

ASPECTOS GERAIS E ESPECÍFICOS DO NOVO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

João Ricardo Catarino

Jurista. Mestre em Ciência Política. Assistente no ISCSP

Nuno Victorino

Jurista. Chefe de Divisão de Contencioso da DRCCAL da DGAIEC

Nota prévia

O presente estudo, na parte relativa aos crimes e contraordenações tributárias especificamente referidas no texto, baseia-se nos comentários produzidos pelos autores numa edição anotada, com jurisprudência e notas remissivas, do novo RGIT, já no prelo, com edição prevista para os primeiros meses de 2002.

Resumo

A expectativa com que era aguardada a publicação do novo quadro infraccional tributário, concretizada através da Lei n.º 15/2001, de 15 de Julho, surgia acrescida pelo facto de, pela primeira vez, o legislador ligar realidades tributárias bem diversas. Ficou demonstrado ser possível e desejável articular a dogmática característica das alfândegas com a mais generalista dos impostos stricto sensu.

O novo RGIT manteve em aberto algumas das questões que os regimes infraccionais anteriores já vinham tradicionalmente levantando. Noutros casos, foi profundamente inovador.

As questões que coloca são objecto de análise neste comentário geral, onde se procuram lançar, numa primeira abordagem, pontos de partida para a sua discussão.

Abstract

The publication of the new tax infraction regime as approved by Law nr. 15/2001, of 15th July, has been waited with some expectation, all the more because it would be the first time for the legislator to bring together quite different tax realities. It therefore became evident that it was both feasible and desirable to establish a connection between the Customs dogmatics and the more general Taxation dogmatics in its stricto sensu.

The new RGIT (General Regime of Tax Infractions) still keeps open some questions already raised by previous infraction regimes. In other cases, it is deeply innovator.

The questions therein raised are the object of study in this general comment, that tries to launch, as a first stage, some starting points for discussion.

INDÍCE

I – INTRODUÇÃO; II - PRINCÍPIOS DO NOVO DIREITO SANCIONATÓRIO FISCAL; III – O NOVO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO; IV - CARACTERES ESPECÍFICOS DO NOVO REGIME DAS

INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS – RGIT; V - ÂMBITO DE APLICAÇÃO; 5. 1 - Processo Penal Tributário; 5. 2. - Processo de contra-ordenação tributária; 5. 3. - Infracções tributárias em especial;

I - INTRODUÇÃO

Se, como se sabe, o objecto e a essência do Direito se consubstanciam na função de disciplina das relações dos cidadãos entre si e das relações entre os cidadãos e o Estado, na garantia de exclusividade e executoriedade do objecto de direitos subjectivos ou na tutela dos interesses por eles legitimamente fruídos ou prosseguidos, é evidente que toda a desobediência às normas de disciplina jurídica, às normas de garantia dos direitos ou às normas de tutela dos legítimos interesses constitui uma violação do Direito. A criação de um qualquer tipo de imposto, pelo estabelecimento do respectivo tipo de incidência real, coloca, por definição, o seu titular activo, normalmente o Estado, na titularidade de um interesse legalmente tutelado cujo objecto lhe confere a possibilidade de exigir o respectivo cumprimento sempre que ocorra facto considerado típico, apto à produção do resultado desejado. Tal interesse converte-se pois, normalmente, em objecto de direito e este em relação jurídica, sempre que ocorram os factos correspondentes aos respectivos elementos reais do tipo de incidência ou sujeição.

Sucedem que o sujeito, pessoa singular ou colectiva, visado como titular da realidade factológica prevista ou como possuidor das características pessoais consideradas no tipo de sujeição, pode, através de uma pluralidade de comportamentos, obstruir a realização dos fins que determinaram o surgimento do tributo, evitando o enquadramento na factologia contida no tipo legal. Quando ilegítimo, tal comportamento, se preenche ou corresponde a qualquer dos tipos de infracção estabelecidos na lei fiscal, constitui facto relevante para o domínio do Direito sancionatório tributário. Sendo evidente a essencialidade do tributo, clara se torna a necessidade do estabelecimento de mecanismos que induzam o destinatário da norma de imposto a acata-la, não apenas como resultante da coacção que em abstracto impregna toda a ordem jurídica, mas, mais especificamente, pelo estabelecimento de um conjunto de tipos de ilícito especificamente dirigidos à infracção àquelas normas e regimes substantivos. Tal realidade apresenta-se como uma inevitabilidade face ao livre arbítrio do destinatário da obrigação, que pode, objectivamente, conscientemente desviar-se do padrão estabelecido, da conduta desejada, conformando-se com o resultado ou consequências da sua conduta. A existência de um direito sancionatório constitui assim a resultante de uma necessidade de garantia e ordem em vista à clássica reintegração da Ordem Jurídica, quando perturbada ou afectada por tal violação. No direito tributário, a violação das leis de imposto pelos particulares pode mesmo ofender ou afectar uma pluralidade de interesses legalmente tutelados ou de direitos devidamente constituídos cuja reintegração se torna, pois, como bem se vê, necessária, num Estado de Direito, seja pela obtenção, por meios coercivos, da efectivação do direito atingido, seja pelo estabelecimento de regimes sancionatórios que, sem prescindir da receita tributária propriamente dita, exigem a tutela da eficácia da prevenção geral em ordem a um elevado grau de cumprimento.

A prática de infracções tributárias, produz mais do que um tipo de danos: o dano directo do sujeito activo do direito tributário cuja satisfação é retardada e obriga o Estado a recorrer a procedimentos sucedâneos, e o dano “social”, constituído pelo desvalor da acção de falta de cumprimento de deveres sociais de colaboração com os órgãos incumbidos da função de ordenação do bem estar colectivo. Ora, se a primeira das violações se realiza, normalmente, através da sujeição a juros compensatórios, a segunda realiza-se pela sujeição a multas, coimas ou à sanção tipicamente penal, destinadas à reintegração do dano social causado pela infracção e à punição do infractor com efeitos reprovatórios.

Consciente destas questões, de resto perenes no seio do Estado de Direito, e do mérito das mesmas no âmbito da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, e das conclusões do relatório “Uma Administração Fiscal para o século XXI”, levada a cabo pela comissão para a Reforma da Administração Tributária, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 de 14 de Julho definiu no seu esquema, como objectivo da Reforma Fiscal para o século XXI, no que respeita às infracções fiscais, ao afirmar que se impunha *“a adequação efectiva do sistema ao combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras adoptando-se, para tal, um regime sancionatório que conjugue os valores de justiça com os objectivos de prevenção e repressão, devendo proceder-se a uma fiscalização sistemática, mas diferencial e selectiva, dos factos tributários e conseqüente reacção contra quaisquer incumprimentos das obrigações fiscais”*.

Mais se pretendia uma actuação que visasse a harmonização dos sistemas sancionatórios contemplados nos Regimes Jurídicos das Infracções Fiscais Aduaneiras e das Infracções Fiscais Não Aduaneiras e demais diplomas complementares, impondo-se uma regulamentação uniforme dos institutos da actuação em nome de outrem, da responsabilidade das pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados e da responsabilidade subsidiária, quer a nível de tipos quer a nível da dosimetria das sanções aplicáveis, porquanto uns e outros eram neles tratados de forma diferenciada.

É assim, nesta sequência (*vide* Relatório Silva Lopes para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal - 1996) que foi criado um grupo de trabalho constituído no seio do Conselho Superior de Finanças com vista à revisão dos regimes infraccionais existentes (RJFA e RJFNA). Entendeu-se pois que o direito substantivo fiscal, à semelhança de outras normas de direito não poderia deixar de ser acompanhado de um eficaz e proporcional sistema sancionatório, sem o qual as infracções e situações de incumprimento se multiplicariam de forma crescente com prejuízos irreparáveis para a economia Nacional.

Impunha-se assim, a criação de um adequado sistema sancionatório que permitisse combinar estes factores (eficácia, proporcionalidade e efectividade) com as finalidades próprias das sanções em cada uma das áreas do direito tributário – o fiscal e o aduaneiro – sem esquecer que a estreita ligação a critérios de prevenção (geral ou especial) e repressão (da fraude e evasão fiscal) continua a ser ambição confessa de qualquer Estado Moderno. Daí, como não podia deixar de ser, importava estabelecer critérios pelos quais de acolhessem no novo regime uma clara medida de correlação entre a gravidade das infracções e a proporcionalidade da (sanção) deve ser efectiva, prevenindo-se assim (prevenção) a proliferação das situações infraccionais.

Tais preocupações eram tanto mais legítimas quanto é certo que num passado mais ou menos recente, se assistiu quer no âmbito de direito Tributário geral, quer no âmbito do direito tributário especial ou aduaneiro, a diversas

tentativas de concretização deste esforço legislativo. No que ao Direito Tributário geral especificamente interessa, é conhecido o insucesso do então Dec. Lei n.º 619/76 de 27 de Julho, em especial no que respeita ao estabelecimento da pena de prisão para as infracções fiscais de maior gravidade, cuja pouca eficácia todos reconheceram.

Mais proximamente e após a conclusão da última reforma da tributação do rendimento, de 1989, o novo Regime Jurídico das Infracções não Aduaneiras, aprovado pelo Dec. Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro, veio a consagrar algumas soluções que não foram isentas de críticas e culminaram com a revisão operada pelo Decreto-Lei n.º 324/93 de 24 de Novembro. Porém, também ao nível do Direito Tributário especial aduaneiro os respectivos regimes sofreram também vicissitudes dignas de romance. Na realidade, passando fosse pela curta vigência de uns ou pela inconstitucionalidade de outros, o Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei 376^A/89 de 15 de Outubro veio a padecer de um mal comum a sua rápida desactualização, com consequências nefastas ao nível dos valores que pretendia prosseguir.

Apesar de ser um diploma de 1989 posterior à Adesão de Portugal às comunidades europeias, encontrava-se imbuído de uma espiritualidade anterior à Adesão, empregando terminologia desactualizada face a tal evento e deixando de fora certas realidades que surgiram por via da mesma, o que não era pouco.

II - PRINCÍPIOS DO NOVO DIREITO SANCIONATÓRIO FISCAL

Na sequência da reforma operada com o Dec. Lei n.º 394/93 de 24/11, no que respeita ao direito sancionatório fiscal geral (RJIFNA) parece claro que o legislador terá pretendido, com o presente RGIT, como que afastar a ideia de que as infracções fiscais seriam delitos menores no universo do direito criminal fosse pela fraca aplicabilidade prática dos seus tipos, fosse pela consciência jurídica dominante, extravasada até nalguns dos mais importantes arestos judiciais que foram sendo promanados nesta matéria.

Efectivamente, a nosso ver, parece ser claro que o esforço do legislador foi conseguido, no que respeita à clara intenção de aproximação dos limites e dos regimes das penas aplicáveis aos crimes comuns, aos crimes Tributários comuns e fiscais. Pretendeu-se assim, claramente, operar uma aproximação ao direito criminal comum sem alienar a sensação muitas vezes sentida de que tais infracções teriam dignidade social inferior, como que se criando um sentimento de impunibilidade.

Por outro lado, no pleno respeito pelo princípio de celeridade processual, aliviam-se os Tribunais Tributários de conhecer de matéria transgressional (à semelhança do que já aconteceu no RJIFA) passando tais matérias a ser conhecidas e apreciadas na Administração em sede de processo contra-ordenacional, permitindo-se a sua resolução de forma célere eficaz e efectiva e reconhecendo-se aos Tribunais Tributários a sua função genuinamente jurisdicional.

Também se pretendeu com o presente regime, estimular a criação, manutenção e utilização de bases de dados com acesso às novas tecnologias de informação, propiciando assim o desenvolvimento de instrumentos que tornem viável o cruzamento da informação e a rápida detecção de situações irregulares e infraccionais. Na realidade, tais mecanismos, aliados a uma correcta gestão dos sistemas de informação com apelo à utilização de

perfis de risco, quer no que respeita a sectores de actividade, empresas ou acções, permitirá num futuro próximo, com o incremento da actividade investigatória da Administração Tributária, combater de forma mais eficaz a fraude e os ilícitos tributários.

Consagrou-se ainda, no presente RGIT, uma série de normas sancionatórias de um conjunto de deveres dos contribuintes para com a Administração fiscal, os quais encontravam já consagração na LGT, CPPT e RCPIT. Efectivamente, a relação do contribuinte com a Administração fiscal, em sede de pagamento de impostos, deve ser de natureza sã, leal e cooperante, por forma a que a Administração fiscal possa desenvolver plenamente os objectivos a que se propõe e que constitui sua missão.

Do ponto de vista do direito sancionatório fiscal especial (aduaneiro) as preocupações de legislador foram um pouco mais além, procurando acompanhar a evolução da actividade aduaneira. Neste âmbito poder-se-á afirmar que as Alfândegas modernas deixaram de ser meros cobradores de impostos para passarem a ter um papel cada vez mais interventivo na vida das sociedades em que se inserem e na vida comunitária. Efectivamente, a responsabilidade de cada uma das alfândegas comunitárias deixou de ser local ou nacional para passar a uma dimensão inserida num mercado global único com vista a uma Europa unida que se pretende construir.

Assim, as áreas de intervenção aduaneira extravasaram fronteiras e diversificaram-se, passando a englobar situações tão distintas como sejam, a protecção da saúde Pública, a defesa da paz e dos interesses estratégicos, a manutenção da segurança e ordem públicas, a protecção do património cultural, a preservação da fauna e flora selvagens, a preservação do meio ambiente, a defesa do consumidor, etc.

Daí que se encontrem na actual penologia aduaneira (nos crimes e nas contra-ordenações) preocupações ligadas não só à importação e circulação das mercadorias, como também ao controlo da fronteira externa comunitária e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, e, designadamente no âmbito da cultura, do ambiente e da segurança e saúde públicas e por fim no que respeita à administração dos impostos especiais sobre o consumo e os demais impostos indirectos que estão cometidos às Alfândegas.

III - O NOVO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Os dois regimes infraccionais existentes careciam de revisão urgente e adequada. Na realidade encontrando-se já em vigor à cerca de 12 anos (num caso e 11 no outro), tendo sido sujeitos neste período a meras operações de cosmética, não acompanharam a evolução social e económica entretanto operada na sociedade Portuguesa no último decénio.

Porém, ao nível aduaneiro tal desactualização resultou ser ainda maior. Efectivamente, após 1989 o direito aduaneiro nacional sofreu, por via comunitária, uma evolução demasiado grande que carecia de acompanhamento a nível sancionatório. Assim, um conjunto de novos actos legislativos surgiu a regular a actividade aduaneira e o seu posicionamento no mercado único, de que são exemplos o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho de 12 De Outubro de 1992, que Estabelece O Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e o Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento

(CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (DACAC) e toda a regulamentação comunitária em sede de Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) .

Mas também no que respeita a novas realidades orçamentais ligadas a outros regimes aduaneiros como é o caso de exportação (Reg. CEE 3665/87 da Comissão 27/11). Efectivamente, surgiu neste domínio a problemática das restituições à exportação, com óbvia necessidade de enquadramento legislativo sancionatório. Também no regime automóvel, no que respeita ao regime geral de importação (Dec. Lei n.º 40/93 de 18/02) de admissão temporária (Dec. Lei n.º 264/93 de 30/07) e alguns regimes especiais (como por exemplo os constantes dos DL 371/85 de 19/09, Dec. Lei n.º 103 A/90 de 22/03, Dec. Lei n.º 56/93 de 01/03), importava regulamentar e prever no actual direito sancionatório aduaneiro.

Ainda no que respeita ao RJIFA, do ponto de vista do processo contra-ordenacional, várias outras matérias careciam de atenção do legislador, tal como seja a prescrição, a punibilidade da tentativa e da negligência e a dosimetria das sanções. Como é sabido, a maioria das infracções de natureza contra-ordenacional são infracções omissivas, e de entre estas por incumprimento de prazos, tornava-se assim fundamental introduzir um critério de valoração que permitisse graduar de forma mais gravosa os casos em que a dilação temporal do incumprimento fosse maior.

Adicionalmente uma das figuras que necessitava de rápida alteração por parte do legislador referia-se precisamente ao instituto do pagamento voluntário neste regime infraccional (RJIFA). Na realidade, este instituto em termos de solução legislativa diferia em larga medida dos seus congéneres (LQCO e o próprio RJIFNA). Assim permitia-se o pagamento voluntário das coimas perante a autoridade instrutora do processo ou, nos 10 dias seguintes à notificação para prestar declarações ou para contestar, perante a entidade competente para aplicação da coima. (Artº 65.º do RJIFA).

Ora tal regime da forma que se encontrava consagrado não permitia cumprir os objectivos que tal instituto deveria proporcionar, quais fossem os de incentivar o infractor a pôr termo ao processo de contra-ordenação de forma voluntária e rapidamente, com poupança de custos processuais para ambas as partes (a administração e o infractor).

No entanto, estabelecendo-se que este pagamento só poderia ser feito nos dez dias seguintes à notificação para prestar declarações ou para contestar, e consagrando-se para tal correspondência a *uma décima parte do máximo da coima aplicável, que não poderia, todavia, exceder quatro vezes a prestação tributária aduaneira, acrescido de 10% do total a pagar, a título de taxa administrativa*, levaria a que frequentemente não se considerasse tal possibilidade no caso das pequenas infracções (onde o pagamento voluntário para as pessoas singulares seria de cerca de 120.000\$00 e para as pessoas colectivas de cerca de 240.000\$00).

Obviamente que o legislador deixava uma porta aberta para o cumprimento daqueles objectivos, que permitiriam a algumas entidades mais esclarecidas e razoáveis tornar mais maleável tão rígidos critérios. Referimo-nos concretamente ao art.º 66º, ao *pedido de liquidação* e ao n.º 5 do art.º 65º, todos do RJIFA. Quanto ao primeiro, permitia-se que o arguido pudesse requerer, em qualquer estado do processo, a liquidação e pagamento de todas as importâncias pelas quais fosse responsável, quanto ao segundo, embora correndo o risco de fugir ao carácter excepcional do preceito para os casos em que se considerasse que a infracção não era grave, a culpa do agente

era diminuída, a sua situação económica não fosse folgada e o benefício retirado da prática da infracção pequeno, tornava possível diminuir o montante do pagamento voluntário a limites mais razoáveis (metade dos discriminados).

Consideramos todavia que o sacrifício do carácter excepcional da norma é bem compensado pelo pleno cumprimento dos princípios da proporcionalidade, celeridade e efectividade, princípios não poucas vezes proclamados pela doutrina e aclamados pela jurisprudência. Ora, tais factores, assim como outros a nível processual, foram objecto de profunda reflexão e plena consagração no novo regime infraccional por forma a garantir-lhe a unidade, harmonização e eficácia, qualidades que o recente direito tributário tem procurado cumprir.

Entre a introdução da reforma da tributação do rendimento de 1989 e a aprovação pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, do RJIFNA, mediou um período superior a um ano durante o qual a violação das obrigações acessórias do novo sistema ficou sem qualquer sanção de natureza penal. De resto, como é sabido, o próprio RJIFNA se revelou em parte inadequado, designadamente quanto aos princípios da pena de prisão meramente alternativa da multa não paga, ou seja, como medida meramente subsidiária ou suplente da pena de multa, e a obrigatoriedade do automático arquivamento pelo Ministério Público do processo penal fiscal, caso o contribuinte satisfizesse o imposto em falta e acréscimos legais, o que conduziria à sua rápida alteração pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro.

Também o direito contra-ordenacional aduaneiro anterior ao RJIFA, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, veio a ser objecto de sucessivas declarações de inconstitucionalidade, com o consequente prejuízo do combate à fraude e evasão fiscais aduaneiras e incerteza sobre as sanções a aplicar. Com a entrada em vigor destes dois diplomas o direito sancionatório tributário passou a dispor de um quadro jurídico estável, embora bicéfalo, assente fundamentalmente na distinção entre o ilícito criminal e o ilícito de mera ordenação social, o chamado ilícito administrativo das contra-ordenações, onde as realidades especificamente tributárias e aduaneiras mantinham válidas soluções normativas muitas vezes pouco ou mesmo nada articuladas entre si.

Em jeito de síntese pode pois afirmar-se que:

- 1- O novo direito infraccional fiscal no pleno cumprimento do princípio da unidade, da celeridade e garantia da cobrança dos tributos, criou um conjunto de normas sancionatórias aplicáveis quer ao direito tributário comum quer ao direito tributário especial ou aduaneiro;
- 2- Clarificou e aproximou ao direito penal comum as normas de processo penal tributário e as sanções aplicáveis aos tipos, com ganhos desde logo na maior facilitação da aplicação dos regimes;

- 3- Ao nível do regime infraccional aduaneiro foram actualizadas as normas relativas à investigação criminal (à semelhança do que já acontecia no direito tributário comum), à responsabilidade das pessoas colectivas e dos seus órgãos, ao pagamento voluntário das coimas;
- 4- Foi rectificada a dosimetria das sanções, tornando-a mais racional, proporcional e justa, tendo em conta a efectividade da cobrança da receita tributária;
- 5- Permitiu-se com estes avanços legislativos e a unificação dos regimes infraccionais criar condições para a criação de bases de dados eficazes e para o cruzamento de informação, por forma a tornar mais célere e efectivo o combate à fraude e evasão fiscal, quer na área fiscal quer na aduaneira;

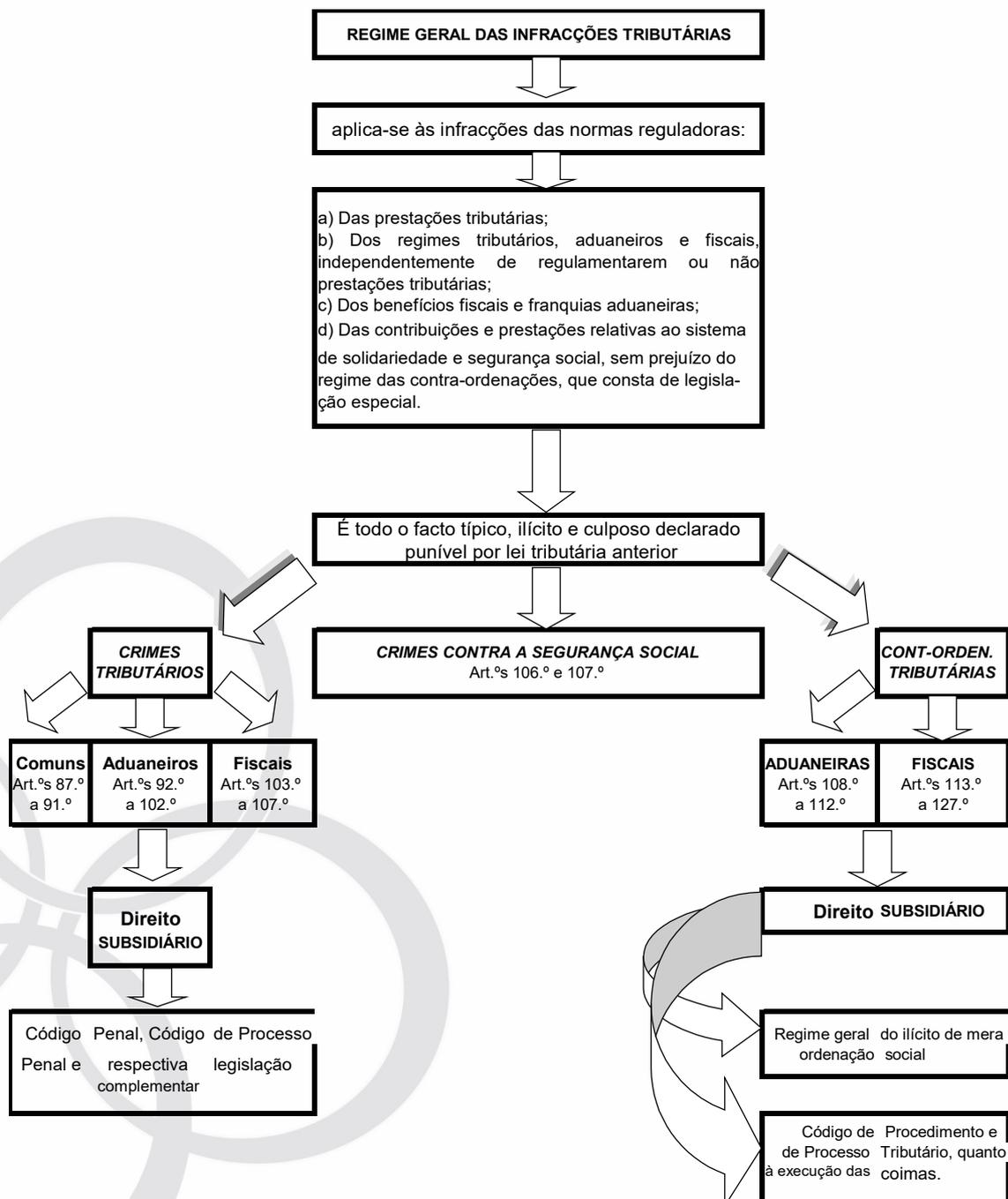
IV - CARACTERES ESPECÍFICOS DO NOVO REGIME DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS – RGIT

Em inícios de Julho do corrente ano, entrou em vigor um novo regime das infracções tributárias. Para as três instituições envolvidas, a Direcção Geral das Contribuições e Impostos, a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e a Segurança Social, é a primeira vez que existe um regime infraccional unificado (embora, no que respeita à Segurança Social, seja abrangido tão somente a parte criminal).

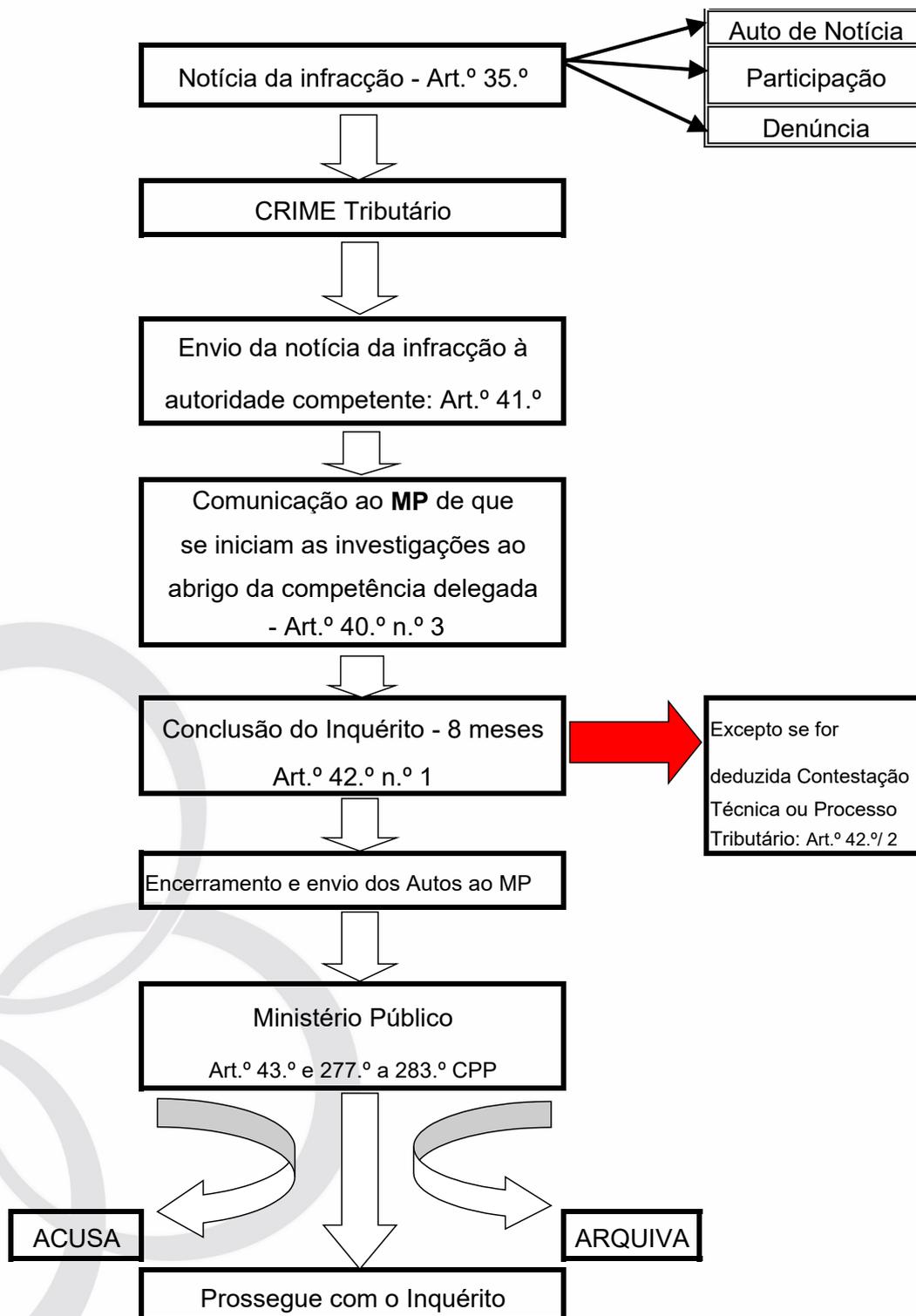
A nível estrutural, assiste-se então a uma verdadeira codificação, com preocupações evidentes na matéria processual, onde o legislador procurou e cuidou de aproximar o novo regime aos novos Códigos Penal e do Processo Penal, não descurando no entanto os seus objectivos em matéria tributária, como seja a constante procura da reposição da verdade fiscal e a efectiva cobrança dos tributos.

V - ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Assim, se pretendermos esquematizar o âmbito de aplicação deste novo Regime infraccional teremos:



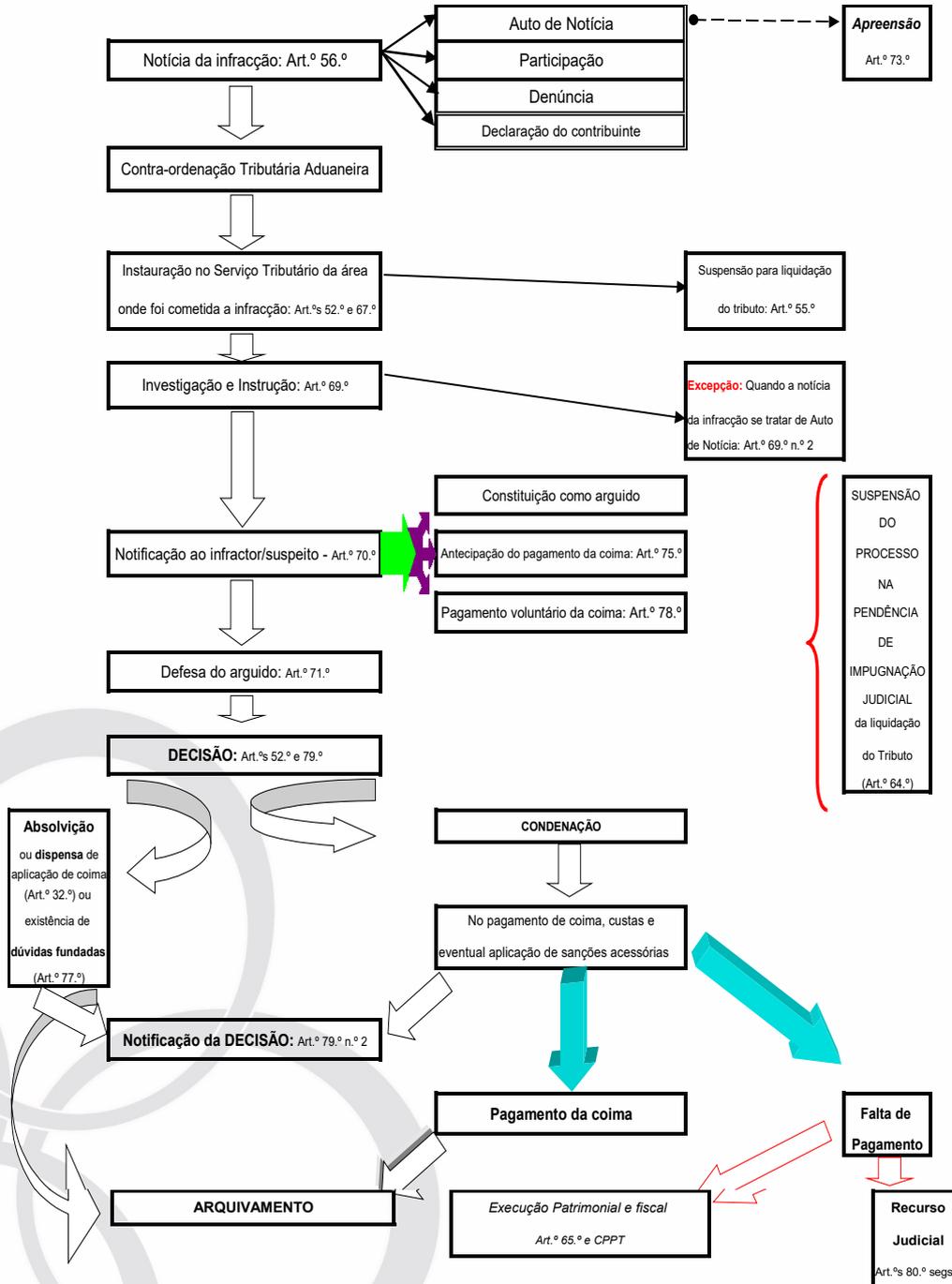
5.1 - Processo Penal Tributário



5. 2. - Processo de contra-ordenação tributária

Ficam sujeitas ao processo de contra-ordenação tributário as infracções tributárias sem natureza criminal.





5.3. - Infracções tributárias em especial

Quanto a estas, os quadros comparativos seguintes ajudam a entender a evolução legislativa verificada e bem assim os termos de aplicação dos novos tipos de ilícito.

Crimes tributários comuns



Tipificação	Comentários
<p><i>Burla tributária</i> Incorre no crime de burla tributária quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a Administração Tributária ou a Administração da Segurança Social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro sendo tais factos punidos com prisão até três anos ou multa até 360 dias.</p> <p>No entanto se a atribuição patrimonial for: de valor elevado, a pena é a de prisão até cinco anos ou multa até 600 dias; se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas; As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim supra mencionado, não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.</p> <p>A tentativa é sempre punível.</p>	<p>Como se pode observar o crime de burla tributária, constituindo embora uma figura autónoma relativamente à burla prevista no Código Penal, apresenta, em relação a esta, diversas características comuns. Assim, tal como emerge do n.º1 do preceito sob anotação, também na burla tributária releva o erro como meio de execução da burla e, além dele, o engano. Não se trata porém, a nosso ver, de qualquer erro ou engano. Parece-nos necessário que tal erro ou o engano tenham sido provocados astuciosamente pelo agente da infracção, isto é, usando de um meio engenhoso para enganar ou induzir um erro. Trata-se de uma exigência que acresce a um dolo que já de per si é específico, pois que se exige a intenção de enriquecimento ilegítimo embora não parece necessário à caracterização que o agente tenha um relação efectiva com a administração tributária, nada impedindo que seja criada a falsa aparência da mesma, provocada tendo em vista o enriquecimento ilegítimo.</p> <p>A principal novidade introduzida nesta especial, para além da inclusão no novo regime geral dos crimes aduaneiros, é a divisão em dois dos tipos dos crimes tributários: <i>os comuns</i>, em que se incluem a chamada <i>burla tributária</i>, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo e os fiscais, a fraude, a fraude qualificada a o, abuso de confiança. Está pois essencialmente em causa o esclarecimento das dúvidas que até aqui prejudicavam a efectiva punição dos chamados crimes fiscais</p> <p>De resto, como se constata, procede-se no RGIT a uma nova arrumação. Parece-nos evidente que a principal novidade reside exactamente na inclusão no novo regime geral dos crimes aduaneiros, e, para além disso, na divisão em dois dos tipos dos crimes tributários: <i>os comuns</i>, em que se incluem a agora denominada <i>burla tributária</i>, a <i>frustração de créditos</i>, a <i>associação criminosa</i>, a <i>desobediência qualificada</i> e a <i>violação de segredo</i> e os crimes “tipicamente” fiscais, a <i>fraude</i>, a <i>fraude qualificada</i> a finalmente o <i>abuso de confiança</i>. Este é pois o quadro de arrumação global que se inicia com este Artigo 87.º.</p>
<p><i>Frustração de créditos</i> Incorre no crime de frustração de créditos quem, sabendo que tem de entregar tributo já</p>	<p>Pode dizer-se que se dá a <i>frustração de créditos</i> fiscais sempre que a administração tributária, sendo já credora de um imposto liquidado ou, nos casos em que não se encontrando ainda determinado o seu montante pelos</p>

<p>liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário sendo tais factos punidos com prisão até dois anos ou multa até 240 dias. Incorre também em tal crime quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social, é punido com prisão até um ano ou multa até 120 dias.</p>	<p>serviços competentes, esteja já em tramitação o procedimento que tenha em vista a respectiva liquidação, seja ou possa vir a ser impedida de materializar a sua cobrança por factos imputados ao sujeito passivo, desde que estes se mostrem inequivocamente tendentes, por qualquer forma, a alienar, danificar, ocultar, fazer desaparecer ou onerar o seu património que, nos termos da lei, responde pelas suas dívidas fiscais. Tais actos poderão colocar o devedor na posição de insolvente, prejudicando gravemente os interesses do Estado.</p> <p>São pois, a nosso ver, três os pressupostos que integram o crime da <i>frustração de créditos fiscais</i>:</p> <p>a) - A existência de imposto liquidado e, segundo se julga, de prestações parafiscais, ou, ainda, quando esteja em vias de liquidação, verificados que sejam neste último caso os condicionalismos necessários para o efeito;</p> <p>b) - A prática de qualquer daqueles actos destinados a colocar o sujeito passivo numa situação de insolvência, privando dessa forma o Estado da cobrança dos impostos que lhe são devidos.</p> <p>c) - A intenção, na prática desses actos, de prejudicar a Fazenda Nacional com o não pagamento total ou parcial dos impostos devidos. Trata-se de intenção de carácter doloso na medida em que o devedor para se furtrar ao pagamento de imposto, se torna voluntariamente insolvente.</p>
<p>Associação criminosa</p> <p>Incorre no crime de quem promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes tributários sendo punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal. Na mesma pena incorre quem fizer parte de tais grupos, organizações ou associações ou que os apoiar, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos.</p> <p>Para além do exposto, quem chefiar ou dirigir os grupos, organizações ou associações referidos será punido com pena de prisão de</p>	<p>Este é um preceito novo em matéria de crimes fiscais não aduaneiros uma vez que já constava do art.º 34.º do RJFA. Tal como resulta de forma clara, o seu regime não se afasta muito do conceito geral de <i>associação criminosa</i> emergente do Código Penal, sendo até participe das suas características essenciais. Agora porém, prevalece o princípio da especialidade das infracções tributárias sobre as comuns pelo que o recurso à lei penal se deve fazer apenas nos termos do n.º 2. A associação criminosa, destina-se a punir as condutas dirigidas especificamente à prática de crimes tributários, quer comuns quer especiais e é essencialmente idêntico, na moldura penal aplicável (um a cinco anos), salvo quando a pena aplicável aos crimes seja superior, que se elevam para dois a oito anos em caso dos dirigentes a organizadores, ao art. 299º do CP.</p>

<p>dois a oito anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.</p> <p>As penas referidas podem ser especialmente atenuadas ou não ter lugar a punição se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações, ou comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar a prática de crimes tributários.</p>	
<p><i>Desobediência qualificada</i></p> <p>A não obediência devida a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário faz incorrer o infractor em crime de desobediência qualificada, sendo punidos tais factos com pena de prisão até dois anos ou de multa até 240 dias.</p>	<p>Também este é um preceito novo. O seu regime constitui uma consequência directa das derrogações ocorridas em matéria de sigilo fiscal, nos termos do determinado na Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Tendo a lei facultado à Administração o poder de aceder directamente aos documentos bancários nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, haveria que criar regime legal que sancionasse as recusas. A criminalização destas foi a forma encontrada para conferir eficácia ao regime emergente do art.º 63-B da LGT, aditado pelo diploma supra identificado. Está especificamente em causa o segredo bancário e não qualquer outro segredo em geral. O preceito deve ser articulado com o disposto no artigo 63.º da LGT.</p>
<p><i>Violação de segredo</i></p> <p>Incorre em crime de violação de segredo quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a Segurança Social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas sendo punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.</p> <p>Incorre também em crime de violação de segredo funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros sendo tais factos punidos com prisão até três anos ou multa até 360 dias. Este segredo ilicitamente revelado deverá ter sido obtido</p>	<p>Este crime prende-se directamente com o amplo princípio da administração aberta, com o qual não colide, embora aqui se punam exclusivamente as condutas dolosas, uma vez que quando perpetradas a título negligente caberão no âmbito da previsão do art.º 115.º, como contra-ordenação. O problema do sigilo, numa perspectiva estritamente constitucional, permite destacar, desde logo, a existência de valores antiómicos, a saber, por um lado os relativos ao direito à reserva da vida privada – cfr. artigo 26.º n.º 1 da CRP – e, por outro, os que corporizam a ideia da consagração constitucional expressa emergente do artigo 268.º do texto fundamental. A administração aberta, na medida em que prossegue o interesse público, não pode ser tida por tão aberta que não existam matérias excepcionadas. De facto, tal princípio deve ser razoavelmente temperado com o interesse público que, muitas vezes, não admite o amplo conhecimento dos factos que só a alguns interessam. Compreende-se pois que, pela intensa violação dos interesses que impediam a divulgação de factos de que o agente tem conhecimento por causa das suas funções públicas, a reacção apresente uma intensidade tal que justifique a sua caracterização como crime. No plano</p>

através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.	tributário, não só os funcionários como a própria Administração Fiscal estão estritamente impedidos de divulgar factos recolhidos para certos fins. Sobre aqueles impende o dever de sigilo quanto a todos os factos que possam integrar o amplo conceito de “segredo fiscal”, cujos termos o preceito não delimita.
--	--

Crimes aduaneiros

<i>Tipificação</i>	<i>Comentários</i>
<p>Contrabando</p> <p>Incorre no crime aduaneiro de contrabando quem, por qualquer meio:</p> <p>a) Importar ou exportar ou, por qualquer modo, introduzir ou retirar mercadorias do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela autoridade aduaneira para cumprimento das formalidades de despacho ou para pagamento da prestação tributária aduaneira legalmente devida; ou</p> <p>b) Ocultar ou subtrair quaisquer mercadorias à acção da administração aduaneira no interior das estâncias aduaneiras ou recintos directamente fiscalizados pela administração aduaneira;</p> <p>c) Retirar do território nacional objectos de considerável interesse histórico ou artístico sem as autorizações impostas por lei; ou</p> <p>d) Obter, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, o despacho aduaneiro de quaisquer mercadorias ou um benefício ou vantagem fiscal; ou</p> <p>sendo tais factos punidos com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a 7500 € ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da</p>	<p>Acerca deste novo crime de contrabando, poder-se-á dizer que a exemplo do que se verificou com a legislação espanhola, este, foi profundamente reformulado. A descrição típica do crime de contrabando constitui uma novidade. Na realidade, por mais de uma centena de anos o crime de contrabando de importação sempre esteve, de alguma forma, ligado à omissão de passagem pelas Alfândegas.</p> <p>A descrição típica da alínea a) deste preceito permite que se passe a considerar como crime de contrabando algumas situações que anteriormente configuravam tão somente uma contra-ordenação de descaminho. A evolução do modelo punitivo que emerge do Artigo 2.º da Lei Orgânica espanhola, 12/95, de 19 de Dezembro, (de repressão do contrabando) foi acompanhada pelo legislador português, pelo que neste se evidencia um acentuado paralelismo quanto à terminologia adoptada, que assim surge adequada às profundas transformações sofridas pelas alfândegas. Justificam-no a criação do mercado único comunitário e as novas funções que àquelas foram atribuídas, bem como o alargamento do elenco das acções típicas a comportamentos substancialmente correspondentes a fraudes, mas que são tipificados como contra-ordenações na legislação aduaneira punitiva vigente (art.º 35.º do RJIFA descaminho) e o estabelecimento de um valor mínimo das mercadorias objecto da infracção como elemento do tipo criminal, e a correspondente qualificação como contra-ordenação dos factos tipicamente ilícitos e culposos em que o valor das mercadorias objecto da infracção não atinja esse valor.</p> <p>Apesar de tudo, vale a pena salientar que o novo tipo de ilícito não vai tão longe como sucede com o modelo onde se inspirou, uma vez que, por um lado, as acções</p>

<p>infracção for de valor aduaneiro superior a 25 000 €, se pena mais grave lhe não couber por força de outra disposição legal.</p> <p>A tentativa é punível.</p>	<p>típicas são menos abrangentes, e, por outro, o valor mínimo das mercadorias objecto da infracção corresponde a menos de metade do valor fixado pela legislação espanhola.</p> <p>Constituem como vimos, <i>pressupostos de punibilidade</i> como crime de contrabando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) - Elementos objectivos do tipo: a verificação dos factos supra descritos. b) - Elementos subjectivos do tipo: Dolo c) - Prestação tributária superior a 7500 €, ou <p>Não havendo prestação tributária, a mercadoria objecto de infracção tenha valor aduaneiro superior a 25000 € (limite negativo da incriminação)</p>
<p><i>Contrabando de circulação</i></p> <p>Incorre em crime de contrabando de circulação, quem, por qualquer meio, colocar ou detiver em circulação, no interior do território nacional, mercadorias em violação de leis aduaneiras relativas à circulação interna ou comunitária de mercadorias, sem o processamento das competentes guias ou outros documentos legalmente exigíveis ou sem a aplicação de selos, marcas ou outros sinais legalmente prescritos, sendo tais factos punidos com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a 7500 € ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a 25 000 €.</p> <p>A tentativa é punível.</p>	<p>Este crime corresponde o preceito aos Artigos 22º e 39.º, n.º 1 do RJFNA adequando-se contudo a respectiva punição às regras do Código Penal de 1995 e estabelecendo um valor mínimo da mercadoria objecto da infracção como elemento do tipo, à semelhança da opção legislativa tomada a propósito do contrabando, no Artigo anterior.</p> <p>Como vimos, são pressupostos de punibilidade como crime de contrabando de circulação:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Elementos objectivos do tipo: colocar ou deter por qualquer meio, em circulação no interior do território aduaneiro mercadorias em violação de leis aduaneiras relativas à circulação interna ou comunitária de mercadorias sem o processamento das competentes guias ou outros documentos legalmente exigíveis ou sem a aplicação de selos, marcas ou outros sinais legalmente prescritos. - Elementos subjectivos do tipo: Dolo - Prestação tributária superior a 7500 €, ou <p>Não havendo prestação tributária, a mercadoria objecto de infracção tenha valor aduaneiro superior a 25000 €. (limite negativo da incriminação)</p>
<p><i>Contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações</i></p> <p>Incorre em crime de contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações quem, a bordo de embarcações de arqueação não superior a 750 t, detiver mercadorias de circulação condicionada destinadas a comércio, com excepção de pescado, sedo tais factos punidos com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias.</p>	

Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo

Incorre em crime de fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo quem, no decurso do transporte de mercadorias expedidas em regime suspensivo: subtrair ou substituir mercadorias transportadas em tal regime; alterar ou tornar ineficazes os meios de selagem, de segurança ou de identificação aduaneira, com o fim de subtrair ou de substituir mercadorias; não observar os itinerários fixados, com o fim de se furtar à fiscalização; não apresentar as mercadorias nas estâncias aduaneiras de destino.

Os factos descritos são, punidos com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a 7500 € ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a 25 000 €.

A tentativa é punível.

Acerca deste crime poder-se-á dizer que corresponde ao artigo 28.º do RJFA adequando-se a respectiva punição às regras do Código Penal de 1995, e estabelecendo um valor mínimo da mercadoria objecto da infracção como elemento do tipo.

A questão relativa à falta de apresentação das mercadorias nas estâncias aduaneiras de destino, constitui um novidade em relação ao RJFA. Na realidade, estas situações relativas à falta de apresentação das mercadorias na estância de destino no âmbito dos regimes suspensivos, mormente o regime de Trânsito, eram enquadráveis como situações de contrabando na medida em que se configuravam como situações de introdução de mercadorias no consumo sem passarem pelas Alfândegas. Ou como situações enquadráveis na contra-ordenação de descaminho, na medida em que se traduziam na prática de factos que levavam a que fosse evitado o pagamento da prestação tributária aduaneira.

Introdução fraudulenta no consumo

Incorre em crime de Introdução fraudulenta no consumo quem, com intenção de se subtrair ao pagamento dos impostos especiais sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos ou tabaco: introduzir no consumo produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; produzir, receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, em regime suspensivo, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, já introduzidos no consumo noutro Estado membro, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas; introduzir no consumo, detiver ou consumir produtos tributáveis com violação das normas nacionais ou comunitárias aplicáveis em matéria de marcação, coloração, desnaturação ou selagem; introduzir no consumo, detiver ou consumir produtos tributáveis destinados a consumo noutra

O crime de Introdução fraudulenta no consumo é uma inovação deste RGIT, uma vez que do anteprojecto no Título I constava um Capítulo IV sob epígrafe “*Crimes tributários em matéria de impostos especiais sobre o consumo*” com três Artigos, a saber; os Artigos 101º Álcool e bebidas Alcoólicas, 102º Produtos petrolíferos e 103º Tabaco.

Como se viu são *pressupostos de punibilidade* como crime de introdução fraudulenta no consumo. São *elementos objectivos* do tipo: *intenção de se subtrair ao pagamento dos impostos especiais sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos ou tabaco*. São *elementos subjectivos* do tipo: o Dolo. Para além disso, exige-se que a prestação tributária seja superior a 7500 €, ou, não havendo prestação tributária, a mercadoria objecto de infracção tenha valor aduaneiro superior a 25000 €. Assim, os factos previstos neste preceito, quando não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção ou ainda quando praticados com negligência, são punidos como contra-ordenação de introdução irregular no consumo (limite negativo da incriminação).

<p>parcela do território nacional ou com fiscalidade diferenciada.</p> <p>Sendo tais factos punidos com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a 7500 € ou, não havendo lugar a prestação tributária, se os produtos objecto da infracção forem de valor líquido de imposto superior a 25000 €.</p> <p>A tentativa é punível.</p>	
<p>Qualificação</p> <p>Os crimes aduaneiros de contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo e introdução fraudulenta no consumo, são punidos com pena de prisão até cinco anos ou pena de multa até 600 dias, quando se verifique qualquer das seguintes circunstâncias: a mercadoria objecto da infracção for de importação ou de exportação proibida; a mercadoria objecto da infracção tiver valor superior a 50 000 €; tiverem sido cometidos com uso de armas, ou com o emprego de violência, ou por duas ou mais pessoas; tiverem sido praticados com corrupção de qualquer funcionário ou agente do Estado; o autor ou cúmplice do crime for funcionário da administração tributária ou agente de órgão de polícia criminal; quando em águas territoriais tiver havido transbordo de mercadorias contrabandeadas; quando a mercadoria objecto da infracção estiver tipificada no anexo I à Convenção sobre o Comércio Internacional das Espécies da Fauna e da Flora Selvagens Ameaçadas de Extinção.</p>	
<p>Violação das garantias aduaneiras</p> <p>Incorre em crime de violação das garantias aduaneiras quem, sendo dono, depositário ou transportador de quaisquer mercadorias apreendidas nos termos da lei, as destruir, danificar ou tornar inutilizáveis, no acto de apreensão ou posteriormente, sendo tais factos</p>	

<p>punidos com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias. Na mesma pena incorre quem, depois de tomar conhecimento da instauração contra si ou contra um participante de processo por crime ou contra-ordenação relativos a infracção prevista no presente diploma, destruir, alienar ou onerar bens apreendidos ou arrestados para garantia do pagamento da importância da condenação e prestação tributária, ainda que esta seja devida por outro participante ou responsável.</p>	
<p><i>Quebra de marcas e selos</i> Incorre em crime de quebra de marcas e selos quem abrir, romper ou inutilizar, total ou parcialmente, marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras, apostos por funcionário competente, para identificar, segurar ou manter inviolável mercadoria sujeita a fiscalização ou para certificar que sobre esta recaiu arresto, apreensão ou outra providência cautelar, sendo tais factos punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias. A tentativa é punível.</p>	
<p><i>Receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro</i> Incorre em crime de receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro quem, com intenção de obter para si ou para terceiro vantagem patrimonial, dissimular mercadoria objecto de crime aduaneiro, a receber em penhor, a adquirir por qualquer título, a detiver, conservar, transmitir ou contribuir para transmitir, ou de qualquer forma assegurar a sua posse, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias. No entanto se o agente fizer modo de vida da receptação, a pena é de prisão até cinco anos ou multa até 600 dias. A pena pode ser livremente atenuada, ou ser decretada a isenção da pena, se o agente do crime, antes de iniciado o processo penal ou no seu decurso, entregar a mercadoria objecto</p>	<p>Ora atenta a realidade social, existente, a proliferação de receptadores propicia e estimula a prática de crimes aduaneiros, pelo que ao se combater e punir esta prática estaria o legislador, também a perseguir a prática de crimes aduaneiros. Assim, de pouco serviria, por exemplo, o contrabando se aliado à prática destes crimes não houvesse no circuito criminoso, quem recebesse, ocultasse e até mesmo vendesse a mercadoria contrabandeada. Pretende-se desta forma, punir as situações em que, verificado um crime aduaneiro e sempre com a intenção dolosa, de obter um benefício económico, se auxilia materialmente através da ocultação, a recepção, a posse ou a transmissão, a prática dum crime, relativamente à mercadoria objecto de crime aduaneiro.</p>

<p>de crime aduaneiro à autoridade competente e indicar, com verdade, de quem a recebeu, não sendo tal atenuação susceptível de aplicação se no decurso do processo se provar que o arguido faz da receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro modo de vida, bem como se se verificar que já foi condenado por este crime.</p>	
<p>Auxílio material</p> <p>Incorre em crime de Auxílio material quem auxiliar materialmente outrem a aproveitar-se do benefício económico proporcionado por mercadoria objecto de crime aduaneiro sendo tais factos punidos com prisão até dois anos ou com pena de multa até 240 dias.</p>	<p>A par da receptação (artº 100º) e da aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira (artº. 112º), a autonomização destas situações têm a ver com a punição do benefício económico obtido com a prática de crimes (ou infracções, no caso do artº 112º) aduaneiros.</p> <p>Assim, a existência deste tipo de crime pressupõe sempre o cometimento prévio de um (ou mais) crime aduaneiro e não se deve confundir com o mesmo.</p> <p>Tem entendido a doutrina que “não é exigível que o agente intente alcançar uma vantagem patrimonial, sendo suficiente que, sabendo da proveniência da coisa, tenha actuado no sentido de ajudar o criminoso ou terceiro a aproveitar-se do benefício (patrimonial, moral ou outro) da mesma coisa”</p>
<p>Crimes de contrabando previstos em disposições especiais</p> <p>Os factos expressamente qualificados em disposições especiais como crime de contrabando são punidos, conforme as circunstâncias, com as penas previstas nos crimes descritos, salvo se daquelas disposições resultar pena mais grave.</p>	

Crimes tributários fiscais

Tipificação	Comentários
<p>Fraude</p> <p>Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas abaixo descritas e que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, sendo que tais factos não são puníveis se</p>	<p>Este crime corresponde, com modificações, aos números 1 a 4 do Artigo 23.º do RJFNA com algumas alterações tanto na moldura da pena como do tipo. De facto, foram suprimidas as als. d) e f) daquele preceito. Também foi simplificada a moldura da pena, passando parte dos elementos do tipo de ilícito a relevar apenas para efeitos de determinação da medida da pena, em razão do que foi suprimido o n.º 4 do art.º 23º citado.</p>

<p>a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 7500 €.</p> <p>A fraude fiscal pode ter lugar através de:</p> <p>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 colectável;</p> <p>b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;</p> <p>c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p> <p>Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	<p>Por força do n.º 1 do art.º 103.º passou a ser elemento do tipo, qualquer que seja a modalidade da acção, que a vantagem patrimonial ilegítima seja superior a 7.500 €, independentemente do agente ser pessoa singular ou pessoa colectiva e mesmo no caso de a fraude fiscal ser cometida através de negócio simulado. Desapareceram, por isso, a alínea a) do n.º3 e o n.º 5 do Artigo 23.º do RJFNA. Modificou-se ainda a penalidade prevista para o crime que passa a ser sempre de prisão ou multa em alternativa, sendo que a multa é estabelecida em dias.</p> <p>Como se constata, o anterior crime de fraude fiscal previsto no RJFNA passa agora a dividir-se na <i>fraude fiscal simples</i>, regulada neste Artigo 103º, e na <i>fraude fiscal qualificada</i>, regulada no Artigo 104º. Na fraude fiscal passa a incluir-se expressamente, a conduta visando a obtenção de reembolso indevido, desde que este não implique um enriquecimento efectivo (caso em que passa a integrar o tempo da burla), mas uma mera redução da receita tributária a pagar. Fica deste modo clarificado o regime anterior. Na verdade e em bom rigor, pode afirmar-se que a distinção entre fraude fiscal simples a fraude fiscal qualificada já vinha esboçada no RJFNA, correspondendo o actual modelo de fraude fiscal qualificada aos casos em que à fraude fiscal era anteriormente aplicável pena de prisão entre um a cinco anos. Não obstante, importa reconhecer que foram agora introduzidos elementos novos na tipificação e dosimetria dos referidos crimes fiscais, de que se darão conta nas notas seguintes.</p>
<p>Fraude qualificada</p> <p>Os factos previstos na fraude fiscal (simples), são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:</p> <p>a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;</p>	<p>Este crime constitui também novidade. O anterior RJFNA não distinguia a fraude simples da fraude qualificada aqui regulada embora se possa afirmar que o esboço dessa distinção já dele resultaria pela distinção feita ao nível da moldura da pena, correspondendo às situações de fraude qualificada os casos de punição com pena de 1 a 5 anos. Apenas se distinguia formalmente no RJFNA a fraude fiscal (Artigo 23.º) da fraude à segurança social (Artigo 27º-A).</p> <p>Há porém inovações ao nível da tipificação. Como se vê, entre os elementos de que se pode</p>

<p>b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;</p> <p>c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;</p> <p>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, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias;</p> <p>e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias;</p> <p>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;</p> <p>g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.</p> <p>A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.</p>	<p>revestir a conduta ilegítima que integra a fraude fiscal qualificada, além dos que já constavam do art. 23.º, n.º 3, do RJIFNA passam a incluir-se a falsificação, viciação, ocultação, destruição, inutilização a recusa de entrega dos programas a ficheiros informáticos, a utilização da interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português a aí submetidas a um regime fiscal mais favorável e o conluio do agente com terceiros tom os quais esteja em relações especiais (ver n.º 1, alíneas d), e), a g). Não é porém necessária a cumulação de quaisquer circunstâncias agravantes descritas. Para além disso, acresce o facto de a punição como crime de fraude fiscal depender do montante da vantagem patrimonial ilegítima, fixado pelo seu montante mínimo no artigo 103.º n.º 2 em 7 500 €. Agora, como já se disse, a tipificação como crime depende da verificação deste elemento objectivo no que constitui uma opção do legislador de fazer depender a qualificação típica de certos ilícitos como crime ou contra-ordenação, de critérios de valor. A tipificação nos crimes fiscais passa a depender apenas do montante da prestação tributária, e nos aduaneiros, de um duplo limite, a saber, o montante da prestação tributária ou, se este não existir, o valor aduaneiro da mercadoria objecto de infracção.</p> <p>Além disso, nos crimes, a medida abstracta da pena depende por vezes do valor da prestação tributária, como sucede, por exemplo, no artigo 105.º n.º 5 (crime de abuso de confiança), ao passo que, noutros, o diminuto valor da prestação tem um efeito contrário: o pagamento leva à simples extinção da responsabilidade criminal.</p>
<p>Abuso de confiança</p> <p>Incorre em crime de abuso de confiança, quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos</p>	<p>O <i>abuso de confiança fiscal</i> abrangia no anterior RJIFNA a apropriação total ou parcial de prestação tributária que o agente tributário deduzisse nos termos da lei a estivesse legalmente obrigado a entregar ao credor</p>

<p>termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. Considerando-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja e ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.</p>	<p>tributário. A <i>frustração de créditos</i> abrangia coisa diferente, a saber: a alienação, ocultação, danificação, desaparecimento ou oneração do património com a intenção de frustrar total ou parcialmente imposto já liquidado ou em processo de liquidação. Finalmente, a <i>violação do segredo fiscal</i> abrangia a revelação dolosa ou aproveitamento de segredo fiscal obtido no exercício das suas funções ou por causa delas, salvo ocorrendo justa causa ou consentimento de quem de direito para o efeito. A fraude abrange, como se vê, as situações de falta dolosa de entrega da prestação tributária, nesta se incluindo a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja, assim se abrangendo inequivocamente todas as situações sobre as quais se levantaram dúvidas, que foram causa de uma certa inconstância legislativa.</p>
<p>Os factos descritos só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação.</p>	
<p>Quando a entrega não efectuada for superior a 50 000 €, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.</p>	
<p>Se o valor da prestação a que se referem os números anteriores não exceder 1000 €, a responsabilidade criminal extingue-se pelo pagamento da prestação, juros respectivos e valor mínimo da coima aplicável pela falta de entrega da prestação no prazo legal, até 30 dias após a notificação para o efeito pela administração tributária.</p>	
<p>Para efeitos do acima mencionado, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.</p>	

Crimes contra a segurança social

<i>Tipificação</i>	<i>Comentários</i>
<p><i>Fraude contra a segurança social</i></p> <p>Constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a 7500 €,</p>	<p>Este capítulo IV relativo aos crimes contra a segurança social é novo pois o anterior RJFNA só por aditamento de um artigo 27.º-A se veio punir estas situações. Integram o conceito de fraude contra a segurança social as condutas tanto dos empregadores como dos trabalhadores independentes como ainda dos beneficiários dessas prestações. O dolo específico é o de que tais agentes hajam em vista os factos típicos previstos, a saber, a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento</p>

<p>tais factos são , puníveis com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias</p> <p>Para além destes factos, são ainda puníveis como crime de fraude contra a segurança social, 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 colectável e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.</p> <p>Aplicam-se também a este crime de fraude as qualificantes da fraude fiscal.</p>	<p>indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social, conquanto seja possível imputar-lhes a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima. É ilegítima a vantagem patrimonial que não resulte da lei ou de contrato e consiste, genericamente, na situação de vantagem susceptível de avaliação pecuniária em que o agente se coloca mediante a prática do facto, que de outro modo não obteria, por não estar em posição para tanto, face ao direito instituído. A vantagem tanto pode constituir no não desembolso de encargos que seriam normalmente devidos como no recebimento de vantagens patrimoniais que, não fora a conduta fraudulenta, não seriam recebidas.</p>
<p><i>Abuso de confiança contra a Segurança Social</i></p> <p>As entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social. São aplicáveis a este crime as penas e disposições do crime de <i>abuso de confiança fiscal</i>.</p>	<p>O crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto e punido neste preceito constitui uma variante do crime de abuso de confiança previsto no artigo 105.º deste RGIT. O tipo de ilícito prescinde do elemento da apropriação da prestação tributária, bastando-lhe a mera falta de entrega passados os prazos legais. Independentemente do que sucede com o abuso de confiança fiscal, estabelece-se também aqui um limite temporal mínimo de 90 dias, pelo que o mesmo se consuma com a mora do devedor quando ela se protraia pelo período indicado. Tal como sucede com a <i>fraude fiscal</i> (e até o <i>abuso de confiança fiscal</i>) o crime previsto neste artigo assenta do mesmo modo na violação intencionalmente dolosa de deveres de cooperação do sujeito passivo para com a segurança social.</p>

CONTRA-ORDENAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Contra-ordenações aduaneiras

Tipificação	Comentários
<p><i>Descaminho</i></p> <p>Os factos descritos nos crimes de Contrabando, Contrabando de circulação e Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, que não constituam crime em razão do valor da</p>	<p>A contra-ordenação de descaminho foi profundamente reformulada em consonância com a reformulação do crime de contrabando previsto e punível pelo artigo 92.º. que</p>

prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção, são puníveis com coima de 150 € a 150 000 €, determinando-se o perdimento dos meios de transporte utilizados na prática desta contra-ordenação, quando a mercadoria objecto da infracção consistir na parte de maior valor relativamente à restante mercadoria transportada e desde que esse valor exceda 3750 €, excepto se for provado que foi sem conhecimento e sem negligência dos seus proprietários que tais meios foram utilizados, caso em que o infractor pagará o respectivo valor e ainda se a entidade competente para aplicação da coima considerar a perda um efeito desproporcionado face à gravidade da infracção e, nomeadamente, ao valor das mercadorias objecto da mesma, caso em que fixará a perda da quantia que entender razoável.

Constitui também contra-ordenação de descaminho a violação a disciplina legal dos regimes aduaneiros económicos ou suspensivos, o desvio do fim pressuposto no regime aduaneiro aplicado à mercadoria a utilização ou modificação ilícita de mercadorias em regime de domiciliação antes do desembarço aduaneiro ou a armazenagem em locais diversos daqueles para os quais foi autorizada a descarga, de modo a impedir ou dificultar a acção aduaneira, sem prejuízo da suspensão do regime prevista nas leis aduaneiras, a utilização de diversos formulários de despacho, para se proceder à importação de componentes separados de um determinado artefacto que, após montagem no País, formem um produto novo, desde que efectuado com a finalidade de iludir a percepção da prestação tributária devida pela importação do artefacto acabado ou se destine a subtrair o importador aos efeitos das normas sobre contigência de mercadorias.

Para além do exposto e no âmbito dos seguintes regimes especiais, de admissão ou importação de veículos automóveis pertencentes a particulares, por ocasião da transferência da sua residência normal para Portugal, ou a deficientes, relativamente aos quais tenha havido benefício fiscal, quando os afectem ou cedam a outrém em violação do respectivo regime e de admissão ou importação, com quaisquer isenções, de bens destinados a fins sociais, culturais ou filantrópicos, quando forem afectos ou cedidos a terceiros, ao comércio ou a outros fins, em violação do respectivo regime.

A tentativa é punível.

Introdução irregular no consumo

Os factos descritos no crime de Introdução fraudulenta no consumo, quando não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objecto da infracção, são

criminalizou alguns factos antes tipificados como descaminho.

Esta figura é de larga tradição no direito aduaneiro Português a par do contrabando. Efectivamente, apesar de nos últimos anos ter havido um descriminalização do descaminho, que chegou a ser delito, em termos de descrição do tipo o que separava estas duas figuras era precisamente a passagem ou não passagem das mercadorias pelas Alfândegas.

Assim incorria na contra-ordenação de descaminho (Artigo 35.º do RJFA aprovado pelo DL. 376^A/89 de 25 de Outubro) quem praticasse *facto que tivesse por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento da prestação tributária aduaneira, tal como definida no Artigo 2.º do RJFA, ou fazer passar através das alfândegas ou delas retirar quaisquer mercadorias sem serem submetidas às competentes formalidades de desembarço fiscal, ou mediante falsas indicações.*

Este preceito é novo e encontra o seu fundamento na unificação de regimes contra ordenacionais. De facto, impunha-se a sua consagração como contra ordenação

puníveis com coima de 150 € a 150 000 €, sendo este montante reduzido a metade no caso de os produtos objecto da infracção serem tributados à taxa zero.

Para além destes factos constitui ainda contra-ordenação de Introdução irregular no consumo:

a) A não apresentação dos documentos de acompanhamento, das declarações de introdução no consumo ou documento equivalente e os resumos mensais de vendas, nos termos e prazos legalmente fixados;

b) O Desvio dos produtos tributáveis do fim pressuposto no regime fiscal que lhes é aplicado;

c) A não inscrição imediata na contabilidade prevista no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo das expedições, recepções e introduções no consumo de produtos tributáveis;

d) A Expedição de produtos tributáveis em regime suspensivo, sem prestação da garantia exigível ou quando o seu montante seja inferior ao do respectivo imposto;

e) A armazenagem de produtos tributáveis em entreposto fiscal diferente do especialmente autorizado em função da natureza do produto;

f) A Mistura de produtos tributáveis distintos sem prévia autorização da estância aduaneira competente;

g) A apresentação de perdas de produtos tributáveis em percentagens superiores às franquias por lei;

h) A expedição de produtos tributáveis, em regime suspensivo, de um entreposto fiscal de armazenagem com destino a outro entreposto fiscal de armazenagem, situado no território do continente, sem autorização prévia do director da alfândega respectiva, quando esta seja exigível;

i) A expedição de produtos tributáveis já introduzidos no consumo, titulando essa expedição com facturas ou documentos equivalentes que não contenham os elementos referidos no Artigo 105.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo;

j) A omissão da comunicação do não apuramento do regime de circulação em suspensão do imposto, findo o prazo de dois meses a contar da data de expedição dos produtos;

especificamente aduaneira. O seu tipo legal caracteriza-se por ser extremamente abrangente, por serem também inúmeras as condutas susceptíveis de conduzirem a uma irregular introdução no consumo de mercadorias ainda não inteiramente libertas da acção aduaneira. Isso mesmo traduz a necessidade de caracterizar as condutas em cerca de 20 alíneas diferentes, como resulta daqui e onde, a diversidade de factos constitui, sem dúvida, o aspecto de maior relevo.

- l) A não actualizar dos certificados de calibração e a não manutenção em bom estado de operacionalidade dos instrumentos de medida, tubagens, indicadores automáticos de nível e válvulas, tal como exigido por lei;
- m) A alteração das características e valores metrológicos do equipamento de armazenagem, medição e movimentação dos entrepostos fiscais sem a comunicação prévia à estância aduaneira competente;
- n) A introdução no consumo ou comercialização de produtos tributáveis a preço diferente do preço homologado de venda ao público, quando ele exista;
- o) A Recusa, obstrução ou impedimento à fiscalização das condições do exercício da sua actividade, nomeadamente a não prestação de informação legalmente prevista ao serviço fiscalizador;
- p) A introdução no consumo ou comercialização de produtos com violação das regras de selagem, embalagem ou comercialização estabelecidas pelo Código dos Impostos Especiais de Consumo.

A tentativa é punível.

Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias

A recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, contabilidade, declarações e documentos ou a recusa de apresentação de mercadorias às entidades com competência para a investigação e instrução das infracções aduaneiras, bem como a criação de impedimentos ou de obstáculos a qualquer verificação, reverificação ou exame ordenado a mercadorias por funcionário competente, é punível com coima de 100 € a 10.000 €.

Esta contra-ordenação corresponde aos números 1 e 2 do Artigo 37.º do RJIFA. O limite mínimo da coima aplicável foi ligeiramente atenuado, como se pode constatar.

Na realidade constava já do supra mencionado artigo 37.º que a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, contabilidade, declarações e documentos ou à recusa de apresentação de mercadorias às entidades com competência para a investigação e instrução das infracções fiscais aduaneiras previstas no RJIFA eram puníveis. Bem como o acto que consistisse em impedir ou embaraçar qualquer verificação ou exame ordenado a mercadorias por funcionário competente.

No entanto a disposição em anotação, atendendo às competências atribuídas aos serviços tributários aduaneiros em

	matéria de investigação, inquérito e instrução (artigos 40.º e 41.º do RGIT), farão muito mais sentido do que no anterior RJFA onde estas competências eram atribuídas aos serviços tributários aduaneiros apenas e quando houvesse delegação de competência por parte do Ministério Público.
<p><i>Violação do dever de cooperação</i></p> <p>A violação dolosa do dever legal de cooperação, no sentido da correcta percepção da prestação tributária aduaneira, ou a prática de inexactidões, erros ou omissões nos documentos que aquele dever postula, quando estas não devam ser consideradas como infracções mais graves, é punível com coima de 50 € a 5000 €.</p>	
<p><i>Aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira</i></p> <p>Incorre na contra-ordenação de aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira, quem, sem previamente se ter assegurado da sua legítima proveniência, adquirir ou receber, a qualquer título, coisa que, pela sua qualidade ou pela condição de quem lha oferece ou pelo montante do preço proposto, faça razoavelmente suspeitar de que se trata de mercadoria objecto de infracção aduaneira, quando ao facto não for aplicável sanção mais grave, sendo tais factos punidos com coima de 50 € a 5000 €. Sendo a pena livremente atenuada, ou decretada a sua isenção, se o agente do crime, antes de iniciado o processo penal ou no seu decurso, entregar a mercadoria objecto de crime aduaneiro à autoridade competente e indicar, com verdade, de quem a recebeu. No entanto esta atenuação ou isenção não é aplicável se no decurso do processo se provar que o arguido faz da recepção de mercadorias objecto de crime aduaneiro modo de vida, bem como se se verificar que já foi condenado pela contra-ordenação supra .</p>	Pune-se assim, os casos em que o autor ou agente embora desconheça a origem ou proveniência certa da mercadoria, bem ou coisa receptada (desconhece portanto que esta terá sido obtida mediante a prática de infracção aduaneira) teria o dever de <u>presumir</u> , atendendo à própria qualidade do objecto em apreço, ou da condição (duvidosa) de quem a oferece ou pelo valor da coisa (desproporcional em relação ao valor real) que a mesma é proveniente de actividade ligada à prática de infracções aduaneiras).

Contra-ordenações fiscais

<i>Tipificação</i>	<i>Comentários</i>
<p><i>Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes</i></p> <p>Incorre na contra-ordenação de recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos</p>	Trata-se aqui claramente de sancionar a violação de bens jurídicos de natureza puramente administrativa e fiscal, em todo o caso directamente relacionadas com a percepção da prestação tributária, globalmente considerada. Daí, como se

<p>fiscalmente relevantes, quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de 250 € a 50 000 €.</p> <p>No entanto quando a administração tributária deva fixar previamente prazo para a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, a infracção só se considera consumada no termo desse prazo.</p> <p>Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei, consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e suportes informáticos, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.</p> <p>Trata-se aqui claramente de sancionar a violação de bens jurídicos de natureza puramente administrativa e fiscal, em todo o caso directamente relacionadas com a percepção da prestação tributária, globalmente considerada. Daí, como se compreende, está em causa um alargado conjunto de infracções relativas à escrita, falta de entrega de prestação tributária, violação do segredo fiscal, entrega de declarações fora do prazo, falta de entrega de declaração. documentos, etc. que não constituam <i>fraude fiscal</i>. Assim, o que nesta norma expressamente se sanciona é a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.</p>	<p>compreende, está em causa um alargado conjunto de infracções relativas à escrita, falta de entrega de prestação tributária, violação do segredo fiscal, entrega de declarações fora do prazo, falta de entrega de declaração. documentos, etc. que não constituam <i>fraude fiscal</i>. Assim, o que nesta norma expressamente se sanciona é a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.</p>
<p><i>Falta de entrega da prestação tributária</i></p> <p>Constitui contra-ordenação de Falta de entrega da prestação tributária, a não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta</p>	<p>A punição da falta de entrega da prestação tributária está em sintonia com o disposto no artigo 1.º do RGIT, nos termos do qual expressamente declara aplicar-se às infracções às normas reguladoras das prestações tributárias. Este diploma contém mesmo um conceito de prestação tributária no seu artigo 11.º para cujas notas sobre o tema se remete. Esta, é tida como</p>

<p>e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.</p> <p>Se esta conduta imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.</p> <p>Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja.</p> <p>Constitui ainda contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária, qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.</p> <p>Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária: a falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais; a falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens; a falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens; a alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos; a falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos; a falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.</p> <p>O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima de 50 € a 1250 €.</p>	<p>abrangendo impostos, direitos aduaneiros, direitos niveladores agrícolas e demais imposições incluindo taxas e outras receitas fiscais ou parafiscais. Trata-se de um conceito alargado que visa cobrir o escopo do regime, a saber: punir as infracções às leis fiscais stricto sensu e aduaneiras. Curiosamente, a lei substantiva não contém um conceito de prestação tributária. A LGT, ainda assim, classifica no seu artigo 3.º os tributos afirmando que “... <i>compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e espaciais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas</i>”. Elenca os seus pressupostos (artigo 4.º), e, além disso, refere-se-lhes apenas no artigo 44.º para dispor que, havendo atraso no pagamento, são devidos juros de mora independentemente da coima que ao caso couber. Estes, são devidos a título de indemnização por período correspondente ao tempo em que a mora perdurar, embora se estabeleça um prazo máximo geral de 3 anos para a sua contagem. Os juros de mora constituem obrigações acessórias das dívidas de impostos, mas mantêm autonomia em relação a estas e estão sujeitos ao princípio da reserva de lei material. Em consequência, tem-se entendido que não pode ser dispensado o seu pagamento por mera decisão administrativa.</p>
<p><i>Violação de segredo fiscal</i></p> <p>A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas</p>	<p>A violação de segredo fiscal, quando cometida com dolo é punida nos termos do art.º 91.º do presente RGIT como crime tributário comum. Com a presente tipificação, pretendeu o legislador punir as situações de violação de segredo fiscal</p>

<p>funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de 50 € a 1000 €.</p>	<p>quando a mesma tenha por base um comportamento negligente. A nosso ver, não se justificaria a criação de dois tipos legais autónomos tendo por base meramente a graduação da culpa do agente e não a construção de um tipo legal diferente. Efectivamente, o único critério que preside à desvalorização do comportamento em termos penais radica na existência do dolo (crime – art.º 91.º) ou meramente na negligência (contra-ordenação - art.º 115.º).</p>
<p><i>Falta ou atraso de declarações</i></p> <p>A falta de declarações que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal, faz incorrer o infractor na contra-ordenação de Falta ou atraso de declarações, sendo a sua conduta punível com coima de 100 € a 2500 €.</p>	<p>Para efeitos desta contra-ordenação, são equiparadas às declarações referidas no número anterior as declarações que o contribuinte periodicamente deva efectuar para efeitos estatísticos ou similares.</p> <p>O tipo constante desta contra-ordenação, resulta do facto de, por via do deslocamento da responsabilidade do procedimento e da liquidação caberem hoje em larga medida aos contribuintes, a lei fazer impender sobre estes um extenso dever de cooperação, traduzido na obrigatoriedade de apresentação de um conjunto de obrigações declarativas onde, frequentemente, lhes cabe ainda a determinação do <i>quantum</i> de imposto. Neste sentido, existe hoje, ao lado das prestações fiscais pecuniárias, uma complexa teia de prestações não pecuniárias que se destinam a tornar possível a determinação exacta das primeiras. São as chamadas obrigações declarativas amplamente consideradas. Na verdade, nos sistemas fiscais modernos, os contribuintes são agora chamados a intervir na relação tributária, quer cooperando com a administração quer especificamente actuando no sentido da determinação da matéria colectável. Veja-se o já clássico exemplo da autoliquidação para as pessoas colectivas.</p>
<p><i>Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações</i></p> <p>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</p>	<p>Os contribuintes encontram-se hoje sujeitos ao cumprimento de um amplo conjunto de deveres declarativos e outros acessórios, de relevância capital para que a administração fiscal exerça as suas competências. Ao contrário do que anteriormente sucedia no âmbito dos impostos ditos de lançamento,</p>

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 devam ser legal ou administrativamente exigidos, constitui contra-ordenação sendo punível com coima de 100 € a 2500 €.

Para além destes factos, constitui ainda contra-ordenação:

- A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de actividade, 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 sendo tais factos puníveis com coima de 200 € a 5000 €.

- A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido sendo tais factos puníveis com coima de 25 € a 500 €.

- A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares sendo tais factos puníveis com coima de 50 € a 250 €.

aqueles eram chamados à relação tributária apenas para pagamento dos tributos liquidados e pouco mais. Este era um quadro típico da reforma de sessenta, assente em modelos tributários que estabeleciam poucos deveres de cooperação, no pressuposto geral da dificuldade do seu cumprimento por razões de pouca ou nenhuma instrução escolar.

Os sistemas tributários modernos estabelecem um quadro completamente diferente, assente na profusão de obrigações acessórias, muitas vezes em clara substituição de tarefas de controle que, no limite, sempre se poderia questionar se não deveriam pertencer à administração pública. A doutrina costuma distinguir a denominada relação tributária material da relação formal. Naquela nasce, modifica-se ou termina o facto complexo que dá origem ao tributo, ao passo que nesta, se integra o chamado “processo ou procedimento administrativo tributário” cujo objecto imediato é constituído pelo heterogéneo dever de declarar, de se sujeitas a inspecções ou, até, de apresentar ou conservar documentos. Os Artigos 116º e 117º deste RGIT prescrevem o sancionamento dos que, estando em geral obrigados ou sejam intimados à entrega, apresentação ou exibição de documentos ou declarações, o não façam. Aquele é mais específico ao delimitar o seu âmbito de aplicação *apenas às declarações* que para efeitos fiscais devem ser apresentadas *com o fim específico de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável*, e à entrega da respectiva prestação fora do prazo legal. O Artigo sob anotação é bem mais restrito no sentido de que não abrange a falta de entrega da prestação tributária, mas é mais vasto no sentido de que abrange:

	<ul style="list-style-type: none"> . a falta de entrega ou a entrega fora do prazo de outras declarações para além das abrangidas pelo artigo 116º; . a não apresentação ou exibição imediata de documentos ou declarações; . a não prestação de informações ou esclarecimentos que resultem da lei ou sejam exigidos pela administração tributária.
<p><i>Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes</i></p> <p>Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, constitui contra-ordenação, sendo tais factos punidos com coima variável entre 500 € e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até 25 000 €. No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas no número anterior são reduzidos para metade.</p>	<p>Esta contra-ordenação corresponde, com adaptações, ao previsto no Artigo 33º do RJFNA expurgado do seu número 3, desnecessário em face aos princípios gerais. Os limites das coimas previstos neste Artigo foram atenuados. O tipo pressupõe o dolo, isto é, a representação da conduta ilícita (elemento intelectual) e a vontade de a praticar (elemento volitivo). A aplicação de preceito deve ser feita em articulação com o Artigo 103º que prevê e pune a fraude fiscal. O recorte conceptual pode ser ténue e de difícil delimitação perante cada caso concreto. Em todo o caso, vale dizer que o tipo no preceito sob anotação é mais amplo. Assim, abrange todas as condutas caracterizadas pela “<i>falsificação, viciação, ocultação, destruição ou danificação elementos fiscalmente relevantes</i>” pois que é este desvalor preciso que o preceito visa punir. O crime de fraude fiscal, assentando embora na tutela destes valores, exige algo mais, a saber: que o agente vise a não liquidação, a não entrega ou o não pagamento da prestação tributária ou, então, que haja visado a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.</p>
<p><i>Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes</i></p> <p>As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação de <i>falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes</i>, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos</p>	

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 250 € e 15 000 €. No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas são reduzidas para metade.

Para os efeitos previstos anteriormente, são consideradas declarações as que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal e ainda as declarações de início, alteração ou cessação de actividade, 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.

As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre 25 € a 500 €.

Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes

A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respectiva natureza, constitui contra-ordenação sendo tais factos puníveis com coima de 150 € a 15 000 €.

Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima de 250 € a 50 000 €.

Como é sabido, os contribuintes estão obrigados não apenas a declarar rendimentos ou factos sujeitos aos tributos, mas também a possuir os livros, registos e demais documentação de suporte adequados, onde relevem tais factos, em ordem ao controle tributário e muito mais. Tais registos, que podem apresentar complexidades variáveis, desde a contabilidade comercial a meros registos simplificados, corporizam importantes funções de mais diversa natureza, muito para além da tutela dos interesses tributários do Estado. São também outras razões de interesse e ordem pública que o determinam, em vista à protecção de credores ou de terceiros, entre outros. Sendo assinalável a relevância dada por lei a tais registos e demais documentação de suporte, compreende-se que sejam punidas as condutas omissivas de tais deveres.

O que se pune aqui é a inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração,

	<p>obrigatórios ou de livros, registos e documentos com eles relacionados, não o atraso de escrituração ou a recusa da sua exibição que são objecto de punição autónoma – artigo 121º. Assim, deve efectuar-se uma correcta delimitação dos factos em ordem à sua precisa determinação, pois pode acontecer que, perante a intimação para a apresentação dos mesmos o contribuinte venha declarar a sua inexistência, se esta lhe for mais conveniente, o que poderá ser preferível à apresentação de contabilidade ou escrituração de onde, com forte probabilidade se retire, por exemplo, a prática de crimes.</p>
<p><i>Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução</i></p> <p>A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como 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 sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave, são puníveis com coima de 50 € a 1750 €.</p> <p>Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação de coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, fica sujeito à coima de 250 € a 50 000 €.</p>	<p>Corresponde esta contra-ordenação, simplificada, ao disposto no Artigo 36.º do RJFNA. O n.º 2 é novo. Como é sabido, a existência de contabilidade constitui uma das obrigações primárias dos comerciantes e por razões não apenas relativas à transparência da sua vida comercial como para protecção de terceiros e credores. Tais obrigações encontram-se há muito previstas do Código Comercial, que as prescreve. Todavia, importa salientar que as obrigações de escrituração não são idênticas para todos os comerciantes. Assim, a generalidade os comerciantes obrigados a possuir contabilizada deve possuir os seguintes livros de escrituração contabilística:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>inventário e balanço</i>, para a evidenciação do activo e passivo e demonstração da diferença e, ainda, balanços obrigatórios, nos termos dos Artigos 31º e 33º do Código Comercial; - <i>diário</i>, para registo dos actos que, nos termos do Artigo 31º e 34º do Código Comercial, modifiquem ou possam modificar a sua fortuna; - <i>copiador</i>, para evidenciar a correspondência expedida, nos termos dos Artigos 31º e 36º do Código Comercial.
<p><i>Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração</i></p>	<p>Pune esta contra-ordenação dois tipos de infracção diferentes, a saber, a <i>falta de apresentação dos livros de escrituração</i> e a</p>

<p>A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respectiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei é punível com coima de 50 € a 500 €, sendo a mesma sanção aplicável à não conservação, pelo prazo estabelecido na lei fiscal, dos documentos supra mencionados.</p>	<p>sua <i>não conservação</i>. A primeira de tais resulta da aplicação conjugada do disposto no Código Comercial - artigos 29.º a 44.º - do Código do IRS – artigos 115.º, 116.º e 117.º - do Código do IRC – artigos 19.º, 115.º, 116.º e 117.º e artigos 44.º, 45.º, 46.º, 50.º, 52.º e 69.º do Código do IVA, que impõem aos contribuintes um significativo conjunto de obrigações de registo e contabilísticas. A escrituração mercantil constitui uma obrigação genericamente imposta ao comerciante, não apenas para garantia da actividade comercial como também para satisfazer a importante necessidade de evidenciar a regular e conscienciosa direcção dos negócios. A segunda tem em vista assegurar o exercício por parte da administração tributária, das suas competências de fiscalização, inspecção e controlo.</p>
<p><i>Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas</i></p> <p>A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de 100 € a 2500 €.</p> <p>A não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de 50 € a 1250 €.</p>	<p>De entre as obrigações impostas aos sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento e o consumo que desenvolvam uma actividade comercial, industrial ou agrícola, emergem as relativas à elaboração de contabilidade organizada ou simples escrituração, consoante os casos. Não basta porém executar e manter em dia registos contabilísticos. A lei fiscal exige expressamente que tais registos ou lançamentos estejam expressa e inequivocamente apoiados em documentos justificativos das operações realizadas, entre os quais sobressaem as facturas, as vendas a dinheiro e os recibos.</p>
<p><i>Falta de designação de representantes</i></p> <p>A falta de designação de uma pessoa com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional para representar, perante a administração tributária, as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico tributária, bem como a designação que omite a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de 50 € a 5000 €.</p>	<p>Como é sabido, nada obsta a que o sujeito passivo da relação tributária não tenha sede ou direcção efectiva em Portugal. Isto é, também os não residentes poderão ser considerados sujeitos às leis tributárias portuguesas e, por força de factos que aqui pratiquem ou mandem praticar, podem constituir-se devedores de obrigações para com o Estado português. De facto, como é sabido, os <i>elementos de conexão</i> para com a lei fiscal substantiva nacional não assentam apenas no critério da <i>residência</i>, elegendo a lei outros elementos de conexão com a ordem tributária nacional que constam desde</p>

<p>O representante fiscal do não residente, quando pessoa diferente do gestor de bens ou direitos, que, sempre que solicitado, não obtiver ou não apresentar à administração tributária a identificação do gestor de bens ou direitos, é punível com coima de 50 € a 2500 €.</p>	<p>logo nos Artigos 4.º do CIRC e 16º a 18º do CIRS, para onde se remete. Em Portugal, tanto o Código do IRS como o do IRC estabelecem princípios que demarcam a extensão e os limites da tributação. No s termos de tais princípios Portugal, ao determinar os pressupostos gerais da submissão dos factos ao seu ordenamento jurídico tributário, não poderá deixar de se manter nos limites da sua própria competência sem colidir com as competências de demais Estados na Ordem Internacional. Tal limitação, decorrendo da mera existência de outras soberanias, não impede, todavia, que se considerem relevantes certos factos verificados no estrangeiro. Para tanto basta que exista e se verifique um só elemento de conexão tido como relevante, pelo qual certo Estado adquira o poder de tributar.</p>
<p><i>Pagamento indevido de rendimentos</i></p> <p>O pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte, é punível com coima entre 25 € a 500 €.</p>	<p>Como é sabido, a retenção na fonte constitui o mecanismo pelo qual o pagador ou colocador à disposição de rendimentos, retém do titular dos mesmos uma parcela desses rendimentos, a título, normalmente, de imposto a entregar ao Estado por conta do que se supõe ser devido, a final, aquando do apuramento com base na declaração anual de rendimentos. Este mecanismo que constitui um traço de modernidade dos sistemas fiscais mais evoluídos, veio a ser amplamente utilizado nos novos modelos de tributação do rendimento, saídos da reforma de 1989. são evidentes as vantagens que assegura, pois não só aproxima o recebimento do imposto do facto gerador dos rendimentos como inibe o devedor de o utilizar para diferentes fins, aumentando a probabilidade de maiores dificuldades em solver a dívida no apuramento anual da sua situação tributária. Para os não residentes, a retenção na fonte assume natureza liberatória pura, por se constituir como facto absolutamente extintivo da obrigação de imposto. Em geral, e sobretudo para os sujeitos passivos residentes, tal natureza liberatória é “impura”, pois nuns casos não inibe o englobamento dos rendimentos</p>

	<p>obtidos e, noutros, faculta ao titular a opção pelo englobamento.</p>
<p><i>Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação</i></p> <p>A transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido, é punível com coima de 250 € a 25 000 €.</p>	<p>Corresponde esta contra-ordenação ao disposto no artigo 40.º do RJFNA com algumas diferenças sobretudo ao nível da moldura abstracta da coima. Na verdade, o limite mínimo da coima prevista no artigo foi agravado e o seu limite máximo atenuado. Importa notar que a coima deixa de variar em função na natureza do agente (pessoa singular ou colectiva) como anteriormente sucedia. Assiste-se pois a uma simplificação do regime da sua determinação concreta que passa a variar apenas em função do montante de outros elementos relevantes. Na medida em que o preceito não contém qualquer critério específico de determinação, devem aplicar-se os critérios do artigo 27.º RGIT sobre a determinação da medida da coima, para cujas notas se remete.</p> <p>Como é sabido, os rendimentos obtidos em território português por entidades não residentes, não poderão ser objecto de transferência para o estrangeiro sem que se mostre pago ou assegurado o respectivo imposto. Tal determinação tem em vista assegurar que sejam satisfeitas as pretensões tributárias do Estado português. Ora, o exercício do poder de tributar consubstancia a utilização de poderes soberanos, políticos, por parte de cada Estado, enquanto ente e sujeito numa dada ordem jurídica internacional. No contexto do espaço físico denominado “território”, onde exerce poderes soberanos, cada Estado detém em exclusivo o exercício de poderes tributários e cria, à imagem de tais, um sistema fiscal ajustado aos modelos de legitimação do poder político, vigentes na comunidade humana a que se reporta e actualmente corporizados em leis escritas tanto ordinárias como constitucionais. É o que sucede, desde logo, no caso português e na generalidade dos Estados de matriz ocidental.</p> <p>Sendo pois livre para estabelecer os pressupostos de sujeição tributária, cada</p>

	<p>Estado procede à fixação dos seus próprios parâmetros, estabelecendo, para o efeito, um conjunto mais ou menos perene de pressupostos de conexão. Tais pressupostos, sendo fixados livremente, não deixam de tomar em consideração que no exacto ponto onde termina a soberania política e tributária de um Estado se inicia, tangencialmente, a soberania de outro, pelo que tal fixação assenta nesta realidade básica.</p>
<p><i>Impressão de documentos por tipografias não autorizadas</i></p> <p>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 500 € a 25 000 €.</p> <p>O fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição, é punível com coima de 500 € a 25 000 €.</p>	<p>Esta é uma contra-ordenação nova. O anterior RJIFNA não continha um regime equiparável. Em todo o caso, há muito que se encontra estabelecida a obrigatoriedade de a emissão de documentos fiscalmente relevantes apenas pode ser efectuada por agentes económicos – tipografias – previamente autorizadas, cuja idoneidade foi estabelecida em processo administrativo que as interessadas requerentes, instruíram com a necessária documentação probatória, quer quanto a si mesmas quer quanto aos titulares dos seus órgãos sociais. A lei permite que, em alternativa ao recurso a tipografias, os contribuintes procedam à impressão / emissão dos seus próprios documentos fiscalmente relevantes. Neste caso, devem ser obrigatoriamente impressos através de sistema ou programa informático apondo-se neles a menção expressa: “<i>impresso por computador</i>”.</p>