

Ainda sobre a contribuição para o audiovisual – um contributo sobre a substituição tributária sem retenção na fonte
Isabel Vieira dos Reis¹
Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins²

SUMÁRIO: 1. Enquadramento; 2. Incidência, taxa, liquidação e cobrança; 3. Da sujeição a IVA e coexistência com este imposto sobre o consumo; 4. Da substituição tributária sem retenção; 5. A responsabilidade financeira sancionatória das distribuidoras e comercializadoras de electricidade; 6. Conclusões.

Tratando-se a técnica legislativa adoptada na contribuição para o audiovisual um dos exemplos de aplicação do mecanismo de substituição tributária sem retenção, propomos apresentar algumas notas de reflexão sobre a sua disciplina atendendo à ausência de previsão do seu enquadramento legal, permanecendo, após oito anos da sua vigência, diversas incertezas quanto às falhas do seu funcionamento, designadamente quanto à responsabilidade imputável aos substitutos e substituídos tributários na relação jurídico-tributária estabelecida nos termos desta contribuição quando deixem, por exemplo, de, respectivamente, liquidar/cobrar ou pagar a presente contribuição.

O presente contributo visa assim trazer à discussão alguns temas que têm vindo essencialmente a ser levantados pela opinião pública quanto à presente contribuição sem que qualquer iniciativa legislativa trouxesse até aos dias de hoje alguma clareza quanto ao seu regime jurídico-fiscal, designadamente quanto ao mencionado mecanismo de tributação, desconhecendo-se igualmente doutrina administrativa e jurisprudência que verse quanto a esta matéria em concreto.

Considered the technique used in the contribution to audiovisual one of the examples of the mechanism of tax substitution with no withholding, we present some notes on its regime taking into account the lack of regulation on its legal framework, reason why, passed eight years since when it became into force, several doubts are maintained, namely on the responsibility of the tax substitutes and substitutives in the legal-tax relation established by the present contribution when they miss, for instance, to, respectively, assess/charge or pay the present contribution.

The present paper brings to discussion some subjects which have been essentially presented by the public opinion without any legislative initiative bringing up today any light on its legal-tax regime, namely as regards to the aforesaid tax mechanism, with no contributes from the doctrine or courts.

¹ Advogada, Garrigues Portugal.

² Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa e Advogado.

1. ENQUADRAMENTO

Criada³ pela Lei n.º 30/2003, de 22 de Agosto⁴, a contribuição para o audiovisual visa assegurar o financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão, a par das indemnizações compensatórias atribuídas pelo Estado⁵.

Esta contribuição surgiu no âmbito da reestruturação do sector empresarial do Estado que se verificou na área do audiovisual em 2003 com a atribuição das concessões dos serviços públicos de televisão e de radiodifusão a uma única entidade, a Radiotelevisão Portuguesa, S.A., então transformada na Rádio e Televisão de Portugal, SGPS, S.A.⁶

Falhadas as técnicas de liquidação e cobrança experimentadas com as primitivas taxas de radiodifusão⁷ e de televisão⁸ que acarretavam uma significativa carga administrativa de difícil fiscalização, o legislador optou pelo sistema de tributação adoptado no âmbito da taxa anual de radiodifusão de 1976, que vigorou até à criação da presente contribuição.

³ Sobre a sua criação, *vd.* ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, OLÍVIO MOTA AMADOR e SÉRGIO VASQUES, “O Financiamento do Serviço Público de Televisão e a Nova Contribuição para o Audiovisual”, *Fiscalidade* 17, pág. 5 a 38.

⁴ Alterada pelo Decreto-Lei n.º 169-A/2005, de 3 de Outubro, Decreto-Lei n.º 230/2007, de 14 de Junho, e Decreto-Lei n.º 107/2010, de 13 de Outubro.

⁵ Em concretização do disposto pela Lei n.º 30/2003, de 22 de Agosto, que aprovou o modelo de financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão, que deve respeitar os princípios da proporcionalidade e da transparência conforme disposto no artigo 52.º, n.º 2, da Lei 32/2003, de 22 de Agosto.

⁶ Competindo, contudo, a exploração das concessões do serviço público de televisão à Radiotelevisão Portuguesa – Serviço Público de Televisão, S.A. (*cf.* artigo 48.º e 49.º da Lei n.º 32/2003, de 22 de Agosto) e de radiodifusão à Radiodifusão Portuguesa, S.A. (*cf.* artigo 46.º, n.º 2, da Lei n.º 4/2001, de 23 de Fevereiro, na redacção atribuída pela Lei n.º 33/2003, de 22 de Agosto).

⁷ Criada pelo Decreto n.º 22.783/1933, de 29 de Junho, cuja aquisição ou instalação de aparelho de rádio dependia de pedido de licença, renovada anualmente através de pagamento de taxa mensal, receita da Administração Geral dos Correios e Telégrafos. Para esse efeito, as entidades vendedoras daqueles aparelhos estavam obrigadas a comunicar àquela Administração a identificação dos indivíduos que os tivessem adquiridos. Com a autonomização orgânica e financeira da Emissora Nacional de Radiodifusão pelo Decreto-Lei n.º 41.484/1957, de 30 de Dezembro, é-lhe atribuída a competência para a concessão de licenças para instalações radioeléctricas receptoras de radiodifusão sonora e para a cobrança das taxas respectivas (passando a denominar-se de “taxa de radiodifusão sonora”), mediante intermédio dos CTT, sendo fixada pelo Regulamento das Instalações Receptoras de Radiodifusão aprovado pelo Decreto n.º 41.486/1957, de 30 de Dezembro, e posteriormente actualizada pelo Decreto n.º 87/75, de 27 de Fevereiro. Sucedeu-lhe a “taxa anual de radiodifusão”, instituída pelo Decreto-Lei n.º 389/76, de 24 de Maio, que vigorou até à aprovação da contribuição para o audiovisual.

⁸ A instalação de aparelhos receptores de televisão é regulada pela primeira vez pelo Decreto-Lei n.º 40.312/1955, de 9 de Setembro, que refere que a sua instalação fica dependente do pagamento de taxas a fixar em despacho pela Presidência do Conselho. A sua criação é concretizada com os citados Decreto-Lei n.º 41.484/1957, de 30 de Dezembro, e Decreto n.º 41.486/1957, de 30 de Dezembro, em moldes idênticos aos da taxa de radiodifusão sonora. Em 1976 tentou-se autonomizar o seu sistema de tributação relativamente a esta taxa através do Decreto-Lei n.º 353/76, de 13 de Maio, no entanto este regime não chegou a ter aplicação, mantendo-se o anteriormente em vigor. Sucedeu-lhe o regime consagrado pelo Decreto-Lei n.º 401/79, de 21 de Setembro, que exigia que cada televisor fosse registado e pelo qual fosse paga uma taxa de utilização anual. Este diploma veio instituir a consignação da sua receita à Radiotelevisão Portuguesa, E. P. a quem incumbia a concessão do serviço público de televisão O artigo 25.º, que atribuía a competência “para a cobrança coerciva das taxas e sobretaxas em dívida, bem como para a aplicação de multas, quando não pagas voluntariamente, aos tribunais comuns”, foi declarado inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 72/90, proferido no âmbito do Processo 182/89 (publicado no *Diário da República*, I Série, n.º 77, de 2 de Abril de 1990), o que veio incentivar a fraude fiscal, culminando com a sua extinção pelo Decreto-Lei n.º 53/91, de 26 de Janeiro, com efeitos a 31 de Dezembro de 1990.

O sistema de tributação reformulado em 1976 institui pela primeira vez o financiamento do serviço público de radiodifusão através da tributação do consumo da energia eléctrica para fins domésticos, a cobrar por intermédio das distribuidoras de energia eléctrica⁹. Afastava-se do sistema originário das referidas taxas, de tributação directa dos rádio-ouvintes e telespectadores, em função da sua qualidade de possuidores de aparelhos receptores de radiodifusão e de televisão, respectivamente, tal como previsto no artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 41.484/1957 e no artigo 22.º do Decreto n.º 41.486/1957, ambos de 30 de Dezembro. Se é certo que o regime instituído em 1957 operava em função de uma justiça comutativa, cobrada a todos os sujeitos passivos de forma igualitária sem olhar à sua capacidade contributiva, a tributação pelo consumo introduzida em 1976 (e que se mantém com a contribuição para o audiovisual) também não garantia que fossem tributados efectivos utilizadores e beneficiários do serviço público de radiodifusão, dissipando-se a nexos sinalagmático entre o consumo de energia eléctrica e a utilização do referido serviço público uma vez que poderíamos encontrar consumidores de energia não rádio-ouvintes. Neste sentido decidiu o Tribunal Constitucional em 1998, qualificando a taxa de radiodifusão como um “imposto”¹⁰, referindo, inclusive, alguma doutrina tratar-se de um imposto especial de consumo enquanto imposto sobre a electricidade¹¹, qualificação que a mesma entende ser prudente manter quanto à contribuição para o audiovisual¹². Afastada a discussão sobre a sua natureza que não nos traz aqui, importa apresentar umas breves notas sobre as suas principais características da presente contribuição que passa despercebida dos consumidores na factura da electricidade.

2. INCIDÊNCIA, TAXA, LIQUIDAÇÃO E COBRANÇA

A contribuição para o audiovisual incide sobre o fornecimento de energia eléctrica (por contador) e é devida mensalmente pelos respectivos consumidores¹³.

Estão isentos aqueles cujo consumo anual fique abaixo de 400 kWh¹⁴, bem como, desde Outubro de 2010, os consumidores não domésticos que se dediquem à actividade agrícola e produção animal, desde que os seus contadores permitam a individualização de forma inequívoca da energia consumida nas referidas actividades¹⁵.

⁹ Sistema de cobrança igualmente previsto na taxa da televisão de 1976 (cf. artigo 8.º, n.º 3, do citado Decreto-Lei n.º 353/76, de 13 de Maio).

¹⁰ Cf. Acórdão n.º 354/98, de 12 de Maio, proferido no âmbito do Processo n.º 32/97, entendendo estar “*exclusivamente relacionada com o consumo doméstico de energia eléctrica, e não com a utilização do serviço de radiodifusão sonora*”; “*a relação estabelece-se entre a taxa de radiodifusão sonora e o consumo de electricidade, e não entre ela e a possibilidade de utilização do serviço de radiodifusão sonora, pois é a qualidade de consumidor de energia eléctrica que obriga ao seu pagamento*”. Este acórdão julgou inconstitucional o n.º 1 da Portaria n.º 65/1992, de 1 de Fevereiro, por fixar o valor da taxa de radiodifusão, matéria que constitui reserva de lei da Assembleia da República de acordo com a Lei Fundamental.

¹¹ In ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, OLÍVIO MOTA AMADOR e SÉRGIO VASQUES, “*O Financiamento...*”, *op. cit.*, pág. 18.

¹² *Ibidem*, pág. 20.

1. ¹³ Na sua versão originária incidia apenas sobre o fornecimento de energia eléctrica para o uso doméstico, tendo contido em 2005 passado a abranger igualmente o consumo não doméstico com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 169-A/2005, de 3 de Outubro.

¹⁴ Limite já anteriormente estabelecido para a taxa da radiodifusão pelo Decreto-Lei n.º 411/90, de 31 de Dezembro.

¹⁵ Conforme estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 107/2010, de 13 de Outubro, que refere, concretamente, que estão isentos “*os consumidores não domésticos de energia eléctrica cuja actividade se inclua numa das descritas nos grupos 011 a 015 da divisão 01, secção A, da Classificação das Actividades Económicas – Revisão 3 (CAE – Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro*”. Resulta de autorização legislativa constante do artigo 161.º, n.º 2, da Lei do Orçamento do Estado para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

O valor da contribuição é actualizado com base na taxa anual de inflação através da Lei do Orçamento do Estado. A Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Dezembro) fixou a contribuição para o audiovisual no valor mensal de € 1,74.

O produto da contribuição é consignado formalmente¹⁶ à Rádio e Televisão de Portugal, SGPS, S.A. (RTP) na medida que é esta a titular das concessões de serviço público de radiodifusão e de televisão.

Na redacção atribuída pelo Decreto-Lei n.º 230/2007, de 14 de Junho¹⁷, a contribuição é liquidada, por substituição tributária, através das empresas comercializadoras de electricidade¹⁸, incluindo as de último recurso, ou através das distribuidoras de electricidade quando estas a distribuem directamente ao consumidor, e cobrada em conjunto com o preço relativo ao fornecimento ou comercialização da electricidade. O regime que aprovou a presente contribuição é contudo omissivo quanto à forma e prazo do seu pagamento por aquelas entidades ao Estado (RTP).

Estas empresas têm direito a ser compensadas pelos encargos incorridos com a liquidação da contribuição através da retenção de um valor fixo por factura cobrada a fixar, de acordo com um princípio de cobertura de custos, por despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas das finanças, da economia e das políticas públicas de comunicação social. Foi fixado em 0,06 pelo Despacho conjunto n.º 306/2004, de 20 de Janeiro¹⁹, estabelecendo-se no mesmo que este valor será actualizado anualmente na percentagem em que o for a contribuição para o audiovisual.

O valor da contribuição deve ser discriminado de modo autónomo na factura do fornecimento de energia eléctrica. As empresas distribuidoras e as empresas comercializadoras de electricidade, incluindo as de último recurso, não podem, assim, emitir facturas respeitantes ao seu fornecimento nem aceitar o respectivo pagamento por parte dos consumidores sem que ao preço seja somado o valor da contribuição para o audiovisual.

3. DA SUJEIÇÃO A IVA E COEXISTÊNCIA COM ESTE IMPOSTO SOBRE O CONSUMO

Ainda que criada em 2003, apenas com efeitos a 1 de Janeiro de 2008, através da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro), veio o legislador estabelecer a sujeição da contribuição para o audiovisual à taxa reduzida do IVA, inicialmente como verba 2.1-A da Lista I anexa ao Código do IVA, actual verba 2.2²⁰. Alvo de alguma contestação na altura com o fundamento de pretensamente se tratar de uma situação de dupla tributação, importa analisar se estavam desde a sua criação (na altura, apenas) as distribuidoras de energia eléctrica obrigadas à liquidação do IVA sobre a contribuição em análise.

¹⁶ Sobre a consignação formal de receitas consultar a anotação ao artigo 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental em GUILHERME D'OLIVEIRA MARTINS e.a., *Lei de Enquadramento Orçamental Anotada e comentada*, Almedina, 2009 (2.ª edição), págs. 70 a 75.

¹⁷ Por autorização legislativa concedida pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (*cf.* artigo 132.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

¹⁸ Com a abertura do mercado a comercializadores não regulados no quadro do Decreto-Lei n.º 29/2006, de 15 de Fevereiro, que transpôs a Directiva n.º 2003/54/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho, concretizada posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de Agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 264/2007, de 24 de Julho, e pelo Decreto-Lei n.º 104/2010, de 29 de Setembro. Esta Directiva veio, designadamente, estabelecer a possibilidade de todos os clientes poderem escolher livremente o seu comercializador a partir de 1 de Julho de 2007.

¹⁹ Publicado no *Diário da República*, II Série, n.º 118, de 20 de Maio de 2004.

²⁰ Após a renumeração verificada com o Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho.

Conforme estabelece o artigo 2.º, n.º 3, alínea b), do Código do IVA, o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público são, em qualquer caso, sujeitos passivos de IVA quando exerçam a actividade de distribuição de electricidade, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

Ainda integrada no sector empresarial do Estado²¹, a EDP Distribuição – Energia, S.A. (já em 2003) é a entidade que prossegue a actividade de distribuição de electricidade, tanto em baixa e média tensão enquanto titular da concessão para exploração da Rede Nacional de Distribuição, como em baixa tensão através de concessões municipais.

Por sua vez, o valor tributável em sede deste imposto inclui “*impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio IVA*”²², tratando-se “*de um conceito amplo de prestações patrimoniais públicas que são incluídas necessariamente no valor tributável, não a título de pagamento do bem ou serviço, mas por implicarem um dispêndio efectivo*”²³, estando assim incluídos todos os tributos que incidam sobre as operações tributáveis em sede deste imposto, com excepção do próprio IVA.

Atendendo que o fornecimento de electricidade é considerado uma transmissão de bens para efeitos do IVA²⁴ e tratando-se a contribuição para o audiovisual de um encargo relacionado com este fornecimento, parece-nos que a EDP Distribuição – Energia, S.A. estava, desde o início da vigência desta contribuição, obrigada a incluí-la na base de incidência deste imposto. Com a abertura do mercado em 2006 e com a separação jurídica das actividades de operação das redes de transporte e distribuição da comercialização, com o fornecimento de energia eléctrica ao consumidor final pelas empresas comercializadoras, quer ainda em mercado regulado através da EDP Serviço Universal, S.A.²⁵, quer em livre concorrência, passaram a estar também estas empresas adstritas ao cumprimento da mesma obrigação.

Para além da sua sujeição em sede deste imposto, pode ainda ser questionada a legitimidade da sua instituição em coexistência com o IVA.

O artigo 401.º da Directiva do IVA²⁶ não impede que um Estado-membro mantenha ou introduza “*impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que a cobrança desses impostos, direitos e taxas não dê origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira*”. O Tribunal de Justiça da União Europeia já veio esclarecer por diversas vezes, ainda na vigência da anterior Sexta Directiva, que esta norma visa essencialmente “*evitar a criação de impostos, direitos e taxas, que, pelo facto de onerarem a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometem o funcionamento do sistema comum deste último*”, acrescentando que devem considerar-se como tais “*os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA*”, a saber, “*o IVA aplica-se, genericamente, às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e desses serviços; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; finalmente, aplica-se ao valor*

²¹ Apesar de o Tribunal de Justiça da União Europeia já ter considerado, em Novembro de 2010, ilegal a *golden share* que o Estado português tem na EDP - Energias de Portugal, S.A. (sociedade aberta) por constituir uma “*restrição injustificada à livre circulação de capitais e que, ao manter esses privilégios, Portugal infringiu as obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados*” (IP/08/1357).

²² Nos termos do artigo 16.º, n.º 5, alínea a), do Código do IVA.

²³ PATRÍCIA NOIRET DA CUNHA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, ISG, 2004, pág. 264.

²⁴ De acordo com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Código do IVA.

²⁵ Que iniciou a sua actividade em 1 de Janeiro de 2007 e a quem foi atribuída a licença de Comercializador de Último Recurso. Está obrigada à prestação universal de fornecimento de electricidade em baixa tensão com potência contratada até 41,4kW a todos os clientes que o solicitem (cf. artigo 46.º do Decreto-Lei n.º 29/2006, de 15 de Fevereiro, na redacção atribuída pelo Decreto-Lei n.º 104/2010, de 29 de Setembro).

²⁶ Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, que corresponde no essencial ao artigo 33.º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977).

*acrescentado dos bens e dos serviços, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após a dedução do imposto pago no momento da transacção anterior*²⁷.

Deste modo, ainda que algumas vozes dissonantes tentem invocar ser uma pretensão ilegítima a sujeição a IVA da contribuição para o audiovisual, bem como sustentem ser ilegal a sua coexistência com o mesmo, consideramos que o presente procedimento não viola o normativo comunitário uma vez que a contribuição em apreço não pode ser qualificada como um imposto sobre o volume de negócios visto (i) não ter natureza genérica, (ii) não ser cobrada em cada fase de distribuição, e, por último, (iii) não se aplicar sobre o valor acrescentado no fornecimento da electricidade.

4. DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM RETENÇÃO

Nos termos do previsto no artigo 20.º da Lei Geral Tributária (LGT), a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido. Por questões de simplificação administrativa e de maior eficiência financeira, o legislador tributário aproveita-se da relação privilegiada existente entre determinadas pessoas e os contribuintes, atribuindo àquelas o dever de retenção sobre pagamentos que lhes sejam por si devidos, assim como o subsequente dever de pagamento ao Estado do imposto retido.

A obrigação de prestação tributária a pessoa diferente do contribuinte pode, todavia, ser legalmente configurada de forma diversa sem ter subjacente o mecanismo de retenção na fonte, designadamente em sede de impostos sobre o consumo. Neste caso o dever de liquidação e cobrança do imposto é atribuído a um vendedor de bens ou prestador de serviços, a efectuar juntamente com o preço dos bens ou serviços que forneça. O substituto tributário é assim credor do substituído (credor do preço devido), ao contrário do que sucede na substituição com retenção em que o substituto é devedor do substituído.

Perante a ausência de regulação quanto a esta matéria, importa determinar se o substituto sem retenção²⁸ é igualmente sujeito passivo na relação jurídico-tributária estabelecida, tal como na substituição com retenção. Se, por um lado, este vazio legal incentiva o incumprimento das obrigações a que estejam adstritos, deixa por outro alguma margem de regulação ao legislador quando pretenda instituir tributos que adoptem este mecanismo de tributação, como tem sucedido, por exemplo, com a taxa municipal de ocupação do

²⁷ *Vd.*, entre outros, §33 do acórdão de 17 de Setembro de 1997 (“Fazenda Pública vs. UCAL”), Processo C-347/95, que julgava sobre a violação do direito comunitário de uma taxa de comercialização de lacticínios. *Vd.*, também, entre os mais recentes, acórdão de 16 de Dezembro de 1992 (“Raymond vs. Directeur des Services Fiscaux de Nantes Processo”), Processo C-208/91, sobre direitos de registo cobrados na aquisição de terrenos para construção, e acórdão de 11 de Outubro de 2007 nos Processos C-283/06 (Zala Bíróság) e C-312/06 (Legfelsöbb Bíróság) sobre um imposto local sobre as actividades económicas.

²⁸ A taxa de exploração das instalações eléctricas de 3.º grupo (designada comumente por “taxa DGGE”) é também um exemplo de substituição tributária sem retenção na fonte e que deve encontrar-se igualmente discriminada na factura da electricidade, quando aplicável. Foi instituída pelo Decreto-Lei n.º 4/93, de 8 de Janeiro, que aprovou o Regulamento das Instalações Eléctricas (*cf.* Decreto-Lei n.º 101/2007, de 2 de Abril, relativamente à classificação das instalações eléctricas de serviço particular), alterado pelo Decreto-Lei n.º 246/2009, de 22 de Setembro. Os valores actuais estão definidos na Portaria n.º 311/2002, de 22 de Março. Quanto à sua cobrança, o artigo 68.º do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de Agosto, estabelece que “são cobradas pelo operador da RND aos respectivos comercializadores, que as reflectem na facturação aos respectivos clientes”; “o operador da RND e os comercializadores têm direito a reter 1,5% e 0,5%, respectivamente, do montante das taxas”. Esta taxa é, assim, liquidada e cobrada pela EDP Distribuição – Energia, S.A. mediante a emissão de guias de receita aos comercializadores, devendo ser paga no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação das mesmas, estando a sua cobrança coerciva sujeita às regras do processo de execução fiscal.

subsolo^{29/30} que, apesar das diversas contestações sentidas, os municípios têm vindo a tentar cobrar às distribuidoras regionais de gás natural desde a aprovação do regime geral das taxas locais em 2006, e que têm disposto livremente quanto aos seus elementos essenciais e forma de tributação.

Atendendo-se à definição consagrada no artigo 18.º, n.º 3, da LGT, que considera como sujeito passivo aquele que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária³¹, não obstante a concepção de substituição tributária aí prevista ter subjacente o mecanismo da retenção na fonte³², consideramos, ainda assim, que o substituto tributário sem retenção deve ser qualificado do mesmo modo como sujeito passivo enquanto titular de uma situação jurídico-tributária passiva cabendo-lhe os deveres de liquidação, de cobrança e de pagamento ao Estado do imposto cobrado. Caso contrário estaríamos perante um injustificável terceiro género de obrigado tributário, situado entre a figura jurídica do sujeito passivo e do contribuinte. Não podemos ignorar existirem situações de substituição tributária sem retenção que se encontram suficientemente enraizadas no ordenamento jurídico tributário relativamente às quais esta qualificação não tem sido questionada. Referimo-nos, por exemplo, a algumas operações tributáveis em sede de Imposto do Selo em que o sujeito passivo se distingue do contribuinte (o titular do interesse económico)³³.

Por sua vez, o substituído assume a posição de contribuinte na presente relação tributária visto ser a pessoa jurídica descrita na previsão da norma tributária e relativamente à qual se deve verificar o facto tributário. Ao mesmo cabe suportar o encargo do imposto, com repercussão ou não noutro agente (designado pela doutrina como “contribuinte de facto”³⁴) da cadeia económica da prestação de bens ou serviços. É o caso

²⁹ Estabelecida actualmente no quadro do regime geral das autarquias locais aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), que estabelece que “*as taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios, designadamente: c) pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público*”. Esta taxa é liquidada pelas autarquias locais, que integrem a área de concessão, às concessionárias do serviço público de distribuição regional de gás natural, que, por sua vez, a repercutem nas entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou nos consumidores finais servidos directamente pelas mesmas nos termos definidos pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE). Tem defrontado algumas divergências entre os municípios e as distribuidoras/comercializadoras do gás natural, dando lugar a diversos litígios em tribunal na medida que, tratando-se de uma taxa, deve respeitar o princípio da equivalência que impõe que o seu valor seja determinado em função do custo do serviço prestado ou das utilidades proporcionadas. Uma vez que a actividade de distribuição de gás natural é exercida em regime de concessão de serviço público atribuída às referidas empresas regionais, discute-se sobre a legitimidade das autarquias locais em cobrar tais taxas durante o período de concessão uma vez que “*a concessionária detém a posse e propriedade dos bens afectos à concessão até à extinção desta*” (vd., por exemplo, cláusula 13.ª da minuta do contrato de concessão da actividade de distribuição de gás natural entre o Estado Português e a Beiragás – Companhia de Gás das Beiras, S.A. aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 3 de Abril (Diário da República, II Série, n.º 119, de 23 de Junho de 2008).

³⁰ Vd., a este respeito, SÉRGIO VASQUES, *Regime das Taxas Locais, Introdução e Comentário*, Cadernos IDEFF n.º 8, Almedina, 2008, pág. 121 a 128.

³¹ Que poderá ser o devedor do imposto, o obrigado a entregar uma declaração de imposto ou a “*preencher qualquer outro dever exigido por uma norma fiscal*” (SALDANHA SANCHES in *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Almedina, 2002, pág. 136).

³² Sobre o fenómeno da substituição tributária com retenção na fonte vd., entre outros, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pág. 407 a 417. Por sua vez, sobre a substituição tributária sem retenção na fonte, vd. SÉRGIO VASQUES, *Regime das Taxas...*, op. cit., pág. 124 a 130.

³³ Por exemplo no caso dos seguros em que são sujeitos passivos as empresas de seguros (credoras dos prémios), nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea e), enquanto que o tomador do seguro é o titular do interesse económico, cabendo a este suportar o respectivo imposto conforme disposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea o), ambos do Código do Imposto do Selo.

³⁴ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, op. cit., pág. 409.

do IVA em que se permite ao adquirente de bens ou serviços que suporte este imposto, através do direito à dedução que lhe é por lei conferido em determinadas circunstâncias e da liquidação com base no valor acrescentado, repercutir sucessivamente o encargo do imposto até ao consumidor final, a quem já não é conferido esse direito à dedução. Igual situação sucede na taxa municipal do subsolo quando as concessionárias de distribuição de gás natural repercutam o gasto desta taxa nas empresas comercializadoras ou nos consumidores finais quando lhes distribuam directamente o gás conforme previsto nos contratos de concessão³⁵.

Falta contudo determinar o âmbito da responsabilidade do substituto e do substituído na substituição tributária sem retenção quanto à falta da prestação tributária.

À semelhança do que sucede, por exemplo, no Imposto do Selo, quando o sujeito passivo se distinga do contribuinte, caso em que a responsabilidade tributária é apenas imputável ao sujeito passivo³⁶ (a quem é adstrito o dever de pagamento do imposto nos termos do artigo 41.º do Código do Imposto do Selo), ficando o contribuinte afastado de qualquer relação com o sujeito activo do imposto, consideramos que a responsabilidade do substituído deve ser estabelecida no âmbito do direito privado e apenas circunscrita à relação substituto-substituído, em moldes idênticos ao da relação estabelecida entre o contribuinte de direito e o repercutido. Em alternativa poder-se-ia configurar a responsabilidade do substituído como uma responsabilidade tributária subsidiária próxima da imputável ao substituído com retenção na fonte quando esta tenha natureza definitiva³⁷. No entanto, atendendo ao disposto nos diplomas que têm consagrado este mecanismo de tributação, não é possível, por via das normas tributárias vigentes, que o Estado possa vir exigir o pagamento do imposto a este sujeito, ainda que a título subsidiário.

A contribuição para o audiovisual é, assim, cobrada através do presente mecanismo de substituição tributária sem retenção no qual as empresas comercializadoras e distribuidoras de electricidade surgem como os sujeitos passivos³⁸ da relação tributária estabelecida, enquanto entidades vinculadas ao cumprimento da prestação tributária, não podendo emitir facturas de fornecimento de electricidade nem aceitar o seu pagamento sem que seja incluída a contribuição para o audiovisual. Por sua vez, o consumidor assume o papel de contribuinte, aquele a quem incumbe suportar a contribuição. Tendo em conta as obrigações tributárias previstas no regime jurídico da contribuição para o audiovisual, parece-nos que o contribuinte deve ficar excluído de qualquer responsabilidade tributária, cingindo-se a regulação do não pagamento pelo consumidor desta contribuição ao âmbito privado nos termos da relação contratual acordada com as empresas comercializadoras/distribuidoras.

A par da responsabilidade pela falta de pagamento da contribuição pelo consumidor de energia eléctrica, é igualmente incerta a responsabilidade penal/contra-ordenacional dos substitutos tributários quando deixem de proceder à liquidação e cobrança dos tributos atendendo ao princípio da tipicidade previsto no âmbito das normas de natureza penal.

2. ³⁵ Não se confunda, contudo, o fenómeno da substituição tributária com o da repercussão (legal ou de facto) 35. Na primeira situação o sujeito passivo (o obrigado à prestação tributária) distingue-se do contribuinte – o substituído (pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário). Na repercussão, o sujeito passivo e o contribuinte (de direito) são a mesma pessoa mas este não suporta, no entanto, o imposto, transferindo o seu encargo para um terceiro excluído desta relação tributária – o repercutido (o contribuinte de facto).

³⁶ Excluindo-se situações de responsabilidade solidária de acordo com o previsto no artigo 42.º do Código do Imposto do Selo.

³⁷ Estabelecida, em termos gerais, no artigo 28.º da LGT.

³⁸ Em sentido diverso ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, OLÍVIO MOTA AMADOR e SÉRGIO VASQUES, “O Financiamento...”, *op. cit.*, pág. 28, que consideram ser o consumidor o sujeito passivo da presente relação tributária invocando, designadamente, a ausência de disciplina quanto a esta matéria.

O Supremo Tribunal Administrativo³⁹ tem vindo a entender através de jurisprudência recente que, quanto à aplicação do artigo 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) ao IVA, que “*a prévia dedução da prestação tributária não entregue constitui elemento essencial do tipo legal de contra-ordenação em causa*” podendo apenas esta norma ser aplicada quanto a este imposto no caso “*em que o sujeito passivo receber de terceiros o IVA que liquidou e não o entregar à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período*”, nos termos do disposto no n.º 3 da referida norma que estabelece que se considera igualmente como falta de entrega da prestação tributária “*aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja*”. Acrescenta ainda o mesmo Tribunal que, “*como resulta do texto deste n.º 3 do art. 114.º do RGIT, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de recebimento da quantia do imposto*”⁴⁰. O n.º 5 da citada norma inclui igualmente situações de falta de liquidação e cobrança de imposto que deva ser efectuada pelos sujeitos passivos. Nestes termos, e na ausência de outra norma que penalize a conduta em análise, admitimos que o citado artigo 114.º do RGIT possa ser aplicado na situação em apreço (a par do crime de abuso de confiança quando, atendendo à gravidade da conduta em causa, seja o mesmo aplicável), não nos imiscuindo, contudo, da fragilidade do presente entendimento uma vez que a disposição em apreço visou essencialmente penalizar as situações de substituição tributária com retenção na fonte e as relativas à falta de pagamento de imposto com natureza de pagamento por conta.

5. A responsabilidade financeira sancionatória das distribuidoras e comercializadoras de electricidade

Na falta de disposições de natureza fiscal que penalizem as situações de substituição tributária sem retenção na fonte, restam-nos as de natureza financeira.

Num momento em que a disciplina orçamental e o rigor nas finanças públicas estão na ordem do dia, até em razão da existência da União Económica e Monetária, fácil é de compreender que a instituição suprema de Contabilidade dos dinheiros públicos esteja no centro do esforço nacional de equilíbrio das contas públicas. Nesse sentido, o Tribunal de Contas⁴¹ não pode deixar de ter uma actuação quotidiana que visa

³⁹ Cf. acórdão de 22 de Março de 2011, proferido no âmbito do Processo 1037/2010, de 2 de Junho de 2010, no Processo 338/2010, e de 18 de Novembro de 2009, no Processo 593/09.

⁴⁰ Acórdão de 28 de Maio de 2008, no Processo 279/2008.

⁴¹ O Tribunal de Contas é o órgão supremo de controlo, de fiscalização e de auditoria das contas públicas, dando parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluído a da Segurança Social e sobre as contas das Regiões autónomas, fiscalizando previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos actos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades para as entidades sujeitas aos seus poderes de controlo e à sua jurisdição, julgando a efectivação de responsabilidades financeiras, realizando auditorias; apreciando a legalidade, bem como a economia, eficiência e eficácia das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo.

Não se trata, assim, nem de uma câmara política nem de uma entidade com competências principalmente administrativas, mas de uma instância suprema de auditoria e de carácter jurisdicional no coração do Estado Constitucional.

A análise da legalidade e da correcção financeira das operações examinadas constituem funções essenciais do Tribunal de Contas, que além de integrar o poder judicial na ordem constitucional portuguesa, faz parte, com o Tribunal de Contas Europeu, da rede europeia de instituições superiores de auditoria. Nesse sentido, a apreciação da actividade financeira do Estado é jurídica e técnica, ora recorrendo à legislação financeira e orçamental, ora obedecendo às regras de auditoria externa. É esta configuração institucional que permite ao Tribunal pronunciar-se sobre a economia, a eficiência e a eficácia da gestão, bem como sobre a fiabilidade dos sistemas de controlo interno. Não se trata, assim, de fazer apreciações de índole política sobre as opções tomadas pelos Governos, mas sim de poder proceder à avaliação técnica e económica sobre o modo como o dinheiro público, proveniente das receitas cobradas aos contribuintes, é utilizado e aplicado.

contrariar a imprevisibilidade, instabilidade, complexidade e incerteza, factores que apenas favorecem a evasão fiscal e a corrupção.

No que respeita à responsabilidade financeira em particular, o artigo 71.º da Lei de Enquadramento Orçamental consagra, em disposição legal autónoma, os termos em que esta forma de responsabilidade é efectivada pelo Tribunal de Contas⁴², nos termos da respectiva legislação.

Consagra-se, assim, o *princípio da responsabilidade pelos actos de execução orçamental*. Deste modo, quando um titular de cargo político ou um funcionário e agente do Estado ou das demais entidades públicas pratique um acto de execução financeira pública, violando a lei, prevê-se que fique sujeito a sanções ou, pelo menos, obrigado a proceder a uma reparação em consequência do acto praticado.

A responsabilidade pela prática de actos financeiros é uma das consequências da produção de actos financeiros ilegais ou irregulares. Enquanto no tocante ao valor jurídico do acto pode cominar-se a sua inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade, já no que se refere ao agente que o praticou há que prever as sanções ou outras consequências que decorram da violação da lei.

É neste quadro que surge a responsabilidade financeira *stricto sensu*. Em certos casos, a lei obriga à reintegração dos fundos públicos objecto de prática ilegal ou irregular por parte das entidades responsáveis. Estamos perante uma responsabilidade distinta das anteriores⁴³, designadamente pelo carácter misto (punitivo e reintegratório) e pelo facto de se referir ao valor dos fundos que foram colocados em risco pelo acto praticado ou que deste foram objecto. Atenhamo-nos ao caso da responsabilidade financeira *stricto*

O Tribunal de Contas tem, assim, funções diversas que vão desde a capacidade para fazer apreciações nos vários domínios das Finanças Públicas e do Direito Orçamental até ao exercício de diversos tipos de fiscalização (prévia, concomitante e sucessiva) e à aplicação de sanções que a lei manda aplicar em resultado do apuramento de responsabilidades financeiras, em sentido estrito.

Além do mais, o Tribunal pode formular recomendações “em ordem a serem supridas as deficiências da gestão orçamental, tesouraria, dívida pública e património, bem como da organização e financiamento dos serviços”.

Em razão do carácter do órgão que o produz, a Constituição da República concedeu ao Tribunal de Contas a natureza de um verdadeiro tribunal especializado em matéria financeira. Não é, por isso, um órgão da Administração, ainda que exerça poderes de carácter administrativo, o que também acontece com os tribunais judiciais. Insista-se que entre os poderes jurisdicionais, temos o julgamento das contas, a aplicação de sanções e a efectivação da responsabilidade financeira por meio de decisões de carácter jurisdicional.

⁴² A responsabilidade financeira constitui a «pedra de toque» para a caracterização das competências específicas do Tribunal de Contas, como órgão jurisdicional que dirime e julga questões ligadas a litígios entre o Estado e os particulares suscitados ex officio por imposição da lei ou por actuação do Ministério Público, como representante dos interesses do Estado ou como defensor da legalidade, arrancando de um intuito de proteger o interesse público, com verificação da responsabilidade de particulares, em regra conexos com o interesse público porque seus responsáveis de autoridade, funcionários, agentes ou mesmo beneficiários de dinheiros públicos.

⁴³ Ao lado dos outros tipos de responsabilidade, a saber:

- a) Responsabilidade política — accionada essencialmente pelo Parlamento, dando origem a um eventual juízo político de censura, que pode ir até à demissão do Governo, pelo funcionamento dos mecanismos constitucionais ou à realização de inquérito parlamentar (artigos 117.º, n.º 1, 190.º e 191.º da CRP).
- b) Responsabilidade criminal — neste caso há a distinguir os crimes de responsabilidade (em que incorrem os titulares de cargos políticos, por atentarem contra o disposto na legislação da contabilidade pública, contra a propriedade da Administração e a guarda e correcta utilização dos dinheiros públicos) — Art.ºs 117.º e 130.º da CRP e Lei n.º 34/87, de 6 de Julho —, bem como os crimes financeiros consagrados na lei penal (corrupção — artigos 424.º e seguintes do Código Penal; abuso de confiança — artigos 300.º do Código Penal).
- c) Responsabilidade civil — aqui está em causa a reparação indemnizatória dos prejuízos causados ao Estado e outras entidades públicas pela prática culposa de actos financeiros ilegais.
- d) Responsabilidade disciplinar — aplica-se aos agentes administrativos ou a outros entes sujeitos a poder disciplinar, qualificando nalguns casos a lei financeira determinados comportamentos como passíveis de procedimento disciplinar, além dos que constam nas leis gerais — designadamente no Estatuto Disciplinar dos Agentes do Estado.

sensu. Esta tem como fundamento a reintegração da Fazenda Nacional pelo valor em que foi lesada, envolvendo os valores objecto da lesão, não o prejuízo causado, e abrangendo, eventualmente, a reintegração (reposição) e a punição (multa). Estamos perante o julgamento de contas ou a prestação de contas, pelo que a prova sobre o modo como foram utilizados os dinheiros públicos cabe a quem tem a seu cargo a respectiva utilização (como no caso do fiel depositário).

Como já se disse *supra*, a contribuição para o audiovisual é cobrada através do presente mecanismo de substituição tributária sem retenção no qual as empresas comercializadoras e distribuidoras de electricidade surgem como os sujeitos passivos da relação tributária estabelecida, enquanto entidades vinculadas ao cumprimento da prestação tributária, não podendo emitir facturas de fornecimento de electricidade nem aceitar o seu pagamento sem que seja incluída a contribuição para o audiovisual.

Na verdade, a criação do presente mecanismo de substituição tributária derroga um dos princípios da execução orçamental⁴⁴ mais importantes que é a segregação de funções, previsto no n.º 1 do artigo 42.º da Lei de Enquadramento Orçamental⁴⁵.

O princípio da segregação de funções desdobra-se em quatro corolários: (1) a divisão de tarefas; (2) a unidade de tesouraria; (3) a facilitação do controlo e a (4) evitação da fraude. Quanto à exigência de divisão de tarefas, todas as operações de receitas ou despesas comportam duas séries de actos: aqueles que estão na origem de créditos ou débitos do Estado. Já na unidade de tesouraria, todas os fundos públicos são depositados numa caixa única, sob o controlo do Ministro das Finanças. Torna-se, assim, natural que os executores orçamentais estejam submetidos à sua autoridade ou dependentes da sua nomeação. No que concerne à facilidade de controlo, enquanto os ordenadores gerem as contas administrativas, os executores gerem as contas de gestão (entradas e saídas de fundos). O controlo externo torna-se mais fácil, porque basta o cruzamento das duas contas para desfazer as eventuais irregularidades. Finalmente, na luta contra a fraude, proíbe-se que o mesmo agente possa assumir uma despesa e realizá-la, ou decidir arrecadar uma receita e cobrá-la. Um agente não pode viver sem o outro.

Ora, no caso da contribuição para o audiovisual, são as empresas comercializadoras de electricidade, tal como definidas no n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 30/2003, que liquidam e cobram, tornando o controlo interno e externo muito difícil, dando lugar a inúmeras irregularidades potenciais.

Estas empresas comercializadoras de electricidade, *qualquer que seja a sua natureza* estariam sempre submetidas às regras de execução orçamental, uma vez que são beneficiárias⁴⁶, a qualquer título, de valores públicos na

⁴⁴ Existem outras excepções ao princípio da segregação de funções. Ora, os graus de segregação são tanto maiores ou menores consoante estejamos perante receitas ou despesas.

(1) Existem despesas que podem ser efectuadas sem prévia ordenação, como acontece, exemplificadamente, com as despesas com compensação em receita, que podem ser executadas somente pela intervenção do ordenador.

(2) Em matéria de receitas, há que distinguir entre receitas fiscais e não fiscais. Na realidade, no que respeita às receitas fiscais, existe uma dissociação completa entre a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e o Tesouro nos impostos directos, enquanto que já nos impostos indirectos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) pode assumir competência total para a cobrança dos mesmos. No que concerne às receitas não fiscais, o cobrador pode ficar e gerir pequenas somas, como sejam as entradas de museus, as inscrições nas bibliotecas, quando fazendo parte dos serviços integrados.

⁴⁵ Publicada no Diário da República, n.º 192, Série I-A, de 20 de Agosto de 2001, com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002 (Lei da Estabilidade Orçamental), de 28 de Agosto, da Assembleia da República; na Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto e na Lei n.º 48/2010, de 19 de Outubro. Sobre as recentes alterações efectuadas pela proposta de lei n.º lei 47/XI/2.ª, aprovada no plenário da Assembleia da República de 6 de Abril de 2011, cfr. GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS e MARIA D'OLIVEIRA MARTINS, "A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental e as novas regras financeiras", Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, no prelo.

⁴⁶ Na medida que são compensadas pelos encargos de liquidação nos termos do artigo 5.º, n.º 3, do citado regime.

medida necessária à fiscalização da legalidade, regularidade e correcção económica e financeira da aplicação desses valores⁴⁷. No caso em que seja a EDP a proceder à liquidação e cobrança da contribuição em análise, seja através da EDP Serviço Universal, S.A., seja da EDP Distribuição – Energia, S.A. (quando distrua directamente a electricidade), uma vez que integradas no sector empresarial do Estado como vimos *supra*, torna-se ainda mais efectiva a tutela da sequela dos dinheiros públicos prevista nos números 3 e 4 do artigo 2.º da LOPTC, o que as converte em *executoras orçamentais qualificadas*.

É por esta derrogação evidenciada ao princípio da segregação de funções que a tutela da substituição tributária evidenciada deve pertencer ao campo financeiro e não ao fiscal. Quando nos referimos às normas financeiras remetemos para o artigo 65.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)⁴⁸, mais concretamente paras as alíneas a) e b), que prevêem a aplicação de multas, respectivamente pela não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas e pela violação de normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos.

Assim o presente substituto tributário é tratado como executor orçamental e, como tal, quer não liquide, cobre e entregue, quer liquide, cobre, mas não entregue, incorre na violação directa das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 65.º da LOPTC, por aplicação de multa variável entre 15 UC e 150 UC⁴⁹.

6. Conclusões:

Por tudo o que se disse, podemos concluir:

- a) **A substituição sem retenção não está tutelada pelo artigo 28.º da Lei Geral Tributária.**
- b) **A responsabilidade do substituído deve ser estabelecida no âmbito do direito privado e apenas circunscrita à relação substituto-substituído, em moldes idênticos ao da relação estabelecida entre o contribuinte de direito e o repercutido.**
- c) **Não é possível, por via das normas tributárias vigentes, que o Estado possa vir exigir o pagamento do imposto ao substituído, ainda que a título subsidiário.**
- d) **O artigo 114.º do RGIT não pode ser aplicado na situação em apreço uma vez que visa essencialmente penalizar as situações de substituição tributária com retenção na fonte e as relativas à falta de pagamento de imposto com natureza de pagamento por conta.**
- e) **As empresas comercializadores (e as distribuidoras de electricidade quando estas a distribuam directamente ao consumidor), na qualidade de substituto tributário, são tratadas como executor orçamental qualificado e, como tal, quer não liquidem, cobrem e entreguem, quer liquidem, cobrem, mas não entreguem, incorrem na violação directa das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 65.º da LOPTC, por aplicação de multa variável entre 15 UC e 150 UC⁵⁰.**

⁴⁷ Cf. artigos 2.º, n.º 3, e 5.º, n.º 1, alínea e), 65.º, n.º 1, a), e n.º 2 do citado diploma.

⁴⁸ Aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, tendo em conta especialmente as alterações da Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.

⁴⁹ A unidade de conta é actualmente de € 102.

⁵⁰ Através deste texto, os autores aproveitam para prestar homenagem ao Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, director e fundador da revista Fiscalidade, cuja memória aqui evocam sentidamente.