, n.º 1 da LGT. E por outro lado, que o princípio da boa-fé opera no tratamento desta matéria, uma vez que decorrente do princípio do respeito pela declaração dos contribuintes, o artigo 75º da LGT dispõe que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. Sendo certo que esta presunção deve cessar em determinados casos tipificados na lei, uma vez registado determinado incumprimento por parte do sujeito passivo de um dever acessório.⁹⁸

Os deveres acessórios encontram-se dispostos ao longo dos diferentes códigos tributários, referindo-se ao específico imposto que tratam. No entanto, tendente a uma melhor organização, optamos por categorizar os deveres acessórios de acordo com a sua finalidade – e independentemente do imposto a que se referem.

De modo que, procedemos à divisão dos mesmos em duas categorias: deveres acessórios declarativos por um lado, e deveres acessórios contabilísticos e de escrituração por outro.⁹⁹

Quanto aos deveres acessórios declarativos, cumpre fazer um esclarecimento. Embora possamos considerar que os mesmos se dividem em duas subcategorias, aqueles cujo titular é o próprio sujeito passivo e aqueles cujo cumprimento cabe a entidades terceiras¹⁰⁰, analisaremos de seguida apenas os considerados em primeiro

⁹⁸ Sobre o assunto V. capítulo IV respeitante ao incumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo.

⁹⁹ Utilizamos a tipologia criada por CASALTA NABAIS, in *Direito Fiscal*, 2012, 7ª Ed., pp. 231 e ss, que opera a distinção entre os deveres acessórios que integram, por um lado, os deveres acessórios da prestação que se destinam a preparar o cumprimento ou assegurar a perfeita execução da prestação e, por outro, os deveres relativos a prestações substitutivas ou complementares da prestação principal e ainda os deveres de conduta, que têm como objetivo o regular desenvolvimento da relação de imposto e se baseiam no princípio da boa-fé.

¹⁰⁰ Exemplo de um dever declarativo acessório que caiba a uma entidade terceira, temos nos termos do artigo 119º, n.º 1, al. b), o dever de a entidade patronal entregar ao sujeito passivo, até 20 de janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido

lugar, uma vez que ao longo do nosso estudo temos vindo a enumerar determinados deveres declarativos que recaem sobre os designados terceiros à relação jurídica tributária.

6.1 Deveres acessórios declarativos

a) Declaração de início de atividade ou de inscrição, de alterações e de cessação

De modo a informar a Administração Tributária da real situação tributária existente quanto à atividade exercida, no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares¹⁰¹, o sujeito passivo, antes de iniciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos de categoria B, tem o dever de apresentar a respetiva declaração de início de atividade num serviço de finanças.¹⁰² De igual modo, deverá ser entregue, em qualquer serviço de finanças, nova declaração verificando-se a alteração de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de atividade, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração. No caso de cessação de atividade¹⁰³, deverá o sujeito passivo disso dar conhecimento, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, através da entrega da respetiva declaração.

Pelas mesmas razões enunciadas, o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ou os seus representantes¹⁰⁴ têm o dever de

na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respetiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar.

¹⁰¹ Cfr. Artigos 112º e 114º do CIRS.

¹⁰² De acordo com o n.º 8 do Artigo 112º do CIRS, apenas estão dispensados de apresentação da declaração de início de atividade aqueles sujeitos passivos que apenas afirmam, na categoria B, subsídios ou subvenções no âmbito da PAC de montante anual inferior a quatro vezes o valor do IAS.

¹⁰³ Devido ao interesse da matéria em questão, transcreve-se a parte do Artigo 114º, que designa as causas de cessação de atividade:

Artigo 114.º

Cessação de atividade

1 - A cessação considera-se verificada quando:

- a) Deixem de praticar-se habitualmente atos relacionados com a atividade empresarial e profissional, se não houver imóveis afetos ao exercício da atividade;
- b) Termine a liquidação das existências e a venda dos equipamentos, se os imóveis afetos ao exercício da atividade pertencerem ao dono do estabelecimento;
- c) Se extinga o direito ao uso e fruição dos imóveis afetos ao exercício da atividade ou lhe seja dado outro destino, quando tais imóveis não pertençam ao sujeito passivo;
- d) Seja partilhada a herança indivisa de que o estabelecimento faça parte, mas sem prejuízo do disposto nas alíneas anteriores;
- e) Se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento.

¹⁰⁴ Cfr. Artigos 117º, 118º e 119º do CIRC.

apresentar declaração de inscrição¹⁰⁵, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida, ou, caso o sujeito passivo esteja sujeito a registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial. Caso sucedam alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo, tem o sujeito passivo, que exercer uma atividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, o dever de entregar a respetiva declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, sendo que no caso contrário, de não exercício de uma atividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, terá 30 dias a contar da data da alteração para a apresentar.¹⁰⁶ Tal como os sujeitos passivos de IRS, também os sujeitos passivos de IRC, têm o dever de apresentar a declaração de cessação de atividade, no prazo de 30 dias a contar da data da ocorrência da mesma.¹⁰⁷

b) Declaração periódica de rendimentos

O dever de apresentação por parte dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária da respetiva declaração periódica de rendimentos é considerado por nós como um dos mais expressivos sinais da recente privatização da administração, a que temos vindo a aludir. Fruto da deslocação da responsabilidade pela liquidação para o sujeito passivo, as declarações periódicas de rendimentos assumem atualmente um valioso contributo de aferição pela administração, da matéria tributável. Realce-se que o procedimento de liquidação se instaura com as próprias declarações dos sujeitos passivos, como dispõe aliás o artigo 59º, n.º 1 do CPPT.

Assim, tem-se que no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o sujeito passivo tem o dever de apresentar anualmente, entre 1 de abril e 31 de maio, uma declaração - declaração de modelo n.º 3 - relativa aos rendimentos

¹⁰⁵ Onde deverá constar o período anual de imposto que desejam adotar.

¹⁰⁶ Sendo que caso as alterações em causa respeitem a factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial ou a entidades inscritas no Fichero Central de Pessoas Colectivas que não estejam sujeitas a registo comercial, os sujeitos passivos encontram-se dispensados do dever de entrega da declaração de alteração.

¹⁰⁷ À semelhança do que ocorre quanto à dispensa de entrega de declaração de alteração dos elementos constantes na declaração da inscrição, também no caso de cessação de atividade serão os sujeitos passivos dispensados de entregar a respetiva declaração caso estejam registados na Conservatória do Registo Comercial ou inscritos no Fichero Central das Pessoas Colectivas.

auferidos no ano anterior e a outros elementos informativos, relevantes para a sua concreta situação tributária, devendo ser-lhe juntos os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo.¹⁰⁸ Esta declaração poderá ser entregue em qualquer serviço de finanças ou nos locais que vierem a ser fixados, ser remetida pelo correio para o serviço de finanças ou direção de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo ou ser efectuada através dos meios disponibilizados no sistema de transmissão eletrónica de dados.

De igual modo, o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, tem o dever de enviar a respetiva declaração periódica de rendimentos – modelo 22-, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.¹⁰⁹

c) Declaração de substituição

O sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares¹¹⁰, tem o dever de, caso ocorra qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados ou implique relativamente a anos anteriores obrigação de os declarar, apresentar nova declaração de rendimentos, nos 30 dias imediatos à ocorrência do facto determinante.

Já o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas¹¹¹ tem o dever de apresentar declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e desde que efetuado o pagamento do imposto em falta, caso tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo. Já se da autoliquidação resultar imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo, o sujeito passivo tem o dever de apresentar declaração de substituição onde corrige os elementos mal declarados, no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.¹¹²

¹⁰⁸ Cfr. Artigos 57º, 60º e 61º do CIRS.

¹⁰⁹ Cfr. Artigos 117º, n.º 1, al. b) e 120º do CIRC.

¹¹⁰ Cfr. Artigo 60, n.º 2 do CIRS.

¹¹¹ Cfr. Artigo 122º do CIRC.

¹¹² Embora no caso de decisão administrativa ou sentença superveniente o prazo só se contar a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

6.2 Deveres acessórios contabilísticos e de escrituração

Atenta a necessidade de transparência fiscal dos sujeitos, o cumprimento por parte dos mesmos de determinados deveres acessórios reveste-se de uma importância essencial. Atente-se que o cumprimento dos mesmos poderá em certa medida garantir a posição de terceiros e credores, uma vez que o acesso aos documentos contabilísticos e de escrituração se consideraram valiosos contributos na análise da situação tributária passada e atual do sujeito passivo.

a) Declaração anual de informação contabilística e fiscal¹¹³

Tanto o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares¹¹⁴, como o sujeito passivo de IRC¹¹⁵, têm o dever de entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal relativa ao ano anterior, por transmissão eletrónica de dados até 15 de julho, independentemente de esse dia ser útil ou não.

Relevante em sede de IRC é o facto de os elementos constantes das declarações deverem, sempre que se justificar, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração.

¹¹³ Atente-se que esta declaração foi integrada na Informação Empresarial Simplificada (IES), que é, desde 2007, uma nova forma de cumprimento de quatro deveres acessórios declarativos de natureza contabilística, fiscal e estatística, que se encontravam dispersos e nos termos dos quais era necessário prestar informações materialmente idênticas a diferentes organismos da Administração Pública, e por quatro vias diferentes. Atualmente, através do preenchimento de um único formulário, disponibilizado eletronicamente e submetido pelo sujeito passivo, este processo considerado por todos como sendo demasiado democrático, sendo-lhe associados encargos administrativos significativos, tornou-se mais intuitivo, eficiente e célere. Fruto do programa do XVII Governo Constitucional na área da Justiça, o programa SIMPLEX veio permitir que a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, o registo da prestação de contas, a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE) e a prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal, possam ser cumpridos com a submissão eletrónica pelo sujeito passivo de um modelo único que contempla os quatro deveres. Sobre o assunto cfr. o Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro que criou a Informação empresarial simplificada.

¹¹⁴ Quando possua ou seja obrigado a possuir contabilidade organizada ou quando esteja obrigado à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante, cfr. Artigo 113º do CIRS.

¹¹⁵ Cfr. Artigos 117º, n 1 al. c) e 121º do CIRC.

b) Dever de possuir contabilidade organizada

Por um lado, e no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares¹¹⁶, os titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação¹¹⁷ são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado, sendo-lhes aplicável o disposto quanto ao IRC no artigo 123º do respetivo código.

Já no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas¹¹⁸, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva no nosso país, aqui possuam estabelecimento estável, têm o dever de dispor de contabilidade organizada que permita o controlo do lucro tributável.¹¹⁹

c) Dever de constituir e manter um processo de documentação fiscal

Quer os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada¹²⁰, quer os sujeitos passivos de IRC¹²¹ têm o dever de constituir um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício ou período de tributação até, no máximo, dia 15 de julho. Sendo que no caso dos sujeitos passivos de IRC, o processo de documentação fiscal deverá ser mantido em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

¹¹⁶ Cfr. Artigo 117º do CIRS.

¹¹⁷ Sendo que, de acordo com o disposto no Artigo 28º, n.º 2 do CIRS ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ílquido de rendimentos desta categoria de 200.000€.

¹¹⁸ Cfr. Artigo 123º do CIRC.

¹¹⁹ Sendo que as entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola poderão usufruir do regime simplificado de escrituração, patente no artigo 124º do CIRC.

¹²⁰ Cfr. Artigo 129º do CIRS.

¹²¹ Cfr. Artigo 130º do CIRC.

d) Dever de possuir uma conta bancária

De acordo com o artigo 63.º-C da LGT, quer os sujeitos passivos de IRS, quer os sujeitos passivos de IRC, que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, têm o dever de possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, sendo apenas através desta conta que devam ser efetuados todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

e) Dever de possuir um regime simplificado de escrituração

O sujeito passivo de IRS que obtenha rendimentos da categoria B, e que não possua contabilidade organizada¹²², tem o dever de possuir o livro de registo de compras de mercadorias e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo, o livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livro de registo de produtos fabricados e o livro de registo de serviços prestados, onde procede ao respetivo lançamento por ordem cronológica nos diversos registos ou livros no prazo máximo de 60 dias.¹²³ Tem ainda o dever de registar em separado as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efetuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento.¹²⁴

Já no caso das entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola¹²⁵ impende o dever de possuir o registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS, o registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global e o registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis

¹²² Cfr. Artigo 116º, n.º 1 do CIRS e Artigo 50º do CIVA.

¹²³ Por vezes enunciado como um dever de proceder aos lançamentos por ordem cronológica, cfr. artigo 116º, n.º 4 do CIRS.

¹²⁴ Sem prejuízo do estabelecido, os sujeitos passivos que exerçam atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem ainda registar o movimento de produtos, gado e materiais e registar imobilizações, tal como dispõe o Artigo 116º, n.º 2 do CIRS.

¹²⁵ Cfr. Artigo 124º, n.º 1 do CIRC.

de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias¹²⁶, não sendo permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitem.¹²⁷

f) Dever de passar recibo

Considerado essencial como modo de documentar todas as transações realizadas, têm os sujeitos passivos de IRS¹²⁸ titulares dos rendimentos da categoria B o dever de passar fatura, recibo ou fatura-recibo de todas as importâncias recebidas dos seus clientes, pelas transmissões de bens ou prestações de serviços decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária e dos rendimentos empresariais e profissionais auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas. Idêntico dever é previsto para os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário. Em alternativa, têm os sujeitos passivos de IRS titulares dos rendimentos da categoria B o dever de emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

Já quanto aos sujeitos passivos de IRS titulares dos rendimentos da categoria F, estes têm o dever de passar recibo de quitação de todas as importâncias recebidas dos seus inquilinos, pelo pagamento das rendas referidas nas alíneas a) a e) do n.º 2 do artigo 8.º¹²⁹, ainda que a título de caução, adiantamento ou reembolso de despesas; ou em

¹²⁶ Caso existam rendimentos de atividades comerciais, industriais ou agrícolas fruto do exercício a título acessório destas e cujo total obtido em cada um dos dois exercícios anteriores exceda o valor de 150 000€, deverá ser organizada uma contabilidade à parte que permita o controlo do lucro apurado também nestas atividades.

¹²⁷ Cfr. Artigo 123º, n.º 3 do CIRC.

¹²⁸ Cfr. Artigo 115º do CIRS.

¹²⁹ E portanto pelas importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência; pelas importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; pela diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio; pelas importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade e pelas importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal, conforme o Artigo citado.

alternativa a entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração que discrimine os rendimentos mencionados na alínea anterior até ao fim do mês de janeiro de cada ano, por referência ao ano anterior.

g) Dever de ter documentos de suporte

Os sujeitos passivos de IRC¹³⁰ têm o dever de aquando a execução da sua contabilidade ter todos os lançamentos apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário

h) Dever de centralização de contabilidade

Quer no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares¹³¹, quer no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas¹³², sobre os sujeitos passivos impende o dever de centralizar a sua contabilidade ou escrituração. No caso dos primeiros a centralização deverá ocorrer no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento estável ou instalação situados em território português, devendo neste último caso indicar, na declaração de início ou na declaração de alterações, a sua localização. No caso dos segundos, em estabelecimento ou instalação situado no território português, sendo que tratando-se de pessoas coletivas ou outras entidades residentes no território português, a centralização abrangerá igualmente as operações realizadas no estrangeiro. Já quanto às pessoas colectivas e outras entidades não residentes no mesmo território, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrangerá apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos deste Código, devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.¹³³

¹³⁰ Cfr. Artigo 123, n.º 2, al. a) do CIRC.

¹³¹ Cfr. Artigo 118 do CIRS.

¹³² Cfr. Artigo 125 do CIRC.

¹³³ Sendo que o estabelecimento ou instalação em que seja feita a centralização deve ser indicado na declaração de inscrição no registo e, quando se verificarem alterações do mesmo, na declaração de alterações.

i) Dever de arquivo

A conservação em boa ordem dos livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte durante 12 anos, no caso dos sujeitos passivos de IRS¹³⁴, e durante o prazo de 10 anos no caso dos sujeitos passivos de IRC¹³⁵, constitui um importante dever acessório a ser cumprido pelas partes, na medida em que permite à Administração, quanto ao sujeito passivo em avaliação, o exame da contabilidade e escrituração relativa a períodos anteriores.

Tal como já enunciado nunca foi nosso objetivo, até por não consideramos ser uma tarefa possível dado o intuito do tema que trazemos nesta dissertação, debruçarmo-nos detalhadamente sobre todos os deveres acessórios existentes no nosso Ordenamento Jurídico, no entanto cremos ter conseguido criar um roteiro interessante relativamente a todos os deveres acessórios considerados pragmáticos, no que respeita ao imposto sobre as pessoas singulares, e ao imposto sobre as pessoas coletivas¹³⁶.

7. O caso específico do IVA

Por opção logística, deixámos a análise dos deveres acessórios que dizem respeito aos sujeitos passivos de IVA para o final. Não só por não querermos tratar de igual modo deveres que no seu conteúdo material não são iguais, mas fundamentalmente pela relevância que o seu estudo trará quanto à incrível mudança de perspetiva operada ao longo dos anos no que respeita à relação Administração Tributária e sujeito passivo.

Ora em sede de IVA, podemos uma vez mais distinguir entre deveres acessórios declarativos e deveres acessórios contabilísticos e de escrituração.

¹³⁴ Cfr. Artigo 118º, n.º 2 do CIRS.

¹³⁵ Cfr. Artigo 123º, n.º 4 do CIRC.

¹³⁶ Escusámo-nos a enunciar os deveres de retenção e sua respetiva comunicação presentes no Artigos 119º e por remissão no Artigo 128º do CIRC, por já anteriormente aflorados.

7.1 Deveres acessórios declarativos¹³⁷

a) Declaração de início, alteração ou cessação da sua atividade¹³⁸

b) Declaração mensal ou trimestral

Os sujeitos passivos de IVA têm o dever de enviar mensalmente uma declaração, por transmissão eletrónica de dados, relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respetivo cálculo, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de os sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a 650 000€ no ano civil anterior, ou até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650 000€ no ano civil anterior.¹³⁹

c) Declaração de informação contabilística e fiscal

O sujeito passivo de IVA tem o dever de entregar uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar a este diploma, relativos às operações efetuados no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem o CIRS e o CIRC.

d) Mapa recapitulativo

O sujeito passivo de IVA tem o dever de entregar um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos seus clientes, bem como um 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

¹³⁷ Cfr. para todos Artigo 29º do CIVA.

¹³⁸ Esta declaração é a mesma que a para efeitos de IRS e IRC, pelo que apenas a enunciamos e remetemos para os Artigos 31º, 32º, 33º, 34º e 35º do CIVA.

¹³⁹ Cfr. Artigo 41º do CIVA.

superior a (euro) 25 000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC.¹⁴⁰¹⁴¹

7.2 Deveres acessórios contabilísticos e de escrituração

a) Dever de emitir fatura¹⁴²

Extremamente paradigmático é o dever do sujeito passivo de IVA emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços.¹⁴³

Baseado nas relações desenvolvidas no âmbito do direito comercial, o dever de emitir fatura tem como função essencial, para além da documentação do ato que lhe subjaz, a própria exigibilidade da dívida fiscal.¹⁴⁴

b) Dever de repercussão do imposto¹⁴⁵

Têm os sujeitos passivos de IVA o dever de adicionar ao valor da fatura a importância do imposto liquidado, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços, sendo que nas operações pelas quais seja emitida uma fatura simplificada, o imposto pode ser incluído no preço.

¹⁴⁰ Ficando dispensados de apresentar a referida declaração e anexos no ponto anterior, bem como os mapas recapitulativos os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS.

¹⁴¹ Quer a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos devem ser enviados por transmissão eletrónica de dados até ao dia 15 de julho ou, em caso de adoção de um período de tributação em sede de IRC diferente do ano civil, até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

¹⁴² Cfr. Artigo 29º, n.º 1, al.b) do CIVA.

¹⁴³ Deverá atender-se ao disposto no Artigo 36º do CIVA que, entre outras formalidades a observar, nomeadamente a substituição das faturas por guias ou notas de devolução quando se trate de devoluções de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, destaca que a fatura deverá ser emitida (i) o mais tardar no 5º dia útil seguinte do momento em que o imposto é devido; (ii) o mais tardar no 15º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro em resultado da aplicação do disposto na al. a) do n.º 6 do artigo 6º ou (iii) na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido.

¹⁴⁴ No mesmo sentido, SALDANHA SANCHES, in A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2ª Ed., 2000, pp. 265.

¹⁴⁵ Cfr. Artigo 37º do CIVA.

Uma vez que os restantes Deveres Acessórios Contabilísticos e de Escrituração que impendem sobre os sujeitos passivos de IVA, são os mesmos que impendem sobre os sujeitos passivos de IRS e de IRC, e previstos nos Códigos respetivos, abstenho-nos aqui de os enunciar, procedendo a uma remissão para o já analisado anteriormente.

7.3 A especificidade enunciada

A complexa mudança que tem vindo a operar no nosso Ordenamento Jurídico, no sentido de incutir ao sujeito passivo uma maior responsabilização direta na relação jurídica tributária, na medida em que lhe são cada vez mais delegados determinados deveres cujo cumprimento resulta numa maior proximidade desta parte na quantificação do tributo de que é devedor, se já sentida na análise dos deveres acessórios quer do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quer do imposto sobre as pessoas colectivas, é no imposto sobre o consumo que esta nova relação terá a sua maior expressão.

De facto, os sujeitos passivos de IVA – entendidos no sentido amplo do conceito – são alvo de uma série de deveres que substituem a antiga atuação principal da Administração Tributária. Nas palavras de SALDANHA SANCHES, *“tudo se deve passar apenas com intervenção a posteriori da Administração. E apenas no caso de ter havido alguma infração ao disposto na lei, por parte do sujeito passivo”*¹⁴⁶, ou seja, no caso do imposto sobre o valor acrescentado a intervenção da Administração é claramente subsidiária da atuação do sujeito passivo, que através do cumprimento dos deveres que lhe são atribuídos – e já elencados no ponto anterior – desenvolve todas as etapas de liquidação e cobrança do imposto devido. O papel da Administração *a posteriori* será o da fiscalização da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.¹⁴⁷

¹⁴⁶ In A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2ª Ed., 2000, pp. 48.

¹⁴⁷ No mesmo sentido, SALDANHA SANCHES, in A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2ª Ed., 2000, pp. 47 “(...) o sujeito passivo é considerado fundamentalmente como o ponto de imputação de um conjunto de deveres de cooperação e de direitos – entrega do imposto liquidado, declaração de início, de alteração e cessação de atividade, organização de contabilidade, emissão de faturas e declaração periódica – que tornam inteiramente acessória e complementar a atividade da Administração.”

Vejamos como exemplo paradigmático da especificidade que enunciamos, o que se passa quanto ao direito à dedução por parte dos sujeitos passivos de IVA.

Dispõe o Artigo 19º, n.º 1 do CIVA que os sujeitos passivos de IVA, para apuramento do imposto devido, têm o direito à dedução ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram (i) do imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; (ii) do imposto devido pela importação de bens; (iii) do imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2º; (iv) do imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado o imposto e (v) do imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de interposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15º.

No entanto, só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal, em recibos de pagamento do IVA que fazem parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa e nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no regime de IVA de caixa, passados na forma legal prevista neste regime.

Nada temos a apontar quanto à exclusão da possibilidade de dedução do imposto que resulte de uma operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura. É, aliás, para nós, a opção mais justa que o ordenamento tributário pode dar a uma situação em que a base da operação de onde surge o imposto a deduzir seja nula.

Não cremos, no entanto, ser de aceitação fácil a exclusão do direito à dedução pelo sujeito passivo de IVA prevista pelo artigo 19º, n.º 4 do CIVA.

Dispõe o citado artigo que o sujeito passivo de IVA não tem o direito de deduzir o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregue nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou deva ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada. Ou seja, exige-se ao sujeito passivo de IVA que, antes da operação que deseja realizar, descubra (ou tente descobrir) a estrutura empresarial do

transmitente dos bens ou prestador de serviços, uma vez que o seu desconhecimento poderá originar a sua própria restrição ao direito à dedução.

Por nossa parte, não consideramos ser razoável que ao sujeito passivo seja exigido quer o conhecimento da entrega (ou não entrega) nos cofres do Estado do imposto liquidado, pelo transmitente dos bens ou prestador de serviços, quer a estrutura empresarial real daqueles. De facto, sendo a consequência deste desconhecimento tão nefasta para o sujeito passivo, consideramos estar perante um dever que ultrapassa os limites da proporcionalidade. Repare-se que mesmo no caso de a entidade ter como objetivo a realização de uma operação totalmente legítima, o facto de não possuir estrutura empresarial irá impedir a dedução do imposto pelo sujeito passivo. Neste caso, e, portanto, na pior das hipóteses, ao sujeito passivo será aconselhado a não realização da desejada operação, uma vez que a ação da outra parte o poderá prejudicar afinal.

Concluimos assim que o legislador fiscal poderá não ter andado do melhor modo na estipulação deste dever. Com o objetivo de redução e exclusão, a longo prazo, de comportamentos fraudulentos entre as partes, acabou o legislador por incutir ao sujeito passivo um dever, muitas vezes de difícil concretização, de prognose dos comportamentos da entidade que vai realizar a operação. Ademais, acreditamos estar perante uma restrição também ao direito ao planeamento fiscal, na medida em se recomenda ao sujeito passivo de IVA a não realização da operação prevista, que poderá inclusive parecer-lhe vantajosa, se não tiver oportunidade de conhecer da estrutura empresarial da outra parte.

CAPÍTULO III

O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL

1. Enquadramento geral

Não será, certamente, considerado errado afirmar que atualmente todos os Estados Modernos conduzem grande parte dos seus esforços políticos e legislativos em direção à luta e ao combate à, usualmente designada, “*fuga aos impostos*”, por parte dos sujeitos passivos. De facto, e atendendo às consequências perversas que advêm dos comportamentos evasivos concretizados pelos sujeitos passivos, compreende-se que assim o seja.

No entanto, é importante reter que nem todas as práticas tendentes à redução do imposto a ser liquidado, pelo sujeito passivo, representarão verdadeiros comportamentos evasivos, suscetíveis de penalização pelo nosso ordenamento fiscal.

Existe na doutrina uma grande dificuldade em delimitar o conceito de evasão fiscal, atendendo à similitude que o mesmo apresenta relativamente a outras figuras afins, pelo que é do exposto que advém a necessidade de distinção de conceitos, como o de Planeamento Fiscal, Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, que visam categorizar os comportamentos tidos pelos sujeitos passivos, lícitos ou ilícitos no nosso sistema fiscal.

Estes conceitos já habitualmente utilizados pela doutrina apresentam, no entanto, consoante o Autor e o seu entendimento sobre o assunto diferentes significados¹⁴⁸. No limite, situações como a inclusão dos fenómenos da elisão e do planeamento fiscal no conceito de evasão fiscal, sem qualquer distinção entres os mesmos ou de individualização do conceito de fraude fiscal como sinónimo do conceito de evasão fiscal, tendem a verificar-se.¹⁴⁹

Em suma, e atenta quer a sua relevância, quer a dificuldade real existente, consideramos ser a distinção dos conceitos de evasão, elisão e planeamento fiscal o

¹⁴⁸ Cremos que a frequente enunciação pela doutrina dos fenómenos de evasão, elisão e planeamento fiscal utilizando diferentes definições poderá gerar uma confusão legítima ao leitor, que pela primeira vez se debruça sobre o tema.

¹⁴⁹ Categorizações em que não nos revemos, dado o nosso entender sobre o assunto.

primeiro passo a dar para chegarmos a uma definição concreta do fenómeno que nos propomos analisar, e do relacionamento do mesmo com o incumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo. Dispomo-nos assim a realizar um breve, mas preciso, itinerário relativamente aos diferentes conceitos em análise.

2. Planeamento fiscal

Não existe para o Planeamento Fiscal – na realidade, nem para o conceito de Elisão ou Evasão Fiscal - uma definição inequívoca e utilizada por todos os Autores. Tanto assim é que até no que concerne à própria designação do comportamento muitas são as expressões utilizadas para o definir, nomeadamente gestão fiscal, opção fiscal, evitação fiscal, comportamento *intra legem*, entre outras. Já a doutrina anglo-saxónica costuma referir-se a *tax planning* para se debruçar sobre o planeamento fiscal.

Em nosso entender, podemos considerar o Planeamento Fiscal como a atitude tomada legitimamente pelo sujeito passivo de avaliação e escolha das opções que, para si, se revelem mais vantajosas no plano contributivo.¹⁵⁰

Acompanhamos SALDANHA SANCHES¹⁵¹, e consideramos que a opção do sujeito passivo em escolher o ato que melhor acautela os seus interesses económicos deve ser considerada como um verdadeiro direito – o direito ao planeamento fiscal. É certo que este direito é especialmente direcionado para o caso das empresas, na medida em que

¹⁵⁰ Mas muitas são as definições enunciadas na nossa doutrina. Veja-se, a título de exemplo, e entre nós, o Professor SALDANHA SANCHES, que define o planeamento fiscal como uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”, in *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional*, 2006, pp. 21. Utilizando uma terminologia distinta, FREITAS PEREIRA, define a gestão fiscal como o comportamento que “consiste em minimizar os impostos a pagar (traduzindo-se em aumento do rendimento depois de impostos) por uma via totalmente legítima e lícita, querida até pelo legislador ou deixada por este como opção ao contribuinte. Trata-se de escolher a via fiscalmente menos onerosa consistente com a gestão normal dos negócios pessoais ou empresariais”, in *Fiscalidade*, 5ª Ed., 2007, pp. 447. Optando pela designação de comportamento *intra legem*, CAMPOS AMORIM, define-os como “comportamentos que se destinam a diminuir o imposto a pagar, dentro dos limites da lei existente (...) Aqui, o sujeito passivo age de acordo com a lei – *secundum legem* -, não tendo por intenção de violar, direta ou indiretamente, qualquer norma legal.”, in *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, Porto, n.º 12 (2007), Algumas medidas de combate à evasão fiscal. Confirma-se ainda a posição de SÁ GOMES, que relaciona o planeamento fiscal com as situações em que a economia fiscal “é, expressa ou implicitamente, querida, desejada, ou, ao menos, sugerida pelo próprio legislador fiscal”, in *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*, 2ª Ed., 2000, pp. 24.

¹⁵¹ In *Manual de Direito Fiscal*, 2007, 3ª Ed., pp. 157 e 158.

estas desenvolvem normalmente atividades económicas tendentes ao lucro¹⁵², no entanto não apenas elas, mas todos os sujeitos passivos têm direito ao planeamento fiscal.

De resto, a própria CRP nas normas que atribuem liberdade de iniciativa económica e da empresa¹⁵³ apontam neste sentido.

Ademais, relacionando este direito com a falta de neutralidade do ordenamento jurídico tributário, o mesmo autor conclui que *“se o sistema fiscal fosse tão claro e tão ordenado do ponto de vista sistemático que fosse inteiramente neutro em relação às opções fiscais do sujeito passivo, o planeamento fiscal seria desnecessário.”*

Assim, e simplificando, podemos enunciar três situações legítimas de actuação do sujeito passivo, atento o seu interesse no planeamento fiscal:

- (i) Aquelas em que é a própria lei a permitir determinados comportamentos que terão por consequência direta uma diminuição ou isenção dos impostos a suportar, através da criação de normas com esse objetivo. Aqui, será o próprio legislador a querer ou sugerir, expressa ou implicitamente, que o sujeito passivo opte por estas atuações mais vantajosas a nível de carga fiscal. Falamos dos casos, nossos conhecidos, de exclusões tributárias, isenções fiscais, zonas francas, entre outros;¹⁵⁴
- (ii) Aquelas em que o legislador permite que o sujeito passivo opte entre dois regimes distintos, com consequências tributárias diversas. Nesta

¹⁵² Atente-se que no caso das empresas, o planeamento fiscal que agora enunciamos chega mesmo a constituir uma obrigação dos seus gestores ou administradores.

¹⁵³ Cfr. Artigos 61º, 80º, alínea c) e 86º da CRP.

¹⁵⁴ Sobre o assunto V. ANA PAULA DOURADO que adota a terminologia de lacunas legais intencionais para descrever o tipo de situações por nós relatado. Para a autora “as lacunas intencionais implicam um tratamento diferenciado de rendimentos, de património, tipos de consumo, sujeitos passivos e por isso introduzem distorções (ineficiências) e desigualdades.” A autora caracteriza-as como sendo uma opção de política legislativa, tendo o Parlamento o poder de, graças à sua ampla margem discricionária, criar – ou não – mais situações de Lacunas Legais (intencionais), dependendo esse poder de criação da não violação de nenhuma norma constitucional, nomeadamente no que concerne ao princípio da capacidade contributiva, nenhuma norma internacional, nem qualquer diretiva europeia. Por outro lado, ao lado das Lacunas Legais Intencionais, a autora coloca as lacunas não intencionais. Estas, ao contrário das primeiras, não serão já criadas de forma premeditada pelo parlamento, mas resultarão de igual modo na evidente tributação desigual de iguais manifestações de riqueza, sendo que a inevitabilidade da sua existência estará relacionada com a imperfeição da linguagem jurídica. Na categorização criada pela autora, as lacunas legais não intencionais estarão na origem do fenómeno da elisão fiscal, que trataremos de seguida.

situação, o legislador permite ao sujeito passivo que opte pelo regime que melhor o favoreça, e

- (iii) Aquelas em que o contribuinte pode optar pela não realização de determinado ato, de modo a evitar a ocorrência do facto tributário e, conseqüentemente do imposto correspondente. Estas situações são por alguns designadas de “evitação fiscal”.¹⁵⁵

No entanto, e embora o seu reconhecimento como um verdadeiro direito, o direito ao planeamento fiscal - tal como, aliás, todos os direitos constitucionalmente adquiridos - não poderá gozar de natureza ilimitada. Com efeito, o direito ao planeamento fiscal apresenta determinadas restrições, que viabilizam a sua compatibilização com os princípios que norteiam o nosso ordenamento fiscal.

Tendo presente o princípio da igualdade, concretizado pelo princípio da capacidade contributiva no Direito Fiscal¹⁵⁶, bem como o princípio da legalidade, estamos em condições de antever uma legitimação da atuação da Administração Tributária no sentido da proibição da existência de desigualdades no âmbito contributivo, originadas pela prática de determinados atos ou negócios pelo sujeito passivo que tenham como consequência direta a criação de vantagens tributárias para si mesmo.

Sob outra perspectiva, julgamos estar perante uma inevitável confrontação entre direitos e deveres, na medida em que se por um lado tem o sujeito passivo a seu favor o direito ao planeamento fiscal das suas atividades, constitucionalmente suportado pelo direito à propriedade privada e liberdade de iniciativa, consagrados respetivamente nos artigos 62º e 61º, n.º 1 da CPR, por outro tem o mesmo o dever

¹⁵⁵ Sobre a presente enunciação de comportamentos legítimos por parte do sujeito passivo, V. CARLOS DOS SANTOS, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n.º 38, (Abril-Junho 2009), Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto.

¹⁵⁶ Cfr. artigos 13º, n.º 2 3 103º, n.º 1 da CRP e 4º, n.º 1 da LGT.

fundamental de pagar impostos.¹⁵⁷ Como bem destaca CARLOS DOS SANTOS¹⁵⁸, se por um lado teremos os direitos de propriedade privada e da liberdade de iniciativa – que embora consagrados no título III respeitante aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais são considerados como direitos de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias fundamentais – do outro lado estaremos perante “*o dever fundamental de pagar impostos que, num Estado social de direito, é um corolário do princípio de solidariedade que pode justificar a existência de certas restrições àqueles direitos económicos fundamentais*”.

Assim, o próprio ordenamento jurídico distingue entre práticas de planeamento fiscal consideradas lícitas e práticas de planeamento fiscal consideradas abusivas – e, por conseguinte, proibidas. De facto, o nosso ordenamento tem vindo, ao longo dos tempos, a adotar certas medidas preventivas contra o chamado “planeamento fiscal agressivo”, de que é exemplo o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.¹⁵⁹ De acordo com o artigo 2º, este normativo aplicar-se-à a todos os “esquemas ou atuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais respeitantes, por qualquer modo, total ou parcialmente, aos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património administrados pela Direção-Geral dos Impostos”, considerando-se para o efeito que o fenómeno do planeamento fiscal consiste em “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se

¹⁵⁷ Sobre o assunto V. Dissertação de Doutoramento do Senhor Professor CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, onde o autor destaca a correlação existente entre as liberdades económicas de iniciativa económica e o direito de propriedade com os impostos, realçando a proibição dos impostos modificarem o conteúdo dos direitos em destaque. Citando o Senhor Professor, “as chamadas liberdades económicas de trabalho, profissão e de iniciativa económica e o direito de propriedade estão em especial contato com os impostos porque, a mais de constituírem o próprio pressuposto ou a outra face do estado fiscal, os impostos se concretizam em ablações ou amputações materiais do conteúdo normal ou típico desses direitos. Ora, os impostos, enquanto concretas manifestações dum dever fundamental, não podem, mormente pelo seu montante, ir ao ponto de desfigurar esses direitos enquanto direitos de conteúdo determinados ou determinável com base em preceitos constitucionais, sob pena de os mesmos terem um conteúdo ou âmbito “sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal e não nos termos da constituição.”

¹⁵⁸ Vide Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Lisboa, n.º 38, (Abril-Junho 2009), Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto, pp. 81.

¹⁵⁹ Cfr. Artigo 1º do referido Decreto-Lei.

espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.”¹⁶⁰

O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro veio fundamentalmente criar um dever acrescido de comunicação por parte das entidades consideradas promotoras. Assim, qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua atividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros¹⁶¹, deve, no prazo de 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez, comunicar ao diretor-geral dos impostos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados.¹⁶²

Por não considerarmos ser o objecto de estudo central no desenvolvimento desta Dissertação, optámos por não nos debruçar sobre as práticas de planeamento fiscal internacional¹⁶³, apenas procedendo de seguida à definição do seu conceito. Assim, tal como a designação sugere, no planeamento fiscal internacional, ao invés de estarmos perante uma única jurisdição, como temos vindo a analisar, estaremos perante dois ou mais ordenamentos jurídicos diferentes e, por conseguinte, perante diferentes regimes de tributação. No planeamento fiscal internacional, o sujeito passivo poderá ver-se confrontado com a possibilidade de adoção de um regime fiscal mais vantajoso, mas desta vez este será pertencente a um outro Estado.

¹⁶⁰ No presente Decreto-Lei são ainda definidos os conceitos de esquema, actuação e vantagem fiscal. Pela sua relevância transcrevemos o conceito de vantagem fiscal, para efeitos de aplicação do normativo em análise:

“«Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.”

¹⁶¹ Nomeadamente as instituições de crédito e demais instituições financeiras, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas, os advogados, as sociedades de advogados, os solicitadores e as sociedades de solicitadores e os técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade, de acordo com o disposto no n.º 2, do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

¹⁶² De acordo com os dados prestados pelo Governo no relatório de atividades desenvolvidas no combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras de 2016, no âmbito Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, no ano de 2016 foram efetuadas 4893 comunicações.”

¹⁶³ Na terminologia de ANA PAULA DOURADO, “disparidades”.

Atente-se que a livre circulação de pessoas, bens e capitais, e a globalização que trouxe consigo a possibilidade de negociação com entidades sediadas noutros países, são apontados como os principais factores de favorecimento do planeamento fiscal internacional.

3. Elisão fiscal

Como acabámos de ver, o direito ao planeamento fiscal não é irrestrito. Entre os casos que acabámos de referir onde a actuação do sujeito passivo é considerada lícita e legítima, e os casos de evasão fiscal - sobre os quais nos vamos debruçar no ponto seguinte -, podemos afirmar que existe uma «área cinzenta» composta por determinados comportamentos, que a serem perpetuados pelos sujeitos passivos darão origem ao fenómeno da elisão fiscal.

Uma vez mais, e quanto atentamos na doutrina que estuda este tema, deparamo-nos com a não existência de uma designação única para este fenómeno - que na terminologia anglo-saxónica é apelidado de *tax avoidance* - o que acrescido à dificuldade de criação de uma definição neutra do fenómeno da elisão fiscal, sem o auxílio de bases comparativas dos restantes fenómenos, torna a sua análise uma tarefa habilidosa.

Ora, na elisão fiscal embora os comportamentos dos sujeitos passivos sejam tidos por lícitos - tal como no planeamento fiscal - existe uma intenção por parte do sujeito de tornear o ordenamento fiscal, de modo a concretizar uma diminuição dos impostos a cujo pagamento estaria obrigado. Comparativamente, podemos considerar que o comportamento tido pelo sujeito passivo na elisão fiscal não é tão gravoso como o que origina a prática da evasão fiscal, na medida em que os atos ou negócios que o mesmo pratica não originam o facto tributário responsável pelo desencadeamento das chamadas infrações tributárias, não lhe sendo, por conseguinte, atribuídas quaisquer sanções penais ou contraordenacionais.¹⁶⁴

¹⁶⁴ Para mais definições do fenómeno de elisão fiscal, V. LOPES COURINHA, que fazendo corresponder o conceito de elisão fiscal ao de planeamento fiscal abusivo, o define como “a ação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento jurídico. Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido”, residindo para o autor aqui a distinção entre este conceito e o de planeamento fiscal lícito, in A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão, 2004, pp

Sobre a necessária distinção entre os fenómenos da elisão fiscal e evasão fiscal destacamos o ensinamento do Professor SALDANHA SANCHES que opera uma diferenciação entre a Fraude Fiscal e a Fraude à Lei Fiscal¹⁶⁵. Interessa destacar, para melhor compreensão, que SALDANHA SANCHES é um dos Autores que não utiliza as mesmas terminologias que adotamos nesta Dissertação. São, portanto, utilizados pelo autor de modo equivalente os conceitos de fraude à lei fiscal e de elisão fiscal, optando ainda o autor pela terminologia de fraude fiscal para retratar o fenómeno que, para nós, diz respeito à evasão fiscal.

Assim, enquanto na fraude fiscal se opera a uma violação direta de um dever de cooperação do sujeito passivo, havendo *“uma violação de uma norma preceptiva ou proibitiva”*, na fraude à lei fiscal o que existe é uma inconformidade entre o resultado concreto de aplicação da lei e o resultado pretendido pela norma, não existindo já qualquer violação de um direito de cooperação¹⁶⁶. Ou, por outras palavras, o sujeito passivo na elisão fiscal desenvolve *“atos ou negócios jurídicos que assumem formas jurídicas que não são abrangidas pelas normas de incidência ou que evitam certas normas de determinação da matéria tributável.”*¹⁶⁷

Por fim, tendemos a concordar com a corrente que defende que o próprio fenómeno da elisão fiscal poderá ser considerado como um limite a aplicar ao direito ao planeamento fiscal¹⁶⁸, e isto porque julgamos que o sujeito passivo apesar de ter o

15. Designando a elisão fiscal de evasão fiscal, FREITAS PEREIRA, define-a como a *“prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos”*, in *Fiscalidade*, 5ª Ed., 2007, pp. 448. Cf. ainda GAMA, João Taborda da, in *Ato Elisivo, Ato Lesivo – notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português*, RFDUL, XL, 1999, pp. 314, que configura o ato elisivo como *“um ato ilegítimo e antijurídico”* praticado em abuso de direito, em relação ao qual a reação da ordem jurídica se deve limitar ao campo fiscal.

¹⁶⁵ In *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., 2007, pp. 154-157

¹⁶⁶ O Autor avalia ainda as diferentes consequências da aplicação do instituto da fraude à lei no Direito Fiscal e no Direito Civil. Se no Direito Civil é frequentemente defendida a nulidade de negócios onde se opere uma fraude à lei, no Direito Fiscal já não pode tal nulidade ser defendida. A diferença reside no facto de a Administração Tributária não ter o poder de declarar a nulidade destes negócios, ao contrário dos Tribunais que o têm. Efetivamente a Administração Tributária apenas tem o poder de desconsideração dos efeitos fiscais dos negócios realizados deste modo ilegítimo. Assim, e concluindo *“caso se prove que foram realizados com o fim exclusivo de redução da carga tributária e de forma abusiva, poderão ser objecto de desconsideração legal, tributando-se o negócio que seria realizado se não se tivesse procurado contornar uma norma fiscal.”*

¹⁶⁷ Assim, ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 2016, pp. 275.

¹⁶⁸ Assim, CARLOS DOS SANTOS, in *Fiscalidade*, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n.º 38, (Abril-Junho 2009), *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*, pp. 75, *“a elisão fiscal, traduzida na violação, pelos contribuintes de princípios ou normas de natureza distinta das penas ou contraordenacionais, seria pois o limite do planeamento fiscal em sentido estrito.”*

direito de ele mesmo optar entre as opções que lhe são apresentadas pelo ordenamento fiscal por aquela que se revelar mais vantajosa do ponto de vista contributivo, não pode nunca artificar um meio de se eximir ao imposto devido, contrariando direta ou indiretamente o sentido – no limite, teleológico – da norma fiscal, caso em que estaremos perante um comportamento considerado elisivo.

Na prática, o conceito de elisão fiscal parece coincidir com o de planeamento fiscal abusivo, a que aludimos no ponto anterior, no sentido em que ambos dizem respeito a comportamentos concretizados pelo sujeito passivo em violação de determinadas normas, embora indiretamente. No entanto, os dois conceitos distinguem-se facilmente se atendermos ao âmbito temporal da sua atuação. De facto, o planeamento fiscal é uma conduta realizada pelo sujeito passivo anterior à verificação pela Administração Tributária da legitimidade da mesma, e, portanto, anterior à verificação e qualificação do comportamento como elisivo. Assim, considera-se que a atividade de planeamento fiscal que o sujeito passivo realizar – independentemente da sua qualificação - será sempre anterior à análise realizada pela Administração Tributária, e que poderá resultar na qualificação do mesmo como comportamento elisivo.

A Administração Tributária tem vindo ao longo dos tempos a fazer-se valer da possível interpretação das normas que o sujeito tenta evitar, valorizando o seu elemento teleológico, bem como de determinadas presunções e fições legais quando admissíveis, de modo a batalhar os comportamentos elisivos do sujeito.

Porém, dada a urgência de criação de um método específico de combate aos comportamentos elisivos por parte dos sujeitos passivos que se tentam escapular das suas responsabilidades tributárias, o legislador concebeu a chamada cláusula geral anti-abuso, que estipula a ineficácia no âmbito tributário dos atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, sendo a tributação realizada de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais

referidas.¹⁶⁹ Assim, considerar-se-á comportamento elisivo aquele que, submetido à cláusula geral anti-abuso, preencher a previsão da norma.¹⁷⁰

4. Evasão fiscal

Tendo em conta o exposto, cumpre tentar definir, com o maior rigor possível, o fenómeno que nos propusemos analisar no início do capítulo.

Como já enunciado, muitas são as categorizações utilizadas pela doutrina quando o intuito é a referência aos fenómenos considerados evasivos pelo sujeito passivo.

Retomamos a classificação elaborada relativamente à distinção dos conceitos em análise por SAMPAIO DÓRIA¹⁷¹, posteriormente acompanhado por MENEZES LEITÃO, por considerarmos ser de total interesse para a compreensão do presente tema.

Para estes Autores, a evasão fiscal deveria ser entendida de um modo amplo, podendo ser omissiva ou comissiva. A primeira seria intencional ou não intencional, enquanto a segunda seria sempre intencional. Por outro lado, a evasão omissiva dividir-se-ia entre a imprópria e a por inação, e a evasão comissiva seria lícita ou ilícita.

Assim, a evasão omissiva corresponderia a todas as situações em que o sujeito passivo se abstivesse da prática de qualquer comportamento, não realizando qualquer facto tributário, e conseqüentemente não se criando uma relação jurídica tributária, ou caso essa relação existisse, o sujeito passivo não a continuaria.

Na evasão omissiva imprópria o sujeito passivo não praticaria qualquer facto tributário, não nascendo qualquer relação jurídica tributária, nem qualquer obrigação de imposto daí decorrente. A evasão omissiva imprópria tratar-se-ia assim de uma situação puramente virtual e irrelevante para o Direito, uma vez que o sujeito passivo tem o direito a optar pela prática ou não de determinado facto tributário, sendo considerada legítima e lícita a abstenção da prática de determinado facto jurídico, com a inerente evitação do pagamento de imposto que lhe estaria associado.

¹⁶⁹ De acordo com o estipulado no artigo 38º, n.º 2 da LGT.

¹⁷⁰ Tal como ensina LOPES COURINHA, in *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Contributos para a sua Compreensão, 2004, pp 17, “só com a verificação integral dos elementos que compõem a CGAA, se falará, rigorosamente, de comprovada atuação elisiva.”

¹⁷¹ In *A evasão fiscal legítima: conceito e problemas*, CTF, 1970.

A evasão omissiva por inação concretizar-se-ia com todas as situações em que após o preenchimento da previsão normativa de incidência houvesse uma omissão por parte sujeito passivo, que se pudesse verificar quer na fase do pagamento quer na fase de cumprimento de qualquer dever acessório.

MENEZES LEITÃO atenta a irrelevância da intencionalidade ou não desta omissão, uma vez que a mesma será sempre ilícita e, portanto, suscetível de reação do Direito.¹⁷²

Ao contrário da evasão omissiva, a evasão comissiva enquadraria condutas de ação, condutas de facere.

Nas palavras de MENEZES LEITÃO, a evasão comissiva ilícita consistiria na “ação do contribuinte que, visando impedir o pagamento de uma obrigação tributária já constituída procede à realização de atos proibidos por lei, os quais têm por efeito impedir a determinação, cálculo ou reconhecimento, como tal, dessa obrigação tributária já verificada, ou em virtude dos quais se vem a frustrar a garantia patrimonial de que desfrutava a dívida de imposto.”¹⁷³ Estaríamos aqui perante um comportamento ilícito praticado pelo sujeito passivo, e merecedor da censura do ordenamento jurídico. Este fenómeno é retratado por alguns autores, com os quais nos identificamos, como comportamentos *contra-legem* ou de evasão fiscal.

Por fim, a evasão comissiva lícita corresponderia ao fenómeno de elisão fiscal por nós já definido. Aqui, o sujeito passivo, através de um comportamento lícito, prosseguiria o objetivo de evitação da norma jurídica, com as consequências daí advenientes.

A partir do exposto, consideramos que a evasão fiscal corresponderá ao exercício por parte do sujeito passivo de determinados comportamentos contra-*legem*, valorados pelo ordenamento fiscal como ilícitos.

¹⁷² Destaca-se a opinião de GAMA, João Taborda, in Ato Elisivo, Ato Lesivo – notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português, RFDUL, XL, 1999, pp. 292, que critica as denominações dos dois tipos de evasão omissiva adotadas, optando por outras. “*Em primeiro lugar, não podemos concordar com a denominação pleonástica dada a esta categoria. Com efeito, qualquer omissão parece implicar uma inação e vice-versa. (...) A outra modalidade de evasão omissiva deveria chamar-se: Abstinência de Comportamento Fiscalmente Relevante.*”

¹⁷³ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, in A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal, Fisco n.º 32, junho, 1991, pág. 21.

Na prática, é o fenómeno da evasão fiscal que consiste na verdadeira “*fuga aos impostos*”, realizada através da violação direta de determinadas normas consagradas pelo legislador, e mais especificamente na violação direta daquelas que comportem deveres de cooperação a cumprir pelo sujeito passivo.¹⁷⁴ Certo é que não seria plausível a inclusão de todos os comportamentos praticados pelo sujeito passivo e tidos por ilícitos no conceito de evasão fiscal, o que se apresentaria excessivo, pelo que será necessária ter em consideração esta definição.

Ora, por consequência direta da concretização destes atos tidos por ilícitos, ao sujeito passivo serão imputadas determinadas infrações tributárias, de âmbito contraordenacional ou de âmbito criminal, consoante o tipo e gravidade do ilícito, que resultarão na decorrente aplicação de uma sanção, e que trataremos no capítulo seguinte.

Diante do exposto, estamos neste momento em condições de fazer um breve esclarecimento final. É usualmente confundido o crime de fraude fiscal com o fenómeno da evasão fiscal, sendo a primeira normalmente associada exclusivamente ao conteúdo desta. Não poderá, no entanto, ser assim entendido. O crime de fraude fiscal corresponderá à prática de uma infração do sujeito passivo que se relaciona com o fenómeno de evasão fiscal, mas a evasão fiscal não se esgota no crime de fraude fiscal¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Acompanhando o entendimento dado ao tema pelo Senhor Professor SALDANHA SANCHES, aquando a distinção entre Fraude Fiscal e Fraude à Lei Fiscal, já referida nesta Dissertação. Relembramos que o autor considera que à fraude fiscal corresponderá a enunciada violação direta de um dever de cooperação do sujeito passivo consubstanciado “*uma violação de uma norma preceptiva ou proibitiva*”, enquanto fraude à lei fiscal consubstanciará uma inconformidade entre o resultado concreto de aplicação da lei e o resultado pretendido pela norma, in Manual de Direito Fiscal, 3ª Ed., 2007, pp. 154-157.

¹⁷⁵ Como bem argumenta a ANA PAULA DOURADO “*(...) a fraude fiscal constitui um tipo legal de infração fiscal e não uma categoria abrangente dos diferentes tipos de infrações tributárias*”, in Lições de Direito Fiscal, 2016, pp. 274

CAPÍTULO IV

O INCUMPRIMENTO DOS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E RESPECTIVAS SANÇÕES APLICÁVEIS

1. Enquadramento geral

Dependendo da gravidade que assuma o incumprimento ou violação por parte do sujeito passivo dos deveres acessórios de que é titular, poderão resultar diferentes consequências.

Assim, e em primeiro lugar, poderemos afirmar que de qualquer incumprimento resultará necessariamente uma maior atuação por parte da Administração Tributária, e isto uma vez que o seu papel assumidamente subsidiário se transformará num comportamento ativo de *“obter pelos seus próprios recursos aquilo que lhe foi recusado na forma normal de deteção dos factos fiscalmente relevantes.”*¹⁷⁶ Por outras palavras, e atendendo à violação por parte do sujeito passivo do dever acessório a que estava adstrito, com a consequente inexistência de fornecimento à Administração das devidas informações declarativas de que é titular, a Administração assumirá um papel preponderante no suprimento da inexistência das mesmas, tentando obter a informação em falta.

Assim, e em determinados casos previstos na Lei, à Administração Tributária é permitida a avaliação indireta da matéria tributável do sujeito passivo. No entanto, atente-se que a opção por métodos indiretos é excecional, e subsidiária da aplicação de métodos diretos, como decorre da conjugação dos artigos 81º, n.º 1 e 85º da LGT. De facto, a avaliação indireta embora vise, do mesmo modo que a avaliação direta, a determinação do valor dos rendimentos ou bens sujeitos a determinação, basear-se-á em indícios, presunções ou outros elementos que estejam à disposição da Administração, e não nas declarações de boa-fé prestadas pelo sujeito passivo.

¹⁷⁶ Cit., SALDANHA SANCHES, in A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2ª Ed., 2000, pp. 295

Chegados a uma situação de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, podendo esta impossibilidade resultar, nos termos dos artigos 87º, n.º 1, al. b) e 88º da LGT, (i) da inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, da falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais, (ii) da recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, (iii) da existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal ou (iv) da existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente menor do que a declarada, ver-se-á legitimada a atuação da Administração segundo métodos indiretos.

Por outro lado, é fatural que, atenta a sua natureza, do incumprimento de qualquer dever acessório poderá resultar para o sujeito passivo a aplicação de uma sanção autónoma contraordenacional ou penal. No limite, podendo mesmo ser aplicada uma sanção por incumprimento de deveres acessórios mesmo não existindo qualquer dívida de imposto.

Ora atento o tema da nossa dissertação, analisaremos de seguida e em detalhe as consequências contraordenacionais ou penais resultantes do incumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo.

Tratando-se o Regime Geral das Infrações Tributárias do diploma que aglomera os regimes e sanções aplicáveis tanto aos crimes como às contraordenações tributárias, será no mesmo que encontraremos a sede dos enunciados incumprimentos.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Entendendo o Regime Geral das Infrações Tributárias como a sede do direito fiscal punitivo, quer quanto aos seus princípios substantivos, quer quanto às regras processuais que diferem do modelo comum do processo penal e do processo de contraordenação, quer ainda quanto à generalidade dos tipos legais de crime e de contraordenações, V. Regime Geral das Infrações Tributárias, Isabel Marques da Silva, Cadernos IDEFF, n.º 5 – 3ª Ed.

Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, o Regime Geral das Infrações Tributárias, de acordo com o seu artigo 1º, aplica-se às infrações das normas reguladoras: (i) das prestações tributárias; (ii) dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias; (iii) dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras; e (iv) das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial.

Define o próprio regime o conceito de infração tributária a ter em conta, como todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, sendo que, consoante a gravidade da infração cometida poderá ao sujeito ser aplicada apenas uma coima - caso em que estaremos perante a ocorrência de uma mera contraordenação -, ou poderá ser aplicada uma pena – privativa ou não da liberdade – ou uma multa, caso tenha existido a ocorrência de um crime.¹⁷⁸

Acrescente-se que como medida de combate à atuação ilícita por parte do sujeito passivo, ao lado da possibilidade prevista de participação de qualquer contraordenação por funcionário que da mesma tenha conhecimento no exercício ou por causa do exercício da sua profissão e sem competência para levantar auto de notícia, o artigo 60º, n.º 2 do RGIT prevê ainda a possibilidade de denúncia realizada por qualquer pessoa quando haja conhecimento da existência de contraordenação. A participação e a denúncia funcionam, aliás, como impulso inicial do procedimento de inspeção tributária.¹⁷⁹

Resta-nos proceder de seguida à análise e estudo das contraordenações tributárias e crimes fiscais a considerar fruto de incumprimentos dos deveres acessórios a que nos temos cingido, por parte do sujeito passivo.

¹⁷⁸ Sendo que se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação, de acordo com o estipulado no artigo 2º, n.º 3 do RGIT. Efectivamente, apenas esta poderá ser considerada a solução mais justa, uma vez que nesta situação deverá ser aplicada ao sujeito a cominação legal que melhor e mais adequadamente satisfaça os interesses de ordem pública a proteger.

¹⁷⁹ De acordo com os dados apresentados pelo Relatório anual de atividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais aduaneiras, apresentando pelo Governo, durante o ano de 2016, foram recebidas e analisadas pela área antifraude da AT, via e-mail e correio postal, 1.016 denúncias das quais 355 foram provenientes de particulares e 661 da cooperação com outras entidades.

2. Contraordenações fiscais

De acordo com a gravidade que apresentem, as contraordenações fiscais poderão qualificar-se como simples ou graves, sendo consideradas como simples as contraordenações que sejam puníveis com coima cujo limite máximo não exceda € 15.000, e graves as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a € 15.000 ou cuja lei expressamente qualifique como tais.¹⁸⁰

Da classificação enunciada, resultam determinadas consequências a nível sancionatório e processual, a ter em conta na generalidade. Em primeiro lugar, aos agentes das contraordenações simples não serão aplicáveis as sanções acessórias previstas no artigo 28º do RGIT, sanções essas reservadas para as infrações qualificadas como contraordenações graves. Por outro lado, reservado às contraordenações simples, está a possibilidade de antecipação do pagamento da coima, que de acordo com o disposto no artigo 75º do RGIT, permite que o arguido que pague a coima no prazo para a defesa beneficie, por efeito da antecipação do pagamento, da redução da coima para um valor igual ao mínimo legal cominado para a contraordenação e da redução a metade das custas processuais.¹⁸¹

Acrescente-se, por outro lado, que constituindo uma total discordância com o previsto no artigo 13º do Código Penal, que dispõe que só é punível o facto praticado com dolo, sendo a punibilidade a título de negligência apenas possível nos casos previstos na lei, no âmbito das contraordenações tributárias sucede exatamente o inverso. De facto, nos termos do artigo 24º do RGIT as contraordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência, salvo disposição expressa da lei em contrário.¹⁸²

Vejamos então quais as contraordenações fiscais reguladas no nosso ordenamento jurídico.

¹⁸⁰ Cfr. Artigo 23º do RGIT.

¹⁸¹ Sendo que se considera decorrente do princípio da colaboração recíproca entre a administração tributária e o sujeito passivo, “a interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detete a prática de uma infração de natureza não crimina”, nos termos do artigo 59º, n.º 3, al. n) da LGT.

¹⁸² Sendo a tentativa punível quando o legislador expressamente o consagrar, de acordo com o disposto no artigo 27º, n.º 4 do RGIT. Cfr. ainda artigo 24º do mesmo diploma.

a) Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita de documentos fiscalmente relevantes

Dispõe o artigo 113º do RGIT, que aquele que dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes – nomeadamente, os livros, demais documentos e respetivas versões eletrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da respetiva situação tributária a funcionário competente, quando estes comportamentos não consubstanciarem crime de fraude fiscal, será punido com coima de € 375 a € 75 000.

Por se considerar que a recusa na entrega, exibição ou apresentação sucede quando o agente não permite o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, cremos que o teor da consagração desta infração é o de proteção das situações de inspeção tributária, pelo que não consideramos ser um caso a analisar com pormenor no que ao nosso estudo respeita.

b) Falta ou atraso de declarações

De acordo com o artigo 116º do RGIT, a falta de declarações que para efeitos fiscais devam ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria coletável, bem como a respetiva prestação fora do prazo legal por parte do sujeito passivo, é punível com coima de € 150 a € 3750.

As declarações a que o artigo se refere dizem respeito àquelas que o sujeito passivo deve periodicamente apresentar para efeitos estatísticos ou similares¹⁸³, pelo que consideramos que o presente artigo visa diretamente as declarações de rendimentos.

Efetivamente, e como já analisado no capítulo respeitante à enunciação dos deveres acessórios do sujeito passivo, no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o sujeito passivo tem o dever de apresentar anualmente a respetiva declaração periódica de rendimentos, nos termos dos artigos 57º, 60º, e 61º do CIRS, bem como a declaração anual de informação contabilística e fiscal relativa ao ano anterior, quando possua ou seja obrigado a possuir contabilidade organizada ou quando

¹⁸³ Cfr. artigo 116º, n.º 2 do RGIT.

esteja obrigado à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante, nos termos do artigo 113º do CIRS. Caso o sujeito passivo de IRS não apresente a respetiva declaração a que está sujeito, ou caso a apresente extemporaneamente poderá ser-lhe aplicável a coima *supra* descrita.¹⁸⁴

Semelhantes deveres competem aos sujeitos passivos de IRC, nos termos dos artigos 120º e 121º do CIRC, pelo que na falta ou atraso da apresentação das declarações legalmente exigidas, poderão os mesmos incorrer na prática desta contraordenação¹⁸⁵.

Ora, tendo em conta que o apuramento da matéria tributável se baseia nas declarações apresentadas pelo sujeito passivo¹⁸⁶, podemos considerar que este normativo desempenha uma função de especial relevo no nosso ordenamento, atenta a sua finalidade de garantia da real avaliação da situação tributária do sujeito passivo.¹⁸⁷

c) Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos, de declarações e de comunicações

Quanto a este incumprimento, destacamos duas diferentes situações previstas no artigo 117º do RGIT.

Decorre do n.º 1 do artigo 117º do RGIT que a falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente

¹⁸⁴ Acrescente-se que nos termos do artigo 116º, n.º 3 do RGIT, não será o sujeito passivo de IRS penalizando pela falta da apresentação da declaração necessária se estiver abrangido por uma das situações de dispensa de declaração previstas no artigo 58º do CIRS.

¹⁸⁵ Aditado recentemente, o n.º 4 do artigo 116º dispõe que quando a obrigação de declaração tenha como sujeitos “as instituições de crédito, as sociedades financeiras ou demais entidades que prestem serviços de pagamento” e que por conseguinte estão obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira “as transferências e envio de fundos que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei ou operações efectuadas por pessoas colectivas de direito público”, a infração será punível com coima superior de € 250 a € 5000.

¹⁸⁶ Cfr. o disposto no artigo 59º n.º 2 do CPPT, “o apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária”.

¹⁸⁷ No mesmo sentido, cfr. código anotado e comentado – infrações tributárias, RGIT e LPFA, 2017, pp. 175.

devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de € 150 a € 3750.

Nesta situação, recai sobre o sujeito passivo uma obrigação legal de cumprimento de determinado ato e o sujeito passivo ou o omite ou o cumpre extemporaneamente.

Ao contrário do que é prescrito no artigo anterior, o âmbito de aplicação deste normativo já não se restringe às declarações que para efeitos fiscais devam ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria coletável, pelo que a infração cometida neste artigo diz respeito ao incumprimento do dever de entrega de declarações, mas já não as abrangidas pelo artigo 116º do RGIT.

Refira-se que o dispositivo normativo comporta tanto as situações gerais de obrigação legal de apresentação de declarações, documentos ou comunicações, como as que resultem de uma intimação por parte da Administração.

Por outro lado, de acordo com o artigo 117º, n.º 2 do RGIT, é punível com coima de € 300 a € 7500 a falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de atividade¹⁸⁸, o que facilmente se compreende atenta a necessidade de conhecimento atual por parte da Administração da situação efetiva do sujeito.

Assim, e como já analisado anteriormente, quer o sujeito passivo de IRS tem o dever de, antes de iniciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos de categoria B, apresentar a respetiva declaração de início de atividade num serviço de finanças, quer o sujeito passivo de IRC tem o dever de apresentar a respetiva declaração de inscrição. Ademais, deverão ser entregues declarações de alteração sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos da declaração inicial. Por fim, e caso haja uma cessação de atividade, deverá o mesmo sujeito proceder à entrega da declaração correspondente.¹⁸⁹

¹⁸⁸ É ainda punível com a mesma coima a falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais.

¹⁸⁹ Cf. Artigos 112º e 114º do CIRS, e 117º, 118º e 119º do CIRC

d) Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes

Ora, de acordo com o artigo 118º, n.º 1 do RGIT, quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre € 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 37 500.

Por outro lado, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo que será punido com a mesma coima quem utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, com o objetivo de obter vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Visa-se com esta previsão normativa garantir que os documentos retratem a real situação patrimonial do sujeito passivo, o que é naturalmente incompatível com qualquer atuação dolosa por parte do sujeito passivo de falsificação, viciação ou alteração de documentos fiscalmente relevantes ou de utilização, alteração ou viciação de programas, dados ou suportes informáticos.

e) Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes

De acordo com o disposto no artigo 119º, n.º 1, as omissões ou inexatidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no já analisado artigo 118º, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de € 375 a € 22500.

Dispõe o número 3 do presente artigo que se consideram como declarações para efeitos de previsão da norma as declarações de rendimentos do sujeito passivo, bem como as declarações de início, alteração e cessação de atividade.

Em sentido semelhante ao previsto no artigo 118º, visa-se com esta previsão normativa que os documentos retratem a real situação patrimonial do sujeito passivo,

o que é incompatível com omissões ou inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes.

Acrescente-se que em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, o sujeito passivo terá ao seu dispor a possibilidade de proceder à substituição das mesmas.

De acordo com o disposto no artigo 59º, n.º 3, al. a) do CPPT, essa substituição poderá ocorrer em qualquer caso se ainda decorrer o prazo legal da respetiva entrega, não importando para o sujeito passivo qualquer responsabilidade a título contraordenacional ou criminal.

Já assim não será na hipótese descrita na al. b) do mesmo artigo que dispõe que caso resulte da declaração do sujeito passivo imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado, embora disponha o sujeito passivo da possibilidade de substituição da mesma, nos prazos legalmente estabelecidos¹⁹⁰, ao sujeito passivo poderá ser imputada responsabilidade contraordenacional ou criminal.

f) Inexistência de contabilidade organizada ou de livros fiscalmente relevantes

Dispõe o artigo 119º do RGIT que a falta de contabilidade organizada ou de livros de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de registos e documentos com eles relacionados, é punível com coima de € 225 a € 22500.

A punição deste incumprimento por parte do sujeito passivo realça, a já enunciada por nós, importância que o suporte documental detém, uma vez que é nele que reside, ou deveria residir, toda a informação contabilística referente às entidades em questão.

Atentas as razões de interesse público que o revestem, visa-se com este normativo punir o incumprimento pelo sujeito passivo das obrigações documentais de que é sujeito.

¹⁹⁰ De acordo com o previsto no artigo 59º, n.º 3, al. b), a declaração do contribuinte pode ser substituída: “I) Nos 30 dias seguintes ao termo do prazo legal, seja qual for a situação da declaração a substituir; II) Até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação, para a correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada; III) Até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade, para a correção de erros imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto superior ao anteriormente liquidado.”

g) Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução

O artigo 120º visa, tal como o disposto no artigo 119º, o cumprimento pelo sujeito passivo das obrigações documentais de que é sujeito.

Assim, a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 500 a € 10 000, sendo que o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 250 a € 5 000.

h) Falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração

Ora, de acordo com o disposto no artigo 122º do RGIT, a falta de apresentação, no prazo legal e antes da respetiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei, bem como a sua não conservação é punível com coima de € 75 a € 750.

É de grande relevância a apresentação, bem como a conservação, dos livros e registos de contabilidade e escrituração do sujeito passivo, uma vez que os mesmos possibilitam aferir da real situação tributária do sujeito passivo. A própria administração poderá socorrer-se da examinação dos livros, registos de contabilidade e escrituração, no decorrer das suas diligências, para apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos.¹⁹¹

Visa-se com esta disposição punir o incumprimento que recai sobre o sujeito passivo do dever de conservação dos livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei.

¹⁹¹ Cf. artigo 63º, n.º 1, al. b).

i) Violação do dever de emitir recibos ou faturas

A não passagem de recibos ou faturas ou a sua emissão fora dos prazos legais é punível com coima de € 150 a € 3750, nos casos exigíveis.¹⁹²

Visa-se com esta disposição punir o incumprimento que recai sobre o sujeito passivo de IRS e de IVA do dever de passar faturas, dever esse considerado essencial na medida em que serve de suporte documental ao próprio cumprimento de outros deveres do sujeito passivo, como o caso do dever de entrega da declaração periódica de rendimentos.

j) Impressão de documentos por tipografias não autorizadas

De acordo com o disposto no artigo 127º do RGIT, a impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição, é punível com coima de € 750 a € 37 500. Dispõe ainda o n.º 2 do mesmo artigo que o fornecimento dos mesmos documentos por pessoas ou entidades autorizadas, mas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição ou utilização, é punível com a mesma coima.

A obrigatoriedade de impressão de documentos fiscalmente relevantes ser realizada por pessoas ou entidades devidamente autorizadas para o efeito visa prevenir o crime de fraude fiscal.

k) Criação, cedência e transação de programas informáticos

De acordo com o artigo 128º do RGIT, quem criar, ceder ou transacionar programas informáticos, concebidos com o objetivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte, quando não deva ser punido como crime, é punido com coima variável entre € 3750 e € 37 500.

Com este artigo visa-se a utilização por parte do sujeito passivo de programas ou equipamentos informáticos de faturação que observem os requisitos legalmente exigidos. Para além disso, tem este artigo uma finalidade preventiva da fraude e evasão fiscal.

¹⁹² Cf. Artigo 115º do CIRS quanto às exigências legais.

I) Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias

A falta de conta bancária, por quem esteja legalmente obrigado a tê-la, é punível com coima de € 270 a € 27 500.

A falta de realização através de conta bancária de movimentos nos casos legalmente previstos é punível com coima de € 180 a € 4500.

A realização de transações em numerário que excedam os limites legalmente previstos é punível com coima de € 180 a € 4 500.

Ora, sendo um dever acessório do contribuinte quer a posse de conta bancária, quer a sua utilização para os movimentos legalmente previstos, visa-se com este normativo fiscal punir o sujeito passivo pelo seu incumprimento. Para além disso, tem este artigo uma finalidade preventiva da fraude e evasão fiscal, bem como a eficiência de controlo dos registos fiscalmente relevantes.¹⁹³

Resulta desta breve análise pelo regime geral das infrações tributárias que algumas normas preveem situações de concurso aparente entre as contraordenações em causa e o crime de fraude fiscal. Nestas situações, e para que a contraordenação em causa tenha aplicação, terá de se avaliar primeiramente se o comportamento praticado pelo sujeito passivo não integra a previsão normativa do crime de fraude fiscal, sendo que no caso positivo considerar-se-á que o agente praticou o crime fiscal. Ou seja, o sujeito passivo apenas será sancionado a nível contraordenacional se o facto não for punido pelo crime de fraude fiscal.

É o que sucede quanto à aplicação da contraordenação prevista no artigo 118º do RGIT, quanto à falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes, no artigo 119º quanto às omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes, e no artigo 120º quanto à não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução.

A presunção de verdade e de boa-fé das declarações, bem como dos elementos de contabilidade ou escrita, cessará nos casos de omissões, erros, inexatidões ou

¹⁹³ Cf. código anotado e comentado – infrações tributária, RGIT e LPFA, 2017, pp. 189.

indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, de acordo com o artigo 75º, n.º 1 e 2, al. a).

3. Crimes fiscais – crime de fraude fiscal simples e qualificada

O crime de Fraude Fiscal, anteriormente consagrado no artigo 23º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), revogado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho que aprovou o Regime Geral das Infrações Tributárias, encontra-se atualmente previsto no artigo 103º do RGIT. Este artigo dispõe que constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Retira-se, assim, da redação do artigo que é a suscetibilidade de diminuição das receitas tributárias a condição necessária para que determinadas condutas sejam tipificadas como fraude fiscal, o que face à não exigência de existência de dano causado pelo sujeito para a sua tipificação, resulta na classificação generalizada pela doutrina, e acompanhada pela jurisprudência, do crime de fraude fiscal como um crime de perigo.¹⁹⁴

Por outro lado, ressalta-se a necessidade de atuação dolosa por parte do sujeito passivo, para que a conduta seja tipificada como fraude fiscal. O sujeito passivo que pratica determinada conduta suscetível de integrar a previsão normativa do crime de fraude fiscal, fá-lo com a intenção de o realizar.

Como se disse atrás, o mesmo artigo tipifica as condutas ilegítimas que a serem realizadas pelo sujeito passivo poderão dar lugar ao crime de fraude fiscal. Assim, (i) a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; (ii) a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; ou (iii) a celebração de negócios simulados, quer

¹⁹⁴ Vide Acórdão do Supremo de Justiça, Processo n.º 03P132, de 21/05/2003. Por outro lado, cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 3519/02.9, de 23/01/2003, que atribui ao crime de fraude fiscal a classificação de crime de resultado cortado, na medida em que não será necessário que o resultado seja alcançado pelo infrator, bastando que o mesmo tenha em mente consegui-lo.

quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas constituem comportamentos suscetíveis de integrar a prática do crime de fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.¹⁹⁵

Podemos deste modo concluir que, caso o sujeito passivo realize as condutas agora descritas, visando a não liquidação, a não entrega ou pagamento da prestação tributária, a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais, existindo, por conseguinte, a suscetibilidade de diminuição das receitas fiscais, estarão preenchidos todos os pressupostos de aplicação da pena associada ao crime de fraude fiscal, ao sujeito passivo.

O artigo 104º do RGIT trata do crime de fraude fiscal qualificada. Estaremos perante a prática de crime de fraude fiscal qualificada quando ocorra, para além da prática de uma das condutas tipificadas no artigo 103º do RGIT, a prática de duas ou mais das seguintes circunstâncias¹⁹⁶:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar livros ou quaisquer outros elementos referidos no artigo referente à Fraude Simples sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;

¹⁹⁵ O ordenamento fiscal nega, no entanto a qualificação da conduta como fraude fiscal, punindo-a como mera contraordenação quando a vantagem patrimonial ilegítima originada seja inferior a € 15 000, sendo os valores a considerar aqueles que devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária. Adianta-se desde já igual entendimento deverá valer quanto ao crime de fraude fiscal qualificada. Efetivamente, e embora o artigo 104º do RGIT nada esclareça quanto a este aspeto, deverá considerar-se a exigência de uma vantagem patrimonial ilegítima mínima no valor de € 15 000 para que se possa estar perante o preenchimento da previsão normativa do artigo em questão. Cf. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo n.º 67/10.3IDPRT.P1, de 18/09/2013.

¹⁹⁶ Cfr. alíneas do artigo 104º do RGIT.

ou g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

A pena ou multa a cumprir pelo sujeito passivo, caso exista uma qualificação do crime de fraude fiscal, é agravada no caso das pessoas singulares para uma pena de prisão de um a cinco anos e no caso das pessoas colectivas para uma multa de 240 a 1200 dias.¹⁹⁷

Sendo que a mesma pena será aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente ou quando a vantagem patrimonial for superior a € 50 000.¹⁹⁸

Podemos sintetizar o exposto no seguinte quadro:

Falta ou atraso na apresentação da Declaração de Rendimentos, por parte quer dos sujeitos passivos de IRS, quer dos sujeitos passivos de IRC	Coima de € 150 a € 3750
Falta ou atraso na exibição de documentos ou declarações	Coima de € 150 a € 3750
Não prestação de informações ou esclarecimentos que resultem da lei ou sejam exigidos pela administração tributária	Coima de € 150 a € 3750
Falta ou atraso na apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal, por parte quer dos	Coima de € 150 a € 3750

¹⁹⁷ Atente-se que da conjugação do disposto nos artigos 3º, al. a) e 104º do RGIT com o disposto no artigo 23º, n.º 1 do Código Penal, a tentativa da prática do crime de fraude fiscal qualificada será punível, ao contrário do que sucede com a fraude fiscal simples, uma vez que à prática do crime de fraude fiscal qualificada corresponderá uma pena de prisão superior a 3 anos.

¹⁹⁸ Já se a vantagem patrimonial for de valor superior a € 200 000, a pena a aplicar será a prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

sujeitos passivos de IRS, quer dos sujeitos passivos de IRC	
Falta de apresentação, ou apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de atividade, por parte quer dos sujeitos passivos de IRS, quer dos sujeitos passivos de IRC	Coima de € 300 a € 7500
Falsificação, viciação, ocultação, destruição ou danificação de elementos fiscalmente relevantes	Coima variável entre € 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 37 500
Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes	Coima de € 375 a € 22500
Falta de contabilidade organizada ou de livros de escrituração	Coima de € 225 a € 22500
Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução	Coima de € 500 a € 10 000
Atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos	Coima de € 250 a € 5 000
Falta de apresentação, ou não conservação, dos livros de escrituração	Coima de € 75 a € 750
Não emissão de recibos ou faturas ou a emissão fora dos prazos legais	Coima de € 150 a € 3750
Impressão de documentos por tipografias não autorizadas ou Fornecimento de documentos por	Coima de € 750 a € 37 500

<p>peessoas ou entidades autorizadas, mas sem observância das formalidades legais</p>	
<p>Criação, cedência e transação de programas informáticos</p>	<p>Coima variável entre € 3750 e € 37 500</p>
<p>A falta de conta bancária, por quem esteja legalmente obrigado a tê-la</p>	<p>Coima de € 270 a € 27 500</p>
<p>A falta de realização através de conta bancária de movimentos nos casos legalmente previstos</p>	<p>Coima de € 180 a € 4500.</p>
<p>Utilização, alteração ou viciação de programas, dados ou suportes informáticos necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte</p>	<p>Coima variável entre € 750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até € 37 500</p>
<p>Fraude Fiscal</p>	<p>Pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias</p>
<p>Fraude Fiscal Qualificada</p>	<p>Pena de prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas</p>

CAPÍTULO V

DA RELAÇÃO ENTRE O INCUMPRIMENTO DOS DEVERES ACESSÓRIOS DO SUJEITO PASSIVO E O FENÓMENO DA EVASÃO FISCAL

Chegados ao último capítulo da dissertação resta-nos analisar a relação existente entre os deveres acessórios do sujeito passivo e o fenómeno da evasão fiscal.

Como vimos, atualmente os deveres acessórios do sujeito passivo revestem-se de uma especial relevância, que os coloca lado a lado com a prestação principal da relação jurídica tributária – o cumprimento da dívida tributária-, pelo que facilmente se depreende que do seu incumprimento poderão resultar consequências de atendível relevância.

Por outro lado, definimos anteriormente a evasão fiscal como o fenómeno que corresponde à prática por parte do sujeito passivo de determinados comportamentos contra-legal, valorados pelo ordenamento fiscal como ilícitos, ou por outras palavras na violação direta de determinadas normas consagradas pelo legislador, e mais especificamente na violação direta daquelas que comportem deveres de cooperação a cumprir pelo sujeito passivo.

Ora, se da breve enunciação supracitada resultam já algumas evidências da possível relação e influência que os deveres acessórios do sujeito passivo poderão ter com o fenómeno da evasão fiscal, resta-nos proceder a um aprofundamento da temática em jeito conclusivo.

Para tal, resolvemos dispor de um capítulo inteiro para análise das situações de incumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo na relação jurídica tributária e, como vimos, do incumprimento dos mesmos poderá ser originada a aplicação ao sujeito passivo de uma coima ou pena, consoante estejamos perante a prática pelo mesmo de uma contraordenação ou crime. Para além disso, e tendo em conta a provável impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável do imposto, o sujeito passivo poderá ainda ser alvo de avaliação através de métodos indiretos, a ser realizada pela Administração Tributária.

Consideramos que todas as consequências legalmente previstas, provenientes do incumprimento dos deveres acessórios por parte do sujeito passivo, são totalmente compreensíveis atenta a finalidade da sua normatização. Senão, vejamos: tanto os deveres acessórios declarativos como os deveres acessórios contabilísticos e de escrituração têm como função basilar a prestação de informações acerca da real situação tributária do sujeito passivo à Administração Tributária, sendo que a mesma é realizada através da entrega das declarações obrigatórias, a que temos vindo a aludir, nomeadamente através da entrega da declaração de início, de alterações e de cessação da atividade, da entrega da declaração periódica de rendimentos, da entrega da declaração de substituição nos casos a que tenha lugar e de todas as restantes declarações contabilísticas e de escrituração igualmente obrigatórias. Ora, uma vez que a Administração só através da apresentação das declarações enunciadas pelo sujeito passivo adquire o conhecimento dos factos tributáveis relevantes, a omissão ou cumprimento incompleto da mesma poderá resultar, na prática, na desconsideração da existência dos mesmos pela Administração, e conseqüentemente na suscetibilidade de realização de um comportamento prévio por parte do sujeito passivo facilitador do fenómeno da evasão fiscal.¹⁹⁹

Vejamos o exemplo do dever de entrega de declaração de início de atividade que recai sobre o sujeito passivo sempre que inciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos da categoria B²⁰⁰, numa tentativa de esclarecimento do raciocínio que estamos a seguir. Caso não seja cumprido o dever de entrega de declaração de início de atividade pelo sujeito passivo, a Administração Tributária não terá acesso a informação atualizada da real situação tributária existente quanto ao mesmo. Uma vez que não se realizou a comunicação de início da existência de determinado “*facto fiscalmente relevante*”, tendo o sujeito passivo intencionalmente decidido violar a norma que prevê a obrigatoriedade do cumprimento do dever em causa, e caso no exercício do seu poder

¹⁹⁹ Em sentido semelhante, cit. SALDANHA SANCHES, in A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2ª Ed., 2000, pp. 251, “através da atuação dos particulares vamos pois ter o preenchimento de uma tarefa de registo e comunicação de um vasto número de situações de facto, que integram a previsão normativa. E essa tarefa de registo e comunicação dos factos fiscalmente relevantes que são objeto da prévia determinação legal vai constituir o cerne dos deveres de cooperação dos particulares, que vão ter por isso como conteúdo substancial, essencialmente, a prestação de declarações à Administração”.

²⁰⁰ Cfr. Artigo 112º, n.º 1 do CIRS.

de investigação a Administração não obtenha o conhecimento da prática da atividade pelo sujeito passivo, estaremos perante uma clara situação exemplificativa de um comportamento tendencialmente evasivo por parte do sujeito passivo, valorado como ilícito pelo nosso ordenamento fiscal, e originado pela omissão direta da prática de um dever acessório.

A precisa ligação que temos vindo a sugerir entre os designados deveres acessórios do sujeito passivo e o fenómeno da evasão fiscal torna-se evidente quando se verifica que através da violação direta e intencional das normas que preveem a obrigatoriedade dos primeiros, e, portanto, na conseqüente omissão do cumprimento devido, poderá o sujeito passivo praticar um primeiro ato em cadeia suscetível de desencadear o fenómeno evasivo.²⁰¹

Assim e de acordo com o exposto, podemos concluir pela generalizada atribuição de finalidades de âmbito anti-fraude ou anti-evasivas à maioria dos deveres acessórios que recaem sobre os sujeitos passivos.

De facto, e atenta a responsabilidade que atualmente detém o sujeito passivo de revelação da sua própria situação tributária, a necessidade de criação de mecanismos que o pressionem para a prática do correto comportamento a ser realizado, designadamente que o obriguem ao cumprimento de todos os deveres acessórios a que está adstrito, foi efetivada pelo Legislador através da previsão normativa dos deveres declarativos acessórios e dos deveres contabilísticos e de escrituração, mas também e principalmente da criação de rigorosas sanções aplicáveis no caso do incumprimento dos mesmos.

Neste seguimento, consideramos que o Legislador, ao criar e densificar a multiplicidade de deveres acessórios existentes, de certo modo atuou tendo como objetivo o combate ao próprio fenómeno da evasão fiscal. Efetivamente, se o sujeito passivo de modo voluntário cumprir os deveres acessórios a que está legalmente obrigado, certamente não terá oportunidade de agir ilicitamente.

²⁰¹ No mesmo sentido, DUARTE MORAIS, Rui, in Manual de Procedimento e Processo Tributário, pp. 28, que desenvolve que “a importância de tais obrigações é tal (a sua omissão ou cumprimento defeituoso traduzem-se, muitas vezes, na ocultação ou dissimulação dos factos geradores de imposto, ou seja, em evasão fiscal) que o incumprimento é punido a título de contraordenação ou, mesmo, de crime, conseqüências muito mais severas que as resultantes do não cumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo).”

Acrescente-se, como dado estatístico, que de acordo com os dados disponibilizados pelo Relatório anual de atividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, apresentado pelo Governo, em 2016 – e à semelhança do que ocorreu nos anos anteriores – as contraordenações tributárias mais praticadas pelo sujeito passivo são a falta de entrega da prestação tributária prevista e punida pelo artigo 114º do RGIT, que apresenta a maior percentagem de verificação (63%), seguida de perto pelas omissões ou cumprimentos defeituosos dos deveres acessórios que recaem sobre o sujeito passivo, como a falta ou atraso na entrega de declarações, com regulamentação legal prevista no artigo 116º do RGIT, que representa 30% no cômputo geral, a falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações, prevista no artigo 117º do RGIT, e pelas omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes, de acordo como o estipulado no artigo 119º do RGIT.

Já relativamente aos crimes fiscais, é o crime de abuso de confiança que representa a maioria dos processos de inquérito instaurados (86%), apresentando a fraude simples e a fraude qualificada um peso de 12,21%.

Conclusão

Chegados ao final do nosso estudo, e procedendo a uma avaliação interna do exposto, cremos ter alcançado o objetivo a que nos propusemos quando decidimos analisar este tema.

Tendo iniciado a presente dissertação pela abordagem dos conceitos basilares de relação jurídica tributária e seus intervenientes – sujeito ativo e sujeito passivo, sem prejuízo das demais figuras que poderão intervir na mesma – concluímos pela existência de uma obrigação principal de cumprimento da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo, rodeada por uma série de deveres acessórios de conteúdo igualmente obrigatório.

Ora, da definição de deveres acessórios de que partimos, e da exposição que procedemos relativamente à sua influência no processo de investigação realizado pela Administração Tributária, analisámos ainda as consequências advenientes da violação ou incumprimento dos mesmos pelo sujeito passivo, sendo que concluímos que, no limite, este comportamento poderá ser qualificado como infração fiscal, suscetível da consequente aplicação de sanções de natureza contraordenacional ou penal.

Por outro lado, reconhecido como um dos pilares basilares da atuação do Estado, nomeadamente através da atuação da Autoridade Tributária, considerámos ser o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras uma verdadeira prioridade de intervenção do mesmo. De facto, e atentas as consequências sobre a atividade financeira do Estado, bem como sobre os princípios basilares do nosso ordenamento fiscal, provocados pelo comportamento evasivo do sujeito passivo, não se vê como poderia ser de outro modo.

O sentimento de impunidade relativamente à prática de contraordenações e de crimes fiscais, aliado ao conhecimento do número real de processos relativos à prática de infrações fiscais que dão lugar à condenação dos seus agentes, são usualmente considerados como principais factores de incentivo à prática de comportamentos evasivos pelo sujeito passivo. Tomando por exemplo o crime de fraude fiscal, note-se que em Portugal, e tendo por referência o ano de 2016, dos 863 inquéritos iniciados no âmbito deste crime, apenas 191 resultaram na acusação dos agentes infratores.²⁰²

²⁰² Dados obtidos através da consulta do relatório anual de atividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras de 2016.

É de referir que, atenta a priorização do tema, o Legislador aditou à Lei Geral Tributária, através da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento de Estado de 2015, o artigo 64º-B, posteriormente alterado pela Lei n.º 14/2017, de 3 de maio, que determina a publicação anual do valor total e destino das transferências e envio de fundos para países, territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, dispondo o artigo atualmente que anualmente é apresentado pelo Governo à Assembleia da República um relatório detalhado sobre a evolução do combate à fraude e à evasão fiscais em todas as áreas da tributação, explicitando os resultados alcançados, designadamente quanto ao valor das liquidações adicionais realizadas, bem como quanto ao valor das coletas recuperadas nos diversos impostos.

Assim, e tendo por referência o relatório de atividades desenvolvidas no ano de 2016, embora os resultados se apresentem positivos - o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscal que está atualmente em execução apresentou, no ano de 2016, 84 % das suas medidas implementadas ou em curso – prevê-se um longo caminho a percorrer pela Estado, designadamente através da atuação da Autoridade Tributária, até à concretização do objetivo final que se apresenta como sendo o cumprimento voluntário por parte do sujeito passivo de todos os seus deveres e obrigações.

No âmbito do combate à evasão fiscal têm sido ao longo dos anos intensificadas as ações preventivas pela Autoridade Tributária através do aumento das inspeções no âmbito tributário. E para além disso, têm sido criados diversos mecanismos com a finalidade de incentivo do próprio sujeito passivo ao cumprimento voluntário dos seus deveres e obrigações fiscais, sendo a introdução do sistema e-fatura, e a criação da declaração automática de rendimentos importantes exemplos a analisar.

Veja-se, por exemplo, o impacto da implementação do sistema e-Fatura, que proporciona à Autoridade Tributária acesso direto e atualizado a informação resultante dos dados das faturas solicitadas pelos sujeitos passivos, auxiliado pela criação de um incentivo fiscal correspondente a 15 % do IVA suportado em setores de atividade tendencialmente procurados pelo cidadão comum, como é o caso da hotelaria e restauração, reparação de automóveis, reparação de motociclos e cabeleireiro, bem como pelo lançamento do sorteio “fatura da sorte” que ao sortear as faturas identificadas corretamente com o correspondente NIF inseridas no portal permite que

ao sujeito passivo lhe sejam atribuídos prémios, que funcionam como importantes estímulos à solicitação do NIF nas faturas.

O preenchimento automático da declaração de rendimentos do sujeito passivo operada pela Administração Tributária, e baseada nos elementos de que a mesma disponha – funcionando o sistema e-Fatura como um importante suporte de dados informativo -, prevista no artigo 58º - A do CIRS, tem vindo a demonstrar-se também um relevante apoio ao sujeito passivo no cumprimento do seu dever de entrega da declaração de rendimentos.

Todas estas medidas recentemente criadas têm como finalidade principal o combate à fraude e à evasão fiscais, lado a lado com a imposição dos deveres acessórios ao sujeito passivo pois, de facto, e uma vez criados incentivos ao próprio cumprimento destes últimos, maiores probabilidades existirão de redução dos próprios comportamentos evasivos.

Repara-se que atenta a complexidade e os próprios custos associados ao cumprimento dos deveres acessórios do sujeito passivo – especialmente no caso de se tratar de pessoas coletivas, cujos deveres acessórios são tendencialmente mais exigentes²⁰³ - esta criação de meios facilitadores de cumprimento das obrigações a que está adstrito, veio facilitar a própria atuação do sujeito.

Sobre o assunto destaca-se um excerto do relatório anual de atividades desenvolvidas no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras de 2016, que consideramos bastante elucidativo do exposto:

“Deve ainda acrescentar-se que não podemos pensar os mecanismos de combate à fraude e à evasão como um contínuo avolumar de deveres acessórios que sobrecarregam empresas e famílias com custos de cumprimento. Se em alguns domínios é inevitável que a prevenção da evasão fiscal represente custos de cumprimento, na decisão do legislador e na atuação da administração deve estar sempre presente o objetivo de os diminuir, e foi essa preocupação que presidiu à preparação ou

²⁰³ Efetivamente, ao passo que as declarações obrigatórias exigíveis ao sujeito passivo singular se apresentam como relativamente simples, na medida em que o seu conteúdo se baseia na pura declaração dos rendimentos auferidos, como é o caso daquele que recebe rendimentos de trabalho por outrem, o mesmo não sucede quanto às declarações exigíveis a uma pessoa coletiva. Aqui, para além da quantidade de deveres que sobre eles recaem, a própria complexidade dos mesmos é factor a ter em consideração.

concretização, em 2016, de um conjunto de medidas, a maior parte das quais decorrente da aplicação do programa SIMPLEX”.

Em jeito conclusivo, cremos que, ao lado da criação de medidas que induzam o sujeito passivo ao cumprimento voluntário das suas obrigações e deveres fiscais, deve a Administração Tributária centrar a sua atividade de combate à fraude e evasão fiscais na implementação de uma forte estratégia de deteção célere dos comportamentos evasivos.

Uma verdadeira aposta nas técnicas de Big Data, para armazenamento e processamento dos dados, bem como uma aposta na análise de dados, através de algoritmos de machine learning para deteção de fraude permitirá um verdadeiro incremento da eficácia na identificação de situações passíveis de consubstanciarem comportamentos evasivos, através da deteção de padrões e características apenas suscetíveis de serem descobertos por algoritmos matemáticos.

Bibliografia

Geral

Amorim, José De Campos

- Tributação do rendimento das pessoas coletivas: CIRC e Legislação Complementar, Códigos comentados e anotados, Lexit, 2016

- Infrações Tributárias: RGIT e LPFA, Códigos comentados e anotados, Lexit, 2016

Antunes, Francisco Vaz, *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*, Estudos de Direito Fiscal, Teses seleccionadas do 1º curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, FDUP/CIJE, Almedina, 2016

Azevedo, Patrícia Anjos et Teixeira, Glória, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lexit, 2015

Campos, Diogo Leite et al., *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 4ª edição, Lisboa, 2012

Canotilho, J. J. Gomes et Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, 2007

Carlos, Américo Fernando Brás

- *Impostos: Teoria Geral*, 4ª edição, Almedina, 2014

- et Pimenta, Maria Emilia et Durão, João Ribeiro et Abreu, Irene Antunes, *Guia dos impostos em Portugal*, 2017

Catarino, João Ricardo et Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade Volume I*, 3ª edição, Almedina, 2014

Correia, J.M. Sérvulo, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Almedina, 2013

Corte-Real, Carlos Pamplona

- *Curso de Direito Fiscal, Volume I*, Lisboa, 1982

- *A interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português*

Costa, Joaquim Pedro Formigal Cardoso Da, *A evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, Fisco n.º 74/75

Courinha, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*, Coimbra, 2009

Dória, António Roberto Sampaio, *A evasão fiscal legítima: conceito e problemas*, CTF, 1970

Dourado, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal*, Almedina, 2016

Gama, João Taborda Da, *Ato elisivo, ato lesivo: notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português*

Gomes, Nuno de Sá, *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*, 2000

Leitão, Luís Manuel Teles De Menezes, *A evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*, Fisco, Lisboa, a.3 n.32, junho - 1991.

Martínez, Pedro Soares

- *Direito Fiscal*, 10ª edição, Almedina, 2000

Morais, Rui Duarte

- *Manual de procedimento e processo tributário*, Almedina, 2016

- *Sobre o IRS*, 2ª edição, Almedina, 2010

Nabais, José Cabalta

- *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, 2012

- *O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 2015

Neto, Serena Cabrito et Trindade, Carla Castelo, *Contencioso tributário Volume II*, Almedina, 2017

Paiva, Carlos, *Das infrações Fiscais à sua persecução Processual*, 2ª edição, Almedina, 2017

Pereira, Manuel Henrique De Freitas, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, 2017

Pires, José Maria Fernandes et al., *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015

Rocha, Joaquim Freitas Da,

- *Lições de procedimento e processo tributário*, 5ª edição, Coimbra, 2014

- et Silva, Hugo Flores Da, *Teoria Geral da relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017

Sanches, J.L. Saldanha

- *A Quantificação da obrigação tributária, Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, CCTF, Lisboa, 1995

- *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, 2012

- *Limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, 2006

Silva, Isabel Marques Da, *Regime geral das infrações tributárias*, Cadernos IDEFF N°5, 3ª edição, Almedina, 2017

Teixeira, Glória

- *Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário: LGT e RAT, Códigos comentados e anotados*, Lexit, 2017

- *Tributacao do Rendimento das Pessoas Singulares: CIRS e Legislação Complementar, Códigos comentados e anotados*, Lexit, 2017

Vasques, Sérgio, *Manual de direito Fiscal*, Almedina, 2011

Xavier, Alberto, *Manual de direito fiscal*, Volume I, Lisboa, 1981

Revistas

Amorim, José De Campos

- *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*, Revista de ciências empresariais e jurídicas, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

- et Vieira, Lauriana Rita Pires, *Planeamento fiscal abusivo: Exemplificação de alguns esquemas*, Revista Portuguesa de contabilidade, volume VI nº 021, 2016

Carolino, Cassilda, *Planeamento fiscal e os novos deveres de informação perante a administração tributária*, Revista fiscal, 2008

Gaio, António, *Planeamento Fiscal*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, Número 2, Verão

Santos, António Carlos Dos

- *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial à evasão fiscal e ao planeamento abusivo*, Revista de finanças públicas e direito fiscal, Ano 8, Número 1, Primavera

- *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*, Fiscalidade, Revista de direito e gestão fiscal, Lisboa, n.º 38, Abril- Junho, 2009

Páginas de internet consultadas:

<https://www.dgo.pt/Paginas/default.aspx>

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE&xlang=pt

<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21>