



CIDEEFF

WORKING PAPERS

Nº 4 / 2022

INCUMPRIMENTO(S) DE OBRIGAÇÕES CONTRIBUTIVAS À
SEGURANÇA SOCIAL E A NECESSIDADE DA SUA PUNIÇÃO

Marco Cabeçais de Carvalho



CIDEEFF

FCT Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

ISSN: 2795-4218

-

Nº4/2021

CRISES, PUBLIC POLICIES, FISCAL POLICY AND THE EURO

Incumprimento(s) de obrigações contributivas à segurança social
e a necessidade da sua punição

Author

Marco Cabeçais de Carvalho

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa

FCT

Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



Incumprimento(s) de obrigações contributivas à segurança social e a necessidade da sua punição

MARCO CABEÇAIS DE CARVALHO ¹

CIDEEFF | Universidade de Lisboa

¹ PhD Student at Faculty of Law of University of Lisbon and researcher at CIDEEFF.

Table of Contents

Resumo / *Abstract* (pag. 4) ►

Abreviaturas (pag. 5) ►

Introdução (pag. 8) ►

1. A relação jurídica e a obrigação contributiva (pag. 9) ►

2. Da natureza das contribuições sociais (pag. 15) ►

3. Estado Central: orgânica, administração directa e indirecta (pag. 18) ►

4. Infracções tributárias (pag. 31) ►

5. Da tutela da responsabilidade contra-ordenacional (pag. 32) ►

6. Da tutela da responsabilidade criminal (pag. 37) ►

7. Das outras infracções tributárias e da sua (in)aplicabilidade à protecção do património da Segurança Social (pag. 51) ►

8. Da necessidade da punição das entidades empregadoras por falta de pagamento das contribuições (pag. 54) ►

Conclusão (pag. 68) ►

Bibliografia (pag. 69) ►

Anexo (pag. 89) ►

Resumo / Abstract

A segurança social e as suas necessidades de financiamento para a manutenção da sua sustentabilidade têm vindo a alcançar uma crescente importância, quer por via da diminuição da população activa, quer pelo incumprimento das entidades contribuintes.

O autor analisa sucintamente como se encontra estruturado o sistema previdencial da Segurança Social e procede a uma análise comparativa entre os regimes de sanção para com os incumpridores de pagamento dos tributos à Fazenda Pública e ao Instituto de Segurança Social, I.P. e quais as condutas reactivas realizadas pela Autoridade Tributária e pelo Instituto de Segurança Social, I.P., relativamente aos agentes infractores e que poderá conduzir a uma necessária punição.

Social security and its financing needs for the maintenance of its sustainability have become increasingly important, either through the reduction of the working population or due to the default of the contributing entities.

The author analyses in a succinct way, how the social security system is structured and carries out a comparative analysis between the sanctioning regimes for those who fail to pay the taxes to the Treasury and to the Social Security Institute, and what are reactive conducts carried out by the Tax Authority and the Social Security Institute, I.P., to the offenders and that may lead to a necessary punishment.

Palavras Chave / Keywords

Segurança Social; Contribuições Sociais; Autoridade Tributária; Instituto de Segurança Social, I.P.; Fraude; Abuso de Confiança;

Social Security; Social Contributions; Tax Authority; Social Security Institute, I.P.; Fraud; Embezzlement;

Abreviaturas

<i>ACT</i>	<i>Autoridade para as Condições do Trabalho</i>
<i>Acs.</i>	<i>Acórdãos</i>
<i>Art.</i>	<i>Artigo</i>
<i>AT</i>	<i>Autoridade Tributária e Aduaneira</i>
<i>BDIAF</i>	<i>Base de dados da administração fiscal interconectada com o IIES</i>
<i>BDIS</i>	<i>Base de dados da segurança social interconectada com a DGITA</i>
<i>BIC</i>	<i>Base de Incidência Contributiva</i>
<i>Cap.</i>	<i>Capítulo</i>
<i>CDFUE</i>	<i>Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia</i>
<i>Cfr.</i>	<i>Confrontar</i>
<i>CIRE</i>	<i>Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas</i>
<i>CIRS</i>	<i>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</i>
<i>Cit.</i>	<i>Citação</i>
<i>Consult.</i>	<i>Consultado</i>
<i>CP</i>	<i>Código Penal</i>
<i>CPP</i>	<i>Código de Processo Penal</i>
<i>CPPT</i>	<i>Código de Procedimento e Processo Tributário</i>
<i>CPPTADCP</i>	<i>Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal</i>
<i>CRCSPSS</i>	<i>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</i>
<i>CRP</i>	<i>Constituição da República Portuguesa</i>
<i>CC</i>	<i>Código Civil</i>
<i>CT</i>	<i>Código do Trabalho</i>
<i>DGITA</i>	<i>Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros</i>
<i>DL</i>	<i>Decreto-Lei</i>
<i>DR</i>	<i>Diário da República</i>
<i>DUDH</i>	<i>Declaração Universal dos Direitos do Homem</i>
<i>EISS</i>	<i>Estatutos do Instituto de Segurança Social</i>
<i>FCE</i>	<i>Fundo de Cobrança Executiva da Segurança Social</i>
<i>FEA</i>	<i>Fundo de Estabilização Aduaneiro</i>

...

...

<i>FET</i>	<i>Fundo de Estabilização Tributário</i>
<i>ID</i>	<i>Interconexão de Dados</i>
<i>IES</i>	<i>Informação Empresarial Simplificada</i>
<i>IGF</i>	<i>Inspecção Geral das Finanças</i>
<i>IGFCSS, I.P.</i>	<i>Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social, Instituto Público</i>
<i>IGFSS, I.P.</i>	<i>Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Instituto Público</i>
<i>II, I.P.</i>	<i>Instituto de Informática, Instituto Público</i>
<i>IIES</i>	<i>Instituto de Informática e Estatística da Solidariedade</i>
<i>INCM</i>	<i>Imprensa Nacional da Casa da Moeda</i>
<i>ISS, I.P.</i>	<i>Instituto da Segurança Social, Instituto Público</i>
<i>IVA</i>	<i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>
<i>[et al.]</i>	<i>E outros</i>
<i>LBBS</i>	<i>Lei de Bases da Segurança Social</i>
<i>LGT</i>	<i>Lei Geral Tributária</i>
<i>LGTFP</i>	<i>Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas</i>
<i>LOMF</i>	<i>Lei Orgânica do Ministério das Finanças</i>
<i>LOMSESS</i>	<i>Lei Orgânica do Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social</i>
<i>LPDP</i>	<i>Lei da Protecção de Dados Pessoais</i>
<i>MF</i>	<i>Ministério das Finanças</i>
<i>MTSS</i>	<i>Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social</i>
<i>N.º</i>	<i>Número</i>
<i>PGR</i>	<i>Procuradoria-Geral da República</i>
<i>PREMAC</i>	<i>Plano de Redução e Melhoria da Administração Central</i>
<i>OAT</i>	<i>Orgânica da Autoridade Tributária</i>
<i>OCDE</i>	<i>Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico</i>
<i>OE</i>	<i>Orçamento de Estado</i>
<i>OIGFSS</i>	<i>Orgânica do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.</i>
<i>OII</i>	<i>Orgânica do Instituto de Informática, I.P.</i>
<i>OSS</i>	<i>Orçamento da Segurança Social</i>
<i>RAIA</i>	<i>Regime de Acesso à Informação Administrativa e Ambiental e de Reutilização dos Documentos Administrativos</i>

...

...

<i>RJID</i>	<i>Regime Jurídico de Interconexão de Dados</i>
<i>RGIMOS</i>	<i>Regime Geral Ilícito de Mera Ordenação Social</i>
<i>RGIT</i>	<i>Regime Geral das Infracções Tributárias</i>
<i>RJAI</i>	<i>Regime Jurídico da Actividade de Inspeção da Administração Directa e Indirecta do Estado</i>
<i>RJPADLEC</i>	<i>Regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais</i>
<i>RJIFNA</i>	<i>Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras</i>
<i>RPCLSS</i>	<i>Regime Processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social</i>
<i>TC</i>	<i>Tribunal Constitucional</i>
<i>TCA</i>	<i>Tribunal Central Administrativo</i>
<i>TCAS</i>	<i>Tribunal Central Administrativo Sul</i>
<i>TRC</i>	<i>Tribunal da Relação de Coimbra</i>
<i>TRE</i>	<i>Tribunal da Relação de Évora</i>
<i>TRG</i>	<i>Tribunal da Relação de Guimarães</i>
<i>TRL</i>	<i>Tribunal da Relação de Lisboa</i>
<i>TRP</i>	<i>Tribunal da Relação do Porto</i>
<i>TSU</i>	<i>Taxa Social Única</i>
<i>SC</i>	<i>Sistema Complementar</i>
<i>SPSC</i>	<i>Sistema de protecção social de cidadania</i>
<i>SP</i>	<i>Sistema Previdencial</i>
<i>STA</i>	<i>Supremo Tribunal Administrativo</i>
<i>STJ</i>	<i>Supremo Tribunal de Justiça</i>
<i>SS.</i>	<i>Seguintes</i>



Introdução

A segurança social tem como fonte principal de financiamento e sustentabilidade as contribuições sociais da população activa que se encontram sob a sua tutela, pelo que, qualquer diminuição das contribuições traduzir-se-á num desequilíbrio financeiro face aos encargos que tem assumidos e que pode colocar em risco a própria sustentabilidade do sistema previdencial da segurança social.

Assim sendo, aqui, daremos particular enfoque à relação jurídica entre a entidade empregadora e o trabalhador e à obrigação contributiva que tem a sua génese no contrato de trabalho celebrado entre estes, bem como, a natureza jurídica desta mesma obrigação contributiva.

Posto isto, abordaremos as diferenças do direito adjectivo e substantivo que existem, quanto à responsabilidade contra-ordenacional e quanto à responsabilidade criminal, ambas concernentes às infracções fiscais e às infracções cometidas contra a segurança social.

Esta comparação permitir-nos-á apresentar os resultados das políticas públicas instituídas quer para a Autoridade Tributária, quer para o Instituto da Segurança Social, I.P, quer demais institutos públicos que são parte integrante da administração indirecta do Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social.

Procuraremos demonstrar a diferença de instrumentos, de meios e dos procedimentos que se encontram actualmente estabelecidos para cada uma daquelas entidades.

No final, apresentaremos uma proposta de reforma quanto à actual política pública instituída para com a segurança social, que poderá contribuir para a sustentabilidade do sistema previdencial da segurança social e assegurando o seu futuro para as gerações seguintes.



1. A relação jurídica e a obrigação contributiva

O sistema¹ público de segurança social tem como um dos seus princípios fundacionais, o princípio da universalidade², procurando garantir o acesso a todos os cidadãos.

Ora de entre os vários sistemas, que encontramos dentro na estrutura da segurança social, temos o sistema previdencial³ ⁴ da segurança social⁵ que está regulamentado pelo Código

1 A redacção do presente texto é em consonância com o Acordo Ortográfico de 1945, publicado através do Decreto n.º 35 228 de 8 de Dezembro de 1945 [*Diário do Governo I Série*, 273 (1945-12-08) 10037 – 10053] e alterado pelo Decreto-Lei n.º 32/73 de 6 de Fevereiro [*DR I Série*, 31, (1973-02-06), 169- 170]. [em linha]. Lisboa: Imprensa Nacional da Casa da Moeda (INCM). [Consult. 27 Out. 2018], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/463104>> e <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/684874>>.

2 O princípio da universalidade está inscrito na lei fundamental, desde logo, como direito fundamental no art. 12.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e quanto à segurança social este está expresso no art. 63.º da CRP, mormente, no seu n.º 1 afirmando que «Todos têm direito à segurança social.». Com igual sentido e veemência, encontramos este mesmo princípio plasmado no art. 6.º, na Lei de Bases da Segurança Social, doravante LBSS, publicada através da Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro, que expressamente prevê que este consiste «no acesso de todas as pessoas à protecção social assegurada pelo sistema, nos termos definidos por lei.». Na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE), este princípio é restringido aqueles que «residam e se desloquem legalmente no interior da União» (art. 34.º, n.º 2), no nosso entendimento, contrariando o art. 22.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH). [Consult. 14 Nov. 2018]. Disponível em: <Url:<https://dre.pt/application/conteudo/446107>>. Mais recentemente, a este propósito, o Tribunal Constitucional considerou no Acórdão n.º 296/2015 de 25 de Maio que era inconstitucional a exigência de 3 anos de residência legal – por violação do princípio da proporcionalidade – para atribuição do rendimento social de inserção. [Consult. 27 Out. 2018]. Disponível em: <URL: www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150296.html>.

3 A LBSS, introduziu alterações no sistema da Segurança Social que agora é composto de forma tripartida pelo sistema de protecção social de cidadania (SPSC), sistema previdencial (SP) e sistema complementar (SC). O SPSC tem como objectivos garantir direitos básicos dos cidadãos e a igualdade de oportunidades, bem como promover o bem-estar e a coesão sociais; este inclui os subsistemas de acção social, solidariedade e protecção familiar. Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha – Finanças dos Subsectores, p. 69.

4 O sistema previdencial encontra-se assente no princípio de solidariedade de base profissional, prestações pecuniárias substitutivas de rendimentos de trabalho perdido em consequência da verificação das eventualidades legalmente definidas, como as de doença; maternidade, paternidade e adopção; desemprego; acidentes de trabalho e doenças profissionais; invalidez; velhice; e morte. O sistema complementar inclui um regime público de capitalização e regimes complementares de iniciativa colectiva e de iniciativa individual, em que estes regimes complementares são reconhecidos como instrumentos significativos de protecção e de solidariedade social, concretizada na partilha das responsabilidades sociais, devendo o seu desenvolvimento ser estimulado pelo Estado através de incentivos considerados adequados. A LBSS foi publicada pela Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro [*DR I Série*, 11 (2007-01-16) 345 – 356] e alterada pela Lei n.º 83-A/2013 de 30 de Dezembro [*DR I Série*, 252, 3.º Suplemento, (2013-12-30) 7004 (8) – 7004 (19)]. [em linha]. Lisboa: INCM [Consult. 18 Fev. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/522716>> e <URL: <https://dre.pt/application/file/a/423711>>.

5 «A Segurança Social portuguesa, fazendo embora parte do Sector Público Administrativo, com todas as consequências que isso tem nos planos orçamental, financeiro e contabilístico, exhibe ainda as marcas da sua

dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS) publicado através da Lei n.º 110/2009⁶ de 16/09 que veio regular os regimes do sistema previdencial⁷ dos trabalhadores por conta de outrem, bem como dos trabalhadores em situação legalmente equiparada, trabalhadores independentes e regime de inscrição facultativa⁸. Assim, este veio regular uma relação jurídica de vinculação⁹ entre as pessoas singulares ou colectivas e o sistema previdencial de segurança social¹⁰, cujo seu objecto visa a determinação dos titulares do direito à protecção social do sistema previdencial da segurança social, bem como, alcançando aqui especial relevo, os sujeitos destas mesmas obrigações¹¹.

Pois, com efeito, o CRCSPSS assume-se com um dos instrumentos necessários e imprescindíveis para garantir que o Estado possa assegurar os direitos sociais inscritos na lei fundamental, procurando uma equidade entre todos os seus cidadãos e uma irrenunciável justiça social.

O CRCSPSS criou, assim, uma relação jurídica contributiva de singular importância para o financiamento^{12 13} da segurança social, em que esta se consubstancia num vínculo de natureza

independência de outrora e herdou de então – do Previdencialismo do Estado Novo – as especificidades que fazem dela ainda hoje um universo singular de receita e de despesa públicas.» CABRAL, Nazaré da Costa – Contribuições para a Segurança Social, p. 17 e na mesma obra, ver também nota de rodapé 16, p.31. No mesmo sentido TORRALBA, Luís Reis – Marcello Caetano, Marcelismo e “Estado Social” – Uma interpretação, p. 20-21. Em sentido contrário, VARELA, Raquel – A «Eugenização da Força de Trabalho» e o fim do pacto social. Notas para a História do Trabalho, da Segurança Social e do Estado em Portugal, p. 39. *Vide* também CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos..., p.24-26.

6 Versão Consolidada e actualizada até 28-12-2016. [em linha]. Lisboa: INCM. [DR I Série, 180 (2009-09-16)]. [Consult. 27 Out. 2018]. Disponível na Internet <URL: <https://data.dre.pt/eli/lei/110/2009/p/cons/20161228/pt/html>>.

7 O sistema previdencial «visa garantir, na base de um princípio de solidariedade de base laboral, prestações pecuniárias substitutivas de rendimento de trabalho perdido em consequência da verificação das eventualidades legalmente definidas (doença, parentalidade, desemprego, acidentes de trabalho e doenças profissionais, invalidez, velhice e morte).» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a..., nota de rodapé 7, p. 21. Quanto ao mesmo sistema previdencial é, «entre nós – no que à gestão das pensões diz respeito-, um sistema de repartição (os trabalhadores no activo vão financiando – “pay as you go” – as pensões dos trabalhadores que se reformem).» CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos..., p. 76. O sistema previdencial apresenta similitudes incontornáveis com um dos modelos inspiradores do sistema de protecção estatal, nomeadamente, a concepção laborista, em que o direito à segurança social terá «como conteúdo a garantia da manutenção dos rendimentos anteriormente percebidos pelos trabalhadores e suas famílias, caso ocorram eventos que reduzam ou eliminem a respectiva capacidade de trabalho. As prestações têm como base de cálculo os rendimentos anteriores e exigem o prévio pagamento das contribuições.» FRANCO, Sousa A. L. – Finanças do Sector Público, p. 52. Para melhor compreensão dos modelos de Segurança Social e os antecedentes históricos da Segurança Social moderna *vide* CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos..., p. 5-24.

8 Art. 1.º do CRCSPSS.

9 Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha – Finanças dos Subsectores, p. 86.

10 Art. 6.º do CRCSPSS.

11 Art. 7.º do CRCSPSS.

12 «Em primeiro lugar, o sistema “previdencial-repartição” constitui o epicentro financeiro de todo o sistema de segurança social. Ele é também a interface que faz a ligação entre as duas componentes do sistema, de um lado, o sistema de protecção social de cidadania, do outro, o sistema “previdencial-capitalização”. Nesta medida, se justifica que os excedentes do sistema de protecção social de cidadania sejam canalizados para a capitalização através do sistema previdencial-repartição.» CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, p.263-264.

13 Pois, com efeito, as contribuições sociais constituem a «principal fonte de financiamento do Sistema de Segurança Social que fazem parte do sistema previdencial que são o «âmago da protecção social» e que é a «principal componente financeira do sistema de Segurança Social». CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a..., p.20, 21 e

obrigacional que liga ao sistema previdencial, os trabalhadores e as respectivas entidades empregadoras¹⁴ e cujo objecto da obrigação contributiva é o pagamento regular de contribuições e de quotizações por parte das pessoas singulares e colectivas que se relacionam com o sistema previdencial de segurança social¹⁵.

Aliás, o financiamento¹⁶ deste sistema, o previdencial, está assegurado pelo princípio da contributividade¹⁷, significando assim, segundo este princípio, que o sistema deverá ser autofinanciado tendo como base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações.

Sendo certo que na sua génese encontraremos as contribuições e quotizações que servirão para financiar as prestações substitutivas dos rendimentos de actividade profissional¹⁸.

Em que concerne às contribuições estas são da responsabilidade das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes, das entidades contratantes e dos beneficiários do seguro social voluntário¹⁹ e quanto às quotizações estas são da responsabilidade dos trabalhadores²⁰, consoante a «relação jurídica de enquadramento»²¹.

Contudo, caberá aqui realçar, que quer as contribuições, quer as quotizações, encontram-se na esfera da responsabilidade de pagamento das entidades empregadoras²².

25. A este propósito, também cumpre referir que quanto ao financiamento da Segurança Social o quadro genérico é delineado pelo Decreto-Lei n.º 367/2007 de 02 de Novembro, [DR I Série, 211, (2007-11-02), 7987- 7991]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 11 Fev. 2019], disponível em <URL: <https://dre.pt/application/file/a/629324>>. Este diploma procura apresentar as receitas e as despesas de cada um dos sistemas. Em que a distinção no sistema previdencial entre a componente de gestão em repartição e a componente de gestão em capitalização é colocado o acento tónico na gestão da capitalização para que se possa alcançar uma estabilização financeira do sistema. Pois, assim, verifica-se neste que o sistema de protecção social de cidadania é financiado «através de transferências do OE e da consignação de receitas», o sistema previdencial (repartição) é financiado através das «contribuições sociais. Quanto a este último, o diploma prevê ainda que pode haver lugar a “transferências do Orçamento do Estado e, bem assim, a transferências do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social quando a situação financeira do sistema previdencial o justifique” (n.º 3 do art. 14.º)» CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.76-77.

14 Art. 10.º, n.º 1, al. a) do CRCSPSS.

15 Art. 11.º, n.º 1 do CRCSPSS.

16 As quotizações dos trabalhadores surgem como fonte de financiamento na alínea a) do art. 92.º da LBBS e as contribuições dos trabalhadores encontram-se também previstas como fonte de financiamento do sistema na alínea b) do mesmo preceito da LBBS.

17 Art. 54.º da LBBS.

18 Art. 90.º, n.º 2 da LBBS.

19 *Idem*, primeira parte do n.º 2 do CRCSPSS.

20 *Idem*, segunda parte do n.º 2 do CRCSPSS.

21 Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha – Finanças dos Subsectores, p.86.

22 Art. 59.º, n.º 1 da LBBS.

Pelo que as contribuições e as quotizações são prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social^{23 24} e que assumem, em crescendo, uma suma importância no financiamento da segurança social, aliás, prestações que o próprio legislador assume como fazendo parte integrante de uma relação sinalagmática directa²⁵ entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações²⁶, bem como das gerais condições de acesso à protecção social²⁷.

Neste mesmo diploma, o legislador introduz como se deve determinar o montante das contribuições e das quotizações²⁸, qual a sua base de incidência contributiva²⁹ e qual a taxa contributiva^{30 31} que será aplicada e que se traduzirá numa percentagem sobre aquela supramencionada base. Aqui apenas nos ocupar-nos-emos, *prima facie*, do incumprimento no pagamento das contribuições a cargo das entidades contribuintes^{32 33}, *verbis gratia*, entidades empregadoras, nomeadamente, no âmbito do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem³⁴ que exerçam actividade profissional remunerada que se encontre sob a tutela do Código de Trabalho.

Esta delimitação que aqui estabelecemos é propositada, intencional e até mesmo incisiva quanto à concretização do princípio da contributividade, que anteriormente mencionamos e que está consagrado na LBBS, dado que este princípio (e usemos de melhores palavras) «sofre hoje de um

23 Art. 12.º do CRCSPSS.

24 O sistema previdencial, tal como referido supra (nota de rodapé 7), aproxima-se claramente do modelo laborista, baseado nos seguros sociais, em que é procurada a manutenção da paz social, pelo que «as prestações sociais correspondiam àquilo que os trabalhadores e empregadores haviam pago, sob a forma de uma contribuição social. A relação jurídica do seguro social era, por isso, de natureza sinalagmática. Em todo o caso, o seu objectivo consistia apenas em prevenir tensões laborais que pudessem surgir na empresa, assegurando assim a paz social;» CABRAL, Nazaré da Costa – O financiamento da Segurança Social e suas implicações redistributivas, conclusão A). p. 166.

25 Estamos aqui perante o Princípio da contributividade que expressamente consagra que o «sistema previdencial deve ser fundamentalmente autofinanciado, tendo por base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações» conforme se apresenta no art. 54.º da LBSS.

26 Art. 11.º, n.º 3 do CRCSPSS.

27 Art. 18.º do CRCSPSS.

28 Art. 13.º do CRCSPSS.

29 Art. 14.º do CRCSPSS.

30 Art. 15.º do CRCSPSS.

31 A determinação do montante das quotizações e das contribuições também se encontra previsto no artigo 57.º da LBBS, sendo certo que se encontra previsto no art. 58.º do mesmo diploma legal que os limites contributivos possam ser superiores, abrindo-se uma porta de que «no futuro, outros decisores possam ao abrigo deste preceito, enveredar ora por uma solução tradicional de plafonamento contributivo e de complementaridade horizontal (...) ora pela solução alternativa de complementaridade vertical (...) o art. 58.º da LBBS pode, assim, vir a enquadrar alterações futuras muito diversas, quer quanto à configuração dos limites, quer quanto à afirmação do sistema complementar privado.» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 158 – 160.

32 Art. 39.º do CRCSPSS.

33 Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.88.

34 Parte II, Título I, Capítulo I, Secção I, Art. 24.º do CRCSPSS.

duplo entorse: por um lado, o sistema vai sendo cada vez menos autofinanciado, na medida em que as receitas próprias do sistema (as contribuições sociais) tendem a crescer a um ritmo menor do que a despesa (sobretudo a despesa com pensões) – reclamando pois o concurso de outras fontes de financiamento; por outro lado, a relação sinalagmática a que se refere o preceito legal é cada vez menos evidente, na medida em que relativamente a diversas prestações (desde logo, quanto às pensões) não existe já hoje uma integral proporção entre aquilo com que se contribui e aquilo que se recebe em contrapartida.»³⁵

Dito isto, quanto ao princípio da contributividade e da importância que as contribuições sociais assumem quanto ao financiamento do sistema previdencial, verifiquemos como se enquadra o sistema, nomeadamente, quanto às previsões legais do CRCSPSS.

O contrato de trabalho³⁶ celebrado, independentemente da sua forma³⁷, é previamente comunicado³⁸ ao início da sua execução e prestação de actividade laboral e que gerará o facto constitutivo³⁹ da obrigação contributiva⁴⁰ para o sistema previdencial. Em que esta obrigação⁴¹ abrangerá a declaração dos tempos de trabalho⁴², das remunerações⁴³

35 CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.80.

36 Art. 11.º do Código do Trabalho (doravante CT).

37 Art. 12.º do CT.

38 Art. 29.º do CRCSPSS e art. 5.º da Regulamentação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (RCRCSPSS).

39 Art. 37.º do CRCSPSS.

40 Art. 38.º do CRCSPSS.

41 Cumpre aqui afirmar que entendemos que a obrigação contributiva é a obrigação principal e a apresentação das declarações dos tempos de trabalho e das remunerações são obrigações acessórias que decorrem da obrigação principal. Encontramos, aliás, exemplo paradigmático, tal como se apresenta na redacção do artigo 31.º da Lei Geral Tributária (LGT) que expressamente prevê como obrigação principal «efectuar o pagamento da dívida tributária» (n.º 1) e como obrigações acessórias, nomeadamente «a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.» Assim, CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) – Lições de Fiscalidade, p.194. Quanto estarmos perante duas obrigações, assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.88. No âmbito de direito comparado, no direito brasileiro, encontramos a “obrigação tributária” e os “deveres instrumentais” em que estes «cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo o que diz respeito à pretensão impositiva.» CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 496.

42 Art. 197.º do CT.

43 Os princípios gerais sobre a retribuição encontram-se inscritos no art. 258.º do CT, sendo certo que aqui não se incluirão as prestações excluídas da retribuição (cfr. art. 260.º, n.ºs 1 e 2 do CT), como também as especificadas no art. 48.º do RCRCSPSS que prevê os valores excluídos da base de incidência. Contudo, abrangerá a retribuição em espécie [cfr. art. 259.º do CT, art. 46.º, n.º 2, al. a) do CRCSPSS, art. 31.º da RCRCSPSS e art. 24.º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)], as prestações incluídas na retribuição (cfr. art. 260 n.º 3 do CT); a retribuição certa, variável ou mista (cfr. art. 261.º do CT); a retribuição base, diuturnidade, prestação complementar ou acessória (art. 262.º do CT), a retribuição por isenção do horário de trabalho (art. 265.º CT), bem como, as demais elencadas no art. 46.º do RCRCSPSS que constituirão a delimitação da base de incidência contributiva e que ainda adicionalmente prevê uma taxa de 0,75% do custo de aquisição de viatura automóvel para uso pessoal do trabalhador, conforme estatui o n.º 4 do art. 46.º- A do CRCSPSS. Ou seja, passou a incluir como prestações remuneratórias também as de natureza variável, as “fringe benefits”. Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.88.

⁴⁴ ⁴⁵ devidas aos trabalhadores e ao pagamento das contribuições e das quotizações. A segurança social procede ao controlo destas remunerações, como também de quais as contribuições e quotizações que são devidas através do envio obrigatório⁴⁶ da declaração electrónica⁴⁷ de remunerações por parte das entidades contribuintes.

Pois, com efeito, é sobre as entidades empregadoras, tal como referido anteriormente, que recai a suma e exclusiva responsabilidade⁴⁸ de proceder ao seu pagamento⁴⁹ entre o dia 10 até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as contribuições e quotizações dizem respeito.

Sendo que o valor da taxa contributiva global⁵⁰ aplicada do regime geral correspondente sobre a base de incidência contributiva⁵¹ é, na sua generalidade, de 34,75%, em que 23,75% são da responsabilidade da entidade empregadora e os restantes 11% encontram-se a cargo do trabalhador. Significando, assim, que caberá à entidade empregadora a maior percentagem sobre as remunerações que enviar à segurança social e será, até pela respectiva proporcionalidade aritmética, que caberá a maior fonte de receita e financiamento da segurança social. Assim sendo, cumpre aqui analisarmos se o devedor das contribuições, *in casu*, as entidades empregadoras (e que faz parte integrante do conceito de dívida à segurança social⁵²) é objecto de censura jurídico-penal, como se irá expor adiante.

44 No CRCSPSS, mais precisamente, no art. 46.º, assistimos a uma expansão da capacidade contributiva, dado que é alargada a base de incidência contributiva (BIC) «com vista à sua aproximação à base de incidência fixada para efeitos fiscais (IRS). Na verdade, o elenco de prestações consideradas agora para efeitos de tributação social (...) segue de perto o disposto no art. 2.º do CIRS (...) a verdade é que ela é hoje uma base muito ampla, pelo que as contribuições sociais podem qualificar-se já como “*gross income tax*”.» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 60; em igual sentido e mais aprofundada, na mesma obra, p. 126-129. Assim também, VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal, p. 81.

45 Encontramos aqui o princípio da capacidade contributiva segundo a qual «a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes». COSTA, José Manuel M. Cardoso – O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional, p. 1159. Enquanto que, na sua visão contemporânea, este «princípio que continua a ser afirmado como constituindo o dogma basilar da tributação, parece estar colocado (...) em causa (...) não é apenas o quantitativo da riqueza que determina o imposto (...) é também (...) o tipo de riqueza que releva». MORAIS, Rui Duarte – As Reformas Fiscais do Presente, p. 251. Assumindo que a «capacidade contributiva indica a potencialidade que possuem os sujeitos para contribuir para os gastos públicos, a aptidão fiscal ou a medida de potencialidade económica para suportar o ónus tributário, quer dizer, a possibilidade económica que o indivíduo tem de contribuir para os gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades colectivas». Assim, CATARINO, João Ricardo – Finanças Públicas e Direito Financeiro, p. 461. Bem como, «o princípio da capacidade contributiva é, pela sua própria natureza (...) promotor da justiça social.». ». CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2014, 1.ª Reimpressão, p.166.

46 Art. 40.º do CRCSPSS e arts. 27.º a 30.º da RCRSPSS.

47 Art. 41.º do CRCSPSS e arts. 13.º a 26.º da RCRSPSS.

48 Art. 42.º do CRCSPSS.

49 Art. 43.º do CRCSPSS e arts. 75.º e 76.º da RCRSPSS.

50 Art. 45.º do CRCSPSS e art. 57.º da LBBS.

51 Art. 44.º do CRCSPSS. Como havíamos já referido, o sistema previdencial apresenta similitude com a concepção laborista, vindo a contribuir para esta aproximação o estabelecimento da BIC que «nas contribuições sociais é constituída pelos rendimentos da actividade laboral ou profissional (...) Esta opção – tributar pelos salários – radica na história da segurança social: vai buscar as origens à concepção laborista de protecção social e, concretamente, ao modelo bismarckiano dos (primeiros) seguros sociais.». CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 52.

52 Art. 185.º do CRCSPSS.



2. Da natureza das contribuições sociais

O debate sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, é longo, antigo⁵³, profícuo e acreditamos que o mesmo já terminou. Assim sendo é nosso entendimento⁵⁴ é de que, quer as contribuições, quer as quotizações, são verdadeiros tributos que se encontram sob a tutela da mesma exigência do princípio de legalidade que os impostos⁵⁵, tal como já o havíamos defendido, aliás, posição na qual não nos encontramos solitários^{56 57}. Contudo, há quem defenda que nos encontramos perante receitas parafiscais^{58 59},

53 A questão jurídica já tem as suas origens na Constituição de 1933, entre o projecto corporativo insito no art. 5.º (parafiscalidade), a consagração do princípio da legalidade tributária no art. 70.º e a competência no art. 93.º, a este propósito, MIRANDA, Jorge – A competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas parafiscais, p. 9-24.

54 CARVALHO, Marco Cabeçais de- O Abuso da Confiança contra a Segurança Social, p. 150.

55 Em «termos jurídico-constitucionais (...) ou estamos perante impostos ou perante outras figuras tributárias que, na prática, se reconduzem às taxas, não havendo, pois, lugar a um terceiro, ou mesmo a um terceiro e a um quarto géneros, como actualmente se verifica um pouco por toda a parte com as chamadas contribuições ou tributos especiais, por um lado, e com o designado fenómeno da parafiscalidade, por outro. (...) em conclusão, que entre as “taxas” e os “impostos” extrafiscais não há diferenças do ponto de vista jurídico-constitucional.» NABAIS, José Casalta – O Dever Fundamental de Pagar Impostos, p. 251, 252 e 268.

56 Assim também, SANTOS, J. Albano – Teoria Fiscal, p. 233 – 238.

57 «A nossa proposta vai no sentido da unidade fundamental da contribuição social; ou seja, parece-nos ser possível procurar a sua qualificação uniforme, ainda que depois, designadamente a nível do respectivo regime (obrigações dos contribuintes em causa), possam existir algumas diferenças assinaláveis. Esta posição é antes de mais nada forçada por uma necessidade: a necessidade de contaminar a contribuição social, toda ela, com a protecção dos direitos dos contribuintes que o princípio da legalidade fiscal confere, mormente na sua acepção mais exigente e com todas as consequências jurídicas que isso implica. Se a contribuição devida pela entidade empregadora pode ser considerada como verdadeiro imposto, como de resto entre nós o foi sempre pela doutrina dominante, deve reconduzir-se a ela a quotização do trabalhador, e não o contrário. (...) a própria evolução da quotização do trabalhador (logo, de toda a contribuição social) sugere a sua “fiscalização”, ou seja, a recondução ao universo fiscal.» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 44-45. *Vide* adicionalmente sobre as contribuições sociais na mesma obra, p. 81-85. A mesma autora também conclui que «à luz do actual quadro legislativo» as contribuições sociais podem ser «consideradas impostos». CABRAL, Nazaré da Costa – Contribuições para a Segurança Social: Um imposto que não ousa dizer o seu nome?, p. 296.

58 Ao «lado dos impostos que constituem a receita normal do estado e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas, encontramos outras receitas tributárias, os tributos parafiscais, ou a parafiscalidade, que participam de todas as características normais dos impostos – unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo – mas que se encontram afectos ao financiamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos públicos. Essa afectação financeira especial – são receitas que apesar de terem carácter

como também, quem defenda de que existe uma aproximação⁶⁰ entre as receitas fiscais e os impostos e por último, com propriedade e contribuindo para o fim desta contenda, há quem demonstre a irrelevância⁶¹ utilitária da disputa da parafiscalidade e da fiscalidade.

A jurisprudência também apresentou as suas divisões, sendo certo que o Supremo Tribunal Administrativo chegou a decidir no sentido da parafiscalidade⁶².

O mesmo sucedeu com o Tribunal de Conflitos⁶³ que também acompanhou esta mesma tendência decisória de estarmos perante receitas parafiscais, contudo, esta viria a ser interrompida pelo mesmo Supremo Tribunal Administrativo⁶⁴.

público se encontram consignadas a entidades específicas – é o que lhes dá a natureza de contribuições especiais. É essa a única distinção entre estes tributos para-fiscais e os impostos tout court. (...) Com uma enorme importância financeira e com uma situação jurídica mal definida – como toda a zona da parafiscalidade – encontram-se as contribuições obrigatórias que incidem sobre os rendimentos do trabalho e que se destinam a financiar o sistema da segurança social.» SANCHES, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal, p. 26-27. Assim também, JORGE, Fernando Pessoa – Privilégio Creditório a favor das Instituições da Previdência; bem como XAVIER, Alberto – Manual de Direito Fiscal, p. 66-69.

59 A questão da natureza jurídica das contribuições sociais é transnacional, aliás, tal já era discutido no direito francês da segurança social, nas décadas de 40 e 50, em que que «Certains auteurs considérait que les charges sociales, à caractère para-fiscal, constituaient une dette de nature purement civile, non susceptible de provoquer la faillite du débiteur, les voies de recours et les sanctions dont les Caisses disposent en vertu du Code étant considérées comme suffisantes et exclusives de toute autre.» ANDRIEU-FILLIOL, Claude; LACOSTE, R.- Code annoté de la sécurité sociale, p. 67.

60 As «contribuições das empresas e dos trabalhadores sejam melhor qualificadas como tributos parafiscais que se configuram como contribuições especiais, por serem consequência da detenção de uma qualidade social específica que é fundamento para a assunção pelo Estado de certos encargos ou para a atribuição de certos benefícios (...) Todavia, nos últimos anos elas têm convergido com as típicas receitas fiscais: legalidade, orçamentação (...) A sua “tributarização” é um fenómeno geral, que também ocorre em Portugal.» FRANCO, Sousa A. L, Finanças do..., p. 94 e 95.

61 Já «que este – o dos tributos sociais – seria, nos tempos actuais, o seu campo prevalecte de manifestação»- CABRAL, Nazaré da Costa – O Orçamento da Segurança Social, nota de rodapé 10, p. 20. em como «a fluidez de contornos entre a fiscalidade e a parafiscalidade há já muito vem sendo reconhecida por parte da doutrina, pelo menos no que às contribuições diz respeito.» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 37.

62 No sentido da parafiscalidade: o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 18.05.1978, Processo n.º 010521, Relator: Rui Pestana. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/684c057b68b262c680256f8e0036d8d1?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>.

63 No Tribunal de Conflitos os acórdãos de 27.10.2004, Processo n.º 02/04, Relator: Mário Rua Dias. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/422df597c24b9ad88025713b003b5a82?OpenDocument>>; de 04.10.2006, Processo n.º 03/06, Relator: Sousa Fonte. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf9ff5d7f64e78a18025724500423932?OpenDocument>>; de 19.10.2006, Processo n.º 09/06, Relator: Bettencourt de Faria. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/60a475a9503463438025725f0056bbee?OpenDocument>>; de 04.10.2007, Processo n.º 014/07, Relator: Rosendo José. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/615df96803074952802573e1005c4ba4?OpenDocument>>.

64 Esta corrente jurisprudencial foi interrompida, passando as contribuições a serem consideradas como impostos, com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.05.2007, Processo n.º 063/07, Relator: Pimenta do Vale. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/82330a7ae1147bf1802572f00052a8b4?OpenDocument>>.

O Tribunal Constitucional⁶⁵ não ficaria imune a esta controvérsia, sendo obrigado, por diversas vezes, a pronunciar-se a este respeito, mas, assumindo, que nos encontramos perante tributos e não perante receitas para-fiscais.

O Supremo Tribunal Administrativo veio novamente a ser interpelado para se pronunciar, inclusivamente forçado a um plenário⁶⁶, todavia, mesmo após tal decisão viu-se obrigado a reiterar tal posição em diversos momentos⁶⁷ e, mais recentemente, apesar da jurisprudência pacífica e uniforme, o Tribunal Central Administrativo do Sul⁶⁸ também teve de asseverar mesmo entendimento.

Posto isto, é assumido que as contribuições sociais são verdadeiros impostos⁶⁹, todavia, poder-se-á colocar a questão de porquê é que nos preocupamos a demonstrar a natureza destas; ora, a resposta nós apresentaremos nas páginas seguintes, pelo que convém é sempre ter presente a natureza das contribuições quando confrontados com a posição que aqui vamos defender.

65 O Tribunal Constitucional (TC) já desde o Acórdão n.º 363/92, Processo n.º 283/91, Relator: Ribeiro Mendes, que considera as contribuições sociais como impostos. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920363.html>>. No mesmo sentido, os Acs. do mesmo TC: n.º 183/96, Processo n.º 438/92, Relator: Monteiro Diniz. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19960183.html>>; n.º 1203/96, Processos n.º 270/90 e 1/92, Plenário, Relatora: Assunção Esteves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19961203.html>>; n.º 620/99, Processo n.º 1143/98, Relatora: Maria Fernanda Palma. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990620.html>>; n.º 621/99, Processo n.º 1142/98, Relator: Guilherme da Fonseca. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990621.html>>; n.º 491/04, Processo n.º 308/01, Relator: Gil Gavão. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040491.html>>.

66 O STA, em plenário, considerou que ao «direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal» Tributária.» Acórdão do STA de 26.02.2014, Processo n.º 01481/13, Relator: Pedro Delgado. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f850796ce8b5c84380257c970050154f?OpenDocument&ExpandSection=1>>.

67 No Acórdão do STA de 28.02.2018, Processo n.º 0907/17, Relator: António Pimpão, foram considerados competentes os Tribunais Tributários numa acção de reconhecimento de que foram efectuados os “descontos efectuados na retribuição” e entregues à Segurança Social. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/JSTA.NSF/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b252a2b59e23db3580258248005b4070?OpenDocument&ExpandSection=1>>. Vide também Acs. do STA: de 19.10.2016, Processo n.º 0623/16, Relator: Isabel Marques da Silva. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:http://www.dgsi.pt/JSTA.NSF/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/729d732c6dd73f958025805300486c58?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>; de 14.06.2012, Processo n.º 0443/12, Relator: Francisco Rothes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/417e93abe2ba4ff980257a2a0051221f?OpenDocument>>; de 16.05.2012, Processo n.º 0212/12, Relator: Francisco Rothes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c9052a8ef3af76980257a0600525f28?OpenDocument>>; de 30.05.2012, Processo n.º 0104/12, Relator: Casimiro Gonçalves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/08f3ee604c9d250c80257a150054ee84?OpenDocument>> de 28.01.2009, Processo n.º 0699/08, Relator: Miranda de Pacheco. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fc08138c1f913f888025754e005ac37d?OpenDocument>>.

68 O Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) também considerou que as contribuições para a segurança social são verdadeiros impostos. Acórdão do TCAS de 23.03.2017, Processo n.º 240/13.2BEFUN. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f5a991ac29da4192802580ed005fc2c8?OpenDocument>>.

69 Aliás, veja-se que quanto à relação jurídica contributiva é subsidiariamente aplicável a Lei Geral Tributária, tal como prescreve a al. a) do art. 3.º do CRCSPSS.



3. Estado Central: orgânica, administração directa e indirecta

O Estado Central apresenta uma orgânica que apelidá-la de complexa, não é mais do que um eufemismo laudatório, pois, apresenta uma rede de distribuição e delegação de poderes e competências que, ao contrário de providenciar melhorias para o cidadão e para a própria administração, em algumas circunstâncias, sobrepõe e pulveriza competências, ao encetar um esforço descentralizador desmesurado que corrompe e inutiliza o próprio objectivo procurado com a delegação de atribuições.

3.1. Autoridade Tributária

Desde logo, atentemos à orgânica⁷⁰ da administração directa⁷¹ do Ministério das Finanças (MF), a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tem as atribuições de proceder à administração dos impostos, direitos aduaneiros e tributos que sejam atribuídos, bem como, exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional para fins fiscais⁷².

Alcançando especial relevância de que é à AT que é incumbida a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, património, consumo, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar; como também, arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de outras pessoas colectivas de direito público⁷³.

70 A Lei Orgânica do Ministério das Finanças (LOMF) foi aprovada pelo Decreto Lei n.º 117/2011 [DR I Série, 239, (2011-12-15), 5292- 5301], em que foi alterada pelos seguintes diplomas: Decreto-Lei n.º 200/2012, [DR I Série, 165, (2012-08-27), 4703- 4710]; Decreto-Lei n.º 1/2015 [DR I Série, 3, (2015-01-06), 18- 31]; Decreto-Lei n.º 5/2015 [DR I Série, 5, (2015-01-08), 225- 237]; Decreto-Lei n.º 28/2015 [DR I Série, 28, (2015-02-10), 794- 796]; Decreto-Lei n.º 152/2015 [DR 7I Série, 153, (2015-08-07), 5505- 5507]; Lei n.º 89/2017 [DR I Série, 160, (2017-08-21), 4871 - 4882] e Decreto-Lei n.º 113/2017 [DR I Série, 173, (2017-09-07), 5313- 5315]; [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 09 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/145590>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/174556>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66041391>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66108236>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66463205>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/69968709>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108028571>>e<URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108113698>>.

71 Art. 4.º, al. f) da LOMF.

72 Art. 14.º, n.º 1 da LOMF.

73 Art. 14.º, n.º 2, al. a) da LOMF.

Significando assim, de acordo com a sua orgânica⁷⁴, que a própria AT pode assegurar a cobrança de receitas pertencentes a pessoas colectivas sob a tutela do direito público⁷⁵.

Porquanto, a AT pode ver alargado - quase ilimitadamente - o espectro do seu âmbito de competências - apenas circunscrita a figuras jurídicas sob o escopo do direito público - para a arrecadação de receitas.

Sendo certo que também faz parte das receitas próprias da AT, a participação constituída por uma percentagem das cobranças efectuadas pela AT, a favor de outros organismos do Estado, entre os quais, se inclui a segurança social⁷⁶.

Contudo, as competências não se limitam a esta cobrança, dado que a AT também procede a inspecções tributárias e procura garantir a aplicação das normas relativas a mercadorias que sejam introduzidas na União Europeia.

Esta também procede aos controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, com o objectivo de prevenir e combater a fraude e evasão fiscal e aduaneira, como também, os próprios tráficos ilícitos^{77 78}, *v.g.*, contrabando.

Além de que, entre outras competências⁷⁹, a AT desenvolve e gere as infra-estruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições⁸⁰, incentiva a investigação técnica e científica na área do direito tributário⁸¹, informa os contribuintes sobre os seus deveres tributários⁸², também exerce a acção de justiça tributária junto dos tribu-

74 A Orgânica da AT (OAT) foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro. [*DR I Série*, 239, (2011-12-15), 5301 - 5304], versão consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 09 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/118/2011/12/15/p/dre/pt/html>>.

75 Consideramos, entre outras, a arrecadação de receitas e de cobrança de contribuições em dívida à Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS), instituição de previdência dos advogados e agentes de execução, pessoa colectiva de direito público, criada através do Decreto-Lei n.º 36550 através da publicação em Diário do Governo n.º 246/1947, *Série I* de 1947-10-22, entretanto revogado, actualmente, regida pelo Novo Regulamento da Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores publicado pelo Decreto-Lei n.º 119/2015 [*DR I Série*, 124, (2015-06-29), 4500 - 4517], versão consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 09 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/119/2015/p/cons/20181221/pt/html>>.

76 Al. a) do n.º 2 do art. 8.º da OAT.

77 Art. 14.º, n.º 2, al. b) da LOMF.

78 A este propósito *vide* o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República (PGR) referente à ratificação do Protocolo para a Eliminação do Comércio Ilícito de Produtos do Tabaco e que considerou compatível com as normas e princípios da Constituição da República Portuguesa. Parecer de 2016-11-24. Processo n.º I000242012. [em linha]. Lisboa: PGR. [Consult. 09 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/-/3E3C588E0B0E14FE80257A1500330EEB>>.

79 Art. 2.º da OAT.

80 Art. 14.º, n.º 2, al. e) da LOMF.

81 Art. 14.º, n.º 2, al. f) da LOMF.

82 Art. 14.º, n.º 2, al. f) da LOMF.

nais⁸³ e auxilia na definição e na execução de políticas de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo⁸⁴.

Com efeito, a AT, encerra em si, um conjunto de poderes e de atribuições que apresentam uma unidade e coerência funcional que lhe permite – o que é sobejamente conhecido – operar com eficiência e produtividade resultante das sinergias obtidas na integração de serviços⁸⁵ que anteriormente se encontravam distribuídos.

3.2. Segurança social

Pelo que, agora, comparemos com a orgânica⁸⁶ instituída no Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social (MTSS), em que, ao contrário do MF, procede à criação na sua estrutura de uma administração indirecta⁸⁷ do Estado, através da constituição de institutos públicos, nomeadamente, o Instituto da Segurança Social, I.P.⁸⁸ (ISS, I.P.), o Instituto da Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.⁸⁹ (IGFSS), o Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social, I.P.⁹⁰ (IGFCSS), o Instituto de Informática, I.P.⁹¹ (II, I.P.), entre outros.

O MTSS distribui competências pelos institutos obrigando-nos, assim, a analisar quanto à arrecadação de receitas onde se encontram tais competências, bem como, a demonstrar a dispersão funcional daquilo que deveria ser unitário, tal como sucede com a AT e que já supra descrevemos.

3.2.1. Instituto da Segurança Social, I.P.

Porquanto, ao ISS, I.P. é incumbido, entre outras, das seguintes responsabilidades: a de exercer a acção fiscalizadora e aplicar coimas, quer quanto da verificação de contra-ordenações

83 Art. 14.º, n.º 2, al. i) da LOMF.

84 Art. 14.º, n.º 2, al. j) da LOMF.

85 O próprio legislador assim o reconhece no preâmbulo do diploma legal assumindo o «Compromisso Eficiência» e ao determinar as linhas gerais do «Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC)» que vem criar uma «nova orgânica do MF» que «consagra a fusão das atribuições cometidas à Direcção-Geral dos Impostos, à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e à Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros numa única entidade denominada Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) visando a obtenção de sinergias e uma maior capacidade operacional». [*DR I Série*, 239, (2011-12-15), 5292].

86 A Lei Orgânica do Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social (LOMSESS) foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 167-C/2013 [*DR I Série*, 253, 3.º Suplemento (2013-12-31), 7056 (356) – 7056 (364)], em que foi alterada pelo Decreto-Lei n.º 28/2015, [*DR I Série*, 28, (2015-02-10), 794- 796]; [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/164425>> e <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/66463205>>.

87 Art. 5.º da LOMSESS.

88 Al. a) do n.º 1 do art. 5.º da LOMSESS.

89 Al. b) do n.º 1 do art. 5.º da LOMSESS.

90 Al. c) do n.º 1 do art. 5.º da LOMSESS.

91 Al. g) do n.º 1 e n.º 2 do art. 5.º da LOMSESS.

relativas aos estabelecimentos de apoio social, a beneficiários e contribuintes⁹², quer quanto às contra-ordenações relativas aos estabelecimentos de apoio social, a beneficiários e contribuintes; como também, de proceder à arrecadação das receitas do sistema de segurança social e de assegurar o cumprimento das obrigações contributivas⁹³.

Pelo que se ao ISS, I.P., também assim confirmado nos seus estatutos⁹⁴, é conferida a autoridade⁹⁵ contra-ordenacional e a arrecadação de receitas e a verificação do cumprimento das obrigações contributivas, seria lógico, coerente e racional de que este também tivesse os poderes e meios coadjuvantes à cobrança coerciva dessas mesmas receitas em falta, mas, verifiquemos, de seguida, se tal corresponde à verdade.

3.2.2. Instituto da Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.

Ora ao IGFSS, I.P. é atribuída a responsabilidade de gerir financeiramente os recursos económicos inscritos no orçamento da segurança social⁹⁶, mas também e entre outras, de acordo com a sua orgânica própria⁹⁷, tem como responsabilidade a instauração de processos executivos respeitantes à cobrança de dívidas à segurança social^{98 99}; decidir a posição a assumir pela segurança social no âmbito dos processos judiciais e extrajudiciais de regularização de dívida¹⁰⁰; e também exercer a acção fiscalizadora relativamente ao cumprimento das obrigações dos devedores com dívida à segurança social em execução fiscal e no âmbito dos respectivos processos, visando a recolha da prova necessária à instrução dos mesmos¹⁰¹; ou seja, temos uma clara atribuição de competências que não lhe deviam ter sido entregues, todavia, estas não são as únicas competências que se encontram indevidamente dispersas.

92 Als. d) e e) do n.º 1 do art. 14.º da LOMSESS.

93 Al. g) do n.º 1 do art. 14.º da LOMSESS.

94 Os Estatutos do ISS, I.P. (EISS) foram aprovados pela Portaria n.º 135/2012 de 08 de Maio. [*DR I Série*, 89, (2012-05-08), 2427 – 2439]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/port/135/2012/p/cons/20190207/pt/html>>.

95 Art. 8.º do EISS.

96 Art. 15.º, n.º 1 da LOMSESS.

97 A Orgânica do IGFSS, I.P. (OIGFSS) foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 84/2012 de 30 de Março. [*DR I Série*, 65, (2012-03-30), 1547 – 1550]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/84/2012/03/30/p/dre/pt/html>>.

98 Al. d) do n.º 2 do art. 15.º da LOMSESS.

99 Al. d) do n.º 3 do art. 3.º e art. 15.º da OIGFSS.

100 Al. e) do n.º 3 do art. 3.º da OIGFSS.

101 Al. f) do n.º 3 do art. 3.º e art. 15.º da OIGFSS.

3.2.3. Instituto da Informática, I.P.

Ao II, I.P., que também uma orgânica própria¹⁰², é incumbida a tarefa de definir e propor as políticas e estratégias de tecnologias de informação e comunicação¹⁰³, assim, cabendo-lhe elaborar o plano estratégico de sistemas de informação¹⁰⁴, de estabelecer procedimentos relativos à selecção, aquisição e utilização de infra-estruturas tecnológicas e sistemas de informação¹⁰⁵; bem como, de conceber, planear, executar e controlar os projectos de produção e recolha de dados em sistemas centralizados de armazenamento¹⁰⁶ e ainda com relevância para articulação de interconexão informativa, a de assegurar e centralizar os mecanismos de interoperabilidade com entidades externas¹⁰⁷, entre outras¹⁰⁸; isto é, encontramos um outro organismo de administração indirecta do MTSS com uma competência específica quanto a tecnologias de informação mas que subjaz a todos os outros institutos do MTSS e do próprio MTSS, ao contrário da AT, que em si concentrava também esta competência.

3.3. Resenha de alocação de competências do MF e do MTSS

Deste modo, verificamos que a AT tem na sua própria estrutura de tecnologias de informação a possibilidade de – simultaneamente – verificar do cumprimento ou incumprimento das obrigações contributivas; de instaurar os respectivos processos de cobrança coerciva; como também de proceder à instauração dos processos contra-ordenacionais; representa a Fazenda Pública junto dos tribunais; bem como adicionalmente, de comunicar e dar notícia de infracção tributária criminal que apure no decurso do exercício das suas funções.

Pois, com efeito, beneficia de todas as informações fiscais^{109 110} que recolhe dos contribuintes, independentemente, daqueles serem pessoas singulares ou pessoas colectivas;

102 A Orgânica do II, I.P. (OII) foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 196/2012 de 23 de Agosto. [*DR I Série*, 163, (2012-08-23), 4648 – 4650]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/175335>>.

103 Art. 20.º, n.º 1 da LOMSESS.

104 Al. a) do n.º 2 do art. 20.º da LOMSESS.

105 Al. b) do n.º 2 do art. 20.º da LOMSESS.

106 Al. f) do n.º 2 do art. 20.º da LOMSESS.

107 Al. g) do n.º 2 do art. 20.º da LOMSESS.

108 Art. 3.º da OII.

109 Os colaboradores da AT, em qualquer uma das funções que desempenhem, estão obrigados a guardar sigilo nos termos do art. 64.º da LGT; contudo, encontra-se prevista a possibilidade do contribuinte autorizar que a sua situação tributária seja divulgada a terceiros, conforme prevê a al. a) do n.º 2 do art. 64.º da LGT.

110 O Conselho Consultivo da PGR já teve a oportunidade de se pronunciar quanto ao dever de confidencialidade dos funcionários da AT, bem como da necessidade de autorização prévia para que possam exercer a função acumulada com outras funções públicas ou privadas para salvaguarda e protecção desse mesmo dever de confidencialidade. Parecer de 2016-11-24. Processo n.º P000072013. Relator: Fernando Bento. [em linha]. Lisboa: PGR. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/pggrp.nsf/-/E7B893E53E034B1E80257B4E002EF930>>.

demonstrando, assim, os benefícios da unificação de todas estas competências numa única autoridade de administração directa do Estado.

Enquanto que o MTSS distribui – ineficientemente- pela administração indirecta diversas atribuições, desde logo, ao ISS, I.P. é entregue a responsabilidade contra-ordenacional e de arrecadação de receitas, mas – contraditoriamente- tem de solicitar ao IGFSS, I.P. –para que este instaure as respectivas execuções (que agora detém poderes de fiscalização)¹¹¹- para cobrança coerciva das obrigações contributivas em dívidas, como também assuma a posição em processos judiciais e extrajudiciais e no âmbito de cobrança de contribuições em execução fiscal.

Sem olvidarmos que, quer o ISS, I.P., quer o IGFSS, I.P., têm que contar com o suporte providenciado pelo II, I.P. quanto à tecnologia de informação e demais atribuições que lhe foram delegadas e que – redundantemente- este mesmo II, I.P. está sob tutela e superintendência conjunta do MF e do MTSS quanto a matérias relacionadas com a colecta de contribuições¹¹².

Deste modo, verificamos que a AT se encontra unificada quanto às suas competências, recursos humanos e meios técnicos, enquanto que, o MTSS distribui competências por diferentes institutos autónomos e ainda com o auxílio do MF nas tecnologias de informação quanto às questões relacionadas com a arrecadação e cobrança das contribuições, nomeadamente, com a tutela e superintendência conjunta do II, I.P.

3.4. Instrumentos da administração indirecta do MTSS e da AT

O ISS, I.P. e o IGFSS, I.P. não têm ao dispor todas as informações fiscais que a AT dispõe e que se encontram protegidas pelo dever de confidencialidade^{113 114}, todavia, este ramo da administração indirecta do Estado Central tem ao seu dispor uma interconexão de dados¹¹⁵(ID) entre os

111 O IGFSS, I.P. com a publicação do Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril, através do seu art. 3.º, viu serem atribuídos poderes de fiscalização aos seus trabalhadores, quando no exercício das suas funções, com o aditamento do art. 15.º - A na OIGFSS. [DR I Série, 81, (2019-04-26), 2272 – 2275]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/122168904>>.

Exemplificativamente, temos a IGF que tem estes poderes de fiscalização e são os que estabelecem as garantias do exercício da actividade de inspecção inscritas no art. 16.º do Regime Jurídico da Actividade de Inspeção da Administração Directa e Indirecta do Estado (RIAI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 276/2007 de 31 de Julho. [DR I Série, 146, (2007-07-31), 4889 – 4893]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/636396>>.

112 Art. 5.º, n.º 2 da LOMSESS.

113 Art. 64.º da LGT.

114 A violação de segredo por parte de funcionário da AT é punível em consonância com o que se encontra disposto nos art. 91.º e 115.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

115 Esta define-se como forma de tratamento que consiste na possibilidade de relacionamento dos dados de um ficheiro com os dados de um ficheiro ou ficheiros mantidos por outro ou outros responsáveis, ou mantidos pelo mesmo responsável com outra finalidade, tal como apresenta a al. i) do art. 3.º da Lei da Protecção de Dados Pessoais (LPDP), publicada pela Lei n.º 67/98 de 26 de Outubro e que transpôs para a ordem jurídica portuguesa a Directiva n.º 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 24 de Outubro de 1995, relativa à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento dos dados pessoais e à livre circulação desses dados. Versão Consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/67/1998/p/cons/20150824/pt/html>>.

serviços da administração fiscal e as instituições da segurança social, em que o legislador para o efeito estabeleceu um regime jurídico de interconexão de dados (RJID)¹¹⁶ e que lhe permite ter acesso a um conjunto variado de informações (e que consideramos insuficientes).

Ora, o legislador procura¹¹⁷, com esta interconexão entre os serviços da administração fiscal e da segurança social, que -previsivelmente- se obtenha uma maior justiça social e sem que seja esquecido o respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos. Esta não tem em vista, apenas, a qualidade e natureza das prestações sociais, mas, também, visa garantir que se proceda a uma atribuição rigorosa das prestações sociais a quem, de direito e de facto, necessita das mesmas.

Nesta mesma senda, o legislador, assim, consegue verificar quem procede ao cumprimento das suas obrigações fiscais e contributivas e quem reúne, ou não, os requisitos para a concessão de benefícios fiscais e logrará combater com maior eficácia a fraude e evasão fiscal e contributiva.

Esta interconexão de dados tem delimitada a sua forma, extensão e respectivos limites, quer no seu próprio regime¹¹⁸ entre os serviços da administração fiscal, as instituições da segurança social e a Inspeção-Geral de Finanças (IGF).

Bem como, existem limites estabelecidos noutros diplomas, como a Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal (CPPTADCP)¹¹⁹; o Regime de Acesso à Informação Administrativa e Ambiental e de Reutilização

116 Esta interconexão foi estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 92/2004 de 20 de Abril [*DR I-A Série*, 93, (2004-04-20), 2380 – 2382]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/75177807>>.

117 A finalidade do RJID inscrita no art. 1.º é, em si mesma, a delimitação da utilização dos dados que são contidos nas respectivas bases de dados.

118 Art. 1.º do RJID.

119 Esta Convenção foi concluída no Conselho da Europa, em 28 de Janeiro de 1981 e em que Portugal procedeu à sua assinatura em 14 de Maio de 1981, tendo esta sido aprovada para ratificação pela Assembleia da República pela Resolução n.º 23/93 de 09 de Julho [*DR I-A Série*, 159, (1993-07-09), 3776 – 3786], corrigida com a Rectificação n.º 10/93 de 20 de Agosto [*DR I-A Série*, 195, (1993-08-20), 4447 – 4447] e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 21/93 de 09 de Julho [*DR I-A Série*, 159, (1993-07-09), 3776 – 3786], o Aviso n.º 227/93 [*DR I-A Série*, 259, (1993-11-05), 6204 – 6204] tornou público o depósito do instrumento de ratificação. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/380384>>, <URL:<https://dre.pt/application/file/a/324468>>, <URL:<https://dre.pt/application/file/a/380382>> e <URL:<https://dre.pt/application/file/a/665259>>.

Esta Convenção foi objecto de um Protocolo Adicional, este concluído em 08 de Novembro de 2011 no Conselho da Europa e assinado por Portugal no mesmo dia, posteriormente aprovado para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 45/2006 de 20 de Junho [*DR I-A Série*, 117, (2006-06-20), 4340 – 4344] e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 56/2006 de 20 de Junho [*DR I-A Série*, 117, (2006-06-20), 4340 – 4340] e em que o Aviso n.º 19/2007 [*DR I Série*, 38, (2007-02-22), 1312 – 1312] tornou público o depósito do instrumento de ratificação. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/345378>>, <URL:<https://dre.pt/application/file/a/345381>> e <URL:<https://dre.pt/application/file/a/380382>>.

dos Documentos Administrativos (RAIA)¹²⁰ e mais recentemente o Regulamento Geral da Protecção de Dados (RGPD)¹²¹.

No RJID, o legislador expressamente refere que identifica com meridiana clareza as respectivas categorias de dados objecto de interconexão e, em que, esta precisamente é executada através da criação de duas bases de dados autónomas interconectadas e que se ligam às bases de dados de cada ramo da administração central.

Assim, temos uma base da segurança social (IIES)¹²² e uma outra da administração fiscal (DGITA)¹²³, em que, por sua vez, temos uma base da administração fiscal interconectada com a segurança social (BDIAF)¹²⁴ e uma outra da administração fiscal interconectada com a segurança social (BDISS)¹²⁵ e que procedem à troca de informações, entre si¹²⁶, em estrito cumprimento dos princípios de adequação, proporcionalidade, pertinência e complementaridade¹²⁷.

Os dados das pessoas singulares e colectivas que são disponibilizados são: cadastro e identificação¹²⁸; contribuições e quotizações para a segurança social¹²⁹; rendimentos e despesas¹³⁰; património imobiliário e mobiliário¹³¹ e os respeitantes ao início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade¹³².

120 Aprovado pela Lei n.º 26/2016 de 22 de Agosto que transpõe as Directivas 2003/4/CE de 28 de Janeiro e 2003/98/CE de 17 de Novembro do Parlamento Europeu e do Conselho. [DR I Série, 160, (2016-08-22), 2777 – 2788] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/75177807>>.

121 O RGPD foi introduzido pelo Regulamento (UE) n.º 2016/679 de 27 de Abril de 2016 do Parlamento Europeu e do Conselho veio revogar a Directiva 95/46/CE transposta pela LPDP e vem estabelecer também a protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, posteriormente, este regulamento veio a ser rectificado em 04 de Maio de 2016. [em linha]. Bruxelas: Eur-Lex: Acesso ao direito da União Europeia. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL: <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj>> e <URL: <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/corrigendum/2018-05-23/oj>>.

122 Base de dados do Instituto de Informática e Estatística da Solidariedade (IIES), actual II, I.P., art. 3.º, n.º 2 do RJID.

123 Base de dados da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), presentemente incorporada na AT, art. 3.º, n.º 2 do RJID.

124 Base de dados da AT junto do II, I.P., art. 4.º, n.ºs 2 e 2 do RJID.

125 Base de dados do II, I.P. junto da AT, art. 4.º, n.ºs 2 e 2 do RJID.

126 Art. 4.º, n.º 1 do RJID.

127 Art. 2.º do RJID.

128 Al. a) do n.º 1 do art. 3.º do RJID.

129 Al. b) do n.º 1 do art. 3.º do RJID.

130 Al. c) do n.º 1 do art. 3.º do RJID.

131 Al. d) do n.º 1 do art. 3.º do RJID.

132 Al. e) do n.º 1 do art. 3.º do RJID.

As bases de dados podem ser acedidas pela AT^{133 134}, a IGF, o ISS, I.P. e o IGFSS, I.P.¹³⁵ (e em que estes dois últimos institutos ficam autorizados a aceder à BDIAF através do II, IP¹³⁶), desde que, para o fim consignado e com os limites instituídos no art. 1.º do RJID, mas, sendo certo que, o acesso aos dados terá de ser devidamente identificado com a finalidade a que se destina e sem prejuízo de sigilo¹³⁷ e da protecção dos dados pessoais que se encontra subsidiariamente aplicável¹³⁸.

Entre as finalidades que se encontram tipificadas pelo legislador encontramos: a atribuição de prestações sociais¹³⁹; concessão e controlo de benefícios fiscais¹⁴⁰; acções de fiscalização¹⁴¹; concessão de apoio judiciário¹⁴²; processos de regularização e cobrança de dívidas¹⁴³; verificação de informações concernente ao início, reinício, alteração, suspensão e cessação da actividade¹⁴⁴.

Este mesmo RJID ainda concede o direito de acesso e rectificação dos dados constantes nas bases de dados pelo contribuinte, nos termos do art. 10.º deste mesmo regime.

Deste modo, verificamos que a AT, além dos dados que já detém, ainda acumula os dados disponibilizados pelo II, I.P., enquanto que o ISS, I.P. e o IGFSS, I.P. poderão contar com os dados limitados da AT através do II, I.P.

3.5. Incentivos à arrecadação de receitas

Conforme constatamos, estamos perante dois ramos do Estado Central, um sob a forma de administração directa e outro indirecta e que constituem duas estruturas que comunicam entre si, que partilham entre si recursos e que, inclusivamente, se vêem obrigados a despender meios humanos para construir conexões para partilhar as fontes de informação que detêm.

133 Art. 5.º, n.º 1 do RJID estabelece o acesso a diversas entidades, contudo, entre elas e recorde-se que a AT incorporou por fusão a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

134 Sendo certo que a fusão de entidades por incorporação na AT esvaziou de conteúdo alguns normativos, entre estes, encontramos a previsão inscrita no n.º 2 deste mesmo art. 5.º do RJID.

135 Art. 5.º, n.º 1 do RJID.

136 Art. 5.º, n.º 3 do RJID

137 Art. 9.º do RJID.

138 O art. 13.º do RJID estabelece a aplicação subsidiária da LPDP.

139 Al. a) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

140 Al. b) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

141 Al. c) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

142 Al. d) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

143 Al. e) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

144 Al. f) do n.º 3 do art. 7.º do RJID.

Não obstante, são máquinas administrativas concorrenciais- uma da outra- e idênticas nas suas principais características, senão vejamos, a AT consagra incentivos e compensações remuneratórias aos seus funcionários aduaneiros por receitas concernentes a taxas aduaneiras, coimas e custas desde 1990¹⁴⁵ e quanto à cobrança coerciva de tributos em dívida já desde 1997¹⁴⁶ através da constituição de fundos autónomos.

Em que, posteriormente, com a modernização e melhoria da administração e com as incorporações que o MF realizou, tais modificações foram acompanhadas e passou a existir um único fundo¹⁴⁷ para garantir o financiamento de suplementos remuneratórios destinados a compensar o elevado grau de especificidade das funções associadas à arrecadação da receita fiscal e aduaneira.

Sendo certo que perante o desempenho dos colaboradores da AT durante o ano de 2018, no presente ano de 2019, como o faz todos os anos, o MF decidiu fixar a percentagem máxima¹⁴⁸ legalmente permitida com vista a recompensar os trabalhadores pelos bons resultados alcançados.

Perante os resultados obtidos pelo MF na arrecadação de receitas, o MTSS decide acompanhar tal medida mas, quase, com 30 (trinta) anos de atraso desde a primeira medida que foi implementada no MF; contudo, deve-se referir, desde já, que esta medida apenas abrange o IGFSS, I.P e exclui os demais institutos públicos, nomeadamente, o ISS, I.P., que, recorde-se, detêm a responsabilidade contra-ordenacional e deve participar as infracções tributárias criminais que apure.

O MTSS, assim em 2019, para incentivar a cobrança de dívida e o combate à fraude e evasão contributiva e dado que nos últimos três anos, o IGFSS, I. P., arrecadou anualmente, em média,

145 O Fundo de Estabilização Aduaneiro (FEA) foi constituído pelo regime remuneratório dos funcionários que integram as carreiras constantes do quadro de pessoal da Direcção-Geral das Alfândegas através do Decreto-Lei n.º 274/90 de 07 de Setembro (revogado). [DR I Série, 207, (1990-09-07), 3648 – 3654] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/556693>>.

146 A LOMF aprovada pelo Decreto-Lei n.º 158/96 de 03 de Setembro (revogado), instituiu no seu art. 24.º, o FEA. [DR I-A Série, 204, (1996-09-03), 2902 – 2916] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/241151>>. Esta norma viu a sua redacção legal do art. 24.º ser alterada pelo Decreto-Lei n.º 107/97 de 08 de Maio (revogado) que criou o Fundo de Estabilização Tributário (FET). [DR I-A Série, 106, (1997-05-08), 2199 – 2199] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL: <https://dre.pt/application/file/a/383510>>. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 335/97 de 02 de Dezembro – ainda em vigor- viria a definir os órgãos, o activo e as receitas do FET, a participação dos trabalhadores na sua gestão, bem como o instrumento legal de fixação dos valores dos suplementos a suportar pelo referido Fundo. [DR I-A Série, 278, (1997-12-02), 6434 – 6436]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/406272>>.

147 Com o Decreto-Lei n.º 113/2017 de 07 de Setembro o FEA seria integrado no FET. [DR I Série, 173, (2017-09-07), 5313 – 5315]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108113698>>.

148 O artigo único da Portaria n.º 97/2019 de 02 de Abril, estabelece que a percentagem a afectar ao FET é fixada em 5 % do montante constante da declaração anual do director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 30 de Janeiro de 2019, relativamente ao ano de 2018. [DR I Série, 65, (2019-04-02), 1816 – 1816]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/121874490>>.

630 milhões de euros¹⁴⁹ relativos à cobrança de dívida à segurança social, decidiu instituir incentivos, através de prémios de desempenho¹⁵⁰ à cobrança da dívida à segurança social.

Para o efeito cria o Fundo de Cobrança Executiva da Segurança Social¹⁵¹ (FCE) que é constituído como um fundo autónomo, sem personalidade jurídica, gerido e administrado pelo IGFSS, I. P., cujas receitas advêm de parcela da taxa de justiça cobrada nos próprios processos executivos de cobrança de dívidas à segurança social e – simultaneamente- estabelece um sistema de recompensa aos trabalhadores do Departamento de Gestão da Dívida, nomeadamente, prémios de desempenho¹⁵² ¹⁵³ em função dos resultados obtidos quer aos dirigentes intermédios, quer aos trabalhadores deste departamento do IGFSS, I.P.

3.6. Sobreposição de competências

Assim, é completado o círculo, expondo que a administração indirecta do MTSS procura uma maior semelhança com a estrutura administrativa directa que o MF possui com a AT, procedendo à importação dos seus instrumentos que, previsivelmente, acarretam em si incrementos na eficiência e produtividade da arrecadação de receitas junto do IGFSS, I.P.

Sem embargo, o MTSS, incompreensivelmente, isola o ISS, I.P. e demonstra que estamos, por um lado, com uma sobreposição de competências¹⁵⁴ entre a AT, o IGFSS, I.P. e o ISS, IP, quan-

149 O Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril que vem reforçar os poderes e os incentivos aplicáveis à cobrança de dívida à segurança social e que cria o Fundo de Cobrança Executiva da Segurança Social (FCE), expressamente refere esta cifra no seu preâmbulo. [DR I Série, 81, (2019-04-26), 2272 – 2275]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/122168904>>, p. 2273.

150 A Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas (LGTFP) tem previsto como uma das componentes da remuneração, prémios de desempenho (cfr. al.c) do art. 146.º), neste mesmo diploma apresenta uma secção própria, a V no Cap. VI, apenas quanto aos prémios, em que no art. 166.º prevê a preparação da atribuição, no art. 167.º as condições da atribuição dos prémios de desempenho e no art. 168.º quanto aos outros sistemas de recompensa de desempenho. [DR I Série, 117, (2014-06-20), 3220 – 3304]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/35/2014/06/20/p/dre/pt/html>>.

151 O FCE é criado pelo Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril, em que expressamente refere que este é criado com a finalidade de atribuir prémios de desempenho (cfr. art. 4.º, n.º 1), bem como ainda assegura o pagamento dos prémios de seguro de responsabilidade civil para a cobertura de risco inerente ao desempenho profissional dos trabalhadores do IGFSS, I.P. (cfr. art. 4.º, n.º 2). O funcionamento do FCE encontra-se especialmente previsto no anexo que é mencionado no n.º 1 do art. 4.º, este anexo vem especificar, quanto ao fundo, a sua natureza (art. 1.º), âmbito (art. 2.º), receitas (art. 3.º), despesas (art. 4.º), art. 5.º (composição de activos), equilíbrio financeiro (art. 6.º), depósito do fundo (art. 7.º) e o relatório e contas anuais (art. 8.º). [DR I Série, 81, (2019-04-26), 2272 – 2275]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/122168904>>.

152 Art. 5.º do Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril.

153 Estes prémios de desempenho não são acumuláveis com os previstos no art. 167.º da LFTP, em consonância com o que se encontra previsto no n.º 3 do art. 5.º Art. 5.º do Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril.

154 Impõe-se uma necessária distinção entre o federalismo financeiro e o federalismo político, desde logo, o «federalismo financeiro manifesta-se independentemente da natureza do Estado e da sua organização político-administrativa (em Estado unitário, federal ou confederal) além de que o «federalismo financeiro acontece sempre que existem níveis inferiores de decisão relativamente ao Estado central (nível máximo, central de decisão) e desde que essa existência se traduza num acervo, por pequeno que seja, de funções e/ou de recursos financeiros»; enquanto que, o federalismo político pode ser um «federalismo dual, segundo a qual os níveis de governo estão organizados de modo que os governos nacional e estaduais (ou central e infra-estaduais) exercem uma autoridade independente

to à cobrança e arrecadação de receitas; e, por outro lado, constatamos que estamos perante uma distribuição de competências por dois institutos autónomos da mesma administração indirecta do MTSS que se afigura ilógica, incoerente e contraproducente.

Pelo que se afigura que a procura de uma «descentralização financeira»¹⁵⁵ não veio produzir os resultados desejados, mas, sim, com efeito, veio trazer os efeitos precisamente inversos e que não se queriam obter.

Para tanto, bastará atentar à reforma administrativa operada pelo MF – através da concentração de recursos¹⁵⁶, competências e atribuições- numa unidade que se traduziu no surgimento da AT para se alcançar o resultado de que o processo deve ser unificador e não divisor.

Pelo que o ISS, I.P., o IGFSS, I.P. e a AT importam, aqui, pelas similitudes que apresentam e porque lhes foram atribuídas competências quanto à cobrança de tributos e aquilo que se destinam, isto é, o seu respectivo «*tax assignment*»¹⁵⁷.

Deste modo, as semelhanças entre as máquinas administrativas desnudam as consequências que a «desconcentração administrativa»¹⁵⁸ e a autonomia financeira¹⁵⁹ causam e produzem ineficiências, desperdícios, «*spill-overs*»¹⁶⁰, ou seja, uma perda de recursos humanos, técnicos e

sobre as suas próprias áreas de intervenção» ou poderá também ser um «federalismo cooperativo, no qual os diversos níveis de decisão têm responsabilidades partilhadas ou sobrepostas e todos os níveis são tratados como parceiros iguais no seio da federação». Assim, CABRAL, Nazaré da Costa – A Teoria do Federalismo Financeiro, p.24-25.

155 Esta também conhecida como «federalismo financeiro» ou «federalismo orçamental». Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2014, 1.ª Reimpressão, p. 249.

156 Esta mesma questão é abordada nas teorias de primeira geração do federalismo financeiro, desde logo, «Musgrave afirmava que o coração do federalismo financeiro é a afectação de recursos (...) Em todo o caso a ideia fundamental» é a da «especialização do benefício. Quer isto dizer que será o alcance do benefício a ditar se o bem em causa deve ser provido pelo nível central ou qualquer outro nível de decisão (estadual, regional ou local)», pelo que poderá interessar que se verifiquem «economias de escala: na verdade, a provisão de certos bens colectivos, designadamente daqueles cuja implementação reclama custos fixos assinaláveis, é mais eficiente se for realizada a uma escala maior do que a um nível estritamente local. (...) Nestes casos, o argumento descentralizador deve ceder perante razões de eficiência e a recentralização parece justificada», pois, à «medida que o alcance se alarga e isso é função, por exemplo, da ocorrência de externalidades positivas ou de “spillovers”, então é natural também que a recentralização mereça preferência (seja em níveis intermédios, seja no nível superior, o Estado Central)». Assim, CABRAL, Nazaré da Costa – O primeiro passo do Federalismo Financeiro: determinação de funções, p. 841, 842 e 866.

157 CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2018, 4.ª Reimpressão, p. 250.

158 Respeitante a «situações em que os órgãos infraestaduais representam ainda o Estado Central – o governo central -, são deste uma extensão territorialmente deslocalizada». CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2014, 1.ª Reimpressão, p. 252.

159 CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2014, 1.ª Reimpressão, p. 255.

160 CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2018, 4.ª Reimpressão, p. 254.

administrativos com vista à arrecadação de receitas e cobrança de tributos¹⁶¹ que acabarão por ser integrados no mesmo orçamento de estado¹⁶².

Uma manifesta ineficiência administrativa que se traduz numa redução da produtividade, esta última absolutamente evidente, pois, a AT - em concorrência directa – com o IGFSS, I.P. e com o ISS, I.P., apenas um deles logrará proceder à cobrança dos tributos em falta o que, na sua maioria, é a AT, com uma eficiente, unitária e produtiva máquina fiscal.

161 Além do já supra referido, cumpre dizer que, com a reforma constitucional de 1982, o Orçamento da Segurança Social (OSS) passou a estar integrado no Orçamento de Estado (OE), contudo, mantendo uma «considerável autonomia» pelo que «materialmente descortinam-se no OE “micro orçamentos”, de que se evidencia justamente o OSS». Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.75. Ademais, o sistema de protecção social de cidadania recebe uma «parcela do IVA), após a alteração ocorrida em 2010 (Lei do OE)». Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.79.

162 Apesar de integrado o Orçamento da Segurança Social (OSS) mantém uma «considerável autonomia» e é uma «excepção à regra da unidade em sentido material». CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro, 2014, 1.ª Reimpressão, p. 259.



4. Infracções tributárias

O conceito subjacente à infracção tributária¹⁶³ é de que nos encontramos perante um facto típico, contrário à lei- o que se traduz na sua ilicitude- em que também é culposos¹⁶⁴ desde que, naturalmente, declarado punível por lei anterior¹⁶⁵, além de que poderemos estar perante crimes ou contra-ordenações¹⁶⁶ ou, até mesmo, simultaneamente perante estas duas infracções¹⁶⁷.

A infracção tributária irá ser graduada¹⁶⁸, de acordo com a sua importância e em consonância com o bem que pretende asseverar a respectiva protecção e inviolabilidade, em consequência, o mesmo sucederá com a respectiva sanção¹⁶⁹ que lhe é atribuída, em face de estarmos perante uma contra-ordenação¹⁷⁰ ou em face de um crime, significando, assim, no caso português, que estamos perante uma «concepção dualista»¹⁷¹ concernente às infracções tributárias.

163 Art. 2.º, n.º 1 do Regime Geral de Infracções Tributárias (RGIT), Lei n.º 15/2001 de 05/06. Versão consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 14 Fev. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/15/2001/p/cons/20190214/pt/html>>.

164 Traduz-se num juízo de censura, mas, também inclui o dolo ou negligência quanto à conduta do agente. Assim, CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco- Lições de Fiscalidade. 6.ª Edição, p. 597.

165 O princípio da legalidade criminal consagrado no n.º 1 do art. 29.º da CRP.

166 Art. 2.º, n.º 2 do RGIT.

167 Art. 2.º, n.º 3 do RGIT.

168 «As infracções de uma norma jurídica são de natureza e gravidade variáveis, conforme o relevo do bem jurídico por essas mesmas infracções visado.» MARTÍNEZ, Soares – Direito Fiscal, p. 328.

169 MARTÍNEZ, Soares, Direito..., p. 330-331.

170 No Código Penal de 1886 procedia-se à distinção nos arts. 1.º a 3.º entre crime, delito e contravenção, enquanto noutros diplomas também se utilizava a expressão transgressão, o que veio a originar dificuldades hermenêuticas. Assim sendo, em muitas circunstâncias, as expressões «contravenção e transgressão usam-se, no mesmo sentido», o que, ao longo da evolução legislativa, colocaria muitas dificuldades ao intérprete de verificar se estaria perante uma contra-ordenação (anterior contravenção ou transgressão) ou se estaria perante um crime.

O intérprete ainda procurou analisar qual o tipo de conduta que o legislador pretendia sancionar, nomeadamente, se esta era uma conduta dolosa, meramente culposa ou até mesmo negligente e se assim poderia estar perante uma «contra-ordenação».

Contudo, verificada a conduta do agente poderia estar perante um crime. Assim, houve que confrontar a vontade do legislador com o espírito da lei para que se lograsse obter o valor atribuído ao bem que o legislador pretendia proteger o que, por sua vez, originaria um maior ou menor grau de ilicitude acompanhada por uma sanção coerente, podendo, com certeza e segurança jurídica, verificar que se encontrava perante uma contra-ordenação ou perante um crime e que, neste último caso, estaria sempre perante «penas de multa e / ou de prisão» e não «coimas». Assim, MARTÍNEZ, Soares – Direito ..., p. 359, 360, 371-372 e 463.

171 NABAIS, José Casalta – Direito ..., p. 406.



5. Da tutela da responsabilidade contra-ordenacional

5.1. Responsabilidade contra-ordenacional quanto à segurança social

O surgimento da obrigação contributiva para com as entidades contribuintes deveria ditar que as contribuições das entidades empregadoras, *in fine*, na falta e/ou relapsidão de pagamento¹⁷² por parte das entidades patronais – até pela sua própria percentagem e importância como fonte de financiamento – que estivessem salvaguardadas e protegidas sob a alçada do direito substantivo penal. Todavia, sucede que, surpreendentemente, a resposta que somos obrigados a dar – antecipadamente - é negativa e mais se referindo que apenas se encontra salvaguardada como se se tratasse de mera contra-ordenação e no âmbito de uma «relação jurídica sancionatória»¹⁷³, isto é, um facto ilícito e censurável, nele previsto e na legislação que o regulamenta, que preencha um tipo legal para o qual se comine uma coima¹⁷⁴. Ora, desde logo, perscrutando o preceito legal quanto à responsabilidade^{175 176} pelo cumprimento da obrigação contributiva¹⁷⁷, este normativo consagra que as entidades contribuintes são responsáveis pelo

172 Encontra-se previsto no n.º 1 do art. 60.º da LBBS que «as quotizações e as contribuições não pagas, bem como outros montantes devidos, são objecto de cobrança coerciva nos termos legais».

173 Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos., p.86.

174 Art. 221.º do CRCSPSS.

175 A responsabilidade solidária dos gerentes e administradores por falta de pagamento de contribuições à segurança social, juros de mora e multas, chegou a estar prevista no art. 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 09 de Maio. O TC chamado a pronunciar-se considerou que esta norma não é inconstitucional no Acórdão n.º 328/94 de 13 de Abril de 1994. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940328.htm>>. No mesmo sentido, Acs.: 576/99 de 20 de Outubro de 1999. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990576.html>> ; 379/00 de 13 de Julho de 2000. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000379.html>>; 400/01 de 26 de Setembro de 2001. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010400.html>>; 396/02 de 02 de Outubro de 2002. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020396.html>>.

176 No CRCSPSS, encontramos uma responsabilidade solidária com a transmissão das dívidas à segurança social que possam existir no art. 209.º, quanto às contra-ordenações encontramos a responsabilidade solidária no n.º 3 do art. 226.º e n.º 1 do art. 227.º. Ainda por remissão da al- d) do art. 3.º do mesmo diploma que remete para o RGIT e que por sua vez a introduz nos arts. 7.º e 8.º do mesmo regime, quanto a multas e coimas. A responsabilidade solidária também se encontra prevista noutros ordenamentos jurídicos, entre eles, o italiano. LUCA, Gianni de – Diritto Tributario, p.217.

177 Art. 42.º do CRCSPSS.

pagamento das contribuições e quotizações (cfr. n.º 1 do art. 42.º). Pelo que deverão proceder ao desconto nas remunerações dos trabalhadores que para si laboram, o valor das quotizações por estes devidas e remetem-no simultaneamente com a sua própria contribuição à respectiva instituição de segurança social (cfr. n.º 2 do art. 42.º).

Mais prevendo que – sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) – que a violação dos números 1 e 2 constituirá contra-ordenação leve quando seja cumprida nos 30 (trinta) dias subsequentes ao termo do prazo e contra-ordenação grave nas demais situações (cfr. n.º 3 do art. 42.º); isto é, *in extremis*, o incumpridor no pagamento das contribuições à segurança social será alvo de uma contra-ordenação grave.

O CRCSPSS apresenta a seguinte estruturação quanto ao regime contra-ordenacional, no Título I da Parte IV, nos arts. 221.º a 231.º da contra-ordenação propriamente dita; nos arts. 232.º a 240.º do Título II da mesma parte, as coimas e sanções acessórias em geral; nos arts. 241.º a 244.º do Título III, as coimas e sanções acessórias em especial; nos arts. 245.º e 246.º do Título IV, a prescrição do procedimento; nos arts. 247.º e 248.º do Título V, o processo e procedimento.

Em que, *in fine*, no art. 247.º procede à remissão extra-sistemática quanto ao processo para o Regime Processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social (RPCLSS)¹⁷⁸.

Contudo, este regime contra-ordenacional apresenta vicissitudes muito próprias, quanto ao direito adjectivo é aplicável supletivamente¹⁷⁹ o Regime Geral Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS)¹⁸⁰.

Quanto ao direito substantivo¹⁸¹ é aplicável subsidiariamente o RGIT¹⁸², criando, assim, evidentes dificuldades aos seus intérpretes quanto à sua aplicação¹⁸³ e diluindo aquilo que se pretendia independente, coerente, certo e seguro.

178 Publicado pela Lei n.º 107/2009 [DR I Série, 178 (14-09-2009) 6255-6263], versão consolidada e actualizada, [Consult. 31 de Outubro de 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/107/2009/p/cons/20170717/pt/html>>; sem prejuízo, das competências atribuídas nos termos do art. 248.º, ao ISS, I.P., Centro de Segurança Social da Madeira e Instituto de Gestão de Regimes de Segurança Social nos Açores (n.º 1 do art. 248.º), bem como, adicionalmente, à Autoridade para as Condições do Trabalho (n.º 2 do art. 248) em que se depare com a presunção de contrato de trabalho (art. 12.º do CT).

179 Art. 60.º do RPCLSS.

180 Decreto-lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, versão consolidada. [Consult. 31 de Outubro de 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/107671399/201811131130/exportPdf/maximized/1/cacheLevelPage?rp=indice>>.

181 Art. 3.º. al. d) do CRCSPSS.

182 O RGIT, por sua vez, aplica subsidiariamente, também, o RGIMOS, conforme a al. b) do art.3.º.

183 Entre outros, a questão da aplicação das leis no tempo, *vide* o Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 5 de 2013 de 17 de Janeiro. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL: <http://dre.pt/pdf1s-dip/2013/02/03300/0095300975.pdf>>.

Pelo que importa aqui referir que esta autonomização, quanto às contra-ordenações tributárias, apresenta um pendor lógico-funcional, de acordo com o legislador¹⁸⁴, porque além dos procedimentos inspectivos realizados pelo ISS, I.P, também é atribuída competência à Autoridade das Condições de Trabalho (ACT) que poderá instaurar um procedimento de contra-ordenações quando se deparar com situações equiparadas¹⁸⁵ a contratos de trabalho^{186 187}, que possam configurar a verificação da subordinação jurídica¹⁸⁸ do trabalhador à entidade patronal ou ainda o preenchimento da presunção¹⁸⁹ do contrato de trabalho. Todavia, não nos podemos esquecer que os mecanismos e instrumentos que se encontram ao dispor da AT poderão ser mais vastos e contundentes, nomeadamente, com o acesso prévio – à IES¹⁹⁰ e ao, *v.g.*, SAF-T PT¹⁹¹ antes dos procedimentos inspectivos- e que contêm dados relevantes para a confrontação naqueles procedimentos e se assim interessar no próprio local da sede da entidade que os apresentou.

Ao contrário, do que sucede com a ACT e o ISS, IP que poderão ser obrigados a solicitar os documentos que, se assim, entenderem durante os procedimentos inspectivos¹⁹²; previsivelmente, o ISS, I.P., poderá ter um mapa de remunerações para confrontação, no próprio local de trabalho, entre as pessoas que se encontram ao serviço e aquelas que constam naquele documento.

184 Art. 2.º do RPCLSS.

185 Esta situação levanta-nos bastantes dúvidas quanto à sua legalidade, desde logo, porque estamos perante uma autoridade administrativa que se pronuncia sobre existência, ou não, de contratos de trabalho ou sobre a verificação de presunções estabelecidas na lei. A este propósito, art. 15.º- A do RPCLSS.

186 *Vide* art. 1152.º do Código Civil (CC) e art. 11.º do Código do Trabalho (CT).

187 Relativamente a métodos de distinção, entre o contrato de trabalho e o contrato de prestação de serviços. Assim, MARTINEZ, Pedro Romano – Direito do Trabalho, p. 331 e ss.

188 Concernente ao art. 10.º inserido no CT é considerado que «resulta do disposto no art. 349.º do CC, a presunção é uma ilação que a lei tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Ora, sendo conhecidos os factos determinantes da existência de contrato de trabalho, mormente a subordinação jurídica – concretizada pela inserção na estrutura organizativa do beneficiário da actividade e pela realização da tarefa sob as ordens, direcção e fiscalização deste – a existência do contrato de trabalho não se pode considerar um facto desconhecido. Dito de outro modo, verificados os elementos constitutivos do contrato de trabalho, indicados na respectiva noção (art. 10.º), estar-se-á perante um contrato de trabalho, razão pela qual não será necessária a presunção (...) Em suma, do preceito em análise, contrariamente ao que se lê na epígrafe e no respectivo texto, não resulta nenhuma presunção. (...) retira-se que o legislador tem em consideração certos indícios para a existência de subordinação jurídica. Os indícios da subordinação jurídica são, assim: 1) dependência do prestador da actividade; 2) inserção na estrutura organizativa do beneficiário da actividade; 3) realização da actividade sob as ordens, direcção e fiscalização do respectivo destinatário. (...) a falta de um destes indícios não obsta à qualificação de uma relação jurídica como sendo um contrato de trabalho.» MARTINEZ, Pedro Romano; [et. al.]- Código do trabalho: anotado, p. 130-131.

189 Art. 12.º do CT.

190 Informação Empresarial Simplificada criada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007 de 17 de Janeiro. [DR I Série, 12, (2007-01-17) 378-388], versão consolidada e actualizada, [Consult. 29 Jun. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/8/2007/p/cons/20181031/pt/html>>.

191 SAF-T(PT) (Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese version) é um ficheiro normalizado de Exportação de Dados criado pela Portaria nº 321-A/2007, de 26/03. [DR I Série, 60, 1.º Suplemento (2007-03-26) 1740-(2)-1740-(6)], versão consolidada e actualizada, [Consult. 29 Jun. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/port/321-a/2007/p/cons/20161202/pt/html>>.

192 Cfr. al. a) do n.º 1 do art. 10.º do RPCLSS.

Sendo certo, que o ISS, IP e a ACT poder-se-ão deparar com dificuldades, entre estas, a ausência de colaboração, quer dos trabalhadores, quer das entidades inspeccionadas. Pois, para o ISS, IP e a ACT serem bem-sucedidos nos procedimentos inspectivos, na sua generalidade, apenas poderão contar com denúncias prévias dos trabalhadores com possíveis infracções¹⁹³ que poderão ocorrer no local de trabalho que – até pode ser distinto, autónomo e independente – da sede da entidade empregadora.

Pelo que bastará apenas realizar uma cogitação exemplificativa de um procedimento inspectivo pela ACT num local de trabalho – distinto da sede e sem qualquer acesso à documentação contabilística¹⁹⁴- em que laboram 50 funcionários, em que não existiu qualquer denúncia prévia, nem a ACT teve acesso prévio a qualquer documentação antes do início do procedimento.

Assim, iniciado o procedimento e se nenhum trabalhador – numa situação de precariedade laboral e de fraude à segurança social- colaborar com os inspectores responsáveis, muito dificilmente, a ACT conseguirá detectar uma relação entre a pessoa que presta uma actividade e outra ou outras que dela beneficiam com a existência de características de contrato de trabalho¹⁹⁵.

Além de que, a ACT não terá como prioridade a avaliação do cumprimento da legislação da segurança social, mas, sim, a laboral – pelo que o legislador, aqui, consideramos que demonstra uma certa ingenuidade- ao considerar que se poderá presumir que a ACT irá também averiguar esse cumprimento ou que até logrará apurar a existência de relações análogas às dos contratos de trabalho.

Além de que, neste regime, concede-se a possibilidade voluntária de regularização da infracção com a adopção das medidas recomendadas e que influirá directamente na determinação da medida da coima¹⁹⁶; existindo figura semelhante¹⁹⁷ na responsabilidade contra-ordenacional tributária que abordaremos de seguida.

5.2. Responsabilidade contra-ordenacional tributária

O RGIT estabelece e prevê a responsabilidade contra-ordenacional tributária, mas, tal como o RPCLSS, também tem a aplicação subsidiária de direito, tal como se encontra previsto no art. 3.º, al. b) que remete para o RGIMOS. O processo de contra-ordenação tributária está regulado

193 *Vide* arts. 13.º a 18.º do RPCLSS.

194 *Vide* n.º 2 do art. 10.º do RPCLSS.

195 Cfr. n.º 3 do art. 2.º do RPCLSS.

196 Arts. 10.º, n.º 4 e 12.º ambos do RPCLSS.

197 *Vide* arts. 29.º a 32.º do RGIT. Prevendo-se no art. 32.º, que poderá não ser aplicada coima, desde que, cumulativamente, estejam preenchidas as seguintes situações, a prática da infracção não tenha causado prejuízo à receita tributária, al. a) do n.º 1; esteja regularizada a falta cometida, al. b) do n.º 1; e a falta assuma um grau diminuto de culpa, al. c) do n.º 1. Contudo, mesmo que o agente não preencha tais requisitos cumulativos, a AT poderá atenuar a coima se o agente reconhecer a sua responsabilidade e regularizar a situação tributária até à decisão do processo.

nos arts. 51.º a 79.º¹⁹⁸, sendo certo, que também deverá ser aplicado, conjuntamente, os preceitos legais inscritos nos arts. 5.º, 7.º, 8.º, 23.º a 34.º todos do mesmo regime.

O direito adjectivo de ambos os regimes, o RGIT e o RPCLSS são similares, no entanto, têm importantes diferenças, em que aqui apenas iremos destacar as mais relevantes para o que nos propusemos. Desde logo, o acesso à informação fiscal que a AT tem acesso e que se encontra protegida e sob a tutela do art. 64.º da LGT que configura um poderoso instrumento de informação para a realização de procedimentos inspectivos e contra-ordenacionais.

Por outro lado, cumpre referir que há uma significativa norma legal processual que existe no RGIT e que não existe no RPCLSS, que é que durante o processo e se até à decisão se revelarem indícios de crime tributário, é de imediato instaurado o respectivo processo criminal¹⁹⁹.

Ou seja, significando assim que o processo contra-ordenacional tributário poderá, em consequência, desencadear imediatamente um processo crime, procedendo-se à suspensão do procedimento e do prazo de prescrição até decisão no âmbito dos autos criminais²⁰⁰.

Poder-se-ia considerar que, dada a aplicação subsidiária de Direito, que quanto à responsabilidade contra-ordenacional da segurança social também encontraríamos a aplicação deste normativo, sucede que não é assim.

Pois, com efeito, recorde-se que a aplicação do RGIT é quanto ao direito substantivo e o RGIMOS é quanto ao direito adjectivo, logo, encontramos aqui aplicação dos arts. 20.º, 38.º e 40.º todos do RGIMOS.

O art. 40.º do RGIMOS é que ordena a remessa para ser dado conhecimento ao Ministério Público (MP.º) de que a infracção poderá constituir crime contra a segurança social; ou seja, previsivelmente, apenas numa fase mais avançada do processo contra-ordenacional é que poderá ser adquirida notícia do crime²⁰¹ por parte do MP.º.

Porquanto, afigura-se-nos, que entre o acesso à informação confidencial dos contribuintes, conjugada com um processo mais estruturado, simples e pragmático, que a AT logra obter melhores resultados, quer nos procedimentos inspectivos, quer nos processos contra-ordenacionais.

Bem como, adicionalmente, tais resultados são replicados, se o agente mantiver a conduta refractária, no processo contencioso de cobrança das coimas através da instauração dos respectivos processos executivos.

198 Este «inicia-se com a fase de instauração do processo, que é sempre administrativa (arts. 51.º a 66.º), a fase administrativa de aplicação de coimas que decorre na administração (arts. 67.º a 79.º) e a fase judicial de aplicação das coimas que decorre nos tribunais (arts. 80.º a 86.º)» Assim, NABAIS, José Casalta – Direito ..., p. 422.

199 Art. 74.º, n.º 1 do RGIT.

200 Art. 74.º, n.º 2 do RGIT.

201 Art. 241.º do CPP, subsidiariamente aplicável por força do art. 41.º do RGIMOS.



6. Da tutela da responsabilidade criminal

6.1. Crimes fiscais²⁰²

6.1.1. Fraude fiscal

Encontramo-nos perante uma infracção tributária comitiva²⁰³ e que tem como antepassado o crime de Descaminho que se encontrava no art. 280.º²⁰⁴ do Código Penal de 1886 e que correspondia ao anterior art. 23.º²⁰⁵ do Regime Jurídico de Infracções Fiscais Não Aduaneiras²⁰⁶ (RJIFNA).

Este crime, presentemente, assume diversas modalidades²⁰⁷ que podem ser: por acção ou por omissão quanto à conduta; artesanais ou industriais quanto aos montantes envolvidos, podendo no último caso, assumir proporções transnacionais; bem como, ainda poderá ser caracterizada por fraude carrossel²⁰⁸.

202 Assim, NABAIS, José Casalta – Direito .., p. 409.

203 MARTÍNEZ, Soares, Direito..., p. 348.

204 «Descaminho é todo e qualquer acto fraudulento que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo das mercadorias.» Código Penal de 1886, p. 72.

205 Assim, SOUSA, Jorge Lopes de; SANTOS, Manuel Simas – Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, p. 634.

206 Decreto-Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro revogado com a entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Tributárias, conforme dispõe a al. b) do art. 2.º deste regime.

207 PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade, p. 410-414.

208 Sendo certo que «devido à escalada da fraude fiscal em sede de IVA, novas medidas foram tomadas, nomeadamente através do alargamento a novas situações da técnica fiscal apelidada de “reverse charge”, responsabilizando-se em várias situações o próprio consumidor ou destinatário do bem ou serviço pelo pagamento do imposto.» TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, p. 331.

A fraude fiscal, em sentido estrito²⁰⁹ ou simples²¹⁰, encontra-se tipificada no art. 103.º do RGIT inserindo na sua previsão as condutas previstas²¹¹ nas als. a), b) e c) do n.º 1 deste mesmo preceito. O *quantum* para sua consumação e respectiva punibilidade é de €15.000,00²¹² e referente a cada declaração a apresentar a AT²¹³.

Respeitante à fraude fiscal qualificada esta está prevista no art. 104.º, estabelecendo o legislador que é agravada, quanto à sua qualificação, se se verificar a acumulação de mais de uma das circunstâncias descritas^{214 215} no seu n.º 1.

Porquanto, significando assim, que poderá ser qualificada apenas com o acréscimo patrimonial de €15.000,00 e, desde que, se verifique duas ou mais das circunstâncias descritas no n.º 1.

Adicionalmente, o legislador prevê que nos encontramos também perante uma fraude fiscal qualificada quando há a obtenção de vantagem patrimonial superior a €50.000,00²¹⁶ ou, ainda, quando os agentes tiverem usado facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente²¹⁷.

209 MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – Manual de Direito Fiscal, p. 450.

210 Assim, CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – Regime Geral das Infracções Tributárias. 2.ª Ed., p. 563

211 Consideramos que estamos perante uma enumeração exemplificativa, desde logo, porque a consumação do crime fiscal verifica-se com a obtenção de um acréscimo patrimonial resultante da «não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias» (cfr. n.º 1 do mesmo artigo). Além de que o legislador se entendesse, em sentido contrário, ou seja, que apenas se verificassem naquelas circunstâncias, não usaria “pode” no seu texto legal, mas, certamente, usaria “apenas” ou “exclusivamente” para uma delimitação taxativa; mas, bem sabendo, que o agente encontraria formas alternativas de defraudar a lei fiscal àquelas que o próprio legislador previu.

Com mesmo entendimento, CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – Regime Geral das Infracções Tributárias. 2.ª Ed., p. 549.

De que nos encontramos perante uma enumeração taxativa, assim, SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário, p. 226 e SOUSA, Susana Aires de- Os Crimes Fiscais, p. 79-81.

212 Cfr. n.º 2 do art. 103.º do RGIT.

213 Cfr. n.º 3 do art. 103.º do RGIT.

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

215 O legislador aqui ressalva que as circunstâncias descritas nas als. d) e e) não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhe couber, em consonância com o n.º 4 do mesmo normativo.

216 Art. 104.º, n.º 2, al. b) do RGIT.

217 Art. 104.º, n.º 2, al. a) do RGIT.

A conduta dos agentes é particularmente agravada^{218 219} com uma graduação superior para a determinação da pena se o acréscimo patrimonial que obtiverem com a consumação criminal for superior a €200.000,00.

A AT alcança especial visibilidade e notoriedade quanto a este crime, dado que a execução das suas funções e competências consegue apurar, num elevado universo de contribuintes, o cometimento de fraude fiscal que lesam o erário público²²⁰; aliás, elogio à sua conduta e particular sagacidade na condução das investigações que desvelam e destroem estes esquemas fraudulentos é a abundante e numerosa jurisprudência²²¹ que foi produzida pelos tribunais superiores.

Consideramos que estes acervos decisórios, além de demonstrarem a qualidade técnico-jurídica dos recursos humanos da AT, também ilustram que os instrumentos que esta dispõe, bem como o direito adjectivo e substantivo a qual esta tem de obedecer, poder-se-á encontrar mais vocacionado para o apuramento de infracções tributárias.

6.1.2. Abuso de confiança fiscal

Outro crime que aqui nos vamos debruçar é o de Abuso de confiança fiscal, art. 105.º do RGIT, em que este teve como ancestrais, o crime de Abuso de Confiança previsto no art. 453.º²²² do Código Penal de 1886 e o art. 24.º RJIFNA. Esta infracção omissiva^{223 224} com a tipificação apresentada

218 Art. 104.º, n.º 3 do RGIT.

219 «Na verdade, o aumento da moldura penal deve ser entendido como um elemento dissuasor da prática de crimes desta natureza» PAIVA, Carlos – Das infracções Fiscais à sua perseguição processual, p. 139.

220 Para uma análise em que o acto de liquidação de imposto não pago foi invalidado pela jurisdição tributária e o processo crime prosseguiu com o respectivo pedido de indemnização civil. Assim, FERREIRA, Eduardo Paz; OLIVEIRA, Ana Perestrelo – Do pedido de indemnização civil formulado no processo penal por crime de fraude fiscal: O caso de anulação do ato de liquidação visto à luz da jurisprudência do STJ, p. 369 – 390.

221 A jurisprudência dos Tribunais da Relação do Porto, Lisboa, Coimbra, Guimarães e Évora, bem como o do Supremo Tribunal de Justiça são disponibilizados gratuitamente e publicamente pelo Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos de Justiça, I.P., no sítio electrónico – www.dgsi.pt – bastando apenas proceder a uma simples pesquisa que facilmente apura-se- atrevemo-nos a afirmar- centenas de acórdãos respeitantes a este crime. Pelo que, evidentemente, aqui apenas destacaremos alguns desses acervos decisórios, entre estes, o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL) de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3; o acórdão do Tribunal da Relação do Porto (TRP) de 18 de Dezembro de 2018, Processo n.º 3459/16.OT8VFR.P1; acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra (TRC) de 12 de Abril de 2018, Processo n.º 6/10.1IDCBR.C1; acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães (TRG) de 03 de Julho de 2017, Processo n.º 471/12.2IDBRG.G2 e acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 20 de Dezembro de 2018, Processo n.º 149/16.8IDFAR.E1.

222 «Aquele que desencaminhar ou dissipar, em prejuízo de proprietário, ou possuidor ou detentor, dinheiro ou coisa móvel, ou títulos ou quaisquer escritos, que lhe tenham sido entregues por depósito, locação, mandato, comissão, administração, comodato, ou que haja recebido para um trabalho, ou para uso ou emprego determinado, ou por qualquer outro título, que produza obrigação de restituir ou apresentar a mesma coisa recebida ou um valor equivalente, será condenado às penas de furto.» Código Penal de 1886, p. 115.

223 MARTÍNEZ, Soares, Direito.., p. 348.

224 Para um desenvolvimento sobre crime omissivo. D'AVILA, Fábio Roberto – Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios.

pelo RGIT, veio a sofrer profundas alterações²²⁵, desde logo, porque, anteriormente, encontrava-se prevista a apropriação total ou parcial da prestação tributária²²⁶ que o agente tributário deduzisse nos termos da lei a que estivesse legalmente obrigado a entregar ao credor tributário.

De todo o modo, com o novo regime jurídico este elemento é retirado²²⁷ pelo legislador, passando a ser um crime omissivo próprio.

Contudo, o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em 2008, apresenta um entendimento distinto²²⁸ quanto ao preenchimento do crime de abuso de confiança fiscal, o que culminaria com o Supremo Tribunal de Justiça a introduzir o elemento de apropriação²²⁹ quanto ao IVA.

Este último aresto decisório veio ditar que a prolação das decisões dos tribunais inferiores fossem neste sentido²³⁰.

Significando assim, para que não restem quaisquer dúvidas, de que passou a ser exigida a apropriação da prestação tributária que resulte num evidente acréscimo patrimonial do contribuinte faltoso.

Dirimida esta questão, o Abuso de confiança pode ser de dois tipos, simples ou qualificado, é simples se o montante apropriado ultrapassar a quantia de €7.500,00 (atingido este valor consuma-se o crime) e não exceder os €50.000,00²³¹; este, é qualificado se exceder a quantia global de €50.000,00²³².

225 CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno; - Contributos para o Estudo do Novo Direito Infracional Tributário, p. 123 e 124.

226 Recordemos aqui que esta inclui os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social, tal como prevê a al. a) do art. 11.º do RGIT.

227 «Da tipificação deste crime desaparece o elemento da apropriação da prestação tributária.» CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno – Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, p.557.

228 «O art. 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.» Ac. STA Processo n.º 0279/08, Relator: JORGE DE SOUSA. [Consult. 07 Mar. 2019]. Disponível na Internet:<URL:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c19ed72355c4c93d8025745f0056370b?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>.

229 «A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a € 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido.» Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 8/2015. [DR I - Série, 106 (2015-06-02) 3502 – 3512]. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/67356346>>.

230 A jurisprudência, bem como, o regime concernente à fixação da jurisprudência e a conformidade das decisões dos tribunais inferiores aquela jurisprudência fixada, já foi analisada por nós. Assim, CARVALHO, Marco Cabeçais de – O Abuso de.., p. 100 – 108.

231 Art. 105.º, n.º 1 do RGIT.

232 Art. 105.º, n.º 5 do RGIT.

Acresce ao *quantum* como requisitos cumulativos de punibilidade: o decurso do prazo legal de mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal da prestação²³³; bem como, adicionalmente, a notificação da AT com o prazo de 30 dias para proceder ao seu pagamento voluntário acrescido dos juros e da respectiva coima aplicável^{234 235}.

O que, anteriormente, se afirmou quanto à AT e quanto à sua actuação, aqui é reiterado, pois, a jurisprudência é reflexo do trabalho desenvolvido por esta Autoridade, que é abundante, coerente e pacífica.

Sendo a tramitação, dos procedimentos contra-ordenacionais e criminais instaurados pela AT, célere e expedita, procurando assim recuperar as prestações tributárias devidas ao Estado.

6.2 Crimes contra a segurança social²³⁶

Porquanto, cumpre-nos então demonstrar que tipo de tutela penal encontraremos respeitante a esta obrigação contributiva para com a segurança social.

Ora, o legislador teve a preocupação de assegurar a tutela penal em dois normativos no Regime Geral de Infracções Tributárias (RGIT), publicado pela Lei n.º 15/2001 de 05 de Junho²³⁷, mais precisamente, os arts. 106.º e 107.º²³⁸ daquele diploma.

Procurando uma protecção acrescida e inequívoca às prestações pecuniárias destinadas à efectivação do direito à segurança social²³⁹, a primeira norma diz respeito quanto as contribuições que deveriam ser declaradas e cumpridas quanto ao seu pagamento.

A segunda norma supramencionada diz respeito às quotizações – as contribuições dos trabalhadores com origem nos 11% que entregam no seu recibo de vencimento- que são retidas pela entidades empregadoras nas remunerações dos trabalhadores que fazem parte da sua folha salarial e que àquelas cabe a incumbência de proceder à sua entrega à segurança social.

233 Art. 105.º, n.º 4, al. a) do RGIT.

234 Art. 105.º, n.º 4, al. b) do RGIT.

235 O STJ também veio a fixar a jurisprudência quanto a esta notificação, com o Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 6/2008. [DR I - Série, 94 (2008-05-15) 2672 – 2680]. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/249217>>.

236 Estamos perante um crime tributário comum, assim, NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 409.

237 Versão consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 14 Fev. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/15/2001/p/cons/20190214/pt/html>>.

238 Assim, CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha, Finanças dos..., p.86-87.

239 A segurança social, além da sua função enquanto seguro, também tem vindo a assumir um papel redistributivo, nomeadamente, na «economia de mercado, os sistemas de segurança social e a política fiscal são os meios redistributivos por excelência». Assim, BALEIRAS, Rui Nuno; DIAS, Rui; ALMEIDA, Miguel – Finanças Locais: Princípios Económicos, instituições e a experiência portuguesa desde 1987, p. 18.

6.2.1. Fraude contra a segurança social

Respeitante a este preceito legal²⁴⁰ que está inserto no art. 106.º do RGIT e que expressamente consagra que se verifica com as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem ilegítima de valor superior a €7.500,00²⁴¹ (cfr. n.º 1).

Como também-por remissão intra-sistemática (n.º 2 do art. 106.º)- com as condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias (cfr. n.º 1 do art. 103.º).

Ou através da ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável (cfr. al. a) do n.º 1 do art. 103.º).

Bem como, ainda também pela ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária (cfr. al. b) do n.º 1 do art. 103.º) ou, ainda mesmo, com a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (cfr. al. c) do n.º 1 do art. 103.º).

240 No Direito Brasileiro corresponde ao crime de sonegação previdenciária estabelecido no art. 337.º-A do Código Penal que apresenta o seguinte texto: « Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – (Vetado); II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. § 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. § 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.» *Código Penal*. [em linha]. Brasília: Senado Federal, 2017. [Consult. 26 Fev. 2019]. Disponível em: <Url:http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529748/codigo_penal_1ed.pdf>. Assim, DUARTE, Francisco Leite – Direito .., p. 584.

241 O legislador, de acordo com o nosso entendimento, de forma exímia, salvaguardou o direito às prestações dos trabalhadores que possam ser vítimas deste ilícito, nomeadamente, ao criar uma garantia que inscreveu no n.º 4 do art. 61.º da LBBS que expressamente prevê que «a falta de cumprimento da obrigação de inscrição, incluindo a falta de declaração do início de actividade profissional ou a falta de pagamento de contribuições relativas a períodos de exercício de actividade profissional dos trabalhadores por conta de outrem, que lhes não seja imputável, não prejudica o direito às prestações.» Com o mesmo entendimento, CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 78. Porquanto, estamos perante um sinalagma funcional que «expressa a mútua dependência no cumprimento das obrigações e no exercício dos direitos correspondentes. Admite-se que, neste caso, o sinalagma tenha menor intensidade, aceitando-se a verificação de excepções a este princípio. Assim o impõe o interesse público, a natureza pública do fim prosseguido, pelo que a instituição seguradora tem de efectuar as prestações ainda que as contribuições, previstas na lei, não tenham sido pagas.» CABRAL, Nazaré da Costa, O financiamento da., p. 80.

Adicionalmente, estipula um elemento objectivo para que tal conduta seja objecto de censura jurídico-penal e que dever-se-á referir apenas a cada declaração entregue pela entidade contribuinte (cfr. n.º 3 do art. 103.º *ex vi* n.º 2 do art. 106.º), significando assim – que a entidade contribuinte que defraudar a Segurança Social em cada declaração até €7.500,00²⁴² – nunca será alvo de inquérito e subsequente instauração de procedimento criminal.

Em *supplementum* pelo n.º 3 para o estabelecimento de uma previsão de fraude fiscal contra a segurança social qualificada, o legislador expressamente consagra que os comportamentos ilícitos inscritos no n.º 1 do art. 104.º referente à fraude fiscal qualificada também aqui sejam aplicáveis – desde que se verifique a acumulação de mais de uma das circunstâncias aí referidas (última parte do n.º 1 do art. 104.º).

Sendo certo que não é estabelecido como elemento adicional o requisito de punibilidade a inserção de uma delimitação numérica para que aquela seja qualificada, mormente, o valor de €50.000,00 como estatui o n.º 2 do art. 104.º do RGIT, bastando-se às circunstâncias expostas no n.º 1 da mesma norma; como também, não é aplicável e nem poderá ser agravada a moldura penal com o preenchimento dos elementos previstos no n.º 3 do normativo inscrito no art. 104.º deste regime, outrossim, mesmo se dirá quanto ao n.º 4 do art. 104.º que aqui não encontra aplicação.

Concernente quer à fraude contra a segurança social, quer esta seja simples, quer esta seja qualificada, o legislador alargou o campo de previsão legal, de ambas as hipóteses aí delimitadas, com a extensão de que também é considerada prestação da segurança social os benefícios previstos na legislação da segurança social²⁴³.

Por conseguinte, considerou assim a necessidade de punição²⁴⁴ do agente que através de meios fraudulentos consegue obter para si vantagem patrimonial com a recebimento de benefícios atribuídos pela segurança social.

242 Cumpra aqui referir que o intérprete e aplicador da norma não está impedido de proceder à aplicação de tal normativo, nomeadamente através da verificação das respectivas declarações mensais até que a condição de punibilidade numérica seja preenchida, tal como preceitua e se prevê quanto à figura de crime continuado, conforme se encontra previsto no art. 30.º n.º 2 do Código Penal (CP) *ex vi* al. a) do art. 3.º do RGIT.

243 Art. 106.º, n.º 3 do RGIT.

244 No Direito Penal Espanhol encontra-se estabelecida figura próxima à Fraude contra a segurança social (cfr. art. 106.º RGIT), mas, simultaneamente, também próxima ao Abuso de Confiança contra a segurança social, esta está inserida no art. 307 e que foi inscrita com a reforma ocorrida com a publicação da Ley Orgánica 6/1995 de 29 Junio que veio a modificar de maneira substancial os crimes contra a Fazenda Pública e contra a Segurança Social. Este preceito, no seu n.º 1, o que mais nos importa aqui, criminaliza condutas por falta de pagamento das contribuições a cargo das entidades empregadoras, quer por acção, quer por omissão. Ora no seu n.º 1 expressamente prevê que «El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo. La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y

Assim sendo e desde logo, somos obrigados a referir dois importantes aspectos quanto à aplicação desta norma, o primeiro é que consideramos, com efeito, que esta não se encontra a ser aplicada, desconhecendo-se se por falta de meios humanos da Segurança Social para proceder a acções de fiscalização junto das entidades empregadoras para depois iniciar os respectivos procedimentos criminais ou se os métodos adoptados são anacrónicos ou obsoletos.

O segundo aspecto é se o *quantum* de €7.500,00 é demasiado elevado estabelecendo um limiar demasiado elevado de criminalização da conduta dos infractores.

Concernente à primeira supra-referida, esta ganha alguma perspectiva de fundo e sustentabilidade porque não podemos assumir como verosímil que inexistente o crime de fraude quanto à segurança social *in totum*, isto é, que não exista um único caso em que o montante de €7.500,00 é atingido ou ultrapassado.

Esta nossa posição sustenta-se, em parte, num estudo²⁴⁵ apresentado no ano de 2009 da área metropolitana de Lyon²⁴⁶, relativamente a dois indicadores de fraude, nomeadamente, um quanto ao critério de selecção dos contribuintes de risco e o segundo, quanto ao critério da possibilidade da não detecção de fraude durante os procedimentos inspectivos realizados pela URSAF²⁴⁷ de Lyon.

Esta análise recorreu à base de dados confidencial da segurança social daquela região, tendo como objecto as pequenas e médias empresas²⁴⁸ e num período temporal de três anos consecutivos iniciado em 2004, em que foram aplicadas fórmulas distintas das usadas habitualmente, que permitiu apurar que quanto ao critério de selecção dos contribuintes de risco este estimava por excesso e quanto ao critério de detecção de fraude durante o procedimento inspectivo este estava a estimar abaixo da fraude potencial.

del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.» Código Penal y legislación complementaria, p. 110.

Com entendimento de que estão abrangidas as contribuições das entidades empregadoras e as quotizações dos trabalhadores e de que «Necesariamente, de aqui derivan las dos decisiones quizás de mayor calado político-criminal: en primer lugar, se criminaliza la elusión fraudulenta de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, además de apropiación indebida de la cuota obrera (...)». OLIVARES, Gonzalo Quintero (Direc.); PRATS, Fermín Morales (coord.) – Comentarios al Nuevo Código Penal, p. 1438. Se estarão ou não incluídas as quotizações dos trabalhadores, assim, ANDRADE, Manual da Costa – O Abuso de Confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional, p. 252.

Quanto aos princípios constitucionais espanhóis relativamente ao sistema de segurança social, *vide* ROCA, Javier García – Constitutional Principles regarding the spanish social security system: a citizen's right, p. 59-80.

245 JOUBERT, Nadia – Processus de détection et évaluation de la fraude sociale, p. 1235-1256.

246 A cidade de Lyon tinha uma população de 515 695 habitantes realizado no último recenseamento no ano de 2019. *Recensement de la population 2019* [em linha]. Lyon: Lyon.fr [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<https://www.lyon.fr/actualite/demarches-et-formalites/recensement-de-la-population-2019>>.

247 Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales. Estas unidades de recuperação estão previstas e reguladas no Livre Deuxième – Organisation du régime général, action de prévention, action sanitaire et sociale des caisses, - Titre Premier, Chapitre III do Code la Sécurité Sociale, nomeadamente, a partir do art. L 213-1 que no seu n.º 1 expressamente prevê que «Des unions de recouvrement assurant: 1º le recouvrement des cotisations d'assurances sociales (...)Code annoté de la sécurité sociale, p.170

248 Um total de 9846 empresas identificadas por sector de actividade e com um mapa de remunerações entre os 60 000 a 2.500.000,00 de euros, JOUBERT, Nadia- Processus de.., respectivamente, p. 1243 e 1245.

Na conclusão²⁴⁹ apresentada neste mesmo estudo, foi referido que, na eventualidade, das fórmulas não serem corrigidas, as estimativas de fraude continuariam a ser calculadas em excesso em 13,5%.

Ora, surpreendentemente apesar das estimativas serem em excesso, certo é que também conclui que mais de duas empresas em três cometem fraude e que destas são detectadas 83% e que a parte de fraude que escapa a este procedimento de fiscalização não representa mais de 12%.

Pelo que o montante da fraude apurado de contribuições sociais ascendia aos 40 milhões de euros, mas que a cifra de fraude detectada e não detectada alcançava os 41 milhões de euros, mas que apenas representava uma percentagem de 2,27%²⁵⁰ das contribuições declaradas.

Assim sendo, num universo tão reduzido de empresas e com a população da cidade francesa de Lyon quase equivalente ao do município de Lisboa²⁵¹, o montante da fraude daquela cidade francesa praticamente iguala o valor detectado a nível nacional para o ano de 2015.²⁵²

Pois, com efeito, esta poderá inexistir, o que até se admite como verdadeira, pois, o valor de €7.500,00 é elevado, permitindo que o agente possa obter ganhos substanciais e em moldes mensais com o envio das declarações de remunerações (podendo-se apenas estabelecer estimativas recorrendo ao valor total de remunerações pagas²⁵³ ou às acções de fiscalização a contribuintes²⁵⁴ quanto aos danos provocados pela fraude e evasão contributivas para com a segurança social).

249 JOUBERT, Nadia- *Processus de...*, p. 1254.

250 JOUBERT, Nadia- *Processus de...*, p. 1253.

251 Em 2017 tinha 505.526 habitantes. *População residente: total e por grupos etários*. [em linha] Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <https://www.pordata.pt/DB/Municipios/Ambiente+de+Consulta/Gr%C3%A1fico/5777464>>.

252 *Vide nota de rodapé infra 254.*

253 «Poder-se-á ainda encarar outra perspectiva de análise do potencial valor de Evasão e Fraude Contributiva não conhecida pelo sistema, recorrendo ao valor total de remunerações pagas em Portugal em 2014 que foi de cerca de 60 mil milhões de euros. Aplicando-lhe uma taxa média de 31,5%, resultaria numa contribuição potencial para a Segurança Social de cerca de 18 900 milhões de euros. Retirando a esse valor o das contribuições para CGA de cerca de 3900 milhões de euros e das medidas de incentivo ao emprego, de cerca de 218 milhões de euros, chegar-se-ia a um valor de cerca de 14 800 milhões de euros. Comparando-o com o valor de contribuições declaradas em 2014 – 14 068 milhões de euros, verifica-se uma diferença de 800 milhões de euros (...).» PIRES, Manuel; ANTUNES, Ricardo; LOUÇÃ, Francisco [et al.] – *Segurança..*, p. 214 e 215.

254 O ISS, I.P., realizou e concluiu processos de fiscalização, entre 2007 a 2015 que ascendeu, respectivamente em cada ano a 17.082, 10.872, 13.791, 10.500, 9.650, 7.274, 6.216, 5.637, 8.612 e apurando também naqueles anos, em falta: €41.903.000,00, €52.959.000,00, €53.950.000,00, €51.247.000,00, €38.288.000,00, €30.880.000,00, €28.775.000,00, €43.500.000,00, €42.176.675,00 de contribuições para a Segurança Social em falta. Relatórios de Actividades de 2011 a 2015 do Instituto da Segurança Social, I.P. Apud PIRES, Manuel; ANTUNES, Ricardo; LOUÇÃ, Francisco [et al.] – *Segurança..*, p. 213.

255 Cumpre referir que o Instituto de Segurança Social, I.P., nos documentos institucionais que publica, nomeadamente, os Relatórios de Actividade ainda não disponibilizou dados mais recentes após 2015. [Consult. 02 Nov. 2018]. Disponível na internet em: <URL: <http://www.seg-social.pt/institucionais?bundleId=15422934>>.

Com adenda para suportar esta posição é de que inexistente jurisprudência²⁵⁶ quanto a este preceito legal nos tribunais superiores, incluindo-se, aqui, o Tribunal Constitucional.

Por conseguinte, a ausência de decisões dos tribunais só nos pode levar a concluir que- de igual modo – podem não ter existido a abertura de inquéritos (ou estes serem ínfimos) e / ou a instauração de procedimentos criminais e até mesmo – *in extremis* – nem tão pouco existiram acções de fiscalização bem sucedidas, quanto ao apuramento deste ilícito criminal e em igual medida, o que é válido o aqui expresso para a fraude contra a segurança social simples, também é válido para a fraude contra segurança social qualificada, inexistindo jurisprudência²⁵⁷ nos nossos tribunais superiores, seja qual for o seu grau hierárquico.

Porquanto, o que retiramos e somos obrigados a referir é que aqui não se encontra qualquer protecção ao incumprimento de pagamento da contribuição da entidade empregadora, mais precisamente, na circunstância de que a entidade contribuinte declara e não procede ao pagamento voluntário das quantias devidas a título das contribuições- vencidas por força das declarações de remunerações enviadas à instituição de segurança social competente – significando, *tout court*, que a entidade empregadora que declare remunerações que lhe caibam a obrigação contributiva de pagamento de €7.500,00 e / ou de €50.000,00 e / ou de €200.000,00 e/ ou *in reductio ad absurdum* €1.000.000.000,00 em cada declaração e não as pague, não é, nem nunca será, alvo de qualquer punição por ausência de tipificação no direito substantivo penal, apenas – como já vimos e supra referimos – será alvo de processo contra-ordenacional.

256 A base de dados de jurisprudência disponibilizada pelo Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P., [Consult. 07, 08 e 09 de Nov. 2018]. disponível em <URL:www.dgsi.pt>, permite a realização de pesquisas sobre acervos decisórios nos Tribunais da Relação de Lisboa, Porto, Coimbra, Évora e Guimarães, bem como, das decisões do Supremo Tribunal de Justiça e verificou-se que inexistem acórdãos referentes à aplicação desta infracção tributária tipificada no art. 106.º daquele Regime; ao contrário do que já sucede com outras infracções tributárias em que existe ampla jurisprudência quanto à fraude fiscal simples e qualificada (cfr. arts. 103.º e 104.º do RGIT) e quanto ao crime de abuso de confiança contra segurança social (cfr. art. 107.º do RGIT). Outrossim, o mesmo sucede quanto à jurisprudência do Tribunal Constitucional em que não surge qualquer acórdão respeitante ao crime de fraude contra segurança social, mas, já surgem várias decisões quanto ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.

257 Ademais e com a obrigatoriedade que se impõe, devemos referir que apesar da extensa pesquisa e investigação não se encontrou qualquer jurisprudência nos tribunais superiores, o que não significa que não possa existir em primeira instância; todavia, teríamos que estar perante uma circunstância excepcional dado que não se encontrar uma única decisão, respeitante a este crime, alvo de recurso para a segunda instância, isto é, nem uma sentença em primeira instância ter sido alvo de recurso, apenas e somente em si, afigura-se-nos como a descoberta de um unicórnio. Além de que, alcança contornos ainda mais bizarros, quando na década de 90 e início do século XXI, considerava-se como mais gravoso a fraude e evasão do que o incumprimento dos contribuintes, em que «o problema das dívidas à Segurança Social não será, do ponto de vista moral e jurídico, o mais grave, quando são conhecidas as situações de evasão por parte dos contribuintes. Estas reconduzem-se, fundamentalmente, a três fenómenos, a saber, a não inscrição de trabalhadores na Segurança Social, a inscrição de trabalhadores em regime inadequado e a declaração de remunerações mais baixas do que as praticadas.» CABRAL, Nazaré da Costa, O financiamento da., p. 161. Em bom abono da verdade, apenas se encontrou um acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra em que não foi dado provimento ao recurso interposto por parte do Instituto de Segurança Social (ISS), I.P. quanto à obrigatoriedade, ou não, do pagamento de taxa de justiça para a constituição como assistente em processo criminal em que era imputado aos arguidos um crime de fraude contra a segurança social, mas não quanto à apreciação da ilicitude da conduta quanto a este ilícito. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 09.02.2005. Processo n.º 4187/04. Relator: Serafim Alexandre. [Consult. 20 Fev. 2019]. Disponível na Internet <URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/9c3a7b462097275380256fc000554aaa?OpenDocument>>.

Pois bem, precisamente, por via desta norma, o legislador esclareceu o agente infractor de qual o caminho legal a seguir e é o de que não é o de defraudar²⁵⁸ a segurança social, mas, sim, com efeito, o caminho legal, legítimo e lícito é declarar tudo o que se deve e- se assim o entender- nada pagar, pois, nada, mas, mesmo absolutamente nada lhe sucederá e o agente manter-se-á incólume e impune.

A interpretação²⁵⁹ de que estaria aqui contemplada a tutela penal do agente incumpridor no pagamento das contribuições devidas pela entidade empregadora, especialmente, com o envio da sua declaração expressa nas remunerações enviadas à segurança social, isto é, declaradas e não pagas, é e tem que ser totalmente improcedente.

Pois, mesmo que o n.º 1 do art. 106.º expressamente refira que as condutas das entidades empregadoras que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial²⁶⁰ vai apenas criminalizar, de modo genérico e mais precisamente como já foi supra exposto, as condutas de viciação de documentos contabilísticos e / ou de ocultação de factos, mas, não a contabilidade²⁶¹ que se encontra clara, precisa, perfeitamente esclarecedora e correcta quanto às entidades empregadoras que contraíram a obrigação contributiva de proceder ao pagamento de contribuições dos trabalhadores que têm a seu cargo e que não procederam ao seu pagamento.

Nesta precisa circunstância, inexistente qualquer previsão substantiva penal que puna o agente incumpridor e devedor à segurança social, ele não defraudou, ele, tão simples quanto isso, não pagou²⁶².

258 Ora pelo que não podemos esquecer que são «raros os casos em que a figura da “frau legis” pode atuar: são precisamente aqueles em que a lei obriga à realização do facto gerador (ou à sua realização em certo prazo) e ainda aqueles em que exige que o facto gerador só possa realizar-se através de uma dada forma. Nestas hipóteses, sim, se a ocorrência do facto foi evitada ou retardada dolosamente ocorrem os requisitos objectivos e subjectivos da figura da fraude à lei.» XAVIER, Alberto – Direito Tributário e Empresarial, p. 36.

259 PIRES, Manuel; ANTUNES, Ricardo; LOUÇÃ, Francisco [et al.] – Segurança.., p. 203.

260 Art. 106.º, n.º 1 do RGIT.

261 Para uma análise da evolução da relação entre o resultado apurado pela contabilidade e o resultado tributável *vide* MARTINS, António - A evolução da tributação das pessoas colectivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à atualidade, p. 75-141.

262 Cumpre referir que não nos encontramos perante uma situação que acarrete um ónus da prova da existência de um facto tributário, com efeito, a própria declaração apresentada pela entidade empregadora constitui suporte documental e factual suficiente como atestando a existência do facto tributário plasmado na respectiva documentação apresentada junto do Instituto de Segurança Social; obviando, assim, às exigências legais que são impostas, quer ao Instituto da Segurança, I.P., quer à Autoridade Tributária. A este propósito, *vide* CATARINO, João Ricardo; VALDEZ, Vasco – Considerandos em torno da prova em Direito Administrativo e Tributário, p. 93-95.

6.2.2. Abuso de confiança contra a segurança social

Este preceito legal²⁶³ está consagrado no art. 107.º do RGIT, sendo certo que a jurisprudência é pacífica quanto à sua interpretação, quer através de fixação de jurisprudência pelo Supremo Tribunal de Justiça²⁶⁴, quer pela jurisprudência do Tribunal Constitucional²⁶⁵ (e até alguma muito recente²⁶⁶), apesar de defendermos posição antagónica²⁶⁷ de tais posições vertidas naqueles arestos decisórios. Certo é que não vamos reproduzir tudo o quanto já expusemos anteriormente, mas remetendo para o que já explanamos, mas sem deixar de reiterar e de se colocar a questão aqui, então se não se aplica o limiar mínimo de €7.500,00 como condição objectiva de punibilidade para o abuso de confiança contra a segurança social, então, quando é que tal conduta cruza o patamar da punibilidade ou do legalmente admissível como conduta criminalmente reprovável da entidade empregadora que retenha uma quantia irrisória ou de valor pecuniário diminuto²⁶⁸.

263 No Direito Brasileiro encontramos figura legal equivalente tipificada no art. 168-A do Código Penal Brasileiro e que institui a Apropriação indébita previdenciária, que apresenta a seguinte redacção «Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais». *Código Penal*. [em linha]. Brasília: Senado Federal, 2017. [Consult. 26 Fev. 2019]. Disponível em: <Url: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529748/codigo_penal_1ed.pdf>.

Assim, DUARTE, Francisco Leite, Direito., p. 583.

264 Acórdão de Fixação de Jurisprudência (AFJ) n.º 8/2010 de 23 de Setembro [DR I Série, 186 (23-03-2010) 4219 – 4249]. [Consult. 10 Nov. 2018]. Disponível em:<URL: <https://dre.pt/application/conteudo/342118>>.

265 Acórdão n.º 428/2010, Processo n.º 203/10, 2.ª Secção, Conselheiro João Cura Mariano. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet:<URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100428.html>>; Acórdão n.º 97/2011, Processo n.º 284/10, 3.ª Secção, Conselheira Ana Guerra Martins. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110097.html>>; Acórdão n.º 279/2011, Processo n.º 885/10, 1.ª Secção, Conselheiro José Borges Soeiro. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110279.html>>; Acórdão n.º 283/2013, Processo n.º 794/12, 3.ª Secção, Conselheira Maria José Rangel de Mesquita. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130283.html>>; Acórdão n.º 707/2014, Processo n.º 710/2014, 2.ª Secção, Conselheira Ana Guerra Martins. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140707.html>>.

266 Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 121/2018, Processo n.º 702/17, 1.ª Secção, Relatora: Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180121.html>>.

267 Assim o pugnamos e defendemos na dissertação de mestrado apresentada. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <URL: <http://repositorio.uportu.pt/jspui/bitstream/11328/1893/1/TMD%2058.pdf>>.

268 *Mutatis mutandis vide* art. 203.º e n.º 4 do art. 204 ambos do CP.

Pois, se não é ilegítima a interpretação, nem inconstitucional de que no exercício hermenêutico do art. 107.º do RGIT não é aplicável a condição mínima numérica de €7.500,00, então ficam os intérpretes, bem como, as entidades empregadoras, na total ignorância de quando tais condutas - quanto ao limiar numérico mínimo²⁶⁹ - serão puníveis e passíveis de procedimento criminal, uma situação de incerteza e insegurança jurídica, que consideramos absolutamente inaceitável e que vai ao arrepio das fundações da ciência jurídica, como também, do que pretendeu o legislador, recordando-se aqui as sábias palavras do Conselheiro Santos Cabral de que estamos perante um «argumento *ad terrorem*²⁷⁰» de que não cabe aos tribunais substituir-se ao legislador, mas, sim, caberá aos órgãos legislativos – e apenas a estes - a produção legislativa com respeito ao princípio da separação de poderes²⁷¹.

Neste mesmo preceito cumpre-nos apenas aqui carrear que este apenas protege o cumprimento das obrigações contributivas quanto às contribuições dos trabalhadores, isto é, as quotizações que foram descontadas das remunerações dos trabalhadores que se encontravam sob a ordem e direcção da entidade empregadora, não cabendo na sua hipótese legal qualquer menção ao incumprimento no pagamento das contribuições devidas pela entidade contribuinte.

No entanto, a abundante jurisprudência que esta norma veio a originar acarreta consigo a produção e o conhecimento de um dado de extrema importância e relevância para aquilo que nos propusemos aqui trazer, desde logo, o agente que não pagou / entregou as quotizações dos trabalhadores que tinha a seu cargo demonstra, inequivocamente e inegavelmente, que se o agente aceita e se conforma com o cometimento do crime de abuso de confiança contra a segurança social, não terá qualquer obstáculo adicional ou impedimento para não proceder ao pagamento das contribuições por si devidas enquanto entidade empregadora.

Dito de outro modo e lançando mão de uma das regras hermenêuticas para compreensão da conduta delituante do agente, se pode o mais também pode o menos²⁷², ou seja, se o agente não paga as quotizações criminalmente puníveis, este também não terá qualquer incentivo ao cumprimento tempestivo e respectivo pagamento das contribuições que a si incumbiam

269 A este respeito, o recente acórdão do Tribunal da Relação do Porto (TRP), de 28.02.2018, que confirmou a condenação dos agentes, aí identificados, pelo crime tipificado no art. 107.º do RGIT pela não entrega/ falta de pagamento da quantia de €6.157,92 referente a quotizações dos trabalhadores, demonstrando este mesmo processo a lentidão ou até mesmo inércia por parte do ISS, I.P., que acaba por proteger os refractários, dado que apenas desencadeou o inquérito durante o ano de 2014 (Proc. n.º 420/14.3T9STS) e quando tais tributos eram respeitantes ao período dos anos entre Abril de 2010 a Junho de 2011, ou seja, demorou três anos para apresentar notícia criminal (cfr. art. 241.º do Código de Processo Penal, doravante CPP) e abertura de subsequente inquérito criminal (Cfr. art. 262.º do CPP), o que tem vindo ser normal esta demora na conduta por parte do ISS, I.P. Acórdão do TRP de 28.02.2018, Processo n.º 420/14.3T9STS.P1, Relatora: Maria Ermelinda Carneiro. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/fbc14d7110081d9280258265002cbe09?OpenDocument>>.

270 Vide nota supra 43.

271 Vide art. 2.º da CRP.

272 Encontramo-nos perante um dos argumentos resultantes da interpretação enunciativa que é «aquela pela qual o intérprete deduz de uma norma um preceito que nela apenas está virtualmente contido, utilizando para tal certas inferências lógico-jurídicas que assentam nos seguintes tipos de argumentos: 1.º *Argumento “a maiori ad minus”* : a lei que permite o mais também permite o menos (se certo indivíduo pode alienar determinados bens, também poderá onerá-los);» MACHADO, J. Baptista- Introdução ao direito e ao discurso legitimador, p. 187.

enquanto entidade contributiva, até porque estas não geram qualquer censura jurídico-penal, mas, apenas, como já vimos supra, uma responsabilidade contra-ordenacional.

Porquanto, permitindo que se estabeleça uma proporção de perda de receitas por parte da segurança social quanto ao seu valor global, isto é e a título exemplificativo, se o agente se apropriou da quantia de €110.000,00 (cento e dez mil euros) a título de quotizações de trabalhadores, então também não procedeu ao pagamento da quantia de €237.500,00 (duzentos e trinta e sete mil e quinhentos euros) a título de contribuições devidas por si, traduzindo-se, conseqüentemente, na perda de receitas global para a segurança social através de um único agente na quantia de €347.500,00²⁷³ (trezentos e quarenta e sete mil e quinhentos euros) que não entraram no ISS, I.P..

Significando assim, que os agentes que cometem o crime de abuso de confiança contra a segurança social, com efeito, provocam um dano em muito superior ao valor das quotizações dos trabalhadores que não entregam / não pagam à segurança social.

Bem como, por outro lado, poderá permitir que a entidade empregadora²⁷⁴ que não queira incorrer na responsabilidade criminal do crime previsto e punido pelo art. 107.º do RGIT, poderá sempre proceder ao pagamento das quotizações, mas – simultaneamente – não proceder ao pagamento / entrega das contribuições devidas por si até que sejam desencadeados os respectivos processos executivos²⁷⁵ e / ou até mesmo de insolvência²⁷⁶ por parte ISS, I.P.

273 Veja-se a este respeito, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14.09.2016, Processo n.º 133/13.3T3VGS-A.P1, Relatora: Ana Luísa Bacelar, em que as contribuições em dívida ascendiam a €612.038,85. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/-/4B5516D7A0E4266E8025803D004E5B08>>.

274 «Game theory introduces the role of strategic planning and use of information into group interactions. Individuals act in a self-interested manner based on the expectations they have about the actions that other members will take and the consequences of deviating from shared guidelines. (...) Evolutionary theories of cooperative behaviour explain the development of socially efficient norms of behaviour over time based on the notion that populations are behaving “strategically” in the sense that they will develop in ways which take advantage of profitable opportunities over the long run.» VERTINSKY, Liza – A Law and Economics approach to Criminal Gangs, p. 110.

275 A dívida à segurança social se não for regularizada voluntariamente, pode ser alvo de execução cível ou fiscal, conforme se encontra previsto no art. 186.º do CRCSPSS.

276 O CRCSPSS não atribui competências directas ao IGFSS, I.P., para interpor acções de insolvência – contudo tal está previsto no Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, doravante CIRE, conforme se verá adiante - contra as entidades contribuintes faltosas, o que CRCSPSS expressamente refere é a interposição de processos executivos cíveis ou fiscais, permitindo, em muitas circunstâncias, que o incumpridor vá acumulando ao longo do tempo contribuições e quotizações em dívida até que um terceiro credor ou até a mesma a própria entidade empregadora se apresente à insolvência ou interponha um processo de recuperação ou de revitalização (em muitas circunstâncias uma verdadeira antecâmara da insolvência). Significando assim, que a entidade empregadora que não tem património continue a laborar, a enviar as declarações de remunerações, a incumprir com o pagamento de contribuições devidas por si – mesmo com a interposição dos processos executivos cíveis ou fiscais – dado que estes não gerarão qualquer efeito jurídico, quer quanto à actividade comercial da empresa, quer quanto à gerência daquela que se manterá na titularidade da(s) mesma(s) pessoa(s) singular(es). Aparentemente, poderá ser considerado que o IGFSS, I.P. se encontra limitado aos arts. 190.º a 197.º do CRCSPSS e als. d) e e) do n.º 3 do art. 3.º da OIGFSS, contudo, cumpre referir que no nosso entendimento o legislador não impõe uma conduta reactiva no âmbito do direito falimentar, mas, bem pelo contrário, uma posição pró-activa de interposição de acções de insolvência, reclamação de créditos e até mesmo de insolvência culposa, conforme, respectivamente, estatuem os arts. 20.º, n.º 1, al. ii), 36.º, n.º 1, al. j) e 186.º todos do CIRE, bem como caberá também ao IGFSS, I.P., se assim o entender, ainda poderá enviar notícia de crime (cfr. art. 241.º do CPP) de insolvência dolosa tal como se encontra previsto no art. 227.º do CP, o que não tem sucedido até ao momento pelo IGFSS, I.P. em relação às entidades empregadoras incumpridoras no pagamento das contribuições que são devidas à segurança social. O CIRE e a sua versão consolidada encontram-se disponíveis no Diário da República Electrónico. [Consult. 23 Jan. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/53/2004/p/cons/20190123/pt/html>>.



7. Das outras infracções tributárias e da sua (in)aplicabilidade à protecção do património da segurança social

O RGIT prevê e estabelece outras previsões legais relevantes que poderão auxiliar na protecção dos créditos, obrigações contributivas e benefícios que sejam atribuídos e façam parte do património da segurança social.

Uma dessas normas é a burla tributária²⁷⁷ que se encontra inscrita no art. 87.º daquele regime que a quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias²⁷⁸.

No n.º 2, deste mesmo preceito, para com a burla tributária qualificada para valor elevado apresenta uma moldura penal mais gravosa e no número seguinte, o n.º 3, outrossim e sucessivamente prevê a burla tributária qualificada para valor consideravelmente elevado cumulativamente com um agravamento da respectiva moldura penal em comparação com os n.ºs 1 e 2.

Significando assim que estamos perante um tipo de crime que se consubstancia num enriquecimento ilícito e ilegítimo por parte do agente que por meio de viciação ou de falsificação de documentos recebe vantagens e / ou benefícios patrimoniais que não lhe são devidos, significando assim que aqui também não encontramos uma tutela penal para o devedor das contribuições declaradas e não pagas à segurança social.

Outro normativo em que poderemos encontrar a protecção do património da segurança social é a infracção tributária de frustração de créditos²⁷⁹, prevista e punida, pelo art. 88.º deste mesmo regime, em que quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em

277 Estamos perante um crime tributário comum, assim, NABAIS, José Casalta – Direito., p. 409.

278 Art. 87.º, n.º 1 do RGIT.

279 Estamos perante um crime tributário comum, assim, NABAIS, José Casalta – Direito , p. 416.

processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário é punido com pena de prisão de um a dois anos ou com pena de multa até 240 dias²⁸⁰.

De igual modo e previsto no número seguinte, no n.º 2, que consagra quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social, é punido com prisão até um ano ou multa até 120 dias.

Por conseguinte, o legislador aqui procurou salvaguardar os créditos tributários pertencentes à segurança social através de uma limitação no comércio jurídico do património do devedor, contudo, o intérprete deparar-se-á com uma dificuldade na aplicação desta norma nos tribunais que é a de provar o dolo²⁸¹, ou seja, a vontade do agente em alienar, danificar ou ocultar, fazer desaparecer ou onerar o seu património, bem como outorgar actos ou celebrar contratos que possam produzir os efeitos jurídicos já referidos.

Pois, com efeito, numa situação de grave crise económica ou até de própria redução da actividade económica da entidade contribuinte não terá dificuldade em justificar a realização de tais negócios jurídicos, quer seja para o pagamento de salários, quer seja para a manutenção da própria actividade comercial, em que impossibilitará a prova da real intenção criminosa do agente em querer dissipar o seu património para que a segurança social nada receba pelos tributos que lhe são devidos.

Dito isto, aqui, o legislador procurou proteger as obrigações contributivas, quer sejam as contribuições devidas à segurança social pela entidade empregadora, quer sejam as quotizações devidas e que não foram entregues pela entidade contribuinte à segurança social.

Sucedo que aqui o legislador comete um lapso manifesto, ao pressupor que o devedor, desde logo, seja proprietário de património e/ ou titular de direitos que possam entrar no circuito do comércio jurídico, olvidando-se que permitiu – e bem – a desburocratização e rápida constituição²⁸² de pessoas colectivas.

280 Art. 88.º n.º 1 do RGIT.

281 Art. 14.º do CP *ex vi* al. a) do art. 3.º do RGIT.

282 O legislador veio a agilizar a constituição de empresas através da publicação do Decreto-Lei n.º 111/2005 [DR I-A Série, 130 (2005-07-08) 4198 – 4205] em que “Cria a «empresa na hora», através de um regime especial de constituição imediata de sociedades”. Versão Consolidada. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/111/2005/p/cons/20110307/pt/html>>.

Em que poderão ser criadas²⁸³ com um singelo capital social de apenas €1,00²⁸⁴ e que assim poderão ser constituídas sociedades comerciais que jamais venham integrar qualquer tipo de valor no seu património e a frustração de créditos, em consequência, nunca encontrará aqui a sua aplicação, nem o seu campo de actuação, criando uma enorme lacuna legal que permitirá aos devedores de contribuições à segurança social a continuação da sua actividade – através da criação de novas empresas apenas com este fim²⁸⁵ - e subsequente depauperamento da segurança social e das finanças públicas.

Pois, se apesar das contribuições devidas à segurança social não terem sido recebidas - tal não poderá, nem pode implicar – que aos trabalhadores que tiveram entidades contribuintes que incumpriram com as suas obrigações para com a segurança social e que procederam ao desconto nas suas remunerações lhes seja negada a protecção social²⁸⁶ para a qual justamente contribuíram.

Pelo que aqui não encontramos uma tutela penal para o devedor refractário nas suas obrigações contributivas para com a segurança social, aquele que – como já vimos – declara, não paga e não tem património e / ou créditos para entregar ou pagar à segurança social, a título das contribuições que lhe eram impostas pelos trabalhadores que teve ou tem a seu cargo, lesando o erário público num crime sem lei e nem castigo, *nullum crimen sine lege et nulla poena sine lege scripta praevia*.

283 A alternativa à criação de obstáculos legais para os empreendedores de *bona fides* é criar restrições – como sanções acessórias – à liberdade de empreender, desde logo, através da privação do empreendedorismo das pessoas singulares, que podem assumir dois prismas, por um lado através da «l'exclusion de la vie économique peut être obtenue ao détournement d'une exclusion sociale pure et simple. (...) ou através de um «réseau de sanctions qui permet d'évincer la personne physique nocive pour le système économique sans pour autant l'exclure de la sphère sociale. A empresa mantendo a sua existência poder-se-á usar meios alternativos sancionatórios através de «de nombreuses façons de limiter la liberté d'entreprendre d'un agente économique. En particulier, la liberté d'entreprendre de n'importe quel agent repose sur deux centres névralgiques que sont l'activité financière (I) et l'activité économique (II).» ROYER, Guillaume – L'Efficiencia en Droit Pénal Économique, p. 137-138 e 157. Para uma análise mais detalhada sobre a eficiência punitiva em direito penal económico, na mesma obra, p. 131- 215. No direito penal português está prevista a proibição do exercício de profissão, função ou actividade nos arts 46.º e 100.º do Código Penal (CP) e ainda encontramos as penas acessórias nos arts. 16.º e 17.º e as sanções acessórias insertas no art. 28.º do RGIT para com as pessoas singulares. Quanto às pessoas colectivas estão previstas penas no art. 90.º- A e a interdição do exercício da actividade no art. 90.º J ambos do CP.

284 A procura de competitividade económica, crescimento económico e criação de emprego na economia por parte do legislador levou a que este procurasse criar medidas de simplificação nos processos de constituição das sociedades por quotas e sociedades unipessoais por quotas, nomeadamente, através do Decreto-Lei n.º 33/2011 de 07 de Março que veio a adoptar medidas de simplificação dos processos de constituição das sociedades por quotas, passando o capital a ser livremente definido dos sócios e, *in casu*, a possibilidade de constituição de uma sociedade unipessoal por quotas com apenas €1,00 (um euro), conforme estatui o n.º 3 do art. 219.º do Código das Sociedades Comerciais. Versão Consolidada. [Consult. 12 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/view?cid=107610175>>.

285 Desde logo, a ausência da criminalização não permite a aplicação de penas acessórias, entre elas, a de «dissolução de pessoa colectiva só é aplicável se esta tiver sido exclusiva ou predominantemente constituída para a prática de crimes tributários ou quando a prática reiterada de tais crimes mostre que a pessoa colectiva está a ser utilizada para esse efeito, quer pelos seus membros, quer por quem exerça a respectiva administração», tal como se encontra previsto na al. g) do n.º 1 do art. 17.º do RGIT.

286 Aliás, tal como referido anteriormente, o legislador procurou acautelar todas estas circunstâncias com a inscrição de uma garantia no n.º 4 do art. 61.º da LBBS, em que parte do número 4 expressamente refere que «a falta do pagamento de contribuições relativas a períodos de exercício de actividade profissional dos trabalhadores por conta de outrem, que lhes não seja imputável, não prejudica o direito às prestações.»



8. Da necessidade da punição das entidades empregadoras por falta de pagamento das contribuições

8.1 Das dívidas dos contribuintes

O ciclo da vida comercial das novas empresas, tem vindo, cada vez mais, a ser reduzido e pensar-se-ia que os dados estatísticos das acções de insolvência revelariam que teriam sido críticos os anos de 2008 e 2009.

Todavia, facto é que o ano em que maior número de acções de insolvência e recuperação de empresas foi o de 2014²⁸⁷ com 8306 processos instaurados, 6917 findos e 4832 pendentes.

Além de que se procedendo à comparação entre o terceiro trimestre de 2007 e o terceiro trimestre de 2016, verifica-se um aumento de 275,3% quanto a processos instaurados e um aumento de 288,4% quanto aos processos findos²⁸⁸.

Ora, este cenário, que nada tem de auspicioso, demonstra que o legislador pode não ter tido a sagacidade de se adaptar à velocidade do mundo digital que ele próprio criou ao desburocratizar a constituição das empresas.

Sendo certo que estamos a falar de insolvências e não de encerramento de empresas, então temos um dado seguro quanto a todas estas acções, em todas estas empresas existiu um incumprimento generalizado das suas obrigações vencidas²⁸⁹.

287 *DESTAQUE ESTATÍSTICO TRIMESTRAL*. Lisboa: Direcção Geral da Política de Justiça, Janeiro de 2017. Boletim n.º 36[em linha]. [Consult. 08 Mar. 2019]. Disponível na Internet: <URL: http://www.dgpi.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais3135/downloadFile/file/Insolvências_trimestral_20170126.pdf?nocache=1485861339.02>, Fig. 1, p. 1

288 *DESTAQUE ESTATÍSTICO TRIMESTRAL*, p. 1.

289 Art. 3.º do CIRE.

Claro está, na sua generalidade, poderemos presumir com alguma certeza, que entre os credores se encontrava a segurança social e que no terceiro trimestre de 2016 a percentagem de recuperação de créditos foi de 07%²⁹⁰.

Pelo que a ausência de uma punição, que se consubstancie numa criminalização²⁹¹ da conduta da entidade empregadora contribuinte que incumpriu no pagamento das contribuições devidas à segurança social, contribui para o desequilíbrio das finanças públicas²⁹².

Em que tais contribuições devidas e não pagas acabam por financiar²⁹³ tais entidades contributivas no seu giro comercial, actuando em concorrência desleal, para com as outras empresas que procedem atempadamente ao pagamento das suas obrigações legais.

No ano de 2016, as contas da segurança social apresentavam as seguintes dívidas dos contribuintes conforme o quadro 1, da página seguinte²⁹⁴.

Podendo assim verificar-se que existe uma dívida por parte dos contribuintes à segurança social que ascende a quase nove mil milhões e meio de euros²⁹⁵, sendo que mais de 60% deste valor é respeitante a uma cobrança em litígio e respeitante a contribuintes de cobrança duvidosa, isto é, perto de seis mil milhões de euros que, com grande grau de probabilidade, nunca entrarão, nem farão parte dos activos financeiros da segurança social.

290 DESTAQUE ESTATÍSTICO TRIMESTRAL, Fig. 8, p. 4.

291 Com toda a certeza que não nos podemos bastar aos argumentos da erosão e degradação das finanças públicas, ao aumento da longevidade dos pensionistas, à redução da população activa, entre outros que são apresentados. Então teremos que argumentar que já não estamos perante um «delito de cavalheiros, que mais, do que censura social, despertava sentimentos de admiração e respeito»; estamos, isso, sim, caso nada mude, a impor «sacrifícios significativamente acrescidos para os contribuintes que, não dispo de condições reais para fugirem aos impostos, acabam por suportar não só os impostos deles como os impostos dos outros». NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 411-412.

292 O incumprimento por parte dos contribuintes à Segurança Social não é uma situação *ex novo*, de facto a descapitalização da Segurança Social já vem ocorrendo desde 1973 e com a acumulação sucessiva de dívida, que aqui por comodidade convertemos em euros e devendo ser tido em atenção que tal não reflecte o valor real da moeda (escudo) à presente data: 1973- €8.180,285; 1974- €10.724,154; 1975- €34.865,973; 1976- €64.344,928; 1977- €88.736,145; 1978- €112.229,526; 1979- €143.154,996; 1980- €145.150,188; 1981- €169.092,487; 1982 - €206.003,531; 1983 - €290.799,173; 1984 - €378.088,805; 1985 - € 492.313,524; 1986 - €651.928,851; 1987 - €806.057,401; e 1988- €837.980,467. FRANCO, Sousa A. L, Finanças do..., p. 69-71.

293 Consideramos que estamos perante um evidente “rent-seeking” de quem cria estes falsos agentes económicos, pois, estes apenas pretendem locupletar-se com a superior margem de ganho económico que alcançam com o não pagamento das contribuições sociais. Pelo que estes agentes não criam valor, pretendem, isso sim, retirá-lo do mercado onde actuam. Aliás, é apontado que o «first cost of the rent-extraction phenomenon is thus the disincentive to create new capital whose returns will subsequently be vulnerable to expropriation, and so exposed to the possibility of later extraction.» MCCHESENEY, Fred S.- Money for Nothing, p. 33-34.

294 CONTA DA SEGURANÇA SOCIAL 2016.Lisboa: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. Depósito Legal n.º 88123/95. [em linha]. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.seg-social.pt/documents/10152/15670726/Conta%20da%20Seguranca%20Social%20de%202016%20-%20Anexos/13fe7b2a-737f-43af-b7d2-10c786988b7e>>, p. 169.

295 Presentemente, temos amplos e diversos métodos de avaliação de políticas públicas, entre estes, temos instrumentos que permitem avaliar os impactos macroeconómicos, quer sejam *ex ante*, quer sejam *ex post*, incluindo, quer as políticas em vigor, quer as políticas a implementar. Significando assim, que se pode medir o actual impacto que tem o montante deste incumprimento por parte das entidades empregadoras, bem como a manutenção desta política pública para com a economia. De igual modo, também, se pode medir a alteração da política pública, como também, o impacto caso a dívida fosse igual a zero. Vide AMARAL, João Ferreira do – Análise Macroeconómica, p. 333-347.

Quadro 1

Rubricas do POCISSSS ¹	Valor Global
Contribuintes, c/c	€3.763.451.257,76
M/L Prazo	€1.501.176.107,58
Curto Prazo	€2.262.275.150,18
Cobrança em litígio – Contrib. de cobrança duvidosa	€5.729.982.316,77
Total	€9.493.433.574,53

O valor total em dívida por parte dos contribuintes incumpridores equivalerá – e aqui não se poderá deixar de comparar aos recentes eventos- ao valor de resgate²⁹⁶ de um banco.

Acresce a isto que aos números supra expostos apenas uma pequena fracção será reposta através de planos prestacionais de pagamentos^{297 298} como se poderá verificar pelo seguinte quadro:

Quadro 2

Descrição	ISS, I.P	RAM ²	RAA ³
Dívida a receber com Plano Prestacional	€36.180.936,38	€920.692,44	€1.083.523,57

²⁹⁶ «O BPN, no entanto, já sugou ao Estado cerca de 8 mil milhões de euros, o que, pode-se dizer, é um resgate digno de um príncipe.» GUEDES, Renato; PEREIRA, Rui Viana; VARELA, Raquel (coord.)- Quem paga o Estado Social em Portugal?, nota de rodapé n.º 1, p. 65.

²⁹⁷ Os planos prestacionais de pagamentos encontram-se previstos nos arts. 189.º a 194.º do CRCSPSS do 80.º e 81.º da RCRSPSS e com a previsão estatuída no n.º 2 do ar. 210.º CRCSPSS de que no relatório da empresa deve constar o referido plano prestacional autorizado e em execução.

²⁹⁸ Encontramos o pagamento a prestações, desde logo, no art. 42.º da LGT. Sendo certo que, quer no caso de dívidas fiscais, quer no caso de dívidas contributivas, nos processos executivos que sejam instaurados aos devedores, o ISS, I.P. e a AT deverão aplicar o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), por força do art. 148.º. Neste mesmo código encontra-se prevista a possibilidade de pagamento de prestações, nomeadamente, no art. 196.º, que poderá permitir o pagamento até 150 prestações, conforme prescreve o n.º 6 deste mesmo preceito. Pois assim, faz todo o sentido que fosse apenas uma única entidade a proceder à cobrança e à interposição dos processos executivos, isto é, apenas uma estrutura a realizar a gestão do contencioso tributário, abandonando-se o sistema dualista de cobrança, *in casu*, a AT.

Sendo certo que estamos a referir-nos a acordos de pagamento em prestações mensais e sucessivas, pelo que mesmo os valores indicados não são garantia²⁹⁹ de que serão, com efeito, recebidos pela segurança social.

Além de que é forçoso sublinhar que, respectivamente, para o continente, Madeira e Açores, as quantias de trinta e seis milhões, novecentos e vinte mil e um milhão e oitenta e três mil euros são absolutamente incipientes, inócuas e inconsequentes para a sustentabilidade financeira da segurança social e equilíbrio financeiro das contas públicas.

A continuação do aumento galopante e imparável do incumprimento do pagamento das obrigações contributivas à segurança social implicará que a manutenção do sistema da segurança social, bem como da protecção social³⁰⁰. Isto é, a capacidade do Estado em assegurar a dignidade da pessoa humana³⁰¹, um mínimo de existência^{302 303 304}, o princípio da protecção da confiança³⁰⁵, a justiça entre gerações^{306 307} (e, talvez, assistir à ressurreição do princípio da

299 Com natural excepção para aqueles que procederam à constituição de garantias, arts. 203.º a 207.º do CRCSPSS e arts. 80.º e 81 ambos do 80.º e 81.º da RCRSPSS.

300 Cumpre aqui esclarecer que a protecção social também é concedida a quem não contribuiu para a segurança social, logo existe uma área de intervenção social por parte do Estado que vai além do objecto da relação jurídica de vinculação (art. 7.º do CRCSPSS) e que, exemplificativamente, poderemos encontrar na atribuição do Rendimento Social de Inserção (RSI) publicado através da Lei n.º 13/2003 de 21/05. Versão consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/13/2003/p/cons/20171006/pt/html>>. Recordando aqui que o n.º 3 do art. 63.º da CRP apresenta na sua redacção legal que o sistema de segurança social «protege» os cidadãos. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view?q=constitui%C3%A7%C3%A3o+da+rep%C3%BAblica+portuguesa>>.

301 Art. 1.º da CRP.

302 Poder-se-á pensar que estamos perante algo inovador, com efeito, consideramos que este «mínimo» já está previsto desde 1948, mais precisamente, no n.º 1 do art. 25.º da DUDH que estabelece que «toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar (...) e ainda quanto aos serviços sociais necessários (...)».

303 «A presente lei institui o rendimento social de inserção que consiste numa prestação incluída no subsistema de solidariedade e um programa de inserção social por forma a assegurar às pessoas e seus agregados familiares recursos que contribuam para a satisfação das suas necessidades mínimas e para o favorecimento de uma progressiva inserção social, laboral e comunitária.» (art. 1.º da Lei n.º 13/2003 de 21 de Maio que criou o RSI, *vide* nota supra 303 para consulta da legislação). Para «mínimo existencial» *vide* NOVAIS, Jorge Reis – Direitos Sociais – Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais, p. 195.

304 O TC no Acórdão n.º 349/91 de 03 de Julho de 1991 não julgou inconstitucional a norma n.º 1 do artigo 45.º da Lei n.º 28/84 na parte em que estabelecia que as pensões pagas pelo Centro Nacional de Pensões são absolutamente impenhoráveis «quando, como ocorre no caso *sub judicio* (...) deva ser entendida como cumprindo efectivamente a função inilidível de garantia de uma sobrevivência minimamente digna do beneficiário.» [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>>. *Vide* também Acs. n.º 411/93 de 29.06.93; 1122/96 de 05 de Novembro de 1996; 1200/96 de 21 de Novembro de 1996; 315/97 de 17 de Abril de 1997; 438/97 de 19 de Junho de 1997; 570/97 de 7 de Outubro de 1997; 318/99 de 26 de Maio de 1999; 62/02 de 06 de Fevereiro de 2002; 509/02 de 19 de Dezembro de 2002; 96/04 de 11 de Fevereiro de 2004; e 296/15 de 25 de Maio de 2015.

305 Art. 2.º da CRP.

306 *Vide* CABRAL, Nazaré da Costa – A Sustentabilidade da Segurança Social, p. 352- 396.

307 O Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade da “contribuição da sustentabilidade” que pretendia reduzir pensões já atribuídas e que visava substituir a anterior Contribuição Extraordinária de Solidariedade, um dos fundamentos invocados foi o princípio da justiça entre gerações, bem como do princípio da protecção da confiança. Acórdão n.º 575/14 de 14 de Agosto de 2014. [Consult. 02 mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>>.

proibição do retrocesso social^{308 309}) dos seus concidadãos, sejam colocados em risco, senão, até mesmo, tornando-se totalmente insustentáveis. Deste modo, o Estado, em futuras políticas públicas, poder-se-á ver obrigado à criação de receitas tributárias alternativas, sobrecarregando, ainda mais, os contribuintes³¹⁰ que cumprem para o funcionamento do Estado - na sua acepção ampla – o que poderá originar uma situação inoportuna para estes, que se depararão com uma crescente pressão tributária e que poderá provocar mesmo uma diminuição³¹¹ das próprias receitas fiscais. Pelo que é importante assumir que o incumprimento³¹² no pagamento das contribuições e quotizações por parte das entidades empregadoras^{313 314}

308 Vide BOTELHO, Catarina Santos – Os Direitos Sociais num contexto de austeridade: um elogio fúnebre ao princípio da proibição do retrocesso social, p. 259-293.

Bem como, o próprio Tribunal Constitucional a este respeito considera que o princípio da proibição do retrocesso social «a admitir-se, sempre carecerá de autonomia normativa em relação não só a outros parâmetros normativos de maior intensidade constitucional mas de menor extensão económico-social, tais como o direito a um mínimo de existência condigna, que é inerente ao princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio da igualdade, ou o princípio da protecção da confiança legítima, que resulta da ideia de Estado de direito, mas também ao próprio núcleo essencial do direito social já realizado e efectivado através de medidas legislativas.» Acórdão n.º 3/10 de 06 de Janeiro de 2010. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100003.html>>.

309 Quanto à «ideia de uma absoluta proibição de retrocesso caiu, entretanto, em desuso, não resistindo às objecções (...) lhe foram entretanto dirigidas.» MEDEIROS, Rui – Direitos, Liberdades e garantias e direitos sociais: entre a unidade e a diversidade, p. 668. Com consideração de que «na base da recusa (...) estão a consideração da Constituição como um todo». ALEXANDRINO, José de Melo – A estruturação do sistema de direitos, liberdades e garantias na Constituição Portuguesa, Volume II, p. 715.

310 Pelo que há que procurar repartir os sacrifícios por entre todos os contribuintes, aliás, «quanto maior é o grau de sacrifício impostos aos cidadãos para satisfação de interesses públicos maiores são as exigências de equidade e justiça na repartição desses sacrifícios.» Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 353/2012. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em:<Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html>>.

311 A curva de Laffer (conceito abordado previamente pelo economista Jules Dupuit em 1844) pretende demonstrar que existe uma união entre as receitas fiscais totais à taxa de imposto global que começa por subir e que, posteriormente ao atingir o seu máximo, começa a descer. Demonstrando que o aumento da carga fiscal – quando desproporcional e exagerada- acarretará consigo a diminuição das receitas arrecadadas, pois, os contribuintes não terão qualquer motivação ou ambição em aumentar os seus rendimentos ou produtividade dado que não terão qualquer benefício adicional com essa conduta. Vide ATKINSON, Anthony B.- Desigualdade – O que fazer?, p. 363 e nota de rodapé n.º 7 da p. 461. Com igual entendimento, CABRAL, Nazaré da Costa, O financiamento da Segurança Social., p. 94-95. A respeito da Curva de Laffer e que «pouco importa que (...) seja matematicamente duvidosa, a partir do momento em que é politicamente exacta. Na verdade, esta curva justifica a revolta fiscal, já não no terreno populista, mas no da eficácia económica: com Laffer a revolta fiscal tornou-se intelectualmente respeitável.» Assim, SANTOS, Albano J. – Finanças Públicas, p. 313.

312 «Em Portugal, a variedade de ilícitos e penas em sede tributária, merece certamente mais uma reflexão e atualização, em função das constantes mutações económicas e sociais.» TEIXEIRA, Glória – Manual de ..., p. 348.

313 Os empreendimentos empresariais procuram enriquecer os seus promotores, pelo que «os amantes da fortuna abandonam demasiado frequentemente o caminho da virtude para atingir a posição que invejam; porque infelizmente a estrada da fortuna e a da virtude são frequentemente opostas uma da outra.» SMITH, Adam *Apud* DENIS, Henri – História do Pensamento Económico, p. 191.

314 Cabe-nos a nós aqui relevar que os dados apresentados não apresentam os sectores de actividade dos contribuintes incumpridores, o que é, com efeito, uma informação bastante relevante; pois, consideramos que, em consonância com a área de actividade, iremos encontrar diferentes montantes de incumprimento para com a segurança social. Estes elementos informativos permitiriam o apuramento de padrões comportamentais e até mesmo o desvelar de organizações criadas com o precípua intento de não pagamento das contribuições a cargo das entidades empregadoras por sector de actividade. Sendo certo que enquanto «there is substantial empirical evidence to suggest that economic factors play a role in shaping individual choices, attempts to provide exhaustive models of individual choices have proven unfruitful, particularly from the perspective of law enforcers seeking to understand and regulate criminal activities. An alternative approach is to focus on the organizational of the production unit (here, the criminal organization) rather than on individual decision making. Fiorentini and Pelzman (1995) use economic theory to analyse different aspects of organized crime. (...) The “crime and economics” approach that they adopt uses ideas drawn from industrial organization and game theory to model the emergence, internal organization and market structure of criminal groups.» VERTINSKY, Liza – A Law and Economics...,p. 179.

contribui para a destruição do bem público³¹⁵ que a todos pertence e serve e que é a segurança social³¹⁶.

8.2 Da mudança de paradigma e da eliminação do paradoxo legal

O actual CRCSPSS além do regime contra-ordenacional prevê outras consequências para a entidade empregadora incumpridora no pagamento das suas obrigações contributivas, desde logo, o débito de juros de mora³¹⁷ e em que a taxa³¹⁸ a aplicar é igual à indicada no regime geral dos juros de mora para as dívidas ao Estado; uma outra, são as limitações³¹⁹ elencadas no código, além de outras que possam estar especialmente previstas noutra legislação.

Entre estas limitações encontraremos a impossibilidade de celebração de contratos ou renovação de prazos já existentes, de fornecimentos, de empreitadas de obras públicas ou de prestação de serviços com o Estado, Regiões Autónomas, institutos públicos, autarquias locais e instituições particulares de solidariedade social comparticipadas pelo orçamento da segurança social³²⁰; a exploração de serviços públicos³²¹; dispersão do seu capital social pelo mercado de valores mobiliários³²²; a impossibilidade de candidatura a fundos comunitários ou à concessão de subsídios³²³.

Uma outra consequência do incumprimento do devedor no pagamento da obrigação contributiva é a divulgação do seu nome publicamente através de uma lista publicada pela segurança social³²⁴, sucede que aqui – somos obrigados a chamar a atenção para um paradoxo³²⁵ legal existente no CRCSPSS – e que muito tem contribuído para que os devedores à segurança social continuem a operar livremente no comércio jurídico e na sua actividade económica.

315 FRANCO, A. L. – Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro – Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, nota de rodapé n.º 1, p. 126.

316 Um dos direitos que tem de ser conjugado com o direito à segurança social é o direito à segurança económica inscrito no n.º 1 do art. 72.º da CRP, precisamente, com o objectivo de ter «assim em vista as pensões pagas pelo sistema pelo sistema de segurança social que ao Estado cumpre organizar e manter.» MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui – Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, p. 1405.

317 Art. 211.º do CRCSPSS.

318 Art. 212.º do CRCSPSS.

319 Art. 213.º do CRCSPSS.

320 Al. a) do art. 213.º do CRCSPSS.

321 Al. b) do art. 213.º do CRCSPSS.

322 Als. c) e d) do art. 213.º do CRCSPSS.

323 Al. e) do art. 213.º do CRCSPSS.

324 Art. 214.º do CRCSPSS.

325 Com efeito, estamos perante um dos «"paradoxes of the regulatory state", I mean self-defeating regulatory strategies – strategies that achieve an end precisely opposite to the one intended». SUNSTEIN, Cass R. – Free Markets and Social Justice, p.271.

O paradoxo legal criado pelo legislador apresenta-se da seguinte forma, por um lado, o legislador anseia (e tem a bondade de acreditar) que a divulgação da lista de contribuintes faltosos crie algum desconforto e embaraço a quem vai constar daquela.

Isto é, o legislador acredita veemente que alguém vai ler tal lista, como se fosse possível associar as entidades empregadoras que sejam sociedades comerciais à(s) pessoa(s) singular(es) que gere(m)- de facto e de direito ³²⁶- ou que no decurso da actividade comercial, quer seja a nível microeconómico, quer seja a nível macroeconómico, que alguém – um terceiro- irá proceder à leitura de tal lista e mesmo que esse terceiro constate que o agente económico- com quem vai celebrar um contrato ou negócio jurídico ou realização de um acto jurídico- consta daquela lista, com toda a certeza, esta não será obstáculo ou impedimento à celebração.

Contudo, agora virá o outro lado que constitui este paradoxo legal, é que se o terceiro considerar que o agente económico, que faz parte integrante e se encontra descrito na lista – necessita de regularizar a sua situação contributiva- para com a segurança social (o que muito dificilmente sucederá, a não ser que esse terceiro faça parte da administração central, regional ou local do Estado) pois bem, não se considere que o devedor refractário no cumprimento pontual das suas obrigações contributivas para com a segurança social se vai apressar e proceder pagamento integral das quantias em dívida.

O que o agente incumpridor, isso sim, vai - de imediato – realizar e muito celereamente é um acordo prestacional com a segurança social (em muitas circunstâncias sem garantias³²⁷ e que assim não sucede para com a AT³²⁸) e pedir³²⁹ uma - declaração³³⁰

326 A gerência de facto e de direito foram conceitos introduzidos na interpretação e aplicação do art. 13.º do Código de Processo Tributário, publicado pelo Decreto-Lei n.º 154/91 de 23 de Abril, gerando importante jurisprudência por parte do STA, *in casu*, o Acórdão do STA de 29.11.1995, Recurso n.º 19.436, Relator: Rodrigues Pardal. [Apêndice de 1997-11-14. 2823 – 2826]. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/4104970>>. Com a publicação da LGT através do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro, este veio a consagrar que a gerência de facto já não se presumia com a gerência de direito, surgindo a necessidade de demonstração e prova de quem exercia a gerência de facto, tal como prescreve o art. 24.º deste diploma. Versão consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/p/cons/20180808/pt/html>>. Como também, neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) de 26.02.2015, Processo n.º 00537/07.0BEPRT, Relatora: Fernanda Esteves. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b9839df4af1c84a380257e280037b16b?OpenDocument>>. Com efeito, a invocação da gerência de direito e da gerência de facto, na maioria dos casos, aproveita ao agente infractor que assim se vê eximido da sua responsabilidade tributária, obrigacional contributiva e em algumas situações mais graves, da responsabilidade penal (cfr. arts. 6.º e 7.º n.º 3 do RGIT) argumento que já improcedeu em algumas decisões, neste sentido *vide* Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12.10.2016, Processo n.º 664/13.5TAPRD.P1, Relator: Manuel Soares. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/d37996ca4147343e8025805a00288e53?OpenDocument>>.

327 A redacção da al. a) do n.º 2 do art. 208.º do CRCSPSS confere a possibilidade da «constituição de garantias, quando aplicável».

328 A redacção do art. 177.º do CPPT é inequívoca quanto à situação tributária regularizada, estabelecendo que é o contribuinte que não seja devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respectivos juros (al. a) do n.º 1); ou que esteja autorizado ao pagamento da dívida em prestações, desde que exista garantia constituída, nos termos legais (al. b) do n.º 1); ou que tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída, nos termos legais (al. c) do n.º 1); ou ainda tenha a execução fiscal suspensa, nos termos do n.º 2 do artigo 169.º, havendo garantia constituída, nos termos legais (al. d) do n.º 1).

329 Art. 85.º do RCRCPSS.

emitida pela própria segurança social certificada e com a validade de quatro meses³³¹ de que tem a sua situação contributiva regularizada³³².

Significando assim, que as limitações, na generalidade das circunstâncias, são totalmente in-consequentes, por conseguinte, aquilo que o legislador pretende obstaculizar ao devedor da segurança social através de diversas normas, através de uma singela norma no mesmo diploma legal acarretará o esvaziamento e inutilização de todas as previsões legais que criou nesse sentido.

Pelo que o paradigma legal de consequências e limitações para com a entidade empregadora no CRCSPSS tem que ser alterado, para que sejam criados veros obstáculos ao devedor³³³ e à sua actividade económica, podendo iniciar-se com a eliminação do paradoxo legal aqui supra exposto, mormente, da possibilidade de obtenção de declaração de situação contributiva regularizada através da celebração de acordo prestacional com a segurança social e pagamento da primeira prestação, tal e qual como se encontra prescrito na lei vigente, dado que esta previsão apenas auxilia o incumpridor, não a segurança social.

8.3. Uma reforma

Desde logo, é-nos incumbido a necessidade de atentar a que tipo de reforma obrigará esta mudança de política pública, ou seja, se estamos perante uma reforma sistémica³³⁴ ou se perante uma reforma paramétrica^{335 336}.

Assim sendo, consideramos que não estamos perante uma mudança na matriz do sistema previdencial, nomeadamente, quanto à sua concepção e estrutura, nem tão pouco, estamos perante um novo regime jurídico de infracção tributária. Porquanto, o que aqui propomos, alternativamente, ou é a tipificação de uma nova infracção tributária quanto a um tributo que existe, que se encontra delimitado e que constitui a (maior parte da) obrigação contributiva.

330 Arts. 82.º e 83.º do RCRCSPSS.

331 Art. 84.º do RCRCSPSS.

332 Art. 208.º, n.º 2, al. a) do RCRCSPSS.

333 «If there are no net losers from a prospective change, if everyone is a net gainer, it seems evident that the prospects for collective agreement on a change aimed at eliminating an institutional barrier to efficiency should be relatively high.» BUCHANAN, James M. – Reform in the Rent-Seeking Society, p. 372.

334 Estamos perante reformas sistémicas quando acarretam «alterações estruturantes, alterações de sistema, que envolvem políticas de fundo e até opções ideológicas (vertidas desde logo na Constituição de cada país). Do tipo de reforma resulta a opção por um determinado modelo de Estado de bem-estar social.» CABRAL, Nazaré da Costa – A Reforma do Estado Social, p.155.

335 As reformas paramétricas são «alterações em algumas das componentes do sistema, visando a obtenção de ganhos ou poupanças futuras (podem ser muito eficazes!), mas que não envolvem uma alteração matricial desse sistema.» CABRAL, Nazaré da Costa, A Reforma., p. 155.

336 Para um quadro detalhado de reformas sistémicas e paramétricas nas políticas públicas, CABRAL, Nazaré da Costa, A Reforma., p. 156.

Ou, em alternativa e numa outra perspectiva, poderemos, então, apenas estar a acrescentar ou a alargar o campo da previsão de uma infracção tributária já existente e ao fazê-lo, estamos a estabelecer para aquela (parte da) obrigação contributiva uma estatuição sancionatória de cariz penal, dito isto, consideramos que propomos uma reforma paramétrica simples³³⁷.

Esta mudança de perspectiva³³⁸ é essencial, visto que, o sistema previdencial é autofinanciado e sendo certo que não é de agora³³⁹ que se coloca em crise a sua existência, sustentabilidade e futuro, tal como este existe presentemente.

Ora conforme anteriormente referimos, se atentarmos à entidade empregadora incumpridora e devedora das obrigações contributivas por falta de pagamento à segurança social, na sua generalidade, é reincidente^{340 341} na sua conduta, sendo certo que não apenas se constata tal facto nas decisões dos tribunais.

Das decisões condenatórias dos tribunais, também se pode retirar uma enorme lentidão e leniência, por parte do ISS, I.P., em accionar criminalmente as entidades contribuintes devedoras, conforme se poderá verificar pela abundante jurisprudência³⁴².

337 CABRAL, Nazaré da Costa, A Reforma.., p. 165 a 171.

338 «The significance of the social revolution of today is that, whereas in the past balance was much too heavily in favor of the rights of property and freedom of contract, Parliament has repeatedly intervened so as to give the public good its proper place». DENNING, Alfred Apud COASE, R. H. – The problem of social cost, p. 27.

339 «O consequente desequilíbrio do sistema e a necessidade de adoptar medidas que o evitem foram desde há muito objecto de diagnóstico e estudo em Portugal, tal como na maior parte dos países da Comunidade Europeia. Assim, após a divulgação em 1997 pela Comissão Europeia do Livro Verde Sobre Regimes Complementares de Reforma no Mercado Único, seguiu-se a publicação em Portugal do Livro Branco da Segurança Social (1998), do estudo “A Sustentabilidade Financeira do Sistema Solidariedade e Segurança Social” (2002), ou ainda do Relatório sobre a Sustentabilidade da Segurança Social, que acompanhou o Orçamento do Estado para 2006. Em todos estes trabalhos se concluiu pela necessidade urgente de adoptar Medidas que evitassem o inevitável colapso do sistema de segurança social, incapaz, num curto prazo, de se auto-financiar». Acórdão do TC n.º 3/10 de 06 de Janeiro de 2010 [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100003.html>>.

340 «Consider the question of deterring criminal behaviour. Economic analysis of this question typically starts from the premise that potential offenders will be deterred from criminal acts if the expected costs of those acts exceed their expected benefits. Potential offenders are imagined to make at least a rough calculation of these costs and benefits in the process of making their decisions. (...) A central feature of much criminal behaviour is that the benefits are immediate, while the costs (if they are incurred at all) are spread out over time – often a very long time». JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. – A Behavioral approach to Law and Economics, p. 45-46.

341 «En termes de caractéristiques propres aux fraudeurs, il est intéressant de noter que le non-respect des échéances déclaratives (*filing non-compliance*) ne conduit pas forcément à un comportement de fraude, tandis que le non-respect des obligations de paiement (*payment non-compliance*) se traduit généralement par un redressement pour fraude». JOUBERT, Nadia- Processus de.., p. 1254.

342 Vide Acórdão do TRP de 28.02.2018, Processo n.º 420/14.3T9STS.P1, Relatora: Maria Ermelinda Carneiro. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/fbc14d7110081d9280258265002cbe09?OpenDocument>>; Acórdão do TRP de 11.05.2016, Processo n.º 417/09.5TAVFR.P1, Relatora: Elsa Paixão. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/e7798bc469a9d46480257fc60055876c?OpenDocument>>; veja-se a este respeito, o Acórdão do TRP de 14.09.2016, Processo n.º 133/13.3T3VGS-A.P1, Relatora: Ana Luísa Bacelar. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/-/4B5516D7A0E4266E8025803D004E5B08>>; no Acórdão do TRP de 26.05.2015- a Segurança Social demorou 5 anos a enviar notícia de crime- Processo n.º 684/11.4TAVLG.P2, Relatora: Fátima Furtado. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/353669bd0c271e7a80257e6600490b90?OpenDocument>>; veja-se também o Acórdão do TRL em que a notícia de crime demorou quase 2 anos a ser adquirida para quotizações em falta que ascendiam à quantia de €178.356,65. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/24aa0dc5c511d90580258218004de9ff?OpenDocument>>.

Esta assumpção de comportamento por parte do ISS, I.P., não contribui para a prevenção geral³⁴³ e em especial³⁴⁴ relativamente aos agentes perpetradores³⁴⁵ de tais ilícitos criminais, que, em muitas circunstâncias, criam uma nova³⁴⁶ sociedade comercial³⁴⁷ que vai gerar a possibilidade de início de actividade *ex novo* - até à sua insolvência³⁴⁸, liquidação e / ou até ao encerramento administrativo³⁴⁹ - em que acumulam progressivamente dívida à segurança social e, posteriormente, criam uma nova sociedade, reiniciando o ciclo vicioso com grave prejuízo para o erário público. A possibilidade concedida pela legislação das sociedades comerciais e pela legislação de registo comercial não deverá ser alterada em função destes agentes, visto que, apenas prejudicaria o funcionamento da própria economia, a simplificação já introduzida na administração do Estado, bem como a procura do investimento directo estrangeiro. A necessidade reside, obrigatoriamente, em criminalizar³⁵⁰ a conduta dos agentes refractários no pagamento das contribuições devidas

343 Art. 71.º do CP.

344 Art. 71.º, n.º 2 do CP.

345 «Entendemos que a fenomenologia inerente aos crimes fiscais favorece o pensamento cumulativo. (...) A impunidade daquele que falta com a sua contribuição poderia dar origem a condutas semelhantes que, em grande número, acarretariam graves danos sociais. A incriminação fundamenta-se quando, perante a ausência da norma proibitiva, se comprova uma forte probabilidade de generalização da conduta, pese embora o acordo social sobre a utilidade do bem.» SOUSA, Susana Aires de- Os Crimes...,p. 300-301.

346 O agente que constitui estas sociedades comerciais, vê-as apenas como um veículo que usa para minimizar os custos da sua produção e das respectivas transacções indo de encontro à teoria de Coase apresentada no artigo, “The Nature of the Firm”, em que afirma que «We may sum up this section of the argument by saying that the operation of a market costs something and by forming an organisation and allowing some authority (“an entrepreneur”) to direct the resources, certain market costs are saved.» COASE, R. H.- The Nature of the Firm. *Economica*. Vol. 4, Issue 16. November 1937, p. 392 [em linha] [Consult. 04 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <https://rdcu.be/bpqbv>>. Vide adicionalmente POSNER, Richard A. – Nobel Laureate: Ronald Coase and Methodology, p.16-31 e PARISI, Francesco – Coase theorem and transaction cost economics in the law, p. 7-39 e também, MEDEMA, Steven G. – Coasean Economics: Law and Economics and the New Institutional Economics.

347 Recentemente o TC pronunciou-se pela inconstitucionalidade da pena de multa aplicada a uma entidade sem personalidade jurídica, responde, na falta ou insuficiência do património comum, solidariamente, o património de cada um dos associados Ac. n.º 292/17 de 08 de Junho de 2017 [Consult. 03 de Fev. de 2019] Disponível em: <Url: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170292.html>>.

348 Cumpre aqui carrear que o STJ, também muito recentemente, fixou jurisprudência no sentido de que a insolvência não acarreta a inutilidade superveniente da lide quanto ao pedido de indemnização civil deduzido e em obediência do princípio da adesão em processo penal, pelo que este deverá ser conhecido em sede de audiência de discussão e julgamento e em sede de sentença e/ou acórdão no âmbito dos autos onde tramita o respectivo processo penal. Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 5/2018 de 30 de Outubro. Processo n.º 100/12.4EALSB. G1-A.S1. Relator: Raul Borges. [DR I Série, 209, (2018-10-30), 5116- 5127]. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/116826827>>.

349 Art. 5.º do Regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais (RJPADLEC) publicado através do Decreto-Lei n.º 76-A/2006 de 29 de Março. Versão Consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/76-a/2006/03/29/p/dre/pt/html>>.

350 Com toda a certeza que levantar-se-ão vozes contrárias a esta criminalização e à consagração de uma moldura penal com pena de prisão, argumentado e suscitando questões de constitucionalidade. Contudo, certo é que, esta questão há muito que foi dirimida pelo TC que considerou que quanto à «proibição de «prisão por dívidas» é indiscutivelmente princípio decorrente da CRP; porém, no caso de a impossibilidade de cumprir não ser devida a negligência, o direito penal pode prever tipos de crimes puníveis com prisão, sempre se tendo entendido entre nós que o princípio da proibição da «prisão por dívidas» só se aplicava aos «devedores de boa fé», dele se excluindo os casos de provocação dolosa de incumprimento, assim como os casos em que a obrigação não deriva de contrato mas da lei.» Acórdão n.º 516/00 de 29 de Novembro de 2000. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000516.html>>.

Vide também Acs. do TC n.º 440/87 de 04 de Novembro de 1987; 663/98 de 25 de Novembro de 1998; 312/2000 de 20 de Junho de 2000; 246/02 de 04 de Junho de 2002; 56/03 de 21 de Maio de 2003 e 61/07 de 30 de Janeiro de 2007.

pelas entidades empregadoras, através da tipificação e criação de um normativo legal que tutele este bem público³⁵¹ e em consequência da inobservância de um comportamento cumpridor estes sejam alvo de uma pena³⁵² graduada em função da sua culpabilidade.

Em vista disto, caso não se proceda a uma alteração da política pública^{353 354} para que se produza legislação neste domínio específico de protecção da obrigação contributiva, manter-se-á o financiamento involuntário da segurança social à economia com o crescente agravamento e depauperamento da sua própria sustentabilidade financeira e evidente desequilíbrio das contas públicas, contribuindo, em consequência, para o agravamento da injustiça social³⁵⁵ e colocando em risco o direito fundamental^{356 357} da segurança social.

351 «Eis, pois, sobre o que se fundamenta o direito que o soberano tem de punir os delitos: a necessidade de defender o depósito do bem-estar público das usurpações particulares. E tanto mais justas são as penas quanto mais sagrada e inviolável é a segurança e maior a liberdade que o soberano garante aos seus súbditos.» BECCARIA, Cesare – Dos Delitos e das Penas, p. 64.

352 «De lo anterior se deriva una importante conclusión: Si la pena existe es porque resulta ineludible en evitación de males mayores, siendo en este punto donde cobra su significado el argumento de la prevención general positiva indirecta.» CONTRERAS, Joaquín Cuello – El Derecho Penal Español, p. 115. Também, MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio – Manuale di Diritto Penale, p. 235.

353 Para Amartya Sen «a desigualdade em nenhum momento aparece como o resultado de um processo de acumulação de capital. Ao invés disso, defende a necessidade de uma intervenção social mais abrangente, com políticas públicas para promoção do desenvolvimento, o que representa um grande avanço diante dos modelos que deixam a solução dos problemas, inclusive sociais, nas mãos dos mercados. (...) Os sujeitos só podem aproveitar as oportunidades numa economia de indivíduos livres se as suas liberdades substantivas estiverem garantidas.» CATARINO, João Ricardo – Redistribuição Tributária, p. 285 – 286.

354 Do mesmo modo, que se pode analisar o impacto macroeconómico, também se pode analisar a microeconomia quanto aos agentes económicos que potencialmente poderão ser atingidos com a concretização de uma determinada política pública. Assim, GODINHO, Manuel Mira; RODRIGUES, Carlos Farinha – A perspectiva da microeconomia na avaliação de políticas públicas, p. 349-366.

355 *Vide* CABRAL, Nazaré da Costa – Redução de pensões em curso de atribuição e o princípio da protecção da confiança: algumas reflexões sobre o modo de superação deste impasse, a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 862/2013; também de CABRAL, Nazaré- Cortes nos complementos de pensões pagos pelas empresas públicas: Comentário a propósito de jurisprudência recente; RIBEIRO, Joaquim de Sousa – Interesse Público e tutela da confiança na jurisprudência constitucional em matéria de pensões; bem como, o Acórdão do TC n.º 862/2013 de 19 de Dezembro de 2013. [Consult. 09 Jul. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130862.html>>.

356 A utilização da expressão «direito fundamental» não é inocente, mas, claramente propositado, até pela defesa de alguma doutrina de que este transcende a sua dimensão de direito social e até inclusivamente alguma jurisprudência do Tribunal Constitucional que já declarou que «sob pena de violação do direito fundamental à segurança social». *Vide* Acórdão do TC n.º 54/11 de 01 de Fevereiro de 2011. [Consult. 03 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110054.html>>.

Vide também Acórdão n.º 509/02 de 19 de Dezembro de 2002 que pugna e defende uma dimensão fundamental do direito à Segurança Social. [Consult. 03 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>>. Em igual sentido, Acórdão n.º 274/13 de 23 de Maio de 2013; 572/14 de 30 de Julho de 2014; 586/14 de 17 de Setembro de 2014; e 362/2016 de 08 de Junho de 2016. [Consult. 03 Mar. 2019]. Todos disponíveis em <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt>>.

357 A doutrina abordou esta questão com CORREIA, Sérvulo – Interrelação entre os regimes constitucionais dos direitos, liberdades e garantias e dos direitos económicos, sociais e culturais e o sistema constitucional de autonomia do legislador e de separação e interdependência de poderes: teses; ALEXANDRINO, José de Melo – A estruturação do sistema de direitos, liberdades e garantias na constituição portuguesa, I e II Volume; MEDEIROS, Rui – Direitos, Liberdades e garantias e direitos sociais: entre a unidade e a diversidade; NOVAIS, Jorge Reis – Direitos Sociais – Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais; entre outros.

8.3.1 Da tramitação mais célere da notícia do crime e as eventuais alterações legislativas em sede de infracções tributárias

A entidade contribuinte que em si mesma encerra um agente reincidente no incumprimento da obrigação contributiva já tem amplo conhecimento do funcionamento da organização da administração da segurança social.

Pelo que irá usar este conhecimento a seu favor, nomeadamente, a letargia e a leniência, que é assim que o agente vê a conduta por parte do ISS, I.P. na interposição de processos-criminais, por conseguinte, o contribuinte³⁵⁸ irá tentar utilizar tal conhecimento com a máxima utilidade para que a segurança social financie a sua actividade económica e lesando as receitas desta e destruindo o bem público que esta representa.

Pelo que não nos repugna de todo, aliás, bem pelo contrário, que existisse a integração da cobrança das contribuições sociais na esfera da competência da Autoridade Tributária³⁵⁹, bem como a imposição de medidas adicionais a adoptar pelo ISS, I.P.

Assim sendo, consideramos que podem ser adoptadas as seguintes medidas alternativas com vista a uma reforma sistémica ou paramétrica a ser implementada no âmbito da política pública da segurança social:

A) Reforma Sistémica

- Transferência da competência da cobrança coerciva e de instauração dos processos executivos da esfera de competência do IGFSS, IP para a competência da AT;
- Transferência da competência contra-ordenacional e de participação de notícia-crime do ISS, I.P para a AT;
- Fusão por incorporação num único instituto do IGFSS, I.P., II, IP no ISS, I.P.;

358 A Segurança Social tem origem no direito dos seguros, nomeadamente, em segurar os riscos que os trabalhadores incorrem na eventualidade da perda dos rendimentos laborais. Pelo que ao manter uma política pública que não pune o contribuinte infractor, este não vai ter qualquer elemento dissuasor para sopesar a sua conduta. Assim sendo, o contribuinte que, *a priori*, analise os riscos que assume com o não pagamento das contribuições, constatará que o risco assumido é praticamente nulo e a segurança social, *a posteriori*, verificará que assumiu, isso, sim, com a manutenção desta política, uma perda total. Ora na análise económica «le risque peut se définir comme une probabilité de perte. (...) La théorie des jeux parle, dans ce cas, d'un jeu inéquitable», où les chances de gagner et de perdre ne sont pas équivalentes.» MAITRE, Grégory – La responsabilité civile à l'épreuve de L'analyse économique du droit, p. 193-194.

359 Pois, com efeito, encontramos um «sistema dualista de cobrança dos impostos e das contribuições sociais (...) Se é certo que, no plano da configuração do sistema de segurança social e no modo como se encontram estruturados os dois sistemas de cobrança, é possível encontrar elementos favoráveis a uma eventual integração, já nos planos institucional e organizativo, os elementos de resistência parecem sobrepor-se (...) O regime das infracções fiscais de natureza criminal é um só, aplicando-se também aos crimes contra a segurança social.» CABRAL, Nazaré da Costa, Contribuições para a., p. 215 e 219.

B) Reforma Paramétrica

- Redução da condição objectiva de punibilidade nos arts. 106.º e 107.º ambos do RGIT para a quantia pecuniária mínima de €5.000,00, com redução da moldura penal para o mínimo de 2 anos de pena de prisão e aumento da pena de multa para 720 dias e com a introdução de um número adicional que preveja a dispensa de pena³⁶⁰ com o pagamento integral dos tributos em falta acrescidos dos juros de mora até à abertura da audiência de discussão e julgamento;
- Redução da condição objectiva de punibilidade do Abuso de confiança contra a segurança social qualificado³⁶¹ de €50.000,00 para €10.000,00 com a manutenção da presente moldura penal;
- Tipificação de infracção tributária^{362 363} para o incumprimento de pagamento das contribuições por parte das entidades contribuintes, em que a redacção de tal norma teria

360 O objectivo principal da segurança social é receber os tributos para conceder protecção social e não punir os agentes infractores. A dispensa de pena, está prevista no art. 22.º do RGIT, mas apenas para molduras penais iguais ou inferiores a 2 anos e apenas até à dedução da acusação, contudo, nada impede que em norma especial se fixe a possibilidade de pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais até à abertura da audiência de discussão e julgamento. A dispensa de pena também se encontra prevista no 74.º do CP.

361 O preenchimento do crime de Abuso de Confiança contra a Segurança Social Qualificado está dependente do preenchimento de valor mínimo de €50.000,00- cfr. art. 105.º, n.º 5 *ex vi* n.º 1 do art. 107.º do RGIT- por cada declaração, o que é um valor notoriamente elevado, dado que se a empresa tem a capacidade para proceder ao pagamento mensal de €50.000,00, esta, necessariamente, não será objecto de processo-criminal. Além de que a generalidade do cenário económico português se encontra repleto de micro e pequenas empresas que muito dificilmente atingirão tal valor referente apenas a quotizações devidas pelos trabalhadores que se encontram a seu cargo.

362 A ilicitude tributária «para que lhe correspondam efeitos repressivos, penalidades, tem de ser típica; isto é, tem de enquadrar-se num tipo, numa descrição legal. E esta legalidade da infracção tributária há-de respeitar tanto à natureza da norma incriminadora, geral e abstracta, como à sua forma. Não bastará o aspecto substancial da antijuridicidade da infracção. Há-de corresponder-lhe também uma previsão formal e típica constante da lei.» MARTÍNEZ, Soares – Manual de.., p. 327.

363 «Os princípios constitucionais básicos em matéria de punição criminal (e de aplicação de medidas de segurança) são os seguintes: (a) só a lei é competente para definir crimes (bem como os pressupostos das medidas de segurança) e respectivas penas (bem como as medidas de segurança) - princípio da legalidade; (b) a lei deve especificar suficientemente os factos que constituem o tipo legal de crime (ou que constituem os pressupostos de medida de segurança), bem como tipificar as penas (ou as medidas de segurança) – princípio da tipicidade; (c) a lei não pode criminalizar factos passados (nem lhes dar relevância para efeitos de medida de segurança), nem punir mais severamente crimes anteriormente praticados (ou aplicar medidas de segurança mais gravosas a pressupostos anteriormente verificados) – princípio da não retroactividade da lei penal; (d) a lei despenalizadora ou que puna menos severamente determinado crime aplica-se aos factos passados (princípio da aplicação retroactiva da lei penal mais favorável). (...) O princípio da não retroactividade da lei penal significa fundamentalmente duas coisas: (a) que a lei penal não pode qualificar como crimes factos passados, valendo somente para o futuro; (b) que a lei não pode aplicar a crimes anteriores penas mais graves (ou aplicar medidas de segurança a situações anteriormente irrelevantes ou a que correspondiam medidas menos severas). (...) Se é proibida a aplicação retroactiva da lei penal desfavorável, já é obrigatória a aplicação retroactiva da lei penal mais favorável (n.º 4, 2.ª parte). Se o legislador deixa de considerar criminalmente censurável uma determinada conduta, ou passa a puni-la menos severamente então essa nova valoração legislativa deve aproveitar a todos, mesmo aos que já tinham cometido tal crime.» CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital – Constituição da República Portuguesa Anotada, p. 494, 495 e 496.

como base os arts. 105.º e 107.º actuais, mas, num único texto legal e em que o limite pecuniário mínimo de condição objectiva de punibilidade seria de €12.500,00³⁶⁴;

- Tipificação de infracção tributária para o incumprimento de pagamento das contribuições por parte das entidades contribuintes qualificada, em que a redacção seria idêntica à prevista para a simples e em que o limite pecuniário mínimo de condição objectiva de punibilidade seria de €25.000,00;
- Eliminação / supressão de emissão de certidão de situação contributiva regularizada com a celebração de acordo de pagamento prestacional e com o pagamento da primeira prestação, mantendo-se a restante redacção do art. 208.º do CRCSPSS;
- Criação de prémios de desempenho para a aplicação de contra-ordenações por incumprimento no pagamento das contribuições sociais aos trabalhadores do ISS, I.P.;

Estas medidas poderão permitir o estabelecimento de uma mais ampla prevenção e dissuasão geral para com os agentes que pretendem de má fé financiar - a expensas da segurança social- a sua actividade económica³⁶⁵.

Todavia, estas medidas isoladamente e sem reforço de meios humanos qualificados junto do ISS, I.P., poderão não lograr obter o resultado desejado de obter todas as receitas que legitimamente pertencem à segurança social pelo CRCSPSS.

364 Respeitando o princípio da proporcionalidade e mantendo o critério da repartição da taxa contributiva de 11% / 23,75%.

365 «Não sendo o sistema fiscal o único motor da crescente economia paralela que se instalou entre nós, é ele, seguramente, a sua maior causa. É grande a responsabilidade que se lhe pode imputar no alastramento da chaga que mina a nossa sociedade através das nefastas actividades de certos agentes económicos.» CARREIRA, Henrique Medina – A situação Fiscal em Portugal, p. 389



Conclusão

As redacções legais actuais, do CRCSPSS e do RGIT, permitem que entidades empregadoras possam incumprir no pagamento das contribuições geradas pelas obrigações contributivas que emergem da celebração dos contratos de trabalho com os trabalhadores; inexistindo qualquer consequência numa perspectiva de censura jurídico-penal, apenas advindo como efeitos jurídicos consequentes uma responsabilidade contra-ordenacional, limitações administrativas e o vencimento de juros de mora por aquele incumprimento.

Com efeito, a possibilidade de aquelas entidades contribuintes não procederem ao pagamento daquelas quantias permite-lhes operar – em concorrência desleal – para com as entidades empregadoras que cumprem atempadamente as suas obrigações tributárias para com a segurança social; sendo certo que o dano infligido a este bem público não se limita às contribuições que não foram recebidas como receitas, mas, tem que ser tomado em consideração que cada trabalhador que está inscrito na segurança social e que procedeu ao desconto da sua quotização na sua retribuição todos os meses, com toda a certeza, num determinado momento temporal quererá ver o seu direito à protecção social, quer através do pedido de qualquer prestação social que tenha direito, quer até mesmo ao seu direito de reforma.

Assim sendo, urge necessariamente proceder a uma reavaliação e eventual reforma das competências do ISS, I.P. e incentivar também os seus quadros no âmbito contra-ordenacional, como também, à modificação dos actuais normativos e introdução de novas normas legais, para que seja consciencializado colectivamente de que este é um bem público que a todos diz respeito e que por todos deve ser protegido.



Bibliografia

ALEXANDRINO, José de Melo – A estruturação do sistema de direitos, liberdades e garantias na constituição portuguesa. Coimbra: Almedina, 2006. Volume I: Raízes e contexto. ISBN: 972-40-2970-0.

ALEXANDRINO, José de Melo – A estruturação do sistema de direitos, liberdades e garantias na constituição portuguesa. Coimbra: Almedina, 2006. Volume II: A construção dogmática. ISBN: 972-40-2971-9.

AMARAL, João Ferreira do – Análise Macroeconómica. In: FERRÃO, João; PAIXÃO, J.M. Pinto – *Metodologias de Avaliação de Políticas Públicas*. Lisboa: Imprensa da Universidade de Lisboa, 2018. ISBN: 978-989-8928-04-7, p. 333-347.

ANDRADE, Manuel da Costa – O Abuso de Confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional In: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. Vol. III. ISBN: 978-97232-1671-4. p. 229 – 253.

ATKINSON, Anthony B. - Desigualdade – O que fazer?. Lisboa: Bertrand Editora. Maio de 2016. ISBN: 978-972-25-3097-2.

BALEIRAS, Rui Nuno; DIAS, Rui; ALMEIDA, Miguel – Finanças Locais: Princípios Económicos, instituições e a experiência portuguesa desde 1987. Lisboa: Conselho das Finanças Públicas, 2018. ISBN: 978-989-20-7832-8.

BECCARIA, Cesare- Dos delitos e das penas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. Serviço de Educação, 1998. ISBN: ISBN 972-31-0816-X.

BOTELHO, Catarina Santos – Os Direitos Sociais num contexto de austeridade: um elogio fúnebre ao princípio da proibição do retrocesso social. **Revista da Ordem dos Advogados**. Lisboa: Ordem dos Advogados. ISSN: 0870-8118. Ano 75, n.º 1 e 2 (Jan.- Jun. 2015), p. 259-293.

BUCHANAN, James M. – Reform in the Rent-Seeking Society. In: TOLLISON, Robert D. (ed.); CONGLETON Roger D. (ed.)- *The economic analysis of rent seeking*. Cheltenham: Elgar, 1995. ISBN: 1-85898-005-4, p. 371-379.

CABRAL, Nazaré da Costa – A Reforma do Estado Social: Segurança Social. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2013 ISSN:1646-9127. ISBN: 978-006-01-9127-6. Ano 6, Número 1- Primavera, p.151-173.

– A Sustentabilidade da Segurança Social In: SILVA, Jorge Pereira da; RIBEIRO, Gonçalo de Almeida – *Justiça entre Gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017. ISBN: 978-972-540-571-0, p. 352- 396.

- A Teoria do Federalismo Financeiro. 3.ª Edição Revista. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN: 978-972-40-7628-7.

–Contribuições para a Segurança Social: Natureza, Aspectos de Regime e de Técnica e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza. **Cadernos IDEFF**. Coimbra: Almedina. ISBN: 978-972-40-4376-0. N.º 12 (2010).

- Contribuições para a Segurança Social: Um Imposto que não ousa dizer o seu nome? In: *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. Vol. IV. ISSN: 0870-3116, p. 267- 299.

- Cortes nos complementos de pensões pagos pelas empresas públicas: Comentário a propósito de jurisprudência recente. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2016. ISSN:1646-9127. ISBN: 978-006-01-9127-6. Ano 9, Número 1- Primavera, p. 53-78.

- O financiamento da Segurança Social e suas implicações redistributivas: Enquadramento e Regime Jurídico. Lisboa: Associação Portuguesa da Segurança Social, 2001. ISBN: 972-98762-0-7.

- O primeiro passo do Federalismo Financeiro: determinação de funções. **Boletim de Ciências Económicas**. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 2014. ISSN: 0870-4260. Vol. LVII. Tomo I, p.833-871

- Redução de pensões em curso de atribuição e o princípio da protecção da confiança: algumas reflexões sobre o modo de superação deste impasse, a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 862/2013. **Direito & Política**. Loures: Paulo Nogueira, 2014. N.º 7 (Mai.-Ago. 2014). ISSN: 2182-7583, p.90 – 103.

– Orçamento da Segurança Social: Enquadramento da Situação Financeira do Sistema de Segurança Social Português. **Cadernos IDEFF**. Coimbra: Almedina. ISBN: 972-40-2513-6. N.º 3 (2005).

CABRAL, Nazaré da Costa; MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – Finanças Públicas e Direito Financeiro: Noções Fundamentais. 1.ª Reimpressão. Lisboa: AAFDL, 2014.

– Finanças Públicas e Direito Financeiro: Noções Fundamentais. 3.ª Reimpressão. Lisboa: AAFDL, 2017.

– Finanças Públicas e Direito Financeiro: Noções Fundamentais. 4.ª Reimpressão. Lisboa: AAFDL, 2018.

CABRAL, Nazaré da Costa; RODRIGUES, Nuno Cunha – Finanças dos Subsectores: Segurança Social, Sectores Regional e Local. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN: 978-972-40-6930-2.

CARREIRA, Henrique Medina – A situação Fiscal em Portugal. Parede: Imprimax – Artes Gráficas, 1984.

CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário, Linguagem e Método. 3.ª Edição revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2009. ISBN: 978-85-99349-20-5.

CATARINO, João Ricardo- Finanças Públicas e Direito Financeiro. 2.ª Edição revista, actualizada e aumentada. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN: 978-972-40-5627-2.

– Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN: 978-972-40-3564-2.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) – Lições de Fiscalidade. 3.ª Edição revista, aumentada e actualizada. Coimbra: Almedina, 2014. Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. ISBN: 978-972-40-5629-6.

– Lições de Fiscalidade. 6.ª Edição revista e actualizada. Coimbra: Almedina, 2018. Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. ISBN: 978-972-40-7473-3.

CATARINO, João Ricardo; VALDEZ, Vasco – Considerandos em torno da prova em Direito Administrativo e Tributário. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina. ISSN:1646-9127. ISBN: 978-006-01-9127-6. Ano 6, Número 2- Verão, p.81-95.

CATARINO, João Ricardo; VICTORINO, Nuno - Contributos para o Estudo do Novo Direito Infracional Tributário. **Ciência e Técnica Fiscal**. Lisboa: Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias – Ciência e Técnica Fiscal. ISSN 0870-340X. n.º 405. Janeiro – Março 2002, p. 51-148.

– Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado. Lisboa: Vislis, 2002. ISBN: 972-52-0141-8.

– Regime Geral das Infracções Tributárias: Anotado. 2.ª Edição. Lisboa: Vislis, 2004. ISBN: 972-52-0170-1.

CONTRERAS, Joaquín Cuello – El Derecho Penal Español: Parte General. Nociones Introductorias. Teoría del delito. Madrid: Dykinson, 2002. ISBN: 84-9772-048-2.

CORREIA, Sérvulo – Interrelação entre os regimes constitucionais dos direitos, liberdades e garantias e dos direitos económicos, sociais e culturais e o sistema constitucional de autonomia do legislador e de separação e interdependência de poderes: teses. In: *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Armando M. Marques Guedes*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 2004. ISSN: 0870-3116, p. 969-970.

COSTA, José Manuel M. Cardoso – O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. **Boletim de Ciências Económicas**. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 2014. ISSN: 0870-4260. Vol. LVII. Tomo I, p.1159 – 1185.

D´AVILA, Fábio Roberto – Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios (Contributo à compreensão do crime como ofensa ao Bem Jurídico). Coimbra: Coimbra Editora, 2005. Boletim da Faculdade de Direito. Studia Iuridica 85. ISSN: 0872 – 6043. ISBN: 972-32-1358-3.

DUARTE, Francisco Leite – Direito Tributário: Teoria e Prática. 2.ª Edição revista, actualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. ISBN: 978-85-203-6022-4.

DENIS, Henri – História do Pensamento Económico. 4.ª Edição. Lisboa: Livros Horizonte, L.da, 1982.

FERREIRA, Eduardo Paz; OLIVEIRA, Ana Perestrelo – Do pedido de indemnização civil formulado no processo penal por crime de fraude fiscal: O caso de anulação do ato de liquidação visto à luz da jurisprudência do STJ. In: *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP*. Coimbra: Almedina, 2017. Volume I. ISBN:978-972-40-7150-3, p. 369 – 390.

FRANCO, Sousa A. L. – Finanças do Sector Público: Introdução aos subsectores institucionais (Aditamento de Actualização). Reimpressão. Lisboa: AAFDL, 2003.

– Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro – Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa. Viseu: Tipografia Guerra, 1974. Vol. I.

GODINHO, Manuel Mira; RODRIGUES, Carlos Farinha – A perspectiva da microeconomia na avaliação de políticas públicas. In: FERRÃO, João; PAIXÃO, J.M. Pinto – *Metodologias de Avaliação de Políticas Públicas*. Lisboa: Imprensa da Universidade de Lisboa, 2018. ISBN: 978-989-8928-04-7, p. 349-366.

GUEDES, Renato; PEREIRA, Rui Viana; VARELA, Raquel (coord.)- Quem paga o Estado Social em Portugal?. 3.ª Edição. Lisboa: Bertrand Editora, Maio de 2013. ISBN: 978-972-25-2513-8.

JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. – A Behavioral approach to Law and Economics In: SUNSTEIN, Cass R.- *Behavioral Law & Economics*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000. ISBN: 0 521 66743 7, p. 13-58.

JORGE, Fernando Pessoa- Privilégio creditório a favor das instituições de previdência. Lisboa: [s.n.], 1974. Separata de: Boletim ciência e técnica fiscal, n.º 169-170, (Jan.-Fev.1973).

JOUBERT, Nadia – Processus de détection et évaluation de la fraude sociale In : COURNU-PACHET, Marianne; DIAYE, Marc-Arthur ; FORTIN, Bernard – L'économie informelle. **Revue Économique**. Paris: Presses de Sciences Po, Septembre 2009. ISSN : 00-332-764. ISBN: 978-2-7246-3140-1. Vol. 60, n.º 5, p. 1235-1256.

LUCA, Gianni de- Diritto Tributario: Aggiornato al D.L. 7 giugno 2006, n. 206 (Disposizioni urgenti in materia di IRAP), conv. in L. 234/2006, e al D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (cd. manovra Prodi). 20.ª ed. [Napoli]: Edizione Giuridiche Simone, 2006. ISBN: 88-244-7655-4.

MACHADO, J. Baptista- Introdução ao direito e ao discurso legitimador. 13.ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2002. ISBN: 972-40-0471-6.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – Manual de Direito Fiscal: Perspectiva Multinível. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6465-9.

MAITRE, Grégory – La responsabilité civile à l'épreuve de L'analyse économique du droit. Paris : Librairie générale de droit et jurisprudence, 2005. ISBN: 2-275-02642-8.

MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio – Manuale di Diritto Penale: Parte Generale. Milano: Giuffrè Editore, 2004. ISBN: 88-14-10668-1.

MARTINEZ, Pedro Romano; [et. al.]; Código do trabalho: anotado. 10.ª Ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6608-0

MARTINEZ, Pedro Romano – Direito do Trabalho. 8.ª Edição. Coimbra; Almedina, 2017. ISBN: 978-972-40-6947-0.

MARTÍNEZ, Soares – Manual de Direito Fiscal. 3.ª Reimp. Coimbra: Almedina. 1989.

– Direito Fiscal. 10.ª Edição reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN: 972-40-0961-0.

MARTINS, António- A evolução da tributação das pessoas colectivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até à actualidade. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina. ISSN:1646-9127. ISBN: 978-006-01-9127-6. Ano 9, Número 4- Inverno, p. 75-141.

MCCHESENEY, Fred S.- Money for Nothing: politicians, rent extraction and political extortion. Cambridge: Harvard University Press, 1997. ISBN: 0-674-58330-2.

MEDEIROS, Rui – Direitos, liberdades e garantias e direitos Sociais: entre a unidade e a diversidade. In: *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 2010. ISSN: 0870-3116, p.657-683.

MEDEMA, Steven G. (ed.) – *Coasean Economics: Law and Economics and the New Institutional Economics*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 1998. ISBN: 0-7923-8034-7.

MIRANDA, Jorge – A competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas para-fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Vol. 29, 1988, p. 9-24.

– O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4.ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. Agosto 2015. ISBN: 978-972-40-1115-8.

MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui – *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo I. 2.ª Edição. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal, 2010, ISBN: 978-972-32-1822-0.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 8.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-6008-8.

MORAIS, Rui Duarte – As Reformas Fiscais do Presente. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina. ISSN:1646-9127. ISBN: 978-006-01-9127-6. Ano 9, Número 4- Inverno, p. 249-268.

NOVAIS, Jorge Reis – *Direitos Sociais – Teoria Jurídica dos Direitos Sociais enquanto Direitos Fundamentais*. Coimbra: Wolters Kluwer. Março de 2010. ISBN: 978-972-32-1805-3.

OLIVARES, Gonzalo Quintero (Direc.); PRATS, Fermín Morales (coord.) – *Comentarios al Nuevo Código Penal*. 2.ª Edición. Elcano (Navarra): Aranzadi Editorial, 2001. ISBN: 84-8410-577-6.

PAIVA, Carlos – *Das infracções Fiscais à sua persecução processual*. 2.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN: 978-972-40-6945-6.

PARISI, Francesco – Coase theorem and transaction cost economics in the law. In: BACKHAUS, Jürgen G. - *The Elgar companion to law and economics*. Cheltenham: Edward Elgar, 1999. ISBN: 1-85898-516-1, p. 7-39.

PIRES, Manuel; ANTUNES, Ricardo; LOUÇÃ, Francisco [et al.] – *Segurança Social – Defender a Democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, Julho de 2016. ISBN: 978-972-25-3244-0.

POSNER, Richard A. – Nobel Laureate: Ronald Coase and Methodology. In: POSNER, Richard A. – *The Economic Structure of the Law: The collected economic essays of Richard A. Posner. Volume One*. Cheltenham: Edward Elgar, 2000. ISBN:1-85898-641-9, p.16-31.

RIBEIRO, Joaquim de Sousa – Interesse Público e tutela da confiança na jurisprudência constitucional em matéria de pensões. **Boletim de Ciências Económicas**. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 2014. ISSN: 0870-4260. Vol. LVII. Tomo III, p.3071-3094.

ROCA, Javier García – Constitutional Principles regarding the spanish social security system: a citizen's right In: *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. Volume II. Direito Constitucional e Justiça Constitucional. ISSN: 0870-3116. p. 59-80.

ROSÁRIO, Pedro Trovão do (coord.); [et al.] – Introdução ao Direito. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6474-1.

ROYER, Guillaume – L'Efficiencie en Droit Pénal Économique: étude de droit positif à la lumière de l'analyse économique du droit. Paris: Lextenso éditions, 2009. ISBN : 978-2-275-03365-5.

SANCHES, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. ISBN 972-32-1119-X.

SANTOS, J. Albano- Finanças Públicas. 2.^a Edição revista e aumentada. Lisboa: INA Editora, 2016. ISBN: 978-989-8096-54-8.

– Teoria Fiscal. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Universidade Técnica de Lisboa, 2003. ISBN: 972-8726-23-6.

SILVA, Jorge Pereira da – Direitos Fundamentais: Teoria Geral. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018. ISBN: 978-972-540-597-0.

SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário. 2.^a Edição revista e ampliada. Lisboa: Universidade Católica, 2018. ISBN: 978-972-540-587-1.

SOUSA, Susana Aires de- Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN: 978-972-32-1432-6.

SUNSTEIN, Cass R. - Free markets and social justice. New York: Oxford University Press, 1999. ISBN: 0-19-510273-8.

TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal. 4.^a Ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6782-7.

TORGAL, Luís Reis – Marcello Caetano, Marcelismo e “Estado Social”: Uma interpretação. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. ISBN: 978-989-26-0595-1.

VARELA, Raquel- A «Eugenização da Força de Trabalho» e o fim do pacto social. Notas para a História do Trabalho, da Segurança Social e do Estado em Portugal. In: VARELA, Raquel (coord.) – *A segurança social é sustentável. Trabalho, Estado e Segurança Social em Portugal*. Lisboa: Bertrand Editora, 2013. ISBN: 978-97225-2681-4, p.23 – 85.

VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal. 2.^a Edição. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN: 978-972-40-7429-0.

VERTINSKY, Liza – A Law and Economics approach to Criminal Gangs. Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 1999. ISBN: 1-84014-898-5.

XAVIER, Alberto – Direito Tributário e Empresarial: Pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

- Manual de direito fiscal. Lisboa: FDL, 1974. Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa. Vol. 1: Manual de direito fiscal.

Teses, dissertações e outras provas académicas

CARVALHO, Marco Cabeçais de- *O Abuso da Confiança contra a Segurança Social – Da (s) Inconstitucionalidade(s) da sua interpretação*. [em linha]. Porto: Repositório da Universidade Portucalense. [Consult. 19 Fev. 2019]. Disponível na Internet: <URL:<http://repositorio.uportu.pt/jspui/bitstream/11328/1893/1/TMD%2058.pdf>>

Documentos legislativos anotados

ANDRIEU-FILLIOL, Claude ; LACOSTE, R.- Code annoté de la sécurité sociale. Paris : Sirey, 1958.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital- Constituição da República Portuguesa: anotada. 4.ª Ed. Coimbra: Almedina, 2007. I Vol. ISBN: 978-972-32-1462-8.

SOUSA, Jorge Lopes de; SANTOS, Manuel Simas – Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado. 2.ª Edição, actualizada e ampliada. Lisboa: Áreas Editora, 2003. ISBN: 972-8472-39-0.

Documentos legislativos

Código Penal: aprovado por decreto de 16 de Setembro de 1886.- Edição oficial.- Lisboa: Imprensa Nacional, 1918.

Código Penal y legislación complementaria. Madrid: Ministerio de Justicia- Boletín Oficial del Estado, 2019. ISBN: 978-84-340-2235-5.

Documentos legislativos electrónicos

Acordo Ortográfico de 1945. Decreto n.º 35 228 de 8 de Dezembro de 1945 [Diário do Governo I Série, 273 (1945-12-08) 10037 – 10053] e alterado pelo Decreto-Lei n.º 32/73 de 6 de Fevereiro [DR I Série, 31, (1973-02-06), 169- 170]. [em linha]. Lisboa: Imprensa Nacional da Casa da Moeda. [Consult. 12 Nov. 2018], respectivamente, disponíveis em:<URL:<https://dre.pt/application/file/a/463104>> e <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/684874>>.

Constituição da República Portuguesa. Versão Consolidada. [Consult. 23 Jan. 2019]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view?q=constitui%C3%A7%C3%A3o+da+rep%C3%BAblica+portuguesa>>.

Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas. Versão consolidada. [Consult. 23 Jan. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/53/2004/p/cons/20190123/pt/html>>.

Código Penal. [em linha]. Brasília: Senado Federal, 2017. [Consult. 26 Fev. 2019]. Disponível em: <Url:http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529748/codigo_penal_1ed.pdf>. ISBN: 978-85-7018-805-2.

Código das Sociedades Comerciais. Versão Consolidada. [Consult. 12 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/view?cid=107610175>>.

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. Versão Consolidada e actualizada até 28-12-2016. [em linha]. Lisboa: INCM. [DR I Série, 180 (2009-09-16)]. [Consult. 27 Out. 2018]. Disponível na Internet <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/110/2009/p/cons/20161228/pt/html>>.

Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal. Resolução n.º 23/93 de 09 de Julho [DR I-A Série, 159, (1993-07-09), 3776 – 3786]; Rectificação n.º 10/93 de 20 de Agosto [DR I-A Série, 195, (1993-08-20), 4447 – 4447]; Decreto do Presidente da República n.º 21/93 de 09 de Julho [DR I-A Série, 159, (1993-07-09), 3776 – 3786]; o Aviso n.º 227/93 [DR I-A Série, 259, (1993-11-05), 6204 – 6204]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/380384>>, <URL:<https://dre.pt/application/file/a/324468>>, <URL: <https://dre.pt/application/file/a/380382>> e <URL: <https://dre.pt/application/file/a/665259>>.

Protocolo Adicional da Convenção para a Protecção das Pessoas relativamente ao Tratamento Automatizado de Dados de Carácter Pessoal. Resolução da Assembleia da República n.º 45/2006 de 20 de Junho [DR I-A Série, 117, (2006-06-20), 4340 – 4344]; Decreto do Presidente da República n.º 56/2006 de 20 de Junho [DR I-A Série, 117, (2006-06-20), 4340 – 4340]; Aviso n.º 19/2007 [DR I Série, 38, (2007-02-22), 1312 – 1312] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/345378>>, <URL:<https://dre.pt/application/file/a/345381>> e <URL:<https://dre.pt/application/file/a/380382>>.

Declaração Universal dos Direitos do Homem. Diário da República, I Série, n.º 57/1978, de 09 de Março, p. 488-493, através de Aviso emitido Ministério dos Negócios Estrangeiros [em linha]. Lisboa: Imprensa Nacional da Casa da Moeda. [Consult. 14 Nov. 2018]. Disponível em: <Url:<https://dre.pt/application/conteudo/446107>>.

Decreto-Lei n.º 274/90 de 07 de Setembro. [DR I Série, 207, (1990-09-07), 3648 – 3654] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/556693>>.

Decreto-Lei n.º 158/96 de 03 de Setembro. [DR I-A Série, 204, (1996-09-03), 2902 – 2916] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/241151>>.

Decreto-Lei n.º 107/97 de 08 de Maio. [DR I-A Série, 106, (1997-05-08), 2199 – 2199] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/383510>>.

Decreto-Lei n.º 335/97 de 02 de Dezembro. [DR I-A Série, 278, (1997-12-02), 6434 – 6436]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/406272>>.

Decreto-Lei n.º 111/2005. [DR I-A Série, 130 (2005-07-08) 4198 – 4205]. Versão Consolidada. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/111/2005/p/cons/20110307/pt/html>>.

Decreto-Lei n.º 367/2007 de 02 de Novembro. [DR I Série, 211, (2007-11-02), 7987- 7991]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 11 Fev. 2019], disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/629324>>.

Decreto-Lei n.º 113/2017 de 07 de Setembro. [DR I Série, 173, (2017-09-07), 5313 – 5315]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108113698>>.

Estatutos do Instituto da Segurança Social, I.P. Portaria n.º 135/2012 de 08 de Maio. [DR I Série, 89, (2012-05-08), 2427 – 2439]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/port/135/2012/p/cons/20190207/pt/html>>.

Fundo de Cobrança Executiva da Segurança Social. Decreto-Lei n.º 56/2019 de 26 de Abril. [DR I Série, 81, (2019-04-26), 2272 – 2275]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/122168904>>.

Informação Empresarial Simplificada. Decreto-Lei n.º 8/2007 de 17 de Janeiro. [DR I Série, 12, (2007-01-17) 378-388], versão consolidada e actualizada, [Consult. 29 Jun. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/8/2007/p/cons/20181031/pt/html>>.

Lei de Bases da Segurança Social. Lei n.º 4/2007 de 16 de Janeiro [DR I Série, 11 (2007-01-16) 345 – 356] e alterada pela Lei n.º 83-A/2013 de 30 de Dezembro [DR I Série, 252, 3.º Suplemento, (2013-12-30) 7004 (8) – 7004 (19)]. [em linha]. Lisboa: INCM [Consult. 18 Fev. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/522716>> e <URL:<https://dre.pt/application/file/a/423711>>.

Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas. [DR I Série, 117, (2014-06-20), 3220 – 3304]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/35/2014/06/20/p/dre/pt/html>>.

Lei Geral Tributária. Versão Consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/p/cons/20180808/pt/html>>

Lei da Protecção de Dados Pessoais. Lei n.º 67/98 de 26 de Outubro. Versão Consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/67/1998/p/cons/20150824/pt/html>>.

Lei Orgânica do Ministério das Finanças. Decreto Lei n.º 117/2011 [DR I Série, 239, (2011-12-15), 5292 - 5301], alterado pelos seguintes diplomas: Decreto-Lei n.º 200/2012, [DR I Série, 165, (2012-08-27), 4703 - 4710]; Decreto-Lei n.º 1/2015 [DR I Série, 3, (2015-01-06), 18 - 31]; Decreto-Lei n.º 5/2015 [DR I Série, 5, (2015-01-08), 225 - 237]; Decreto-Lei n.º 28/2015 [DR I Série, 28, (2015-02-10), 794 - 796]; Decreto-Lei n.º 152/2015 [DR 71 Série, 153, (2015-08-07), 5505 - 5507]; Lei n.º 89/2017 [DR I Série, 160, (2017-08-21), 4871 - 4882] e Decreto-Lei n.º 113/2017 [DR I Série, 173, (2017-09-07), 5313 - 5315]; [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 09 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/145590>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/174556>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66041391>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66108236>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66463205>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/69968709>>, <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108028571>> e <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/108113698>>.

Lei Orgânica do Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social. Decreto-Lei n.º 167-C/2013 [DR I Série, 253, 3.º Suplemento (2013-12-31), 7056 (356) – 7056 (364)]; alterado pelo Decreto-Lei n.º 28/2015, [DR I Série, 28, (2015-02-10), 794- 796]; [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/164425>> e <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/66463205>>.

Orgânica do IGFSS, I.P. Decreto-Lei n.º 84/2012 de 30 de Março. [DR I Série, 65, (2012-03-30), 1547 – 1550]. Versão consolidada [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/84/2012/03/30/p/dre/pt/html>>.

Orgânica do II, I.P. Decreto-Lei n.º 196/2012 de 23 de Agosto. [DR I Série, 163, (2012-08-23), 4648 – 4650]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 10 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/175335>>.

Portaria n.º 97/2019 de 02 de Abril. [DR I Série, 65, (2019-04-02), 1816 – 1816]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/file/a/121874490>>.

Regime de Acesso à Informação Administrativa e Ambiental e de Reutilização dos Documentos Administrativos. Lei n.º 26/2016 de 22 de Agosto que transpõe as Directivas 2003/4/CE de 28 de Janeiro e 2003/98/CE de 17 de Novembro do Parlamento Europeu e do Conselho. [DR I Série, 160, (2016-08-22), 2777 – 2788] [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/75177807>>.

Regime Geral de Infracções Tributárias. Lei n.º 15/2001 de 05/06. Versão consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 14 Fev. 2019]. Disponível em <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/15/2001/p/cons/20190214/pt/html>>.

Regime Geral Ilícito de Mera Ordenação Social. Decreto-lei n.º 433/82 de 27 de Outubro. Versão consolidada. [Consult. 31 de Outubro de 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/107671399/201811131130/exportPdf/maximized/1/cacheLevelPage?rp=indice>>.

Regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais. Decreto-Lei n.º 76-A/2006 de 29 de Março. Versão Consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<https://data.dre.pt/eli/dec-lei/76-a/2006/03/29/p/dre/pt/html>>.

Regime Jurídico da Actividade de Inspeção da Administração Directa e Indirecta do Estado. Decreto-Lei n.º 276/2007 de 31 de Julho. [DR I Série, 146, (2007-07-31), 4889 – 4893]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL: <https://dre.pt/application/conteudo/636396>>.

Regime Jurídico de Interconexão de Dados. Decreto-Lei n.º 92/2004 de 20 de Abril [DR I-A Série, 93, (2004-04-20), 2380 – 2382]. [em linha]. Lisboa: INCM. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/75177807>>.

Regulamentação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. Versão Consolidada e actualizada. [em linha]. Lisboa: INCM. [DR I Série, 1, 1.º Suplemento (2011-01-03)]. [Consult. 27 Out. 2018]. Disponível na Internet <URL:<https://data.dre.pt/eli/decregul/1-a/2011/p/cons/20180702/pt/html>>.

Regulamento Geral da Protecção de Dados. Regulamento (UE) n.º 2016/679 de 27 de Abril de 2016 do Parlamento Europeu, rectificado em 04 de Maio de 2016. [em linha]. Bruxelas: Eur-Lex: Acesso ao direito da União Europeia. [Consult. 13 Jul. 2019], respectivamente, disponíveis em <URL: <http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj>> e <URL:<http://data.europa.eu/eli/reg/2016/679/corrigendum/2018-05-23/oj>>.

Regime Processual aplicável às contra-ordenações laborais e de segurança social. Lei n.º 107/2009 [DR I Série, 178 (14-09-2009) 6255-6263], versão consolidada e actualizada, [Consult. 31 de Outubro de 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/107/2009/p/cons/20170717/pt/html>>.

Rendimento Social de Inserção. Lei n.º 13/2003 de 21/05. Versão consolidada. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/lei/13/2003/p/cons/20171006/pt/html>>.

SAF-T(PT) (Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese version). Portaria nº 321-A/2007, de 26/03. [DR I Série, 60, 1.º Suplemento (2007-03-26) 1740-(2) -1740-(6)], versão consolidada e actualizada, [Consult. 29 Jun. 2019]. Disponível em: <URL:<https://data.dre.pt/eli/port/321-a/2007/p/cons/20161202/pt/html>>.

Documentos electrónicos

COASE, R. H.- The Nature of the Firm. **Economica**. Vol. 4, Issue 16. November 1937. [em linha] [Consult. 04 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<https://rdcu.be/bpqbv>>.

- The Problem of Social Cost. **The Journal of Law and Economics**. Vol. III. October 1960. [em linha] [Consult. 05 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf>>.

CONTA DA SEGURANÇA SOCIAL 2016. Lisboa: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.. Depósito Legal n.º 88123/95. [em linha]. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.seg-social.pt/documents/10152/15670726/Conta%20da%20Seguran%20Social%20de%202016%20-%20Anexos/13fe7b2a-737f-43af-b7d2-10c786988b7e>>.

DESTAQUE ESTATÍSTICO TRIMESTRAL. Lisboa: Direcção Geral da Política de Justiça, Janeiro de 2017. Boletim n.º 36[em linha]. [Consult. 08 Mar. 2019]. Disponível na Internet: <URL: http://www.dgpi.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais3135/downloadFile/file/Insolvências_trimestral_20170126.pdf?nocache=1485861339.02>.

Jurisprudência

Tribunal Constitucional

- Acórdão n.º 440/87, Processo n.º 188/86. Relator: Mário de Brito. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19870440.html>>.

- Acórdão n.º 349/91, Processo n.º 297/89. Relator: Alves Correia. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910349.html>>.

- Acórdão n.º 363/92, Processo n.º 283/91. Relator: Ribeiro Mendes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920363.html>>.

- Acórdão n.º 411/93, Processo n.º 434/91. Relator: Luis Nunes de Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930411.html>>.
- Acórdão n.º 328/94, Processo n.º 641/92. Relator: Bravo Serra. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940328.html>>.
- Acórdão n.º 183/96, Processo n.º 438/92. Relator: Monteiro Diniz. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19960183.html>>.
- Acórdão n.º 1122/96, Processo n.º 717/95. Relatora: Assunção Esteves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19961122.html>>.
- Acórdão n.º 1200/96, Processo n.º 688/96. Relator: Alves Correia. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19961200.html>>.
- Acórdão n.º 1203/96, Processos n.º 270/90 e 1/92. Relatora: Assunção Esteves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19961203.html>>.
- Acórdão n.º 315/97, Processo n.º 824/96. Relator: Ribeiro Mendes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970315.html>>.
- Acórdão n.º 438/97, Processo n.º 193/97. Relator: Guilherme da Fonseca. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970438.html>>.
- Acórdão n.º 570/97, Processo n.º 824/96. Relator: Tavares da Costa. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970570.html>>.
- Acórdão n.º 663/98, Processo n.º 235/98. Relator: Sousa e Brito. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980663.html>>.
- Acórdão n.º 318/99, Processo n.º 855/98. Relator: Vítor Nunes de Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990318.html>>.
- Acórdão n.º 576/99, Processo n.º 796/98. Relator: Bravo Serra. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990576.html>>.
- Acórdão n.º 620/99, Processo n.º 1143/98. Relatora: Maria Fernanda Palma. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990620.html>>.
- Acórdão n.º 621/99, Processo n.º 1142/98. Relator: Guilherme da Fonseca. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19990621.html>>;
- Acórdão n.º 312/00, Processo n.º 442/99. Relator: Vítor Nunes de Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>>.

- Acórdão n.º 379/00, Processo n.º 559/99. Relator: Vítor Nunes de Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000379.html>>.

- Acórdão n.º 516/00, Processo n.º 80/00. Relator: Maria Helena Brito. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000516.html>>.

- Acórdão n.º 400/01, Processo n.º 419/00. Relator: Paulo Mota Pinto. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010400.html>>.

- Acórdão n.º 62/02, Processo n.º 251/01. Relator: Paulo Mota Pinto. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020062.html>>.

- Acórdão n.º 246/02, Processo n.º 762/01. Relator: Bravo Serra. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020246.html>>.

- Acórdão n.º 396/02, Processo n.º 153/2002. Relator: Maria Fernanda Palma. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020396.html>>.

- Acórdão n.º 509/02, Processo n.º 768/02. Relator: Luis Nunes Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020509.html>>.

- Acórdão n.º 56/03, Processo n.º 128/02. Relator: Luis Nunes Almeida. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030056.html>>.

- Acórdão n.º 96/04, Processo n.º 423/03. Relator: Maria Helena Brito. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040096.html>>.

- Acórdão n.º 491/04, Processo n.º 308/01. Relator: Gil Gavão. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040491.html>>.

- Acórdão n.º 61/07, Processo n.º 642/06. Relatora: Maria dos Prazeres Pizarro Beleza. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070061.html>>.

- Acórdão n.º 3/10, Processo n.º 176/09. Relator: João Cura Mariano. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100003.html>>.

- Acórdão n.º 428/2010, Processo n.º 203/10. Relator: João Cura Mariano. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100428.html>>.

- Acórdão n.º 54/2011, Processo n.º 707/10. Relator: João Cura Mariano. [Consult. 03 Mar. 2019]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110054.html>>.

- Acórdão n.º 97/2011, Processo n.º 284/10. Relatora: Ana Guerra Martins. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110097.html>>.

- Acórdão n.º 279/2011, Processo n.º 885/10. Relator: José Borges Soeiro. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110279.html>>.

-Acórdão n.º 353/2012. Processo n.º 40/12. Relator: João Cura Mariano. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html>>.

-Acórdão n.º 274/2013. Processo n.º 472/12. Relator: Vitor Gomes. [Consult. 3 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130274.html>>.

- Acórdão n.º 283/2013, Processo n.º 794/12. Relatora: Maria José Rangel de Mesquita. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130283.html>>.

- Acórdão n.º 862/2013, Processo n.º 1260/13. Relator: Lino Rodrigues Ribeiro. [Consult. 09 Jul. 2019]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130862.html>>.

-Acórdão n.º 572/14. Processos n.º 386/2014 e 389/2014. Relator: Lino Rodrigues Ribeiro. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140572.html>>.

-Acórdão n.º 575/14. Processo n.º 819/14. Relator: Carlos Fernandes Cadilha. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>>.

-Acórdão n.º 586/14. Processo n.º 129/14. Relator: José da Cunha Barbosa. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140586.html>>.

-Acórdão n.º 707/2014, Processo n.º 710/2014. Relatora: Ana Guerra Martins. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140707.html>>.

- Acórdão n.º 296/2015, Processo n.º 1057/14. Relatora: Catarina Sarmento e Castro. [Consult. 27 Out. 2018]. Disponível em: <URL:www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150296.html>.

- Acórdão n.º 362/2016, Processo n.º 16/16. Relator: Pedro Machete. [Consult. 03 Mar. 2019]. Disponível em: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160362.html>>.

- Acórdão n.º 292/17, Processo n.º 893/2016. Relatora: Joana Fernandes Costa. [Consult. 03 de Fev. de 2019] Disponível em: <Url:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170292.html>>

- Acórdão n.º 121/2018, Processo n.º 702/17. Relatora: Maria de Fátima Mata-Mouros. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180121.html>>.

Supremo Tribunal de Justiça

- Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 6/2008. [*DR I - Série*, 94 (2008-05-15) 2672 – 2680]. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/249217>>.

- Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 8/2010 [*DR I-Série*, 186 (23-03-2010) 4219–4249]. [Consult. 10 Nov. 2018]. Disponível em:<URL:<https://dre.pt/application/conteudo/342118>>.

- Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 5/2013. [*DR I - Série*, 33 (2013-02-15) 953 – 975]. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL:<http://dre.pt/pdf1s-dip/2013/02/03300/0095300975.pdf>>.

- Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 8/2015. [*DR I - Série*, 106 (2015-06-02) 3502 – 3512]. [Consult. 11 Fev. 2019]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/67356346>>.

- Acórdão de Fixação de Jurisprudência n.º 5/2018. [*DR I-Série*, 209, (2018-10-30), 5116 – 5127]. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível na Internet: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/116826827>>.

Supremo Tribunal Administrativo

- Acórdão de 18.05.1978, Processo n.º 010521. Relator: Rui Pestana. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/684c057b68b262c6802568fc0036d8d1?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>.

- Acórdão de 29.11.1995, Recurso n.º 19.436, Relator: Rodrigues Pardal. [Apêndice de 1997-11-14. 2823 – 2826]. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<https://dre.pt/application/conteudo/4104970>>

- Acórdão de 23.05.2007, Processo n.º 063/07. Relator: Pimenta do Vale. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/82330a7ae1147bf1802572f00052a8b4?OpenDocument>>.

- Acórdão de 28.05.2008. Processo n.º 0279/08. Relator: Jorge de Sousa. [Consult. 07 Mar. 2019]. Disponível na Internet:<URL:http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c19ed72355c4c93d8025745f0056370b?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>.

- Acórdão de 28.01.2009, Processo n.º 0699/08. Relator: Miranda de Pacheco. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fc08138c1f913f888025754e005ac37d?OpenDocument>>.

- Acórdão de 16.05.2012, Processo n.º 0212/12. Relator: Francisco Rothes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c9052a8ef3af76980257a0600525f28?OpenDocument>>.

- Acórdão de 30.05.2012, Processo n.º 0104/12. Relator: Casimiro Gonçalves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/08f3ee604c9d250c80257a150054ee84?OpenDocument>>.

- Acórdão de 14.06.2012, Processo n.º 0443/12, Relator: Francisco Rothes. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/417e93abe2ba4ff980257a2a0051221f?OpenDocument>>.

- Acórdão de 26.02.2014, Processo n.º 01481/13. Relator: Pedro Delgado. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em:<Url:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f850796ce8b5c84380257c970050154f?OpenDocument&ExpandSection=1>>.

- Acórdão de 19.10.2016, Processo n.º 0623/16. Relator: Isabel Marques da Silva. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:http://www.dgsi.pt/JSTA.NSF/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/729d732c6dd73f958025805300486c58?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>.

- Acórdão de 28.02.2018, Processo n.º 0907/17, Relator: António Pimpão. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/JSTA.NSF/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b252a2b59e23db3580258248005b4070?OpenDocument&ExpandSection=1>>.

Tribunal Central Administrativo do Sul

- Acórdão de 23.03.2017, Processo n.º 240/13.2BEFUN. Relator: Joaquim Condesso. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f5a991ac29da4192802580ed005fc2c8?OpenDocument>>.

Tribunal Central Administrativo do Norte

- Acórdão de 26.02.2015, Processo n.º 00537/07.0BEPRT. Relatora: Fernanda Esteves. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b9839df4af1c84a380257e280037b16b?OpenDocument>>

Tribunal da Relação de Lisboa

- Acórdão de 18 de Julho de 2013, Processo n.º 1/05.2JFLSB.L1-3. Relator: Rui Gonçalves. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument>>.

- Acórdão de 06 de Dezembro de 2017, Processo n.º 16/14.0TAOER.L1-3. Relator: Jorge Raposo. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/24aa0dc5c511d90580258218004de9ff?OpenDocument>>.

Tribunal da Relação do Porto

- Acórdão de 26 de Maio de 2015. Processo n.º 684/11.4TAVLG.P2. Relatora: Fátima Furtado. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/353669bd0c271e7a80257e6600490b90?OpenDocument>>

- Acórdão de 11 de Maio de 2016, Processo n.º 417/09.5TAVFR.P1. Relatora: Elsa Paixão. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/e7798bc469a9d46480257fc60055876c?OpenDocument>>.

- Acórdão de 14 de Setembro de 2016. Processo n.º 133/13.3T3VGS-A.P1. Relatora: Ana Luísa Bacelar. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível na Internet:<URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/-/4B5516D7A0E4266E8025803D004E5B08>>.

- Acórdão de 12 de Outubro de 2016. Processo n.º 664/13.5TAPRD.P1. Relator: Manuel Soares. [Consult. 13 Nov. 2018]. Disponível em: <URL:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/d37996ca4147343e8025805a00288e53?OpenDocument>>.

- Acórdão de 28 de Fevereiro de 2018, Processo n.º 420/14.3T9STS.P1. Relatora: Maria Ermelinda Carneiro. [Consult. 11 Nov. 2018]. Disponível em:<Url:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/fbc14d7110081d9280258265002cbe09?OpenDocument>>.

- Acórdão de 18 de Dezembro de 2018, Processo n.º 3459/16.0T8VFR.P1. Relator: João Venade. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/bd262d90c712a00c802583a8005a57af?OpenDocument>>.

Tribunal da Relação de Coimbra

- Acórdão de 09 de Fevereiro de 2005, Processo n.º 4187/04. Relator: Serafim Alexandre. [Consult. 20 Fev. 2019]. Disponível na Internet <URL: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/9c3a7b462097275380256fc000554aaa?OpenDocument>>.

- Acórdão de 12 de Abril de 2018, Processo n.º 6/10.1IDCBR.C1. Relatora: Maria José Nogueira. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/bd262d90c712a00c802583a8005a57af?OpenDocument>>.

Tribunal da Relação de Guimarães

- Acórdão de 03 de Julho de 2017, Processo n.º 471/12.2IDBRG.G2. Relatora: Maria dos Prazeres. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/a5f027ccc60d89058025815c0038f1c9?OpenDocument>>.

Tribunal da Relação de Évora

- Acórdão de 20 de Dezembro de 2018, Processo n.º 149/16.8IDFAR.E1. Relatora: Maria José Nogueira. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/f6f54c19dad9651b8025838a00404ef0?OpenDocument>>.

Tribunal de Conflitos

- Acórdão de 27.10.2004, Processo n.º 02/04. Relator: Mário Rua Dias. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/422df597c24b9ad88025713b003b5a82?OpenDocument>>.

- Acórdão de 04.10.2006, Processo n.º 03/06. Relator: Sousa Fonte. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf9ff5d7f64e78a18025724500423932?OpenDocument>>.

- Acórdão de 19.10.2006, Processo n.º 09/06. Relator: Bettencourt de Faria. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/60a475a9503463438025725f0056bbec?OpenDocument>>.

- Acórdão de 04.10.2007, Processo n.º 014/07. Relator: Rosendo José. [Consult. 02 Mar. 2019]. Disponível em: <Url:<http://www.dgsi.pt/jcon.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/615df96803074952802573e1005c4ba4?OpenDocument>>.

Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República

- Parecer de 2016-11-24, Processo n.º P000072013. Relator: Fernando Bento. [em linha]. Lisboa: PGR. [Consult. 13 Jul. 2019]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/-/E7B893E-53E034B1E80257B4E002EF930>>.



Anexo

Declaração de originalidade

Tenho a consciência de que a cópia ou o plágio, além de poderem gerar responsabilidade civil, criminal e disciplinar, bem como reprovação ou a retirada de grau, constituem uma grave violação da ética académica.

Nesta base, declaro por minha honra que o presente relatório é original, que o elaborei especialmente para este fim e que identifico devidamente todos os contributos de outros autores, bem como os contributos significativos de outras publicadas da minha autoria.

Mais declaro, por minha honra, que conheço inteiramente os regulamentos da Universidade de Lisboa e da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, designadamente o Regulamento do Mestrado e do Doutoramento e o regulamento sobre a fraude académica previsto no n.º 2 do seu artigo 15.º.

Lisboa, 17 de Setembro de 2019.



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

CRISES, PUBLIC POLICIES, FISCAL POLICY AND THE EURO

Incumprimento(s) de obrigações contributivas à segurança social
e a necessidade da sua punição