

A PENALIZAÇÃO DAS CONTRAORDENAÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DO RGIT: PRINCIPAIS DESTAQUES

PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO

Doutora em Direito

Professora Auxiliar Convitada no Instituto Universitário da Maia
Professora Adjunta Convitada no Instituto Politécnico da Maia; Advogada.

1. Introdução; enquadramento e âmbito de aplicação do RGIT

O Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) foi aprovado por intermédio da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho¹. Este diploma, que integra infrações fiscais, infrações aduaneiras e também infrações contra a Segurança Social, consagra um conjunto de princípios gerais, aplicáveis aos crimes e às contraordenações (art.ºs 1.º a 11.º), seguindo-se disposições específicas aplicáveis aos crimes tributários (art.ºs 12.º a 22.º) e às contraordenações (art.ºs 23.º a 34.º). A partir do art.º 35.º encontra-se a parte processual, quer referente ao processo penal tributário (art.ºs 35.º a 50.º), quer referente ao processo de contraordenação tributária (art.ºs 51.º a 66.º). O processo de aplicação de coimas encontra-se detalhado nos art.ºs 67.º a 86.º. Finalmente, o RGIT apresenta as infrações tributárias em especial, dividindo-as em crimes e contraordenações (cfr. art.ºs 87.º a 129.º).

De uma forma mais concreta, o RGIT aplica-se às infrações das normas reguladoras (cfr. n.º 1 do art.º 1.º do RGIT): (a) das prestações tributárias; (b) dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias; (c) dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras; (d) das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial. Destarte, encontra-se aqui ressalvado

37

¹ Anteriormente ao RGIT vigoravam regime jurídicos autónomos para as infrações fiscais aduaneiras (RJIFA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de outubro) e para as infrações fiscais não aduaneiras (RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro).

o Regime processual aplicável às contraordenações laborais e de Segurança Social (Lei n.º 107/2009, de 14 de setembro, com as posteriores alterações).

2. Infrações fiscais (crimes e contraordenações)

O conceito de infração tributária encontra-se previsto no art.º 2.º, n.º 1 do RGIT, pelo que constitui infração todo o facto típico, ilícito, culposo e declarado punível por lei anterior.

Conforme prevê o art.º 2.º, n.º 2 do RGIT, as infrações tributárias dividem-se em crimes (aos quais são aplicadas as seguintes penas: pena de multa e/ou pena de prisão) e em contraordenações (aplicando-se, como sanção, as coimas). O critério distintivo baseia-se na maior ou menor gravidade atribuída a cada uma das infrações².

Ora, a tutela geral das infrações de natureza fiscal divide-se entre o direito penal fiscal (como direito penal secundário) e o direito contraordenacional fiscal (como direito penal administrativo especial). No âmbito processual, surge também esta distinção, já que as decisões de aplicação de coimas apresentam natureza administrativa, sendo – todavia – passíveis de sindicância judicial, junto dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Ademais, e de acordo com o art.º 2.º, n.º 3 do RGIT, se do mesmo facto resultar a prática simultânea de um crime e de uma contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação. Esta regra reflete o concurso aparente, devendo a infração ser punida segundo a norma mais severa, já que é a que melhor defende o interesse público.

3. Lugar e momento da prática da infração

O RGIT aplica-se às infrações praticadas em território português, seja qual for a nacionalidade do agente. Consideram-se também praticados em território português os atos praticados a bordo de aeronaves ou navios portugueses (art.º 4.º do RGIT).

Mais especificamente, as infrações tributárias consideram-se praticadas no momento e no lugar em que o agente atuou ou, no caso de omissões, no momento em que o agente deveria ter atuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, sem prejuízo

² Para maiores desenvolvimentos sobre estas matérias, cfr. SILVA, G. M. (2009). *Direito Penal Tributário*. Universidade Católica Portuguesa.

do disposto no n.º 3, que refere que, em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, a respetiva infração considera-se praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente (cfr. art.º 5.º, n.ºs 1 e 3 do RGIT).

Além disso, as infrações tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários (n.º 2 do art.º 5.º do RGIT).

4. A responsabilidade das pessoas singulares e coletivas

Via de regra, o agente que atue na qualidade de titular de um órgão, membro ou representante de pessoa coletiva, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, responde criminalmente e de forma cumulativa com a pessoa coletiva pelo crime praticado (art.º 6.º, n.º 1 do RGIT)³. Esta “*atuação em nome de outrem*” verifica-se ainda que seja ineficaz o ato jurídico fonte dos respetivos poderes, nos termos do n.º 2 do mesmo art.º 6.⁰⁴.

São assim responsáveis pelas infrações previstas no RGIT as pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparáveis quando as infrações sejam cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo (art.º 7.º, n.º 1 do RGIT). Todavia, a responsabilidade das pessoas coletivas é excluída quando o agente atue contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, nos termos do n.º 2 do mesmo art.º 7.º.

³ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º 559/07.1TALSB.P1, de 26.01.2011, onde se refere o seguinte: “*Pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime, não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da lei civil. Por isso, o representante legal da sociedade que seja também o agente do crime, não responderá subsidiariamente, mas solidariamente, nos termos do art.º 497.º do Código Civil.*”

⁴ Esta norma apresenta a mesma regra prevista no art.º 12.º do Código Penal. Todavia, encontramos aqui um alargamento da responsabilidade penal, com a punibilidade pela atuação em nome de outrem, relevando a atuação voluntária do sujeito, em detrimento da circunstância de ser titular de um direito. Neste sentido, “*I – As sociedades, como pessoas coletivas que são, podem definir-se como organizações constituídas por um agrupamento de pessoas ou por um complexo patrimonial tendo em vista a prossecução de um interesse comum determinado, às quais a ordem jurídica atribui a qualidade de sujeitos de direito. II – Os gerentes, constituindo os órgãos diretivos e representativos da sociedade, participam na formação da vontade social, agindo no âmbito de um contrato de mandato (ou de administração) e não no âmbito de um contrato subordinado (...)*” – cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra n.º 2029/05, de 20.10.2005. Note-se ainda que “*Do simples facto de determinada pessoa ser gerente de direito de uma sociedade não pode inferir-se que aquela tem a gerência de facto e portanto agiu voluntariamente como representante desta.*” – cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º 21/05.7TAPRD.P1, de 03.06.2009.

A responsabilidade criminal das pessoas coletivas não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes (n.º 3 do art.º 7.º do RGIT). Contudo, a responsabilidade contraordenacional exclui a responsabilidade dos respetivos agentes (n.º 4 do art.º 7.º do RGIT).

Neste contexto, note-se que a extinção do procedimento criminal em relação à pessoa física por uma causa pessoal, tal como a morte, não se comunica à pessoa coletiva⁵. Na realidade, a responsabilidade aqui prevista decorre da culpa da pessoa física, atuando em nome e no interesse da pessoa coletiva⁶.

De referir ainda que os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas (ainda que irregularmente constituídas) são subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento – cfr. art.º 8.º, n.º 1, alínea a) do RGIT. Essas pessoas são também responsáveis pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento – art.º 8.º, n.º 2, alínea b) do RGIT⁷.

⁵ Neste contexto, o RGIT difere do art.º 11.º do Código Penal, que estabelece o carácter pessoal da responsabilidade, já que determina que, salvo disposição em contrário, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade criminal.

⁶ Destarte, “*I – A par da responsabilidade criminal da pessoa coletiva, surge igualmente a do sujeito que atua em seu nome, desde que o mesmo tenha pleno domínio dos factos ilícitos, como decorre expressamente da conjugação dos art.ºs 6.º e 7.º do RGIT, os quais correspondem ao art.º 12.º, n.º 1 do C. Penal. II – No âmbito dos crimes fiscais ou tributários, o sujeito ativo dos ilícitos criminais aí previstos estende-se aos membros ou representantes, legais ou de facto, dos órgãos dirigentes das pessoas coletivas infratoras, que para o efeito tenham agido voluntariamente e cuja conduta tenha conduzido à prática do crime.*” Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto n.º 0717212, de 12.03.2008.

⁷ Esta lógica encontra-se em paralelo com a previsão de responsabilidade tributária subsidiária, prevista no art.º 24.º da LGT, que dispõe que os administradores, diretores e gerentes, bem como outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, são solidariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação – alínea a); e pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento – alínea b).

Quer o art.º 24.º da LGT, quer o art.º 8.º do RGIT mais não são do que corolários do art.º 78.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais, que prescreve que os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos.

Esta responsabilidade é solidária se forem várias pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa – n.º 2 do art.º 8.º do RGIT.

As pessoas referidas no n.º 1, bem como os contabilistas certificados, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, por via eletrónica, através do Portal das Finanças, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Autoridade Tributária e Aduaneira as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título – n.º 3 do art.º 8.º do RGIT⁸.

Além disso, e de acordo com o n.º 4 do mesmo art.º 8.º do RGIT, as pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infrações fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas aplicadas (mediante reversão), salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

Relacionado com o art.º 8.º do RGIT, surge o art.º 49.º do mesmo diploma, que determina que os responsáveis civis pelo pagamento de multas intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses.

Contudo, o art.º 8.º do RGIT não se encontra isento de críticas. Na verdade, e de acordo com a doutrina maioritária da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, esta disposição padece de inconstitucionalidade material, já que colide com os princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas e da presunção da inocência (cfr. art.ºs 30.º, n.º 3 e 32.º, n.º 2, ambos da CRP)⁹.

Neste contexto, o Tribunal Constitucional¹⁰ decidiu no sentido de *“não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas em processo de*

⁸ Na redação que lhe foi conferida por intermédio da Lei do OE para 2018 – Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

⁹ *“I – No regime do RGIT, a responsabilidade subsidiária por dívidas de coimas originadas por factos ocorridos no período de exercício do cargo de gerente apenas existe quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento. II – A responsabilidade subsidiária por coimas ofende os princípios constitucionais da necessidade e da intransmissibilidade das penas, enunciados nos art.ºs 18.º, n.º 2, e 30.º, n.º 3 da CRP.”* – cfr. Acórdão do STA n.º 064/10, de 14.04.2010.

¹⁰ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 129/2009, de 13.03.2009.

contraordenação”, uma vez que se entende que aquele preceito não consagra a transmissão da responsabilidade penal ou contraordenacional imputável à sociedade, devendo antes ser entendido como uma decorrência do dever indemnizatório face à prática de um facto ilícito e culposo praticado pelo administrador ou gerente. Estar-se-ia, por isso, perante a responsabilidade civil extracontratual dos gerentes e administradores, resultante de facto culposo, ou porque no exercício dos respetivos cargos não procederam ao pagamento, ou por terem causado uma situação de insuficiência patrimonial, impeditiva da disponibilidade para o pagamento da coima ou da multa.

A posição aludida foi colocada em causa em acórdãos posteriores do mesmo Tribunal¹¹, já que *“ainda que o produto da coima, atualmente, possa assumir uma importância relevante nos orçamentos das autoridades administrativas (...), enquanto figura jurídico-sancionatória (...), com finalidades de advertência social, legitimada pela censura de uma culpa funcional, deve estar desligada da lógica economicista da mera garantia de obtenção de receita.”*¹² A mera posição patrimonialista levaria a que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes violasse os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

Todavia, mais tarde, o Tribunal Constitucional veio retomar a argumentação anterior, não considerando inconstitucional a norma em causa, entendendo que esta consagra a responsabilidade pelas coimas¹³, sem no entanto se implicar necessariamente uma avaliação da culpa.

5. Considerações referentes ao montante das coimas

As coimas aplicáveis às pessoas coletivas podem elevar-se até ao valor máximo de €165.000, em caso de dolo; e €45.000, em caso de negligência. As coimas aplicáveis às pessoas singulares não podem exceder metade dos limites anteriores (n.ºs 1 e 2 do art.º 26.º do RGIT).

O montante mínimo da coima a pagar é de €50, exceto em caso de redução de coima, em que é de €25 (n.º 3 do art.º 26.º do RGIT).

¹¹ Cfr. Acórdãos n.ºs 481/2010 e 26/2011, ambos do Tribunal Constitucional.

¹² VIANA, J. M. (2009), “A inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade. Comentário ao Acórdão do STA, de 4 de fevereiro (processo n.º 0829/08) e ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 129/2009, de 12 de março”. *Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano II, citado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 26/2011, de 12.01.2011.

¹³ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 35/2011, de 25.01.2011.

Além disso, nos termos do n.º 4 do art.º 26.º do RGIT, os limites mínimo e máximo das coimas previstas nos diferentes tipos legais de contraordenação, são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

A coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação (n.º 1 do art.º 27.º do RGIT).

Se a contraordenação consistir na omissão da prática de um ato devido, a coima deverá ser graduada em função do tempo decorrido desde a data em que o facto devia ter sido praticado (n.º 2 do art.º 27.º do RGIT).

Em caso de tentativa, os limites mínimo e máximo são reduzidos para metade (cfr. n.º 4 do art.º 27.º do RGIT).

6. O direito à redução das coimas

O direito à redução das coimas pressupõe que o contribuinte apresente um pedido perante um serviço da AT (na maior parte dos casos, no órgão periférico local ou regional). Este pedido deve ser apresentado antes de instaurado o processo de contraordenação, isto é, antes de ser levantado o auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária (art.º 29.º, n.º 1 do RGIT).

As coimas pagas a pedido do agente são reduzidas nos termos seguintes – cfr. alíneas a), b) e c) do art.º 29.º, n.º 1 do RGIT:

(a) se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infração e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5% do montante mínimo legal;

(b) se o pedido de pagamento for apresentado depois dos 30 dias, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 25% do montante mínimo legal;

(c) se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária e a infração for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal. Neste último caso, o requerente deve dar

conhecimento do pedido ao funcionário da inspeção, o qual não pode proceder ao levantamento do auto de notícia por infrações negligentes até ao termo do procedimento de inspeção tributária, o que obriga a uma comunicação do serviço local de finanças ou da direção de finanças ao serviço de inspeção tributária.

Se a infração for verificada no âmbito do procedimento de inspeção e tiver sido requerida a redução de coima, o auto de notícia não é levantado até ao contribuinte efetuar o pagamento da coima e a entrega da prestação tributária no prazo de 15 dias – art.º 30.º, n.º 5 do RGIT. Após esse prazo, deve ser instaurado um processo contraordenacional que terá por base a declaração do contribuinte a solicitar a regularização da situação tributária.

O direito à redução de coima depende ainda dos requisitos previstos no art.º 30.º, n.º 1 do RGIT, a saber:

Nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT, o direito à redução de coima depende do pagamento, nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da AT, do pedido de redução.

No caso da alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT, bem como no do art.º 31.º do RGIT, o direito à redução de coima depende do pagamento nos 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente.

Em qualquer dos casos anteriores, o direito à redução de coimas pressupõe que o contribuinte proceda igualmente à regularização da sua situação tributária, isto é, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração – n.º 3 do art.º 30.º do RGIT –, como é o caso, por exemplo, da entrega de declaração em falta ou do pagamento da prestação tributária.

Quando a regularização não dependa do imposto a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta (n.º 4 do art.º 30.º do RGIT).

Se o pagamento das coimas com redução não for efetuado ao mesmo tempo que a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta, o contribuinte é notificado para o efetuar no prazo de 15 dias, sob pena de levantamento de auto de notícia e conseqüente instauração do processo contraordenacional (n.º 5 do art.º 30.º do RGIT).

A falta de pagamento da coima reduzida determina a instauração de processo de contraordenação, nos termos dos art.ºs 51.º e ss do RGIT. Também pode ser instaurado

um processo de contraordenação tributária em caso de indeferimento do pedido de redução de coima por inobservância dos requisitos do direito à redução.

7. Dispensa e atenuação especial das coimas

Pode não ser aplicada coima, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes circunstâncias (art.º 32.º, n.º 1 do RGIT):

- (a) a prática da infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária;
- (b) estar regularizada a falta cometida;
- (c) a falta revelar um diminuto grau de culpa.

Nos termos do n.º 2 do art.º 32.º do RGIT, independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infrator reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

8. Breve resenha acerca do processo de contraordenação fiscal

Ficam sujeitas ao processo de contraordenação tributária as infrações tributárias sem natureza criminal, salvo nos casos em que o conhecimento das contraordenações caiba aos tribunais comuns (art.º 51.º do RGIT).

A aplicação das coimas e sanções acessórias, ressalvadas as especialidades previstas na lei, compete às autoridades tributárias e aduaneiras, nos termos do art.º 52.º do RGIT.

O processo de contraordenação tributária será instaurado quando se verifique suspeita de prática de contraordenação tributária ou de outra natureza para a qual sejam competentes as autoridades tributárias (art.º 54.º do RGIT).

Podem servir de base ao processo de contraordenação (art.º 56.º do RGIT): (a) o auto de notícia levantado por funcionário competente; (b) a participação de entidade oficial; (c) a denúncia feita por qualquer pessoa; (d) a declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contraordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima.

A autoridade ou agente de autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos da contraordenação tributária levantará auto de notícia, se para isso for

competente, e enviá-lo-á imediatamente à entidade que deva instruir o processo (n.º 1 do art.º 57.º do RGIT).

O processo por contraordenação extingue-se nos seguintes casos (art.º 61.º do RGIT): (a) morte do arguido; (b) prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga; (c) pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contraordenação tributária; (d) acusação recebida em procedimento criminal.

Constituem nulidades insupríveis no processo de contraordenação tributária (art.º 63.º, n.º 1 do RGIT): (a) o levantamento do auto de notícia por funcionário sem competência; (b) a falta de assinatura do autuante e de menção de algum elemento essencial da infração; (c) a falta de notificação do despacho para audição e apresentação de defesa; (d) a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.

As coimas aplicadas em processo de contraordenação tributária são cobradas coercivamente em processo de execução fiscal (n.º 1 do art.º 65.º do RGIT). Mais concretamente, quando as coimas, sanções pecuniárias e custas processuais não sejam pagas nos prazos legais será extraída certidão de dívida ou certidão da conta ou liquidação feita de harmonia com o decidido, a qual servirá de base à execução fiscal (n.º 2 do art.º 65.º do RGIT).

9. Processo de aplicação das coimas

9.1. Fase administrativa

O processo de contraordenação será instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contraordenação (cfr. n.º 1 do art.º 67.º do RGIT): (a) por contraordenação fiscal, no serviço de finanças; (b) por contraordenação aduaneira, na alfândega ou delegação aduaneira.

A investigação e a instrução no processo de contraordenação são orientadas pelo dirigente do serviço tributário competente (n.º 1 do art.º 69.º do RGIT).

O dirigente do serviço tributário competente notifica o arguido do facto ou factos apurados no processo de contraordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que no prazo de 10 dias pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender, bem como utilizar as possibilidades de pagamento antecipado

da coima nos termos do artigo 75.º ou, até à decisão do processo, de pagamento voluntário nos termos do artigo 78.º (n.º 1 do art.º 70.º do RGIT).

A defesa do arguido pode ser produzida verbalmente no serviço tributário competente (n.º 1 do art.º 71.º do RGIT). Após a apresentação da defesa, o dirigente do serviço tributário, caso considere necessário, pode ordenar novas diligências de investigação e instrução (n.º 2). Durante a investigação e instrução o dirigente do serviço tributário pode solicitar a todas as entidades policiais e administrativas a cooperação necessária (n.º 3).

O dirigente do serviço tributário juntará sempre ao processo os elementos oficiais de que disponha ou possa solicitar para esclarecimento dos factos, designadamente os respeitantes à situação tributária ou contributiva do arguido (n.º 1 do art.º 72.º do RGIT). As testemunhas, no máximo de três por cada infração, não são ajuramentadas, devendo a ata de inquirição ser por elas assinada ou indicar as razões da falta de assinatura (n.º 2).

Finda a produção de prova, o dirigente do serviço tributário aplicará a coima, se esta for da sua competência e não houver lugar à aplicação de sanções acessórias (n.º 1 do art.º 76.º do RGIT).

O pagamento voluntário da coima determina a sua redução para 75% do montante fixado, não podendo, porém, a coima a pagar ser inferior ao montante mínimo respetivo, sem prejuízo das custas processuais (art.º 78.º, n.º 1 do RGIT). Fixada a coima pela entidade competente, o arguido é notificado para a pagar voluntariamente no prazo de 15 dias, sob pena de perder o direito à redução previsto no número anterior (n.º 2).

9.2. Fase judicial

As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objeto de recurso para o tribunal tributário de primeira instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contraordenação (art.º 80.º, n.º 1 do RGIT).

Recebida a petição, o dirigente do serviço tributário remete o processo, no prazo de 30 dias, ao tribunal tributário competente (art.º 81.º, n.º 1 do RGIT).

O Ministério Público deve estar presente na audiência de julgamento (n.º 1 do art.º 82.º do RGIT). O representante da Fazenda Pública pode participar na audiência (n.º 2). O arguido não é obrigado a comparecer à audiência, salvo se o juiz considerar a sua presença

como necessária ao esclarecimento dos factos, podendo sempre fazer-se representar por advogado (n.º 3).

O juiz pode decidir por despacho se o arguido ou o Ministério Público não se opuserem e se não tiver sido oferecida outra prova para além da que consta dos autos e quando estiver em causa o conhecimento de qualquer exceção dilatória ou perentória, de questão de Direito ou de facto.

Se o juiz decidir por despacho, poderá ordenar o arquivamento do processo, absolver o arguido ou manter ou alterar a decisão recorrida – art.º 64.º, n.º 3 do RGCO (Regime Geral das Contra-Ordenações: Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de outubro, com as posteriores alterações).

O Tribunal não está vinculado à apreciação do facto como contraordenação, podendo, oficiosamente ou a requerimento do MP, converter o processo em processo criminal – art.º 76.º do RGCO –, devendo neste caso a notícia do crime (contendo as peças processuais do processo de contraordenação tributária) ser transmitida ao órgão da AT com competência delegada para o inquérito – cfr. n.º 2 do art.º 35.º do RGIT.

Da decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo tribunal tributário de primeira instância ou pelo Tribunal Central Administrativo só cabe recurso em matéria de Direito para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (art.º 86.º do RGIT), exceto se o valor da coima não ultrapassar a alçada dos Tribunais Tributários de primeira instância e não for aplicada sanção acessória. Se o fundamento do recurso contiver apenas matérias de Direito, este deve ser interposto para a secção do contencioso tributário do STA, no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou da notificação da sentença (cfr. art.º 83.º, n.º 3 do RGIT).

Este recurso só tem efeito suspensivo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias, por qualquer das formas previstas nas leis tributárias, salvo se demonstrar em igual prazo que a não pode prestar, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos (art.º 84.º do RGIT).

10. Sanções acessórias aplicáveis às contraordenações fiscais

São aplicáveis aos agentes das contraordenações tributárias as seguintes sanções acessórias (art.º 28.º, n.º 1 do RGIT):

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

11. Extinção do procedimento de contraordenação fiscal e da coima em procedimento de contraordenação

O procedimento por contraordenação extingue-se decorrido 5 anos após a prática do facto (art.º 33.º, n.º 1 do RGIT).

O prazo de prescrição do procedimento contraordenacional é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infração depender daquela liquidação (n.º 2 do art.º 33.º do RGIT).

As sanções por contraordenação tributária prescrevem no prazo de 5 anos a contar da data da sua aplicação (art.º 34.º do RGIT).

12. Tipos legais de contraordenações fiscais

Nos art.ºs 113.º a 129.º do RGIT encontram-se reguladas um conjunto de contraordenações fiscais, que se qualificam como simples ou graves. As simples são as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda €15.000; as graves são as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a €15.000 e aquelas que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tais (art.º 23.º, n.ºs 1, 2 e 3 do RGIT).

De referir que as contraordenações fiscais são sempre puníveis a título de negligência (n.º 1 do art.º 24.º do RGIT) e que, havendo concurso de contraordenações, as sanções aplicadas são sempre objeto de cúmulo material (art.º 25.º do RGIT).

Posto isto, vejamos quais são, em concreto, as contraordenações fiscais previstas e punidas no RGIT:

12.1. Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos 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 € 375 a € 75 000 (art.º 113.º, n.º 1 do RGIT).

Encontra-se em causa a recusa dolosa de entrega dos elementos indicados a funcionário competente, o que se verifica nos casos em que tiver sido esgotado o prazo previamente fixado para a sua entrega, exibição ou apresentação, quando tais factos não constituam fraude fiscal, nos termos dos art.ºs 103.º e 104.º do RGIT, sendo esta última disposição referente à fraude qualificada.

Ora, através da consagração desta contraordenação, o legislador pretendeu assegurar o interesse da AT no sentido de, mediante ações de inspeção, aceder aos elementos que servem de base ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos, aliás, tal como decorre do art.º 59.º da LGT, que regula o dever de colaboração recíproco entre os órgãos da AT e os contribuintes.

12.2. Falta de entrega da prestação tributária

Em primeiro lugar, destaque-se que o art.º 11.º, alínea a) do RGIT estabelece que, para efeitos do disposto no RGIT, considera-se prestação tributária os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à AT ou à administração da Segurança Social.

Neste contexto, 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 e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido (art.º 114.º, n.º 1 do RGIT).

Mas, caso a conduta aqui em causa seja imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido (art.º 114.º, n.º 2 do RGIT).

Para estes efeitos, 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 (n.º 3 do art.º 114.º do RGIT).

Esta contraordenação tutela os interesses do credor tributário quanto ao recebimento dos tributos, quer a título definitivo, quer a título de pagamento por conta, sendo diversas as cominações aqui em causa.

12.3. Violação de segredo fiscal

A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respetivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de € 75 a € 1500 (art.º 115.º do RGIT).

De destacar que a conduta aqui em causa prende-se com a revelação ou o aproveitamento do sigilo fiscal, em virtude de conduta negligente. Caso estejamos perante um comportamento doloso, o respetivo agente incorre em crime de violação de segredo, previsto e punido pelo art.º 91.º do RGIT.

12.4. Falta ou atraso de declarações

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 coletável, bem como a respetiva prestação fora do prazo legal, é punível com coima de € 150 a € 3750 (art.º 116.º, n.º 1 do RGIT).

Além disso, nos termos do art.º 116.º, n.º 4 do RGIT, quando a infração prevista no n.º 1 diga respeito à falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal da declaração

a que se referem os n.ºs 2 e 6 do artigo 63.º-A da LGT (informações relativas a operações financeiras), é punível com coima de € 250 a € 5 000¹⁴.

Esta contraordenação refere-se à falta de entrega (ou à apresentação fora do prazo legal) das declarações de rendimentos, que devam ser apresentadas com a finalidade de a AT determinar, avaliar ou comprovar a matéria coletável.

A título de exemplo, encontram-se aqui abrangidas as declarações fiscais de rendimentos e outras (obrigações acessórias do tipo declarativo periódico), quer em sede de IRS (art.ºs 57.º, 60.º e 113.º, todos do CIRS), quer em sede de IRC (art.ºs 120.º a 122.º do CIRC).

12.5. Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações

Encontram-se aqui em causa diversos tipos de declarações, aos quais correspondem diferentes coimas. Assim:

A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a administração tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de € 150 a € 3750 (art.º 117.º, n.º 1 do RGIT).

A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de atividade, 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 é punível com coima de € 300 a € 7500 (art.º 117.º, n.º 2 do RGIT).

A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido é punível com coima de € 35 a € 750 (art.º 117.º, n.º 3 do RGIT).

¹⁴ Esta redação surge por intermédio da Lei do OE para 2018 – Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de € 75 a € 375 (art.º 117.º, n.º 4 do RGIT).

A falta de comunicação, ou a comunicação fora do prazo legal, da adesão à caixa postal eletrónica é punível com coima de € 50 a € 250 (art.º 117.º, n.º 5 do RGIT).

A falta de apresentação da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, bem como a falta de apresentação, no prazo legalmente previsto, da declaração financeira e fiscal por país relativa às entidades de um grupo multinacional, é punível com coima de € 500 a € 10 000, acrescida de 5% por cada dia de atraso no cumprimento da presente obrigação (art.º 117.º, n.º 6 do RGIT).

A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar dos elementos referidos no n.º 9 do art.º 66.º do CIRC, referente ao processo de documentação fiscal, é punível com coima de € 500 a € 10 000 (art.º 117.º, n.º 7 do RGIT).

A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7 do art.º 69.º do CIRC é punível com coima de € 500 a € 22 500 (art.º 117.º, n.º 8 do RGIT).

12.6. Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes

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

De notar que os elementos em causa terão de constar de documentos, tal como decorre da epígrafe da disposição em causa, devendo entender-se que esta contraordenação se aplica também às condutas de falsificação, viciação, ocultação, destruição ou danificação de registos informáticos.

12.7. Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes

As omissões ou inexatidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no art.º 118.º do RGIT, praticadas nas declarações¹⁵, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de € 375 a € 22 500 (art.º 119.º, n.º 1 do RGIT).

No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas no número anterior são reduzidos a um quarto (art.º 119.º, n.º 2 do RGIT).

Além disso, e de acordo com o n.º 4 do mesmo art.º 119.º do RGIT, as inexatidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre € 35 e € 750.

12.8. Omissões ou inexatidões nos pedidos de informação vinculativa

As omissões ou inexatidões relativas aos atos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa, prestadas com carácter de urgência, apresentados nos termos do artigo 68.º da LGT, são puníveis com coima de € 375 a € 22 500 (art.º 119.º-A, n.º 1 do RGIT).

Os limites previstos no número anterior são reduzidos para um quarto no caso de pedidos de informação vinculativa não previstos no número anterior, ou seja, pedidos de informação vinculativa prestados sem carácter de urgência (art.º 119.º-A, n.º 2 do RGIT).

12.9. Incumprimento das regras de comunicação e diligência devida a aplicar pelas instituições financeiras

De acordo com o art.º 119.º-B do RGIT, as omissões ou inexatidões nas informações comunicadas pelas instituições financeiras reportantes, nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio¹⁶, na sua redação atual, são puníveis com coima de € 250 a € 11 250.

¹⁵ Consideram-se declarações as referidas nos art.ºs 116.º, n.º 1 e 117.º, n.º 2, ambos do RGIT.

¹⁶ O Decreto-Lei em causa tem por objeto a transposição para o ordenamento jurídico nacional da Diretiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa

Além disso, o incumprimento dos procedimentos de diligência devida, de registo e conservação dos documentos destinados a comprovar o respetivo cumprimento pelas instituições financeiras reportantes, nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, na sua redação atual, são puníveis com coima de € 250 a € 11 250.

12.10. Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes

A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respetiva natureza é punível com coima entre € 225 e € 22 500 (art.º 120.º, n.º 1 do RGIT).

Caso se verifique a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima aqui previsto, o contribuinte é notificado para proceder à organização da escrita 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 prevista no art.º 113.º do RGIT, referente à contraordenação de recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.

55

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

A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 500 a € 10 000. (art.º 121.º, n.º 1 do RGIT).

O atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 250 a € 5 000 (art.º 121.º, n.º 2 do RGIT).

A produção pelo sujeito passivo do ficheiro normalizado de exportação de dados sem observância do modelo de estrutura de dados legalmente previsto é punível com coima de € 250 a € 5 000 (art.º 121.º, n.º 3 do RGIT).

à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e prémios de seguros.

De notar que as condutas referenciadas nos n.ºs 1, 2 e 3 do art.º 121.º do RGIT constituem contraordenações graves.

Além disso, e de acordo com o atual n.º 4 da mesma disposição, o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de € 250 a € 5 000.

12.12. Falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração

A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respetiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei é punível com coima de € 75 a € 750 (art.º 122.º, n.º 1 do RGIT).

12.13. Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas

A não passagem de recibos ou faturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de € 150 a € 3750 (art.º 123.º, n.º 1 do RGIT). A obrigatoriedade de passagem de recibos ou faturas encontra-se prevista, por exemplo, nos art.ºs 36.º, 38.º e 40.º, todos do CIVA; bem como no art.º 115.º do CIRS.

Por sua vez, por parte do adquirente, a não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de faturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de € 75 a € 2000 (art.º 123.º, n.º 2 do RGIT).

12.14. Falta de designação de representantes

De acordo com o art.º 19.º, n.º 6 da LGT, os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, e ainda as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional.

A falta de designação de uma pessoa com residência, sede ou direção efetiva em território nacional para representar, perante a administração tributária, as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de € 75 a € 7500 (art.º 124.º, n.º 1 do RGIT).

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 € 75 a € 3750 (art.º 124.º, n.º 2 do RGIT).

12.15. Pagamento indevido de rendimentos

O pagamento ou colocação à disposição dos respetivos 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 € 35 e € 750 (art.º 125.º, n.º 1 do RGIT).

A falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verificarem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respetiva prova, é punível com coima de € 375 a € 3750 (art.º 125.º, n.º 2 do RGIT).

12.16. Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valores mobiliários

O pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos ou associados a valores mobiliários, quando a aquisição destes tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos art.ºs 123.^{o17} e 124.^{o18} do Código do IRS, e previamente não tenha sido feita prova perante as entidades que intervenham no respetivo pagamento ou colocação à disposição da apresentação da declaração a que se refere o

¹⁷ Notários, conservadores, secretários judiciais e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares.

¹⁸ Instituições de crédito e sociedades financeiras.

artigo 138.º do Código do IRS, é punível com coima de € 375 a € 37 500 (art.º 125.º-A do RGIT).

12.17. Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes

A inexistência de prova, de que foi apresentada a declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS¹⁹, perante as entidades referidas no n.º 3 do mesmo artigo, ou que a aquisição das ações ou valores mobiliários foi realizada com a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º desse Código, é punível com coima de € 375 a € 37 500 (art.º 125.º-B do RGIT).

12.18. Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação

De acordo com o art.º 139.º do CIRS, não podem realizar-se transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRS obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Ora, 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 € 375 a € 37 500 (art.º 126.º do RGIT).

12.19. Impressão de documentos por tipografias não autorizadas

A impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição, é punível com coima de € 750 a € 37 500 (art.º 127.º, n.º 1 do RGIT).

Ademais, o fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição ou utilização, é punível com coima de € 750 a € 37 500 (art.º 127.º, n.º 2 do RGIT).

¹⁹ Que refere, no seu n.º 1, que os alienantes e adquirentes de ações e outros valores mobiliários são obrigados a entregar declaração de modelo oficial à Autoridade Tributária e Aduaneira, quando a respetiva alienação ou a aquisição tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º, nos 30 dias subsequentes à realização das operações.

12.20. Falsidade informática e software certificado

Quem criar, ceder ou transacionar programas informáticos, concebidos com o objetivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte, quando não deva ser punido como crime, é punido com coima variável entre € 3750 e € 37 500 (art.º 128.º, n.º 1 do RGIT).

A falta de utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação certificados, nos termos do n.º 9 do art.º 123.º do CIRC²⁰, é punida com coima variável entre € 1 500 e € 18 750 (cfr. n.º 2 do mesmo art.º 128.º do RGIT).

Por último, a transação ou a utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação que não observem os requisitos legalmente exigidos é punida com coima variável entre € 1 500 e € 18 750 (n.º 3).

12.21. Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias

Conforme prescreve o art.º 63.º-C, n.º 1 da LGT, os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida.

Ora, a falta de conta bancária nos casos legalmente previstos é punível com coima de € 270 a € 27 000 (art.º 129.º, n.º 1 do RGIT).

A falta de realização através de conta bancária de movimentos nos casos legalmente previstos é punível com coima de € 180 a € 4500 (art.º 129.º, n.º 2 do RGIT).

A realização de transações em numerário que excedam os limites legalmente previstos é punível com coima de € 180 a € 4 500 (art.º 129.º, n.º 3 do RGIT).

13. Conclusões

²⁰ Que refere que os programas e equipamentos informáticos de faturação dependem da prévia certificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo de utilização obrigatória, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Como forma de penalizar determinados comportamentos, o legislador veio estabelecer, no âmbito do Regime Geral das Infrações Tributárias, um conjunto de condutas consubstanciadoras de infrações tributárias, infrações essas que se dividem em crimes e contraordenações.

No presente contributo pretendeu enfatizar-se o estudo das contraordenações fiscais, deixando-se de fora as contraordenações aduaneiras, tais como, por exemplo, o descaminho (art.º 108.º do RGIT), a introdução irregular no consumo (art.º 109.º do RGIT) e a aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira (art.º 112.º do RGIT). Deixou-se também de fora o estudo dos crimes, já que tal justificaria um estudo autónomo.