



ACADEMIA MILITAR

Direcção de Ensino

Curso de Cavalaria da Guarda Nacional Republicana

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

AS LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

**UMA LIMITAÇÃO À MISSÃO FISCAL E ADUANEIRA DA
GUARDA NACIONAL REPUBLICANA**

AUTOR: Aspirante de Cavalaria Antonino Fonseca da Silva Ferreira

ORIENTADOR: Capitão de Infantaria Paulo Alexandre Severino José

LISBOA, JULHO DE 2008



ACADEMIA MILITAR

Direcção de Ensino

Curso de Cavalaria da Guarda Nacional Republicana

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

AS LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

**UMA LIMITAÇÃO À MISSÃO FISCAL E ADUANEIRA DA
GUARDA NACIONAL REPUBLICANA**

AUTOR: Aspirante de Cavalaria Antonino Fonseca da Silva Ferreira

ORIENTADOR: Capitão de Infantaria Paulo Alexandre Severino José

LISBOA, JULHO DE 2008

DEDICATÓRIA

Aos meus Pais, Irmã e Namorada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço todo o contributo que me foi prestado para a realização deste Trabalho de Investigação Aplicada, sem o qual esta ter-se-ia revelado frustrada. Gostaria também de agradecer a todos aqueles cujo apoio e incentivo sempre me motivaram para nunca “baixar os braços”.

Ao **Capitão Paulo José**, meu orientador, que sempre demonstrou total disponibilidade e interesse em me ajudar na concretização desta importante etapa da minha formação, dando preciosos contributos e recomendações sem os quais os resultados alcançados não teriam certamente chegado a este nível;

Aos entrevistados, **Major Magalhães, Major Pereira e Major Pronto, Sargento-Chefe Mira e Sargento-Ajudante Bartolomeu** pela forma como me receberam e por todo o conhecimento transmitido e ainda a todos **Comandantes de Destacamento Fiscal**, pela forma como responderam à colaboração solicitada;

À Escola da Guarda e ao seu Exmo. Comandante, **Major General Pinheiro Chaves**, por toda a ajuda disponibilizada desde o início para a realização deste trabalho, garantindo a todo o momento as indispensáveis condições de trabalho.

Aos **13º TPO da GNR**, por tudo o que passamos juntos ao longo dos últimos cinco anos, constituindo uma verdadeira família à qual me orgulho de pertencer.

À minha família, em especial **aos meus Pais, Irmã e Namorada**, que sempre estiveram a meu lado com palavras de apoio e incentivo e que constituíram sempre a razão do meu esforço. Sem o vosso apoio nunca teria conseguido aqui chegar.

Ao **Instituto Militar dos Pupilos do Exército**, escola de princípios e valores que me acolheu e me formou, sem o qual não seria quem hoje sou.

A todos vós, o meu sentido obrigado...

*Antonino Ferreira,
Aspirante de Cavalaria*

ÍNDICE GERAL

DEDICATÓRIA	i
AGRADECIMENTOS	ii
ÍNDICE GERAL	iii
ÍNDICE DE TABELAS	vii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	viii
LISTA DE ABREVIATURAS	ix
LISTA DE SIGLAS	xi
RESUMO	xii
ABSTRACT	xiii
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO DO TRABALHO	1
1.1 INTRODUÇÃO	1
1.1.1 FINALIDADE E ENQUADRAMENTO	2
1.1.2 JUSTIFICAÇÃO DO TEMA.....	2
1.1.3 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO	3
1.1.4 OBJECTIVOS DA INVESTIGAÇÃO	3
1.2 ESTRUTURA.....	4
1.3 METODOLOGIA	5
PARTE I – SUSTENTAÇÃO TEÓRICA	6
CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA	6
2.1 INTRODUÇÃO	6
2.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	6

2.3	PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	7
2.4	AS LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	8
2.5	DA INTERPRETAÇÃO À INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.....	8
CAPÍTULO 3 – ENQUADRAMENTO LEGAL		10
3.1	A MISSÃO DA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA	10
3.1.1	A MISSÃO FISCAL E ADUANEIRA DA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA	10
3.2	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	11
3.2.1	O REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS	11
3.2.2	O REGIME DOS BENS EM CIRCULAÇÃO	12
3.2.3	CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO	12
3.2.4	O IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS E O IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO.....	13
3.2.4.1	Código do Imposto Sobre Veículos	14
3.2.4.2	Código do Imposto Único de Circulação.....	15
PARTE II – SUSTENTAÇÃO PRÁTICA.....		16
CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DO TRABALHO DE CAMPO.....		16
4.1	INTRODUÇÃO	16
4.2	HIPÓTESES.....	16
4.3	MÉTODOS E TÉCNICAS	18
4.4	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	20
4.4.1	AMOSTRA DAS ENTREVISTAS	20
4.4.2	AMOSTRA DOS QUESTIONÁRIOS	20
CAPÍTULO 5 – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....		22
5.1	INTRODUÇÃO	22
5.2	ENTREVISTA EXPLORATÓRIA.....	22
5.3	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADO DAS ENTREVISTAS	23
5.3.1	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESSENCIAL À GNR.....	23
5.3.2	LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
5.3.3	ATITUDE DA INSTITUIÇÃO PERANTE AS LACUNAS	24

5.3.4	CUMPRIMENTO DAS MISSÕES ATRIBUÍDAS À GNR	26
5.3.5	SOLUÇÃO NECESSÁRIA PARA O PROBLEMA.....	27
5.4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS.....	28
5.4.1	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	28
5.4.2	LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
5.4.3	APRESENTAÇÃO DAS LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	30
5.5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	31
CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES		37
6.1	INTRODUÇÃO	37
6.2	LIMITAÇÕES À INVESTIGAÇÃO	37
6.3	VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES INICIALMENTE FORMULADAS.....	38
6.4	CONCLUSÕES E ANÁLISE PROSPECTIVA	41
6.5	PROPOSTAS PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES	42
BIBLIOGRAFIA.....		43
APÊNDICES		45
APÊNDICE A – RESUMO DA ENTREVISTA EXPLORATÓRIA.....		45
APÊNDICE A1 – LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....		48
APÊNDICE B – ESTRUTURA DA ENTREVISTA.....		51
APÊNDICE C – GUIÃO DA ENTREVISTA.....		54
APÊNDICE D – MATRIZ DE CODIFICAÇÃO GLOBAL DAS ENTREVISTAS.....		58
APÊNDICE E – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 1.....		59
APÊNDICE F – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 2		67
APÊNDICE G – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 3		79
APÊNDICE H – GRELHAS DE ANÁLISE DAS ENTREVISTAS		87
APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO.....		93
APÊNDICE I1 – RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS.....		103
APÊNDICE J – ENQUADRAMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO		108
APÊNDICE K – O DIREITO TRIBUTÁRIO		110

APÊNDICE L – AS LACUNAS JURÍDICAS	111
APÊNDICE M – CALENDARIZAÇÃO DO TRABALHO	113
ANEXOS	115
ANEXO N – EXCERTOS DE LEGISLAÇÃO	115
ANEXO N1 – LEI N.º 63/2007	115
ANEXO N2 – DECRETO-LEI N.º 231/93.....	116
ANEXO N3 – REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS	116
ANEXO N3 – REGIME DE BENS EM CIRCULAÇÃO	117
ANEXO N4 – CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO.....	118
ANEXO N5 – LEI N.º 22-A/2007.....	118

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 5.1: Legislação tributária essencial ao cumprimento das atribuições da GNR.	23
Tabela 5.2: Existência de lacunas na legislação tributária	24
Tabela 5.3: Atitude da instituição perante as lacunas na legislação tributária	25
Tabela 5.4: Atitude desejável da instituição perante as lacunas na legislação tributária	25
Tabela 5.5: Cumprimento das missões atribuídas à Guarda Nacional Republicana	26
Tabela 5.6: Solução para ultrapassar as lacunas existentes na legislação tributária	27
Tabela I1.1: Diplomas Tributários Essenciais	104
Tabela I1.2: Existência de lacunas na legislação tributária	105
Tabela I1.3: Atitude perante as Lacunas Tributárias	105
Tabela I1.4: Atitude da GNR perante as lacunas	105
Tabela I1.5: Sobre as respostas recebidas.....	106
Tabela I1.6: Lacunas Tributárias como limitação	106
Tabela I1.7: Variáveis de resposta aberta.....	106
Tabela I1.8: Cinco maiores limitações no desempenho das funções de CDF.....	107

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1: Distribuição das Idades dos Inquiridos	21
Gráfico 4.2: Tempo de Funções.....	21
Gráfico 5.1: Diplomas Tributários Essenciais	28
Gráfico 5.2: Melhorias nos Resultados	28
Gráfico 5.3: Atitude perante as lacunas tributárias	29
Gráfico 5.4: Atitude da GNR perante as lacunas.....	29
Gráfico 5.5: Sobre as respostas recebidas.....	29
Gráfico I1.1: Lacunas Tributárias na Lei n.º 22-A/2007	103
Gráfico I1.2: Lacunas Tributárias no âmbito do RGIT e CIEC.....	104

LISTA DE ABREVIATURAS

et al. – (et aliae): e outros (para pessoas)

ed. – edição

etc. – (et cetera): e outros (para coisas)

in (em) – em

i.e. (id est) – isto é

n.º - número

p. – página

LISTA DE SIGLAS

AM – Academia Militar

BF – Brigada Fiscal

CACDA – Código Aduaneiro Comunitário e Disposições de Aplicação

CC – Código Civil

CDF – Comandantes de Destacamento Fiscal

CIEC – Código dos Impostos Especiais de Consumo

CEE – Comunidade Económica Europeia

CISV – Código do Imposto Sobre Veículos

CIUC – Código do Imposto Único de Circulação

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPP – Código de Processo Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAIEC – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

GNR – Guarda Nacional Republicana

IA – Imposto Automóvel

IABA – Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

ISP – Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos

IT – Imposto sobre o Tabaco

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LOGNR – Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana

RBC – Regime dos Bens em Circulação

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras

TIA – Trabalho de Investigação Aplicado

TPO – Tirocínio Para Oficiais

RESUMO

A Legislação Tributária encontra-se dispersa por um vasto conjunto de diplomas visando a definição de um sistema tributário justo e socialmente aceite. O estudo desta ordem jurídica, que tutela uma importante parcela das receitas do Estado, reveste-se de especial interesse pois o combate à fuga aos impostos é o garante da justa repartição da carga tributária e da eficácia de um sistema tributário essencial para o crescimento e desenvolvimento económico de um país.

O presente trabalho tem como finalidade identificar as principais lacunas na legislação tributária e expor as implicações destas no cumprimento da missão fiscal e aduaneira da Guarda Nacional Republicana,

Neste sentido, para a realização do enquadramento teórico foi desenvolvida uma exaustiva pesquisa bibliográfica sobre a temática em questão e análise da legislação tributária no âmbito do cumprimento das atribuições da Guarda. Para a elaboração da parte prática realizaram-se entrevistas a Oficiais com reconhecido conhecimento na matéria em estudo e aplicaram-se questionários a todos os Comandantes de Destacamento Fiscal.

Da investigação realizada conclui-se que existem nesta legislação algumas lacunas que em muito condicionam a actividade operacional da Guarda e que não têm merecido a importância devida da Instituição. Cumulativamente, a falta de formação adequada dos militares numa área de reconhecida exigência e de um órgão interno que se debruce sobre estas questões tem como resultado a diminuição da eficácia operacional do dispositivo.

Palavras-Chave: GUARDA NACIONAL REPUBLICANA; LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA; MISSÃO FISCAL E ADUANEIRA; LACUNAS; LIMITAÇÕES.

ABSTRACT

Tax Legislation is scattered over an extensive pool of laws driving the attainment of a fair and socially accepted tax system. The study of this matter of law, which rules an important piece of the State revenue, is covered of special interest because the fight against taxes escaping is the guarantee for a fair share of tax duty and for an effective tax system, key to the growth and development of a country.

This work has the purpose of identifying the main gaps on tax legislation and to expose their implications on perform tax mission of the National Republican Guard.

For the accomplish of the theoretical framing it was developed an exhaustive bibliographical research over the theme and performed a tax legislation analysis in the context of the enforce of National Republican Guard missions. Several interviews, for the performing of the practical part of this work, was made to Officers with recognized knowledge on this matter, and applied questionnaires to all the Commanders of Fiscal Detachment.

From the investigation it is conclude that there are in this legislation some gaps that stipulate too much the operational activity of the National Republican Guard and that have not deserved the proper concerning from Institution. Meanwhile, the lack of appropriate degree of the soldiers in a recognized particular area and the missing of an internal department that works up on these questions has as a result the decreasing of the operational efficiency of the device.

Key words: NATIONAL REPUBLICAN GUARD; TAX LEGISLATION; TAX MISSION; GAPS; LIMITATIONS.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.”

Benjamim Franklin

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO DO TRABALHO

1.1 INTRODUÇÃO

A elaboração deste Trabalho de Investigação Aplicada (TIA) surge no culminar do Tirocínio Para Oficiais (TPO), dos cursos da Guarda Nacional Republicana (GNR) da Academia Militar (AM).

É um dos objectivos da AM dotar os futuros Oficiais da indispensável formação científica de índole técnica, aqui posta à prova como requisito último da sua formação. Assim, este TIA impõe-se como forma de validação e acreditação do Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de GNR – Ramo Cavalaria.

Factores como a pertinência do tema, a importância do estudo para a Instituição, a necessidade de aprofundamento da temática, a capacidade de tratar o tema mediante todas as limitações impostas e ainda a relação do tema com a Instituição, constituíram-se como requisitos para a selecção do tema para este trabalho.

De entre um conjunto de temas propostos pelo Comando-Geral da Guarda¹, foi seleccionado para a realização deste trabalho o tema “As lacunas na legislação tributária – Uma limitação à missão fiscal e aduaneira da Guarda Nacional Republicana.”

Com este trabalho de investigação pretende-se construir uma ferramenta útil à instituição, procurando dar respostas aos problemas levantados e ainda identificar as fragilidades de um sistema legislativo “naturalmente incompleto”², iluminando os caminhos a seguir na procura de soluções.

¹ Entenda-se Guarda Nacional Republicana.

² Segundo L. Rodrigues de Almeida, o Direito Tributário, embora seja um ramo de Direito autónomo, correlaciona-se com outros ramos do Direito, utilizando conceitos transversais, que são chamados a integrar lacunas existentes na sua legislação, formando assim uma ordem jurídica única. E é por este motivo que se considera que o Direito Tributário seja naturalmente incompleto, e como tal sujeito a lacunas. Sobre isto ler: *As lacunas jurídicas* no APÊNDICE L.

1.1.1 FINALIDADE E ENQUADRAMENTO

Este trabalho encontra-se subordinado ao tema “As lacunas na legislação tributária – Uma limitação à missão fiscal e aduaneira da GNR.”

Dadas as limitações impostas, em termos de tempo e recursos disponíveis e devido à complexidade da legislação tributária, para que a objectividade deste trabalho não saísse prejudicada pela falta de capacidade de operacionalização do tema, houve a necessidade de restringir o tema a um problema passível de uma exaustiva exploração. Foi assim formulado o seguinte problema de partida: **“Quais as implicações que as lacunas na legislação tributária, directamente relacionada com a actividade operacional da Guarda Nacional Republicana, têm sobre o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da Instituição.”**

Como forma de garantir a operacionalização do problema, procurou-se limitar a legislação em estudo a um restrito número de diplomas, dos quais o Regime Geral das Infracções Tributárias, o Regime de Bens em Circulação, o Código dos Impostos Especiais de Consumo e a Lei n.º 22-A/2007 e seus diplomas anexos. Importa ter em conta que na GNR a Unidade que lida essencialmente com esta matéria é Brigada Fiscal (BF)³, sendo esta por excelência quem leva a cabo as atribuições fiscais e aduaneiras da Guarda, embora existam neste âmbito missões transversais ao restante dispositivo. Desta forma procurou-se orientar esta investigação à actuação da Brigada Fiscal, não deixando de considerar o restante dispositivo nas situações que assim o impunham, pois entendeu-se ser aqui que melhor se poderia explorar a problemática e obter os resultados mais proveitosos para a instituição.

1.1.2 JUSTIFICAÇÃO DO TEMA

A realização deste TIA assenta na profunda convicção da necessidade de estudar um área de elevado interesse para o Estado, como é a legislação tributária, da qual o tributo, importante fonte de receitas do Estado, faz parte enquanto objecto desta ordem normativa. A missão da GNR enquanto entidade fiscalizadora do cumprimento das disposições tributárias é essencial à garantia de um sistema tributário eficiente e como tal, a identificação das limitações que a Guarda enfrenta nesta área e a apresentação de possíveis soluções,

³ Com a entrada em vigor da Lei n.º 63/2007 de 06 de Novembro, é revogada a antiga lei orgânica da GNR, aprovada pelo Decreto-Lei 231/93 de 26 de Junho. Nela, a organização da Guarda contemplava duas Unidades Especiais, das quais uma era a Brigada Fiscal, conforme a alínea d) do n.º 1 do artigo 63º do Decreto-Lei 231/93, sendo-lhe reconhecida neste diploma a competência como Autoridade Polícia Fiscal, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 7º deste diploma. No entanto, com a entrada em vigor da Lei n.º 63/2007 de 06 de Novembro, esta Unidade é extinta, dando lugar à Unidade de Controlo Costeiro e Unidade de Acção Fiscal, conforme a alínea c) do n.º 1 do artigo 22º da Lei 63/2007.

constituirão uma importante mais-valia não só para a instituição, como em última instância, para o nosso país.

1.1.3 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO

Com base no problema de partida formulado e seguindo escrupulosamente as Etapas do Processo de Investigação Científica⁴ (Sarmento, 2008, p.6), foram formuladas as seguintes questões de investigação:

- ✚ O que são as lacunas na legislação tributária?
- ✚ Quais são as missões fiscais e aduaneiras atribuídas à Guarda Nacional Republicana?
- ✚ Quais são os principais diplomas que regulamentam as áreas em que a Guarda desenvolve estas missões?
- ✚ Quais são as principais lacunas na legislação tributária que afectam a eficácia operacional da GNR, no cumprimento das suas atribuições fiscais e aduaneiras?
- ✚ De que forma é que a Instituição lida com estas lacunas?
- ✚ As lacunas na legislação tributária são uma limitação ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?
- ✚ Quais são as implicações que estas lacunas têm sobre o desempenho operacional da Guarda?
- ✚ Quais são as soluções necessárias para ultrapassar estas limitações?

1.1.4 OBJECTIVOS DA INVESTIGAÇÃO

Formuladas que estão as questões de investigação, impõe-se a necessidade de determinar os objectivos da investigação, cumprindo assim mais uma etapa do processo de

⁴ Segundo Sarmento (2008), as fases de um processo de investigação científica são três: a fase exploratória, analítica e conclusiva. A fase exploratória contempla diversas fases que aqui foram seguidas, nomeadamente a definição do problema, formulação das questões de investigação, a determinação dos objectivos da investigação, formulação de hipóteses e a metodologia da investigação. A fase analítica comporta a recolha, registo e análise de informações. Por fim a fase conclusiva baseia-se a interpretação dos resultados, confirmação das hipóteses, objectivos alcançados, apresentação dos resultados, conclusões e recomendações e investigações futuras.

investigação científica⁵. A definição dos objectivos compreende a definição de um objectivo genérico e alguns objectivos específicos.

O objectivo genérico deste trabalho consiste em estudar as implicações que as lacunas na legislação tributária, directamente relacionada com a actividade operacional da GNR, têm sobre o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da instituição e perceber se estas se constituem como uma limitação ao cumprimento desta missão.

Este objectivo genérico foi depois desdobrado nos seguintes objectivos específicos:

- ✚ Estudar os princípios gerais do Direito Tributário e o conceito lacuna jurídica;
- ✚ Identificar a missão fiscal e aduaneira da GNR;
- ✚ Identificar e conhecer a legislação tributária com que a GNR lida no cumprimento desta sua missão;
- ✚ Conhecer os diplomas legais que regulamentam as áreas que pertencem à missão fiscal e aduaneira da Guarda;
- ✚ Identificar as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR;
- ✚ Compreender as implicações que essas lacunas têm, sobre o desempenho desta missão;
- ✚ Identificar a forma como a instituição lida com essas lacunas;
- ✚ Apresentar soluções para ultrapassar as limitações impostas por estas lacunas.

1.2 ESTRUTURA

Este trabalho está dividido em três fases, com base nas “etapas do processo de investigação científica” (Sarmiento, 2008, p.6).

Inicia com uma fase exploratória, de cariz essencialmente teórico, onde foi efectuada uma revisão da literatura, base teórica de especial importância para o sucesso na realização deste trabalho. Esta foi dividida em dois capítulos, no primeiro dos quais foi feito um resumo da doutrina tributária mais importante e uma abordagem ao conceito de lacunas jurídicas.

⁵ A determinação dos objectivos de investigação é, de acordo com Sarmiento (2008), a terceira etapa da fase exploratória num processo de investigação científica.

Posteriormente foi efectuado uma análise da missão fiscal e aduaneira da GNR e uma breve análise dos principais diplomas legais que regulamentam as áreas em que a Guarda intervém, no cumprimento desta missão.

A segunda fase do trabalho, de cariz predominantemente prático, reporta-se ao trabalho de campo e comporta a apresentação, a análise e discussão dos dados recolhidos.

A última fase deste trabalho, é a fase conclusiva, onde se procedeu a uma interpretação dos resultados, seguida de uma verificação das hipóteses previamente estabelecidas, com base nas quais foi possível retirar algumas conclusões. Este trabalho termina com a apresentação de possíveis soluções para ultrapassar as limitações impostas por estas lacunas e de algumas recomendações para investigações futuras.

1.3 METODOLOGIA

Com a elaboração do TIA pretende-se criar um trabalho de elevado rigor científico na área das ciências jurídicas, que corresponda a um reflexo da realidade actual que a Guarda Nacional Republicana enfrenta neste domínio. A metodologia de investigação foi assim pensada com esse propósito e conduzida ao longo das sucessivas etapas com o objectivo de reunir todos os conhecimentos necessários e imprescindíveis à realização de um trabalho deste tipo.

A realização deste trabalho foi composta por duas partes, a primeira das quais de cariz essencialmente teórico, baseada numa exaustiva pesquisa bibliográfica sobre a temática e análise dos diplomas legais em análise neste estudo.

A segunda parte do trabalho diz respeito ao trabalho de campo, com uma componente prática bem vincada, onde houve lugar à realização de três entrevistas semi-dirigidas a uma amostra seleccionada em função dos seus conhecimentos sobre a matéria e da aplicação de questionários a todos os Comandantes de Destacamentos Fiscal (CDF) da GNR, ao que se seguiu a análise e discussão dos resultados obtidos com a aplicação destes instrumentos e de onde foi possível retirar algumas conclusões, apresentadas na última fase deste trabalho.

PARTE I – SUSTENTAÇÃO TEÓRICA

CAPÍTULO 2 – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 INTRODUÇÃO

Estudar a legislação tributária, implica a análise de um vasto e complexo conjunto de diplomas. Temos, começando na nossa lei fundamental, a Constituição da República Portuguesa, no que diz respeito à sua parte fiscal, a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e Processo Tributário, o Regime Geral das Infracções Tributárias, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, o Código dos Impostos Especiais de Consumo, o Código do Imposto Único de Circulação e o Código do Imposto Sobre Veículos, e demais legislação complementar como Leis, Decretos-Lei, Portarias, Despachos, Circulares, entre outros, tudo isto apenas para mostrar um pouco do quão vasta e diversificada é a legislação tributária. Todos estes diplomas fazem parte do Direito Tributário enquanto instrumento de acção do mesmo e é este o ponto de partida deste TIA, pois não podemos estudar qualquer legislação, sem compreender os princípios gerais do ramo do Direito a que pertence.

2.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, enquanto ramo de Direito Público, pertence ao Direito Administrativo e no seio deste ao Direito Financeiro⁶. Várias são as definições de Direito Tributário, tal como vários foram os autores que estudaram este ramo do Direito, no entanto todas elas têm um ponto em comum: **o tributo**. O tributo é o objecto deste ramo de Direito e pode definir-se como “a prestação patrimonial coactiva, não sancionatória, estabelecida por lei a favor do Estado ou de um outro ente público que tem a seu cargo a satisfação de necessidades públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu funcionamento”, conforme L. Rodrigues de Almeida (1997, p. 16). No entanto o Direito Tributário não se esgota com o tributo e podemos mesmo dizer que embora objecto deste ramo de Direito, o tributo não é o centro desta ordem normativa. Esse é **o contribuinte**, enquanto pessoa, fundamento e destinatário das normas, constituindo-se como centro de reflexão sobre o sistema tributário

⁶ Sobre o enquadramento do Direito Tributário no seio do ornamento jurídico português ler Apêndice J – Enquadramento do Direito Tributário.

e destinatário de um conjunto de impostos, titular de direitos e obrigações, numa relação constituída pelo direito de um ente público exigir determinada prestação e o correspondente dever de prestar do obrigado (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000).

Definido que está o objecto deste ramo do Direito e o centro desta ordem normativa, estamos agora em condições de compreender a definição de Direito Tributário. Assim, diz-nos Aníbal Almeida (1999, p.23) que Direito Tributário poderá ser definido como, “o conjunto das normas jurídicas relativas à **obtenção das receitas públicas coactivas**” (negrito do autor), ou, de acordo com Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos (2000, p. 51): “*ramo do Direito que compreende a ordem jurídica criada pelas normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de devedor e de credor de tributos (...) compreendendo por posição jurídica (tributária) o conjunto de direitos e deveres que pertencem ao devedor e ao credor*”⁷.

2.3 PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário rege-se por um conjunto de princípios que visam a segurança jurídica dos cidadãos (L. R. de Almeida, 1997) e a criação “...de um Direito tributário justo e socialmente aceite, característico do Estado de Direito...” (D. L. de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 41). Logo à partida destaca-se o **princípio da legalidade**, que na sua essência visa a submissão dos poderes do Estado à lei (L. R. de Almeida, 1997), como forma de garantir o **princípio da segurança jurídica dos cidadãos**⁸. Surge depois o **princípio da reserva de lei**, baseado “na exigência de que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a actividade administrativa” (L. R. de Almeida, 1997, p. 47), constituindo-se como outro princípio do Direito Tributário, assegurando a separação de poderes face ao livre arbítrio e subjectivismo de aplicação do Direito (L. R. de Almeida, 1997). Podemos ver isto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165º da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 2 de Abril de 1976, onde diz que é da competência da Assembleia da República legislar sobre a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” salvo autorização ao Governo, o que nos conduz ao **princípio da tipicidade** que se encontra taxativamente presente no n.º 2 do artigo 103º da CRP, ao dispor que “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.” Assim sendo a tipologia fiscal é taxativa, no sentido em que só há impostos criados por lei sendo

⁷ Para melhor compreender o Direito Tributário enquanto ramo do Direito, ler Apêndice K – O Direito Tributário.

⁸ Este princípio visa salvaguardar a segurança jurídica dos cidadãos e opera em dois planos: na estabilidade do direito e na protecção da confiança, em que o primeiro pressupõe que o direito não esteja em permanente mudança e o segundo pressupõe que as normas tributárias sejam elaboradas com clareza e rigor de tal modo que garantam aos cidadãos a confiança resultante de se sentir perante o quadro completo das acções ou condutas que são susceptíveis de lhes originar responsabilidades fiscais (L. R. de Almeida, 1997).

sujeitos passivos de imposto e factos geradores de imposto (incidência) os que a lei como tal fixar (L. R. de Almeida, 1997).

Ainda como garantia dos direitos dos cidadãos, o n.º 3 do artigo 103º da CRP, prevê o direito de resistência (L. R. de Almeida, 1997), onde está disposto que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.” Por fim o Direito Tributário rege-se ainda, entre outros, pelos **princípios da igualdade, generalidade** e da **capacidade contributiva**, este último estabelecendo que “os impostos devem ser regulados de harmonia com os encargos familiares, [e] que o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e terá em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar...” (L.R. de Almeida, 1997, p.53 e 54).

2.4 AS LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O “Direito (...) não é um sistema completo ou perfeito, mas um sistema que busca essa perfeição” (Sousa, 1991, p. 59). Assim se compreende a natural existência de omissões no seu ornamento jurídico. Ao analisarmos uma norma pudemos deparar-nos com a falta de regulamentação sobre determinada matéria que deveria ser prevista e regulada pelo Direito, verificando-se um vazio jurídico sobre um assunto que o Direito não poderia deixar de regulamentar. Nesse caso estamos perante uma lacuna jurídica (Sousa, 1991).

O Direito Tributário enquanto ramo de Direito é portanto naturalmente incompleto e como tal sujeito a lacunas, conforme nos diz D. Leite Campos (*in* L.R. de Almeida, 1997). Mas o Direito não deve ser visto como “...um mero conjunto ou complexo de normas, mas um conjunto de normas correlacionadas entre si, formando um sistema, uma ordem: a ordem jurídica” (L.R. de Almeida, 1997, p. 16); havendo por isso conceitos de determinados ramos de Direito que não se esgotam no ramo que os define, sendo transversais a outros ramos, onde são chamados a integrar lacunas que aí existam (L.R. de Almeida, 1997).

2.5 DA INTERPRETAÇÃO À INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Nos termos do n.º 1 do artigo 9º do Código Civil (CC), “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.” Não significa isto, liberdade para a aplicação discricionária do pensamento legislativo, pois o n.º 2 do mesmo artigo vem inclusivamente impor um limite negativo ao mesmo (L.R. de Almeida, 1997) estabelecendo a

“inadmissibilidade do pensamento jurídico que não tenha um mínimo de correspondência com a letra da lei”. Entende-se com a leitura atenta deste preceito, que a interpretação das normas deverá “levar em conta não só a letra da lei (elemento literal) como também a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada, e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elementos extra literais)” (L.R. de Almeida, 1997, p. 64).

No entanto, a interpretação das normas tributárias, é um tema controverso. Uma orientação mais antiga defendia que em caso de dúvida, a norma deveria ser interpretada no sentido mais favorável ao contribuinte, seguido a máxima clássica do direito imperial romano, *in dubio contra fiscum*, paralela à de *in dubio pro reo*. (L. R. de Almeida. 1997). Algumas críticas se levantam a esta teoria, entre as quais, de que “...o princípio deve ter aplicação só em matéria de prova dos factos tributários e não de interpretação da norma” (L.R. de Almeida, 1997, p. 66), à semelhança do *in dubio pro reo*. Além do mais, havia uma outra orientação defendida na mesma época, que ia precisamente no sentido oposto: *in dubio pro fisco*, segundo a qual o Direito Tributário servia as necessidades públicas e seus interesses, sob a forma de contribuição individual, pelo que o interesse da colectividade se deveria sobrepor ao do indivíduo (L.R. de Almeida, 1997). Estas duas doutrinas actualmente ultrapassadas não tinham em conta questões fundamentais actualmente, como a protecção do cidadão contra os abusos da administração e o justo equilíbrio entre os interesses individuais e os interesses do Estado (L.R. de Almeida, 1997).

A doutrina actual defende que às leis tributárias são aplicáveis os princípios gerais de interpretação, devendo o intérprete fixar o real sentido, alcance ou conduta da norma, devendo aceitar-se o resultado lógico da sua interpretação, ainda que mais amplo que a letra da lei⁹ (L.R. de Almeida, 1997). Ainda assim, podemos concluir da falta de previsão legal, ao que se coloca a questão de saber se o intérprete pode resolver este problema “recorrendo à analogia, ou, na sua falta, à norma que o intérprete criaria se houvesse que legislar dentro do espírito do sistema” (L.R. de Almeida, 1997, p. 68), com base no artigo 10º do CC.

A resposta a esta questão passa pelo que tivemos a ver anteriormente em especial no que diz respeito ao princípio da legalidade das normas tributárias e na sua sujeição ao princípio da tipicidade legal. Tendo isto presente, “serão insusceptíveis de interpretação analógica as normas tributárias sujeitas ao princípio da tipicidade, nomeadamente as normas de incidência (...); [sendo] (...) susceptíveis de integração analógica as normas não sujeitas ao princípio da tipicidade” (L.R. de Almeida, 1997, p. 69).

⁹ i.e. mesmo que se chegue ao resultado lógico da norma por meio de uma interpretação extensiva da mesma.

CAPÍTULO 3 – ENQUADRAMENTO LEGAL

3.1 A MISSÃO DA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA

A 06 de Novembro de 2007, é publicada em Diário da Republica a Lei 63/2007 aprovando a Orgânica da Guarda Nacional Republicana. A Guarda é, de acordo com o n.º 1 do artigo 1º da referida lei, “uma força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa”, tendo por missão “assegurar a legalidade democrática, garantir a segurança interna e os direitos dos cidadãos, bem como colaborar na execução política de defesa nacional, nos termos da Constituição e da Lei”, conforme o n.º 2 do mesmo artigo. Esta missão, enquanto missão geral, comporta em si todas as atribuições confiadas à GNR e que se encontram tipificadas neste diploma.

3.1.1 A MISSÃO FISCAL E ADUANEIRA DA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA

A missão fiscal e aduaneira da Guarda decorre das suas atribuições consignadas na lei que aprova a sua Orgânica, a Lei 63/2007.

Desde logo, a alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007 diz que constituem atribuições da Guarda: “prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira”. Mas a missão fiscal e aduaneira da GNR não se esgota por aqui. As alíneas c) e e) do n.º 2 do mesmo artigo, vêm ainda dizer que são também suas atribuições: “assegurar, no âmbito da sua missão própria, a vigilância, patrulhamento e intercepção terrestre e marítima, em toda a costa e mar territorial do continente e das Regiões Autónomas” e ainda “controlar e fiscalizar as embarcações, seus passageiros e carga, para os efeitos previstos na alínea anterior [alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007, já acima referida] e, supletivamente, para o cumprimento de outras obrigações legais”.

3.2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No desempenho da sua missão, a GNR baseia-se não só que a Lei 63/2007 dispõe, mas também em diversa legislação que confere à Guarda a necessária competência para intervir na área que regulamentam, como vamos agora ver.

3.2.1 O REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A Lei 15/2001 de 05 de Junho, veio revogar os anteriores Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA) e Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), aprovando o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), consagrando num só diploma as normas que constavam do RJIFNA, do RJIFA bem como outras disposições relativas a impostos especiais sobre o consumo, às infracções relativas a tributos cobrados pelas autarquias locais, e aos crimes relativos a contribuições e prestações para a Segurança Social que se encontravam dispersas por diplomas avulsos (Direcção dos Serviços de Justiça Tributária, 2004). “Este aplica-se aos factos de natureza tributária puníveis por legislação de carácter especial, e às infracções das normas reguladoras: das prestações tributárias; dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias; dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras; das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, que constituam crime, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial” (Direcção dos Serviços de Justiça Tributária, Secção Âmbito de Aplicação, 2004, §1), conforme o disposto no n.º 1 do artigo 1º do RGIT, aprovado pela Lei 15/2001 de 05 de Junho.

O objecto deste diploma são as infracções tributárias, considerando como tal, todo o facto típico, ilícito e culposo declarado como punível por lei tributária anterior, podendo as mesmas serem divididas em crimes e contra-ordenações, conforme os n.º 1 e 2 do artigo 2º.

Este diploma confere à Guarda competência, conforme o n.º 6 do seu artigo 35º, em conjugação com a alínea c) do artigo 1º do Código de Processo Penal (CPP), aprovado pela Lei 48/2007 de 29 de Agosto, para levantamento de auto de notícia perante crimes de natureza tributária, como forma de dar conhecimento da notícia do crime tributário ao Ministério Público. Uma vez adquirida a notícia do crime tributário, procedesse a inquérito sob direcção do Ministério Público conforme o n.º 1 do artigo 40º do RGIT, sendo que, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do RGIT presume-se delegada na Brigada Fiscal da GNR a competência para a investigação dos crimes aduaneiros. O RGIT prevê ainda no seu artigo 36º em conjugação com o n.º 6 do artigo 35º do mesmo diploma, a possibilidade de efectuar detenção em casos de flagrante delito, nos termos do disposto no

artigo 255º do CPP e ainda a possibilidade de levar a cabo as providências cautelares quanto aos meios de prova, em caso de urgência ou perigo na demora nos termos do artigo 249º do CPP, conforme o disposto no artigo 37º do RGIT.

3.2.2 O REGIME DOS BENS EM CIRCULAÇÃO

Em 2003 surge um novo diploma complementar ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei 394-B/84 de 26 de Dezembro, com o intuito de regulamentar “o regime dos bens em circulação [RBC] objecto de transacções entre os sujeitos passivos de IVA, nomeadamente quanto à obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham.” A criação do CIVA teve por base a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), implicando a necessária adopção de um sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), procurando um sistema de tributação uniforme em todos os Estados membros, conforme se pode ler no preâmbulo do actual CIVA em vigor.

Conforme o n.º 1 do artigo 13º do RBC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 147/2003 de 11 de Julho, tem competência para a fiscalização do cumprimento das normas previstas neste diploma, entre outras, a Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, tendo a legitimidade para “proceder à abertura das embalagens, malas ou outros contentores de mercadorias”, conforme o n.º 2 deste mesmo artigo, como forma de assegurar a eficácia da fiscalização. Com base neste diploma, a Brigada Fiscal da GNR tem ainda competência, de acordo com o n.º 4 do artigo 13º do RBC, para levantar Auto de Notícia¹⁰ sempre que verifique qualquer infracção às normas previstas neste diploma.

3.2.3 CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 566/99 de 22 de Dezembro, é aprovado o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), no qual se pretendeu codificar num só diploma, “o regime dos impostos especiais de consumo incidentes sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e sobre os tabacos manufacturado”, como se pode ler no preâmbulo deste diploma.

¹⁰ Salvo casos em que se trate de operações conjuntas com a Direcção-Geral dos Impostos ou com a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nas quais a competência para o levantamento do Auto de Notícia, será da competência dos funcionários destes organismos, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 13º do RBC, aprovado pelo Decreto-Lei 147/2003.

O artigo 1º deste código estabelece como seu objecto o regime dos impostos especiais de consumo harmonizados pelo direito comunitário, considerando como tal o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT), conforme as alíneas a), b) e c) do mesmo artigo. Este diploma incide, conforme o artigo 4º em conjugação com o número 1 dos artigos 48º, 70º e 81º do CIEC, no âmbito do álcool e as bebidas alcoólicas, sobre “as cervejas, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool”, no âmbito dos produtos petrolíferos e energéticos sobre “os produtos petrolíferos e energéticos, sobre quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante e sobre os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível” e ainda “sobre o tabaco manufacturado destinado ao consumo em todo o território nacional” respectivamente.

3.2.4 O IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS E O IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO

Com a publicação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, foram aprovados em simultâneo o Código do Imposto Sobre Veículos (CISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), ambos anexos a este diploma.

A publicação desta Lei teve como resultado a revogação de um conjunto de legislação que codificavam uma variedade de matérias mais dispersas, reunindo-as num só diploma, do qual resulta um “instrumento legislativo de maior importância, que vem superar muitas das insuficiências e contradições inerentes a um quadro legal produzido em diferentes momentos” (DGAIEC, 2007, p. 8).

Com a publicação desta Lei, inicia-se um “processo de reconversão da fiscalidade automóvel, diminuindo, por um lado, a importância financeira do imposto no acto da introdução no consumo, tendo sido, por outro lado, agravada a tributação em sede de imposto único de circulação, de forma a recuperar ao longo da vida útil do automóvel, os montantes deixados de cobrar no momento da matrícula do veículo” (DGAIEC, 2007, p. 8).

3.2.4.1 Código do Imposto Sobre Veículos

Conforme o n.º 1 do artigo 1º da Lei n.º 22-A/2007 de 29 de Junho, é aprovado o Código do Imposto sobre Veículos, em anexo a este diploma.

De acordo com o artigo 1º do CISV, o imposto sobre veículos visa onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, obedecendo ao princípio da equivalência.

Este imposto incide sobre automóveis ligeiros de passageiros, ligeiros de utilização mista, ligeiros de mercadorias, de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, autocaravanas, e motociclos, triciclos e quadriciclos conforme o disposto e definido no n.º 1 do artigo 2º do CISV, sendo que o referido imposto é gerado pelo “fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula nacional”, conforme o n.º 1 do artigo 6.º do CISV, entre outras previstas no n.º 2 do mesmo artigo, sendo que “são sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...) que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis e ainda as pessoas que de modo irregular introduzam no consumo os veículos tributáveis”, de acordo com os n.º 1 e 2 do artigo 3º do CISV. Assim sendo, verificado o facto gerador do imposto, o mesmo torna-se exigível, de acordo com o disposto no artigo 6º no momento da introdução no consumo, considerando-se como tal, o momento de apresentação do pedido de introdução no consumo dos operadores registados e reconhecidos e no momento de apresentação da Declaração Aduaneira de Veículos ou Complementar de Veículos pelos particulares conforme as alíneas a) e b) do n.º 1 do mesmo artigo, ou nos casos mencionados no n.º 2 do artigo 5º do CISV, no momento da ocorrência do facto gerador do imposto, ou se não for possível a sua determinação, no momento da respectiva constatação, de acordo com o n.º 2 do artigo 6.º do mesmo diploma.

No que âmbito da fiscalização do cumprimento das disposições deste diploma, diz o n.º 3 do artigo 64º do Anexo I à Lei 22-A/2007 de 29 de Junho, o CISV, “a fiscalização das disposições previstas neste código compete, [entre outras entidades], à Guarda Nacional Republicana, [no seu todo], em especial à respectiva Brigada Fiscal no que diz respeito à circulação dos veículos tributáveis e ao controlo da sua situação fiscal”.

3.2.4.2 Código do Imposto Único de Circulação

Conforme o n.º 2 do artigo 1º da Lei n.º 22-A/2007 de 29 de Junho, é aprovado o Código do Imposto Único de Circulação, em anexo II a este diploma.

Este imposto incide sobre os veículos matriculados ou registados em Portugal, organizando-os em sete categorias previstas no n.º 1 do artigo 2º do CIUC, Categorias A a G, sendo sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, de acordo com o n.º 1 do artigo 3º do mesmo diploma legal.

Constitui facto gerador do imposto, a propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional e a permanência do mesmo em território nacional por período superior a 183 dias de veículos não sujeitos a matrícula em Portugal, quando não sejam veículos de mercadorias de peso bruto igual ou superior a 12 toneladas, conforme o disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 6º do CIUC, tornando-se o mesmo exigível “no primeiro dia do ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E, e ao ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G”, conforme o n.º 3 do artigo 6º, em conjugação com o n.º 2 do artigo 4º.

Relativamente à competência para fiscalização, diz o n.º 1 do artigo 20º CIUC que “o cumprimento das obrigações impostas por este código é fiscalizado por todas as autoridades com competência para o efeito, designadamente, [entre outras] (...) pela Guarda Nacional Republicana”, sendo que com base no n.º 2 do mesmo artigo, “a autoridade ou agente da autoridade que verifique qualquer infracção ao presente código, e quando para tal tenha competência [com base do n.º 1 do artigo 20º do CIUC, com acabamos de ver], deve levantar auto de notícia e remetê-lo ao serviço de finanças da área onde foi cometida a infracção”.

Ocorrido o facto gerador do imposto, e tornando-se o mesmo exigível, dispõe o artigo 17º do mesmo diploma que o mesmo deverá ser liquidado pelo sujeito do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o registo do veículo, isto no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, conforme o disposto no n.º 1 do artigo supra referido, sendo que nos anos subsequentes, de acordo com o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, o imposto deve ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível.

A obrigação tributária por parte do sujeito passivo de imposto pode ser efectuada através da internet ou junto de qualquer serviço de finanças, conforme os n.º 2 e 3 do artigo 16º do CIUC, da qual resulta a emissão de um comprovativo de pagamento conforme o n.º 4 do mesmo artigo.

PARTE II – SUSTENTAÇÃO PRÁTICA

CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DO TRABALHO DE CAMPO

4.1 INTRODUÇÃO

O estudo até ao momento realizado permitiu adquirir um conjunto de conhecimentos, que servirão de base à fase de trabalho onde procurar-se-á aprofundar e analisar os mesmos.

Uma vez que este estudo não se revelou suficiente na recolha dos elementos necessários à detecção das lacunas na referida legislação, que se constituem como uma limitação ao cumprimento das atribuições da Guarda no âmbito fiscal e aduaneiro, foi realizada uma entrevista exploratória¹¹ da qual resultaram conhecimentos mais sólidos sobre a matéria e a identificação de diversas situações, entendidas como limitadoras do cumprimento das atribuições da GNR nesta área, que se apresentam como possíveis lacunas na legislação tributária.

No intuito de seguir uma metodologia científica rigorosa, foram nesta fase formuladas, com base nos conhecimentos até aqui adquiridos, as hipóteses de investigação, que serão posteriormente verificadas de acordo com os resultados obtidos da aplicação dos instrumentos de recolha de dados utilizados na fase que aqui se inicia.

4.2 HIPÓTESES

As hipóteses de investigação surgem da prossecução dos objectivos de investigação em busca das respostas às questões inicialmente formuladas. O desenvolvimento deste estudo permitirá a posterior verificação da validade das mesmas.

As hipóteses de investigação formuladas são as seguintes:

¹¹ A entrevista exploratória foi realizada no dia nove do mês de Junho do presente ano, na Escola da Guarda, em Queluz, tendo sido entrevistado o Sargento-Chefe Mira, do núcleo Fiscal da Direcção de Instrução desta Unidade. O resumo desta entrevista pode ser lido no Apêndice A, no qual se encontram explanadas todas as situações apontadas como limitadoras do cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR, decorrentes da legislação tributária.

✚ **Hipótese 1** - A missão fiscal e aduaneira da GNR decorre das suas atribuições, dispostas na Lei 63/2007 onde é aprovada a sua Orgânica. De acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007, constituem atribuições da Guarda “prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira”, e ainda com base nas alíneas c) e e) do n.º 2 do artigo 3º da mesma lei, são suas atribuições: “assegurar, no âmbito da sua missão própria, a vigilância, patrulhamento e intercepção terrestre e marítima, em toda a costa e mar territorial do continente e das Regiões Autónomas” e “controlar e fiscalizar as embarcações, seus passageiros e carga, para os efeitos previstos na alínea anterior [alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007, já acima referida] e, supletivamente, para o cumprimento de outras obrigações legais”.

✚ **Hipótese 2** - Os principais diplomas legais essenciais à GNR no cumprimento das suas atribuições fiscais e aduaneiras são: o RGIT, o RBC, o CIEC, o CISV e CIUC.

✚ **Hipótese 3** - As principais lacunas na legislação tributária que afectam a eficácia operacional da GNR no cumprimento da sua missão fiscal e aduaneira são:

- **Lacuna 1** - No âmbito do CISV, nos seus artigos 18º e 19º, encontra-se prevista a possibilidade dos veículos permanecerem em regime de suspensão de imposto nos locais de armazenagem, não podendo os mesmos de lá sair sem autorização expressa do Director de Alfândega territorialmente competente, não definindo no entanto que autorização é essa e em que condições é que os mesmos poderão de lá sair;
- **Lacuna 2** - Ainda no âmbito deste diploma, nos artigos 18º, 19º, 20º e 30º, são previstos prazos ao longo dos quais os veículos se encontram em suspensão de imposto após a ocorrência do facto gerador do mesmo, findo os quais deverá ser apresentada a DAV com vista à regularização da situação tributária do veículo, no entanto não define nenhum mecanismo de controlo que possibilite a contagem desse prazo;
- **Lacuna 3** - A próxima situação está igualmente relacionada com a fiscalização do cumprimento dos prazos de apresentação, neste caso à DGAIEC, do pedido de aplicação do regime de admissão temporária, a veículos matriculados em série normal noutro Estado-membro, por pessoas que se encontrem em Portugal em execução de missão de duração limitada, estágio ou estudo e mantendo noutro Estado-membro a sua residência e vínculos pessoais, conforme o disposto no artigo 34º do CISV;

- **Lacuna 4** - Passando agora ao CIUC no seu artigo 16º, estão definidas as condições em que é feita a liquidação do imposto e a respectiva emissão do comprovativo de pagamento, não definindo, no entanto, a obrigatoriedade de o veículo circular acompanhado desse mesmo comprovativo, pelo que o agente fiscalizador, no acto da fiscalização, não tem forma de apurar se o imposto se encontra liquidado ou não;
- **Lacuna 5** - O artigo 59º do RGIT, refere que são competentes para o levantamento do auto de notícia, perante situações de contra-ordenação tributária, entre outros, os órgãos de polícia criminal com competência para fiscalização tributária, não definindo no entanto, que órgãos são esses;
- ✚ **Hipótese 4** - A instituição não consegue encontrar soluções para resolver estes problemas, pois a sua resolução está para além das suas capacidades e como tal coloca as questões às entidades competentes na matéria, no sentido de obter respostas sobre o procedimento a tomar, que posteriormente difunde ao dispositivo;
- ✚ **Hipótese 5** - Nem todas as lacunas são uma limitação à missão fiscal e aduaneira da GNR, no entanto as que estão relacionadas com o cumprimento das suas atribuições fiscais e aduaneiras constituem de facto uma limitação ao cumprimento das mesmas.
- ✚ **Hipótese 6** - As lacunas na legislação tributária implicam por vezes a diminuição da capacidade de fiscalização ou mesmo a sua total ineficácia neste âmbito, o que reduz a possibilidade de actuação dos nossos militares no terreno em determinadas áreas específicas.
- ✚ **Hipótese 7** - As soluções necessárias passam pela urgente identificação das lacunas que afectam o cumprimento das atribuições da GNR e a sua comunicação às entidades competentes com vista à regulamentação dessas omissões.

4.3 MÉTODOS E TÉCNICAS

De acordo com Ghiglione e Matalon (2001, p. 105), "...considera-se que um processo de inquirição deve começar por uma fase qualitativa, sob a forma de um conjunto de entrevistas não directivas ou estruturadas, a que se segue uma fase quantitativa. Igualmente, entende-se que a aplicação de um questionário a uma amostra permite uma inferência estatística através da qual se verificam as hipóteses elaboradas no decurso da primeira fase...". Com base nisto, foram aplicadas nesta fase do trabalho, um conjunto de entrevistas a uma amostra seleccionada com base na sua experiência profissional e nos seus conhecimentos

sobre a matéria, ao que se seguiu a aplicação de questionários a todos os Comandantes de Destacamento Fiscal.

Sendo as entrevistas, “uma conversa com um objectivo” (Ghiglione e Matalon, 2001, p. 64), optou-se por levar a cabo uma “entrevista de estudo” (Ghiglione e Matalon, 2001, p.65) do tipo semi-directiva, na qual foi estabelecido um quadro de referência sobre o qual o entrevistado foi convidado a responder. Como forma de garantir a igualdade de critérios e o rigor científico em todas as entrevistas, o Guião da Entrevista¹² foi previamente elaborado e posteriormente aplicado a todos os entrevistados. Posteriormente as entrevistas foram transcritas como se podem ver nos Apêndices E, F e G e analisadas com base no Método de Análise Funcional e Categorização das Entrevistas em Classes¹³.

O objectivo da realização destas entrevistas foi de exploração e aprofundamento (Ghiglione e Matalon, 2001) de um determinado conjunto de conhecimentos, sobre os quais se tornava imperativo saber mais.

Foi ainda elaborado um Inquérito por Questionário, posteriormente aplicado a todos os CDF, com o objectivo de procurar saber qual o efeito que as lacunas na legislação tributária têm sobre o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da Guarda.

O questionário foi elaborado com base nos dados recolhidos das entrevistas já realizadas até à data e de todo o conhecimento teórico reunido na primeira fase deste trabalho. Procurou criar-se “um instrumento rigorosamente estandardizado tanto no texto das questões, como na sua ordem” (Ghiglione e Matalon, 2001, p. 110). Em relação às questões colocadas, foram incluídas questões, quanto ao conteúdo, que versavam sobre os factos e outras de opinião, sendo para tal colocadas questões, quanto à sua forma, abertas e fechadas (Ghiglione e Matalon, 2001).

Após a conclusão da primeira versão do questionário, os mesmos foram aplicados a uma amostra de teste¹⁴, para verificar a aplicabilidade dos mesmos e confirmar se as respostas correspondiam ao que se pretendia saber (Ghiglione e Matalon, 2001) o que permitiu a correcção de erros existentes tanto ao nível da estrutura do questionário, como na própria redacção das questões. Posto isto, foram aplicados à totalidade dos CDF, por serem

¹² Ver Apêndice C.

¹³ Este método consiste em analisar as entrevistas por objectivos, objectivos esses que serão posteriormente categorizados de acordo com a matéria e com a fase da entrevista a que dizem respeito. Cria-se então uma Matriz de Codificação Global das Entrevistas onde foram atribuídos códigos aos diversos assuntos tratados na entrevista, os quais foram posteriormente seleccionados e agrupados por categorias em tabelas independentes, designadas por grelhas de análise, onde posteriormente poderão ser analisadas cada uma por si, tratando uma área específica e onde se encontram reunidas as ideias essenciais de cada matéria, do conjunto das entrevistas realizadas.

¹⁴ A amostra seleccionada para aplicação dos pré-testes foi um conjunto de 10 Aspirantes do 13º Tirocínio Para Oficiais na Escola da Guarda.

aqueles que mais sentem as limitações decorrentes das lacunas na legislação tributária no desempenho das suas funções, o que, uma vez que a população total corresponde a um universo de 21 elementos, permitiu aplicar os questionários à totalidade da amostra e portanto obter a representatividade total da população escolhida, eliminando assim as margens de erro sempre resultantes da extrapolação dos resultados.

Os questionários foram aplicados aos CDF com recurso às tecnologias de informação actualmente em voga, tendo sido enviados por E-mail, tendo a resposta sido devolvida pelo mesmo meio. Posteriormente, os dados recolhidos foram introduzidos em SPSS, onde foram analisadas as variáveis de interesse e posteriormente exportadas para o Excel, onde os dados foram tratados e deram lugar a gráficos permitindo uma mais fácil leitura dos resultados.

4.4 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

4.4.1 AMOSTRA DAS ENTREVISTAS

A amostra à qual foram aplicadas as entrevistas é constituída por um conjunto de três Oficiais da Guarda de posto Major, com uma média de idades de 43 anos, a cumprirem serviço no dispositivo da Brigada Fiscal. As entrevistas foram realizadas no Porto, em Coimbra e em Lisboa entre os dias 25 de Junho e 15 de Julho de 2008. A aplicação das entrevistas restringiu-se a este universo que, embora não sendo representativo da população total que é a Guarda Nacional Republicana¹⁵, se entendeu ser aquele que melhores resultados poderia produzir. Do universo entrevistado todos desempenham funções de ligados à actividade operacional da Brigada Fiscal, sendo que todos eles lidam com a legislação tributária em estudo neste trabalho de investigação¹⁶.

4.4.2 AMOSTRA DOS QUESTIONÁRIOS

Os questionários foram aplicados a um universo de 21 elementos, todos eles a exercerem actualmente funções de CDF, o que equivale à totalidade dos mesmos, o que significa que a amostra seleccionada corresponde à população total que se pretende inquirir (Sarmiento, 2008).

¹⁵ A amostra foi seleccionada tendo como base os conhecimentos dos entrevistados sobre a matéria, sendo uma amostra não representativa do universo em estudo, mas sim uma amostra por conveniência, com base na qual se fez um estudo exploratório, no qual se obtiveram informações preciosas (Carmo e Ferreira, 1998).

¹⁶ Ver as respostas à pergunta 3 nos Apêndices E, F e G.

A amostra apresenta uma elevada dispersão de idades, pelo que estas foram agrupadas em quatro faixas etárias, como se pode ver no Gráfico 4.1, das quais a de maior frequência foi a de “Entre os 25 e os 29 anos” de idade e a de menor a de “Mais de 40 anos”. No que diz respeito ao tempo de desempenho de funções neste âmbito, os dados demonstram que quase metade (47%) dos CDF desempenham funções no âmbito fiscal e aduaneiro à menos de três anos, sendo que apenas 20% desempenha

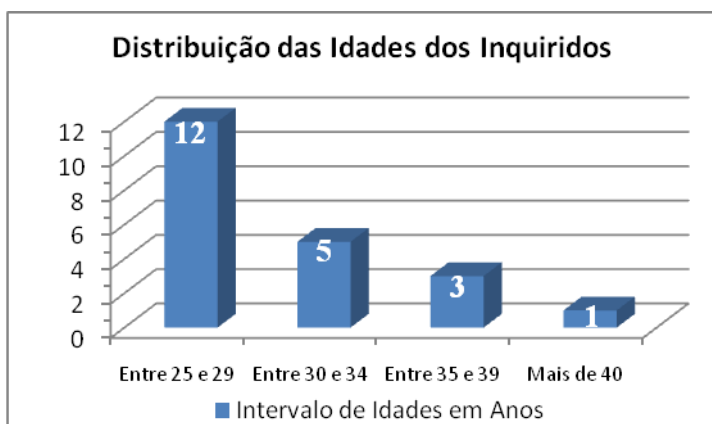


Gráfico 4.1: Distribuição das Idades dos Inquiridos

funções neste âmbito há mais de cinco anos, como se pode constatar da análise ao Gráfico 4.2.

Dos inquiridos todos eles afirmaram lidar com legislação tributária no desempenho das suas funções¹⁷ o que é natural tendo em conta que estamos a falar de Comandantes de Destacamento Fiscal, que levam a cabo o cumprimento da missão fiscal e aduaneira à Guarda atribuída.



Gráfico 4.2: Tempo de Funções

¹⁷ Ver Tabela I1.2, Apêndice I1

CAPÍTULO 5 – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1 INTRODUÇÃO

Como já foi referido, os dados recolhidos na fase de campo deste trabalho, resultam da aplicação dos dois instrumentos – as entrevistas e os questionários; apostando assim numa metodologia de inquirição mista, com uma fase qualitativa e outra quantitativa (Ghiglione e Matalon, 2001).

Antes da aplicação dos instrumentos de recolha de dados foi realizada uma entrevista exploratória¹⁸ com vista à exploração de conhecimentos que serviram de suporte para a realização da parte prática deste trabalho de investigação.

Posteriormente foram realizadas entrevistas com base num guião previamente elaborado, garantindo assim o necessário rigor científico na aplicação deste instrumento.

Posteriormente foram aplicados aos CDF um Inquérito por Questionário¹⁹, no qual se procurou fazer a confirmação dos elementos recolhidos nas entrevistas e na primeira parte deste trabalho e ainda de perceber quais as implicações que as lacunas na legislação tributária têm sobre a actividade desenvolvida pelos militares no terreno. Para isso, ninguém melhor que o seu Comandante directo, os CDF respectivos para transmitirem as dificuldades que assolam os seus homens no terreno, como a eles próprios no desempenho das suas funções.

5.2 ENTREVISTA EXPLORATÓRIA

Como resultado da entrevista exploratória, surge um conjunto de situações entendidas como limitadoras do cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR, presentes na legislação tributária, as quais carecem de prévia análise antes de serem consideradas como lacunas.

¹⁸ Ver Apêndice A.

¹⁹ Ver Apêndice I.

Por ser manifestamente impossível, dentro dos limites tanto ao nível de tempo disponível como ao nível do número de páginas impostas para a realização deste trabalho, estudar todas as situações detectadas²⁰, impôs-se a necessidade de seleccionar aquelas que constituem uma maior limitação ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira da Guarda. Para isso, foram apresentadas todas estas situações aos CDF nos questionários que lhes foram aplicados, para que estes se pronunciassem sobre se estas se constituíam como uma limitação ou em nada afectavam a actuação da GNR. Do resultado dos questionários²¹ foram seleccionadas as cinco limitações de maior frequência apontadas pelos CDF, sendo estas alvo de estudo enquanto limitações ao cumprimento da missão da Guarda.

5.3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADO DAS ENTREVISTAS

5.3.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESSENCIAL À GNR

Pergunta 4

É notório que existem alguns diplomas tributários que se revestem de especial importância tendo em conta as missões de maior volume da Guarda Nacional Republicana no âmbito fiscal e aduaneiro, conforme se pode ver na Tabela 5.1.

Tabela 5.1: Legislação tributária essencial ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.

Entrevistados:	LEA – Legislação Tributária essencial ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • O RGIT é a base, depois temos o Código dos IEC, legislação sobre o imposto sobre os veículos, o imposto único de circulação, regulamento de bens em circulação, sendo esta a legislação em que a Guarda mais fiscaliza (...). • O maior número de autos aqui levantados, em média mais de 60%, é no âmbito do Regulamento de Bens em Circulação (...). • (...) no âmbito do RGIT, e Imposto Especiais sobre o Consumo (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Temos logo na base, aquilo que eu costumo dizer que é a nossa Bíblia que é o Regime Geral das Infracções Tributárias, o RGIT. • (...) o novo Código do Imposto Sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, depois na matéria relacionada com a circulação de mercadorias, Decreto-Lei 147/2003 que regula estas questões (...). • Os diplomas em matéria de legislação tributária com que a Guarda, em sentido amplo, trabalha, são este, ainda que, somos nós Brigada Fiscal essencialmente, também é essa a nossa missão, teria que ser naturalmente assim não é, que fazemos o grande volume de trabalho nesta área (...)
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001 e Código do IVA. • Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001; regime do IVA na circulação de bens; legislação do Imposto Sobre veículos.

²⁰ Estas podem ser lidas na íntegra no Apêndice A1.

²¹ Ver Gráficos I1.1 e I1.2 no Apêndice I1.

Com base na opinião dos entrevistados, verifica-se que os principais diplomas essenciais ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR no desempenho da sua actividade operacional são: o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regulamento de Bens em Circulação, o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, o Código do Imposto Sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação, sendo a Brigada Fiscal essencialmente quem despenha esta missão na Guarda, segundo o Major Pronto (Comunicação Pessoal, 15 de Julho de 2008).

5.3.2 LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pergunta 5

Sobre a existência de lacunas na legislação tributária, os entrevistados são da opinião de que de facto existem algumas lacunas na legislação tributária, como demonstra a Tabela 5.2. De resto esta situação é inclusivamente vista como natural, até porque, citando o Major Pronto (comunicação pessoal, de 15 de Julho de 2008) “...não há legislação sem lacunas.”

Tabela 5.2: Existência de lacunas na legislação tributária

Entrevistados:	<u>ELT</u> – Existência de Lacunas na Legislação Tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none">• Há algumas lacunas (...).• (...) não há outra forma de controlar isto (...) e é um problema que vamos ter de viver com ele até que a lei seja alterada.• Não há forma de controlar.• É uma lacuna. Estamos à espera efectivamente que este problema seja resolvido (...)
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none">• Eu diria que não há legislação sem lacunas (...)• (...) há muitas lacunas na lei (...)• (...) não há grande forma de controlar isto.• Portanto não há forma de controlar com o rigor desejável, mas há formas de controlar.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none">• Algumas

5.3.3 ATITUDE DA INSTITUIÇÃO PERANTE AS LACUNAS

Perguntas 17 e 20

No entendimento dos entrevistados, a atitude da Guarda para com as lacunas na legislação tributária, passa por colocar estes problemas às entidades competentes, no sentido de procurar dar respostas aos problemas para posterior difusão destas ao dispositivo. Esta foram de agir, procura ainda identificar as dificuldades na aplicação desta legislação de forma a contribuir para a melhoria das leis, conforme demonstram as respostas dos entrevistados expostas na Tabela 5.3.

Tabela 5.3: Atitude da instituição perante as lacunas na legislação tributária

Entrevistados:	ATI – Atitude da Instituição perante as lacunas na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • A atitude da Guarda é de manifestar por escrito a quem de direito todas estas circunstâncias que temos estado a falar (...). • Estas questões têm sido colocadas ao Gabinete de Estudos e Inquéritos da Brigada Fiscal, onde colocamos estas nossas dúvidas e limitações, e de onde vamos obtendo respostas. Por sua vez, eu sei que, o Gabinete de Estudos e Inquéritos coloca efectivamente estas questões ao Comando-Geral (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • (...) tido uma atitude proactiva, procurando colocar as questões às entidades competentes, procurando resolver e colaborar para encontrar soluções, porque entendemos que é nosso dever, colaborar, dado as nossas competências onde temos o dever de serviço público que nos obriga a contribuir para a melhoria da lei e das leis, nomadamente sobre estas matérias em que temos uma competência específica.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • A GNR tem sido indiferente às limitações legais ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira que lhe está atribuída.

Na tentativa de perceber se a Guarda poderia fazer mais na procura da solução para estes problemas, foi ainda colocada a questão de qual seria a atitude desejável da instituição em busca de soluções para estes problemas. O essencial das respostas pode ler-se na tabela 5.4. Os entrevistados são da opinião que a atitude desejável da Guarda passa precisamente por aí, colocar as questões a quem de direito, procurando respostas para as transmitir ao dispositivo. Fica no entanto a ideia de que o trabalho desenvolvido não tem sido o esperado e como tal o resultado também não, conforme nos diz o Major Pronto (Comunicação pessoal, 15 de Julho de 2008): “É verdade que nos últimos anos mercê de estarmos em reestruturação, este trabalho não tem sido desenvolvido de uma forma tão, eu digo eficaz, ou tão profícua, melhor, como nós gostaríamos. Mas pronto, agora com a nova organização de certeza que serão constituídos os órgãos adequados para manter viva, digamos, esta chama da proactividade na Unidade de Acção Fiscal”.

Tabela 5.4: Atitude desejável da instituição perante as lacunas na legislação tributária.

Entrevistados:	ADI – Atitude desejável da instituição perante as lacunas na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) colocar estas questões a quem de direito e procurar dar uma resposta a quem está no terreno e se depara com estes problemas (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Nós temos na Brigada Fiscal um gabinete que é o Gabinete de Estudos e Inquéritos, chefiado por um oficial licenciado em Direito, que tem historicamente essa função, não nos demitimos é nós, na parte operacional, de dar as devidas sugestões e depois em colaboração com o Gabinete de Estudos e Inquéritos encontrarmos uma solução daquele que deve ser o parecer da Guarda. É verdade que nos últimos anos mercê de estarmos em reestruturação, este trabalho não tem sido desenvolvido de uma forma tão, eu digo eficaz, ou tão profícua, melhor, como nós gostaríamos. Mas pronto, agora com a nova organização de certeza que serão constituídos os órgãos adequados para manter viva, digamos, esta chama da proactividade na Unidade de Acção Fiscal.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • Deveria ter uma atitude activa junto do Ministério das Finanças para alertar e sensibilizar para os problemas e promover junto deste Ministério as alterações entendidas como necessárias à melhoria da eficácia da actuação da Guarda.

5.3.4 CUMPRIMENTO DAS MISSÕES ATRIBUÍDAS À GNR

Pergunta 18

Na opinião dos entrevistados estas lacunas não inviabilizam o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR, constituindo-se apenas como um desafio. Há, no entanto, quem considere que fica algo por fazer nesta matéria. Citando o Major Magalhães: “Eu acho que se cumpre parcialmente a missão da guarda, na sua totalidade não” (Comunicação pessoal, 2008), conforme se pode ver na tabela 5.5. de acordo com o Major Pereira, embora estas se possam efectivamente constituir como uma limitação ao cumprimento destas atribuições da GNR, não são um obstáculo de tal ordem que inviabilize o seu cumprimento, pois estas, ainda que contra todas as limitações impostas, são pela Guarda cumpridas.

Tabela 5.5: Cumprimento das missões atribuídas à Guarda Nacional Republicana

Entrevistados:	<u>CMA</u> – Cumprimento das missões atribuída à Guarda Nacional Republicana.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • Eu acho que se cumpre parcialmente a missão da guarda, na sua totalidade não (...). • (...) agora temos também a consciência de que há realmente algo que podia melhorar e que vai melhorando, até com a experiência adquirida ao longo do tempo e também, penso eu, devido a uma rápida capacidade flexibilidade e de adaptação tão justa quanto possível que nós temos como militares que somos (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • (...) nós tomamos isto como desafios. Desafios de duas formas: desafios que nos permite ter uma visão construtiva da questão que nos permite propor à entidade competente, ou ao próprio legislador, uma solução para o problema, e desafios que muitas vezes a própria solução esta na lei, basta nós termos a capacidade de a interpretar correctamente. • (...) proactividade. • (...) não devemos perder a capacidade de colocar as nossas dúvidas porque sem essas dúvidas é impossível que o sistema melhore.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • (...) podem efectivamente limitar o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR. • (...) não constituindo as lacunas na legislação tributária obstáculo significativo ao cumprimento das atribuições da GNR.

5.3.5 SOLUÇÃO NECESSÁRIA PARA O PROBLEMA

Pergunta 19

Para os entrevistados há formas de solucionar, ou pelo menos de ultrapassar, as limitações impostas por estas lacunas, conforme podemos ver na Tabela 5.5.

Tabela 5.6: Solução para ultrapassar as lacunas existentes na legislação tributária

Entrevistados:	SUL – Solução para ultrapassar as lacunas existentes na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) A única solução possível é a alteração da lei (...). • (...) é um problema que vamos ter de viver com ele até que a lei seja alterada. • Em termos de matéria fiscal e aduaneira os próprios Estados são soberanos, e pese embora se tenda para uma harmonização fiscal, há uma discrepância muito grande, e enquanto esta se mantiver, há a tentação de se infringir essa legislação, e quanto mais vasta for essa legislação e mais lacunas tiver, mais disponibilidade há para a infringir, agora eu penso que só através de mediadas comunitárias únicas se poderá ultrapassar esta lacuna (...). • Eu penso que algumas delas passam pela alteração dos diplomas, ou pelo menos procedimentos e aditamentos a estas lacunas que a lei efectivamente contém (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Porque a única solução eficaz é a harmonização fiscal na União Europeia. Quando houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel em todos os países da União Europeia as diferenças passarão a ser mínimas, portanto enquanto não houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel, este problema não é sanável, do meu ponto de vista. • (...) que todos nós deveríamos estar mais obrigados a cooperar. • E este é que é o grande problema que julgo que todos nós temos de procurar combater que é fazer melhores leis, não apenas no sentido legístico, mas sobretudo no sentido da aplicação prática da lei. • Portanto tornar as leis melhores com a colaboração de quem as aplica directamente.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • A solução passa, assim, pela adopção de modernos procedimentos de controlo e pela alteração de mentalidades de quem fiscaliza. • A solução para ultrapassar lacunas na legislação tributária passa muito pela sensibilização e envolvimento da DGCI e da DGAIEC para que sejam introduzidas às adequadas alterações na legislação.

Na maioria das situações impõe-se necessariamente a alteração da lei, quer seja pela revogação de diplomas ultrapassados e a sua substituição por outros mais completos, ou apenas aditamentos a estes. A Guarda deverá desempenhar aqui um papel fundamental ao nível da colaboração com outras entidades, desde logo no momento da criação destes diplomas, no sentido de melhorar as leis, em termos da sua aplicação prática ao seu destinatário e posteriormente através da colaboração entre entidades no âmbito da aplicação da mesma (Major Pronto, Comunicação Pessoal). Por outro lado, o sistema ideal passaria por uma harmonização fiscal e criação de medidas comunitárias comuns ao nível da União Europeia, o que eliminaria desde logo, muitos dos problemas com que a Guarda se depara na aplicação desta legislação, nomeadamente ao nível da tributação automóvel.

Até lá deverá ser feito, internamente, um esforço na uniformização de procedimentos e no sentido de esclarecer as questões levantadas pelos militares no terreno.

5.4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS

5.4.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pergunta 8

Os resultados plasmados no Gráfico 5.1, que traduz a resposta à questão oito, mostram que todos os inquiridos consideram que o RGIT, o RBC e o CIEC são diplomas essenciais ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneira da GNR. Logo a seguir vem o CIUC e CISV que consta da opinião da maioria dos inquiridos com 19 a manifestarem esta opinião, tendo ainda 13 CDF considerado o CIVA também importante na prossecução destas atribuições e 10 o CACDA.

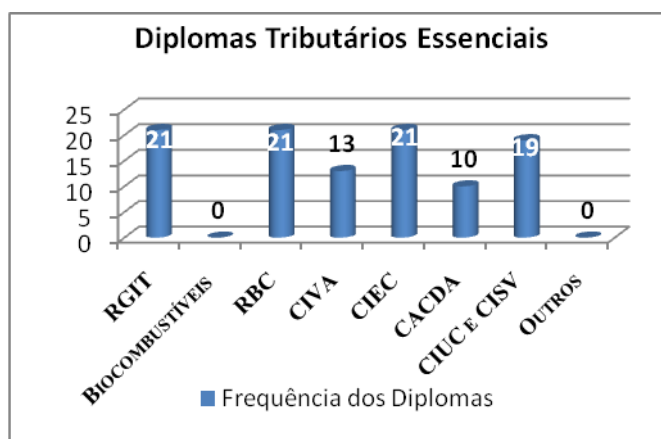


Gráfico 5.1: Diplomas Tributários Essenciais

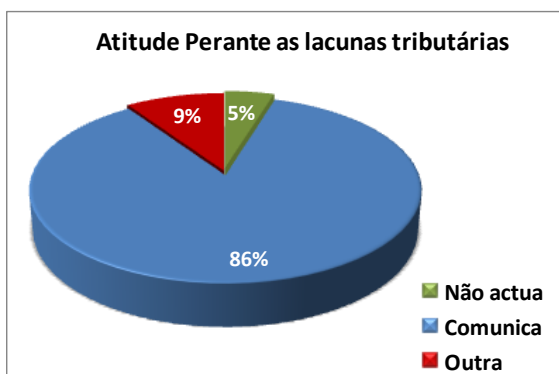
5.4.2 LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Perguntas 9, 11 e 13

De facto os inquiridos consideram que existem nesta legislação lacunas que condicionam o cumprimento das atribuições da GNR, sendo que, num universo de 21 apenas um não considera a existência destas, conforme se pode ver na Tabela H1.2 no Apêndice I1. Os CDF, são da opinião que a supressão destas lacunas poderia trazer melhorias nos resultados à Instituição, conforme mostra o Gráfico 5.2, onde 5% considera que a eliminação destas lacunas melhoraria em “Pouco”, 38% respondeu “Alguns”, 33% é da opinião que iria melhorar em “Muito” e 24% “Bastante”.



Gráfico 5.2: Melhorias nos Resultados



Questionados sobre a sua atitude perante estas lacunas, constata-se que a grande maioria dos inquiridos, cerca de 86%, coloca a questão superiormente e fica a aguardar a resposta, sendo que apenas um inquirido (5%) afirmou não actuar perante estas situações, havendo ainda 9% que afirmaram actuar de forma diferente das aqui previstas, conforme o

Gráfico 5.3: Atitude perante as lacunas tributárias Gráfico 5.3. Estes 11% num universo de 21 inquiridos correspondem a dois CDF, que perante as lacunas na legislação tributária solicitam às entidades competentes esclarecimentos sobre a matéria e coordenam com as mesmas a forma de garantir o serviço e o cumprimento da missão. Sobre a atitude da

instituição perante as lacunas na legislação tributária, demonstra o Gráfico 5.4, que a maioria dos inquiridos considera que a Guarda tem dado respostas pontualmente, mas muitos problemas continuam à espera de resposta, com 57% de

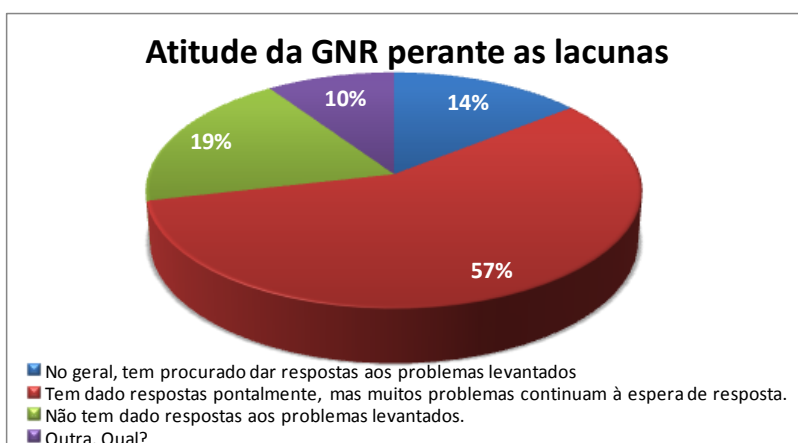


Gráfico 5.4: Atitude da GNR perante as lacunas

respostas, 19% disse que a instituição não tem dado respostas aos problemas levantados, 14% considera que no geral, a Guarda tem procurado dar resposta aos problemas levantados e 10% têm outra opinião, sendo que este último caso, diz respeito a dois CDF que partilham da opinião que a GNR “raramente responde, mas quando o faz tal acontece sempre muito tardiamente e já quando os destacamentos tiveram de tomar uma posição

sobre a matéria em questão” (Citação).

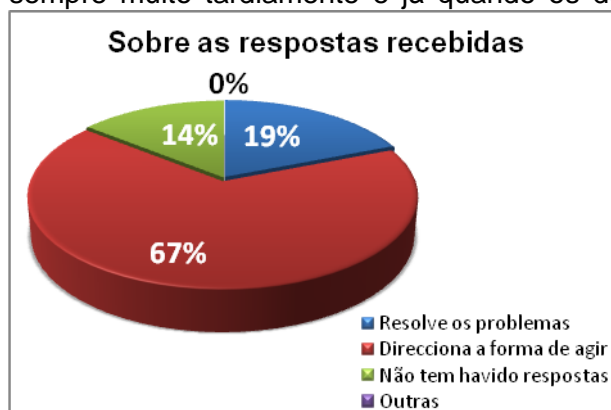


Gráfico 5.5: Sobre as respostas recebidas

Questionados sobre as respostas que recebem do escalão superior, conforme se pode ver no Gráfico 5.5, 67% considera que as respostas que recebem não solucionam o problema, mas contêm directivas sobre a forma de agir, 19% considera no entanto que estas respostas no geral conseguem

resolver o problema e 14% afirma que não tem recebido respostas às questões que coloca superiormente.

Há ainda a referir que quanto às soluções passíveis de resolver as diversas situações apresentadas, no geral, foram vários os CDF (oito) que responderam que deveria ser criado na GNR um órgão ao qual poderiam ser endereçadas as questões que lhes surge no terreno, o qual seria responsável por colocar estas questões às entidades competentes, realizar estudos nessa área e difundir posteriormente ao dispositivo esclarecimentos sobre a matéria aos militares conforme se pode ver na Tabela I1.7 no Apêndice I1. Ainda na mesma tabela podemos ver uma outra resposta também aqui frisada pelos inquiridos, havendo quatro respostas neste sentido, sobre a necessidade de maior formação dos militares nesta área específica de elevada exigência, pois os mesmos consideram que os militares chegam ao terreno sem a necessária formação para lidar com este tipo de legislação.

5.4.3 APRESENTAÇÃO DAS LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Irão agora ser apresentados os problemas na legislação tributária que os CDF consideram ser as que mais limitam o cumprimento da missão da GNR. Para uma mais fácil leitura dos gráficos, foram atribuídos códigos às diversas situações apresentadas aos CDF como hipotéticas lacunas na legislação tributária²².

Posto isto e analisando agora as respostas dos CDF, as maiores limitações decorrentes da legislação tributária que afectam o cumprimento da missão da Guarda no âmbito fiscal e aduaneiro são as seguintes:

CISV2 – Perante esta situação as respostas dos inquiridos demonstram que a grande maioria concorda que esta é de facto uma limitação ao cumprimento da missão da Guarda neste âmbito. Dos inquiridos, 11 responderam concordo e dois concordo totalmente, tendo oito respondido que discordam.

CISV3, CISV4 e CISV6 – As respostas dos CDF são esclarecedoras das limitações trazidas por estas situações. Na primeira situação, **CISV3**, sete responderam que concordam totalmente, oito que concordam e apenas seis se mostraram discordantes. Na segunda situação, **CISV4**, os resultados são semelhantes. Dos inquiridos oito responderam que concordam totalmente, sete que concordam e novamente seis discordaram. Por fim, no

²² Sobre isto, ver Apêndice A1 – As lacunas na legislação tributária, onde poderão ser lidas todas as situações apresentadas como possíveis lacunas existentes na legislação tributária que limitam o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR e o respectivo código atribuído a cada uma delas para um mais fácil tratamento e análise dos dados.

último caso, **CISV6**, as respostas são mais conclusivas. Dos 21 inquiridos, quatro responderam que concordam totalmente, 15 que concordam, havendo apenas dois inquirido que consideram que esta situação não constitui uma limitação ao cumprimento das missões da GNR neste âmbito, tendo discordado.

CISV8 – As respostas, nesta situação, também são conclusivas, dos 21 inquiridos praticamente todos mostraram concordar que esta situação é de facto uma limitação que eles enfrentam, tendo apenas um respondido que discorda.

CIUC – Nesta questão dos inquiridos, oito concordam totalmente que esta lacuna se constitui como uma limitação, sete responderam que concordam, havendo seis a responder que não concordam que esta lacuna se constitua uma limitação ao cumprimento das atribuições da Guarda.

RGIT1 – Perante esta questão, a resposta dos inquiridos demonstra que estes, concordam que esta lacuna se constitua como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR, tendo três respondido que Concordam Totalmente, 12 que Concordam, havendo ainda seis a discordar.

5.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Da análise dos resultados é possível verificar que os **principais diplomas** utilizados pela GNR no cumprimento das suas atribuições são o **RGIT**, que de acordo com o Major Pronto, se constitui como “...a nossa Bíblia...” (Comunicação pessoal, 15 de Julho de 2008), logo a seguir vem o **RBC**, em que, segundo o Major Magalhães, é no âmbito deste que a Guarda mais fiscaliza (Comunicação pessoal, 2008), o **CIEC**, o **RBC**, o **CISV** e o **CIUC**, o que se pode confirmar pela análise ao Gráfico 5.1.

Quanto às lacunas, foram detectadas algumas situações em que a legislação tributária se constitui como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR, no entanto e de acordo com o Professor Marcelo Rebelo de Sousa (1997), estas carecem de análise²³ para que cheguemos de facto à conclusão de que estamos perante uma lacuna na legislação.

CISV2 – A primeira situação, no âmbito dos artigos 18º e 19º do CISV, reside no facto de não haver previsão sobre o tipo de autorização que possibilita que os veículos em suspensão de imposto possam sair dos locais de armazenagem, não definindo ainda em que situações poderão os mesmos de lá sair. O que a lei diz é: “...não sendo permitido que os veículos usados dele saiam **sem autorização expressa** do director da alfândega

²³ Ver Apêndice L – As lacunas jurídicas.

territorialmente competente...” (negrito do autor), conforme diz os n.º 3 do artigo 18º e 19º do CISV. De facto, “esta autorização não está regulamentada. O legislador fala nela, mas não concretiza, a própria lei não concretiza” (Comunicação Pessoal, Major Pronto, 15 de Julho de 2008). Ora neste sentido, **impõe-se a necessidade de regulamentação**, no entanto não parece haver aqui uma limitação, pois gozando os Directores de Alfândegas de uma certa “soberania” usando a expressão utilizada pelo Major Pronto²⁴, estes é que definem na sua circunscrição qual a forma dessa autorização e para que efeitos será emitida. De facto parece haver aqui uma lacuna, no entanto, uma vez que à Guarda apenas importa que o veículo circule com a necessária autorização expressa do Director da Alfândega competente e não a forma da referida autorização, esta lacuna **não se constitui como uma limitação** ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.

CISV3, CISV4, CISV6 e CISV8 - A próxima situação está relacionada com o controlo dos prazos de permanência dos veículos em território nacional em suspensão de imposto e aqui podemos juntar as situações **CISV3, CISV4, CISV6 e CISV8**. O problema que se impõe em todas elas é a fiscalização do cumprimento dos prazos de para entrega da DAV ou do pedido à DGAIEC de aplicação do regime de admissão temporária no caso do **CISV8**, por falta de um mecanismo que permita a contagem desse prazo. Parece aqui haver uma lacuna, lacuna essa que surge como resultado da adesão de Portugal ao espaço único, abolindo as fronteiras e deixando assim de haver forma de controlar a entrada dos veículos em território nacional, o que impõe uma **grande limitação** ao cumprimento das atribuições da GNR, **limitando a sua capacidade de fiscalização**. Por outro lado, o número 1 do artigo 22º do CISV prevê a notificação aquando da detecção de um veículo com matrícula estrangeira válida a circular em Portugal, do seu proprietário para apresentar a DAV à Alfândega territorialmente competente no prazo máximo de 2 dias úteis. Perante isto, há uma divergência de opinião entre os que ao detectarem um veículo a circular em território nacional com matrícula estrangeira entendem que devem notificar o seu proprietário para no prazo de dois dias se apresentar na Alfândega territorialmente competente para apresentação da DAV (Major Magalhães, Comunicação pessoal, 2008) e aqueles que entendem que essa notificação é da exclusiva competência da autoridade administrativa competente e como tal não notificam o condutor (Major Pronto, Comunicação pessoal, 2008). A utilização do acto de fiscalização para atestar a presença do veículo em território nacional é uma outra forma encontrada para controlar a contagem do prazo, o que, tanto num caso como no outro, não sendo a forma mais eficaz de fiscalizar nesta matéria, acabam por ser as únicas possíveis, sendo que importa aqui frisar que no primeiro caso podemos

²⁴ Ver resposta à pergunta 13, Apêndice G.

estar a correr o risco de estarmos a ir além daquilo que a lei prevê, pois o que esta diz é: “As entidades que no exercício das suas competências de fiscalização detectem em circulação um veículo com matrícula estrangeira válida, provisória ou definitiva, relativamente ao qual não tenha sido apresentada **atempadamente** a DAV, (...) devem notificar o proprietário...” (negrito do autor), portanto a notificação terá lugar quando a DAV não tenha sido atempadamente apresentada e agora a questão que se coloca é de como se consegue saber se o proprietário ainda está dentro do prazo limite para a sua apresentação, ou se já o ultrapassou? Portanto em último caso corre-se o risco de notificar alguém que acabou de entrar em Portugal nesse mesmo dia e que a partir do momento em que for notificado terá apenas dois dias para fazer a apresentação da DAV, quando numa situação normal dispunha dos 20 dias a que por lei tem direito e portanto estaria aqui a ser fortemente restringido desse direito.

Urge portanto a necessidade de esclarecimento nesta matéria até que haja uma alteração da lei, ou até que sejam criadas medidas comunitárias comuns a este nível, com vista à uniformização da tributação automóvel, momento a partir do qual este problema se deixa de colocar, o que de resto vai de acordo com a opinião dos entrevistados como se pode ler nos Apêndices E, F e G.

CIUC – A próxima questão levanta-se por não haver neste diplomada previsão legal que obrigue a que a viatura para circular se tenha de fazer acompanhar do comprovativo de pagamento do imposto, o que torna impossível ao agente fiscalizador verificar a situação em que se encontra a regularização do mesmo. Porém neste caso, **não parece haver aqui qualquer lacuna** na legislação. De facto, olhando para o disposto no artigo 5º da Lei n.º 22-A/2007, este prevê a celebração de protocolos entre as forças da autoridade e diversas entidades, com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização, neste caso, do IUC. Ora encontra-se aqui expressa a intenção de disponibilizar às forças de segurança as necessárias informações, através de acesso a bases de dados que permitam aos agentes fiscalizadores no momento da fiscalização verificar se o respectivo imposto se encontra efectivamente liquidado ou se encontra em falta, não sendo necessária a utilização do comprovativo de pagamento da parte do contribuinte, constituindo este apenas mais uma garantia de segurança para este último. Embora exista de facto aqui uma grande limitação no âmbito da fiscalização do cumprimento das obrigações previstas neste diploma, **não há aqui uma lacuna na legislação**, pois não era esse o objectivo do legislador e portanto basta que sejam celebrados os referidos protocolos com vista à disponibilização do acesso às bases de dados do Ministério das Finanças aos militares da Guarda para que este problema seja sanado.

RGIT – Agora no âmbito do **RGIT**, foi levantada a questão de a quem se estaria o legislador ao referir-se que são competentes para levantamento de auto de notícia em matéria de contra-ordenação tributária, os órgãos de polícia criminal com competência para fiscalização tributária. A resposta encontra-se na Lei Orgânica da GNR, a qual, no caso da anterior, atribuía essa competência à Brigada Fiscal com base nos artigos 7º em conjugação com o 70º da anterior Lei Orgânica, Decreto-Lei 231/93, missão atribuída actualmente à Unidade de Acção Fiscal, de acordo com o número 1 do artigo 41º da Lei 63/2007. Desta forma a lei torna-se clara e não deixa dúvidas, o que de resto vem até clarificado na circular n.º 3/2006 – F da 3º Repartição. Esta explica que são competentes para levantamento de auto de notícia em matéria de contra-ordenação tributária os militares da Brigada Fiscal, não tendo o restante dispositivo da Guarda competência para tal, tendo apenas competência para elaborar participação como forma de transmitir a notícia da infracção. Perante isto, verifica-se que **não estamos perante uma lacuna** na legislação tributária pois parece haver uma clara intenção do legislador em atribuir essa competência à Brigada Fiscal da GNR e não ao restante dispositivo, caso contrário não teria consagrado na norma o conceito de “órgão de polícia criminal com competência para fiscalização tributária”²⁵, o que nos remete indubitavelmente para a Brigada Fiscal, actualmente em fase de transição rumo à UAF, como já foi referido. Mais ainda, além de não estarmos perante uma lacuna na legislação, esta nem tão pouco se constitui como uma limitação, pois o número de participações que chegam à Brigada Fiscal vindos do restante dispositivo é bastante reduzido e portanto este problema nem se chega a por em questão.

Quanto à forma como a GNR lida com estas lacunas, a opinião dos entrevistados indica que **a Guarda tem feito algum esforço na procura das respostas**, colocando estas questões às entidades para tal competentes, no entanto, parece que este esforço não tem sido o esperado. “É verdade que nos últimos anos mercê de estarmos em reestruturação, **este trabalho não tem sido desenvolvido de uma forma tão**, eu digo **eficaz**, ou tão profícua (...), como nós gostaríamos” (negrito do autor) (Major Pronto, Comunicação Pessoal, 15 de Julho de 2008). Esta opinião é inclusivamente partilhada pelos CDF, o que resulta da análise do Gráfico 5.5 no qual se pode ver que embora haja um esforço da instituição na procura das respostas aos problemas levantados, quase um quinto dos inquiridos ainda afirma que a instituição não tem dado respostas aos problemas levantados, o que demonstra que continua a haver trabalho nesta matéria que fica por fazer.

Sobre as lacunas na legislação tributária, de facto, a opinião dos entrevistados é unânime. Estes consideram que **existem de facto lacunas** nesta legislação, o que de resto é para

²⁵ Artigo 59º do Regime Geral das Infracções Tributárias

eles entendido como natural: “Eu diria que não há legislação sem lacunas” (Major Pronto, Comunicação Pessoal, 15 de Julho de 2008), o que corresponde com a opinião dos CDF como se pode ver na Tabela I1.2, no Apêndice I1, onde inclusivamente se pode ver que estes entendem que se as mesmas fossem supridas, a Guarda poderia obter daqui melhores resultados na sua atuação. Isto vai aliás ao encontro do que já tínhamos visto aquando do estudo das lacunas na legislação tributária, onde segundo o Professor Marcelo Rebelo de Sousa o “Direito (...) **não é um sistema completo** ou perfeito, mas um sistema que busca essa perfeição” (1991, p.57) (negrito do autor) e é natural e portanto facilmente compreensível que o legislador não tenha contemplado na lei todas as situações. Importa agora analisar se essas lacunas se constituem ou não como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR.

A opinião do Major Magalhães (Comunicação pessoal, 25 de Junho de 2008) parece não deixar margem para dúvidas: “Eu acho que se **cumpre parcialmente a missão da guarda, na sua totalidade não** (...)” (negrito do autor). No entanto o Major Pronto parece não partilhar da mesma opinião, sendo algo mais cauteloso na sua resposta. Segundo este, há de facto o entendimento de que **a lei não é perfeita** e de que há a necessidade de ser feito um esforço no sentido de a melhorar, no entanto este encara estas lacunas não como limitações mas sim como desafios que nos são colocados e para os quais temos de procurar respostas seja pela interpretação da lei, seja colocando as questões junto das entidades competentes.

Há ainda que analisar esta questão à luz das “lacunas” que anteriormente analisamos. Olhando a estas, facilmente percebemos que nem todas são efectivamente lacunas e que além do mais **nem todas as lacunas se constituem como limitações** ao cumprimento das atribuições da Guarda, no entanto como foi demonstrado, há de facto alguma que se constituem como uma limitação ao cumprimento destas atribuições, comprometendo a capacidade de intervenção da Guarda neste âmbito abrindo as portas à fuga aos impostos e daí que ainda que se cumpram as missões da Guarda dentro das capacidades que esta tem e dentro dos limites que lhe são impostos, **há algo que fica por fazer por estar além daquilo que lhe é possível alcançar.**

Quanto às soluções estas deverão ser ponderadas caso a caso. Na opinião do Major Pronto, há uma necessidade de se levar a cabo um **maior esforço de coordenação** com entidades externas com as quais trabalhamos e as quais enquanto competentes nas matérias que lhes dizem respeito, nos poderão dar todos os esclarecimentos e orientações necessários para orientarmos a nossa actuação no sentido mais correcto, permitindo a realização de um esforço conjunto para o objectivo comum de um sistema tributário mais

perfeito, o qual passa necessariamente pela cooperação na feitura das leis logo à partida, na qual o contributo da Guarda será sempre precioso enquanto entidade aplicadora das mesmas.

Por outro lado a **harmonização fiscal na União** Europeia nomeadamente ao nível da tributação automóvel impõe-se como única e necessária solução para ultrapassar estas incapacidades que a Guarda enfrenta nos dias de hoje no controlo da regularização da situação fiscal de veículos com matrícula estrangeira em território nacional, sendo que de outra forma nenhuma medida será completamente eficaz pois proibir os veículos de circularem sem a situação regularizada seria o mesmo que fechar as fronteiras, o que é impensável desde a nossa adesão à União Europeia.

Atendendo ainda às respostas abertas dos CDF, parece ser notório que os mesmos sentem a **falta de um órgão responsável por leva a cabo o estudo deste tipo de questões**, procurando respostas junto a entidades competentes e difundido esclarecimentos ao dispositivo, além de que consideram ainda que **os militares não têm a necessária formação para lidar com uma matéria de tão grande especificidade e reconhecida exigência**, pelos que os militares que lidam directamente com esta matéria deveriam receber uma formação mais rica no âmbito da legislação tributária, orientada para a missão da Guarda. Por fim, o esforço feito no seio da Instituição deverá ser potenciado no sentido de esclarecer estas questões, o que, centralizando esta missão num órgão único com essa tarefa específica, que seja responsável não só por colocar as questões a quem de direito, como também de difundir as respostas e ainda emanar directivas no sentido de uniformizar procedimentos, constituindo indubitavelmente uma mais-valia incalculável para a Instituição.

CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 INTRODUÇÃO

Sendo o objectivo principal deste TIA a criação de um estudo científico do qual se possam extrair os conhecimentos reunidos, as conclusões alcançadas e o raciocínios de suporte às mesmas, este sexto capítulo reveste-se de uma importância fulcral, como fecho do trabalho, abrindo no entanto as portas a toda uma área de investigação que a partir daqui se impõe que se vá mais longe. Resta esperar que a investigação nesta área não se fique por aqui, para que os resultados obtidos não se revelem inúteis e todo o trabalho produzido o tenha sido em vão.

6.2 LIMITAÇÕES À INVESTIGAÇÃO

Ao longo da elaboração deste trabalho de investigação impuseram-se algumas limitações, que embora não tenham inviabiliza a sua realização, acabaram por condiciona-la.

A primeira limitação prende-se com o prazo disponível para realizar um trabalho do nível que se nos impôs, o qual inúmeras vezes teve que ser conjugado com questões de serviço às quais fomos solicitados. Como consequência algumas entidades que foram recomendadas para serem ouvidas no âmbito de entrevistas acabaram por se revelar indisponíveis no intervalo de tempo disponível para realização do trabalho, havendo ainda casos em que situações de serviço motivaram sucessivos adiamentos das entrevistas que quase resultaram na impossibilidade da realização das mesmas, obrigando mesmo à sua realização em data posterior à aplicação dos Questionários aos CDF, contrariando assim o que estava inicialmente previsto.

Posteriormente o reduzido limite de páginas impôs nova limitação, que levou a que tivesse de ser seleccionada a matéria essencial e deixada de fora aquela que, não sendo acessória, não revestia da mesma importância daquela que não poderia deixar de figurar num trabalho deste tipo, procurando assim cumprir os limites que nos foram impostos segundo as normas da Academia Militar.

Ao longo da realização deste trabalho verificou-se ainda que este tema carecia de um estudo mais exaustivo, devido tanto à sua complexidade, como também à importância de que se revestia, o que se revelou, no entanto, impossível atendendo aos limites impostos e já acima referidos.

Há que realçar que a principal dificuldade sentida esteve relacionada com a dificuldade da matéria, aliada a uma legislação extremamente vasta e dispersa por vários diplomas, o que aliado ao facto de este ser um assunto em que há muitas incertezas e poucas convicções, constituiu uma dificuldade acrescida durante toda a elaboração deste TIA.

6.3 VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES INICIALMENTE FORMULADAS

✚ **Hipótese 1** - Com base na análise da legislação levada a cabo na primeira fase deste trabalho o que foi posteriormente confirmado com a realização da entrevista exploratória, foi possível verificar que a missão fiscal e aduaneira da GNR é aquela que decorre das atribuições à Guarda cometidas e dispostas na Lei 63/2007, sendo elas: “prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira”, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 3º desta lei e ainda com base nas alíneas c) e e) do n.º 2 do artigo 3º da mesma lei, “assegurar, no âmbito da sua missão própria, a vigilância, patrulhamento e intercepção terrestre e marítima, em toda a costa e mar territorial do continente e das Regiões Autónomas” e “controlar e fiscalizar as embarcações, seus passageiros e carga, para os efeitos previstos na alínea anterior [alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007, já acima referida] e, supletivamente, para o cumprimento de outras obrigações legais”, o que vem confirmar a hipótese inicialmente levantada.

✚ **Hipótese 2** - Dos dados recolhidos na pesquisa de campo foi possível verificar que os principais diplomas tributários com base nos quais a Guarda trabalha são o RGIT, o RBC, o CIEC, o CIUC e o CISV, o que confirma esta hipótese.

✚ **Hipótese 3** - *As principais lacunas na legislação tributária que afectam a eficácia operacional da GNR no cumprimento das suas atribuições são:*

- **Lacuna 1** – Nesta situação parece de facto haver aqui uma lacuna na legislação tributária, no entanto, como foi demonstrado, esta não constitui uma limitação ao cumprimento das atribuições da Guarda Nacional Republicana, pois está na esfera de actuação dos Directores de Alfândegas e não dos militares da Guarda;

- **Lacuna 2** – Perante esta situação, há de facto a falta de previsão de um mecanismo de controlo, falta essa que se constitui como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR neste âmbito. Estamos portanto, perante uma lacuna na legislação tributária que em muito condiciona, praticamente inviabilizando, a eficaz fiscalização dos preceitos legais previstos neste diploma;
- **Lacuna 3** – Esta situação está relacionada com a anterior e o efeito que produz é o mesmo. O facto de não haver previsão legal sobre uma forma de controlo do referido prazo, inviabiliza a sua eficaz fiscalização, e portanto estamos novamente perante uma lacuna na legislação tributária que condiciona bastante o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR neste âmbito;
- **Lacuna 4** – Agora no âmbito do CIUC, nesta situação à primeira vista parece tratar-se numa clara lacuna na legislação, mas através de uma análise mais cuidada da legislação percebemos não ser esse o sentido da lei e portanto não estamos perante uma lacuna na legislação tributária, mas sim perante a falta de disponibilização de um instrumento imprescindível para o cumprimento da missão da Guarda neste âmbito, que embora se de facto como uma limitação à GNR no cumprimento das suas atribuições, no entanto isto não se deve a qualquer omissão do foro legislativo;
- **Lacuna 5** – Esta é mais uma situação de aparente lacuna na legislação, no entanto e mais uma vez, ficou provado que não ser esse o sentido da legislação e portanto não há aqui qualquer lacuna legislativa, como de resto, face ao reduzido número de expediente produzido pelo restante dispositivo da GNR, extra Brigada Fiscal, acaba por nem se constituir sequer como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR de âmbito fiscal e aduaneiro.

Posto isto, da análise das situações apresentadas como possíveis lacunas na legislação tributária, pode verificar-se que nem todas as estas situações se podem considerar como lacunas na legislação tributária e que além do mais, nem todas se constituem como uma limitação ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR, o que vem refutar a hipótese inicialmente levantada, sendo que as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições da GNR são as lacunas identificadas como: **Lacuna 2** e **Lacuna 3**²⁶.

✚ **Hipótese 4** – Da análise aos resultados obtidos tanto na realização das entrevistas, como na aplicação dos questionários, foi possível constatar que de facto a instituição não

²⁶ Ver Capítulo 4.2, hipótese 3.

consegue resolver estas imitações, sendo que procura colocar as questões às entidades competentes para obter respostas, no sentido de as dar novamente ao dispositivo, no entanto nem sempre isso acontece, havendo muitas questões que continuam à espera de resposta o que demonstra que embora em parte esta hipótese se verifique, na realidade parte dela fica por cumprir e portanto apelando ao bom rigor científico, esta hipótese não se verifica.

✚ **Hipótese 5** – Ao longo do tratamento de resultados neste trabalho pôde verificar-se que esta hipótese é válida, pois há de facto lacunas na legislação tributária, que por não estarem directamente relacionadas com o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR, não constituem uma limitação à sua prossecução.

✚ **Hipótese 6** - Esta hipótese confirma-se pela análise das entrevistas realizadas o que foi posteriormente validado pelos resultados da aplicação dos questionários. Exemplo disso é a fiscalização no âmbito da permanência em território nacional de veículos em suspensão de imposto pelo prazo máximo de 183 dias conforme prevê o número 1 do artigo 30º, onde o não é previsto nenhum mecanismo para fiscalização do cumprimento deste prazo e portanto perde-se a capacidade de fiscalização nesta matéria.

✚ **Hipótese 7** – A solução poderia passar por aqui, no entanto isto não se verifica. O papel da instituição deverá por passar por identificar as lacunas na legislação tributária que se constituem como uma limitação ao cumprimento das atribuições da GNR e comunicá-las às entidades competentes para esclarecimento, esclarecimento esse que deverá depois ser difundido por todo o dispositivo, mediante comunicações internas com vista ao esclarecimento de dúvidas e à uniformização de procedimentos. Além do mais deverá ser feito um esforço cada vez maior na cooperação com outras entidades no sentido não só de obter os esclarecimentos necessários, como ainda no sentido de melhorar o sistema tributário logo desde a criação das normas e da aplicação das mesmas tendo em conta a adequação da lei ao alvo a que se destina. Neste sentido, parece ser opinião geral dos CDF, que seria de todo vantajoso a aposta num órgão responsável por levar a cabo este tipo de estudos e a difusão de esclarecimentos, promovendo a uniformização de procedimentos no dispositivo da Guarda Nacional Republica.

6.4 CONCLUSÕES E ANÁLISE PROSPECTIVA

Da realização deste trabalho, foi possível retirar algumas conclusões. Em primeiro lugar, torna-se evidente a existência de lacunas na legislação tributária que carecem de regulamentação, no entanto, nem todas se constituem como uma limitação ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira da Guarda Nacional Republicana. De facto parece que a maior dificuldade que os militares enfrentam no terreno nem diz respeito à existência destas lacunas na legislação tributária, mas sim a complexidade de que se revestem estes diplomas, conduzindo inúmeras vezes a interpretações dúbias, que por sua vez a Guarda não tem conseguido esclarecer com a eficácia desejável. Aliado a isto a falta de um órgão que garanta a imprescindível tarefa de efectuar estudos sobre problemas deste tipo e que proceda à emanação de esclarecimentos ao dispositivo e à uniformização de procedimentos, leva a que esta tarefa se resuma a iniciativas de esclarecimento quase individuais o que naturalmente não produz o desejado reflexo na instituição. É notório que a GNR, não tem apostado nesta valência, em muito limitando as potenciais capacidades de um órgão de tal importância, pelo que a Guarda deveria encetar uma aposta forte nesta importante mais-valia cujos frutos seriam, sem dúvida, proveitosos para a nossa Instituição.

Ainda no âmbito das lacunas comprovou-se a existência de algumas que se constituem como uma grave limitação ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR, o que em muito reduz a sua capacidade de intervenção. Importa frisar, no entanto, que a instituição tem procurado adaptar-se a estes problemas não deixando nunca, ainda que contra todas as limitações, de levar a cabo a missão em si confiada no âmbito fiscal e aduaneira.

A solução às limitações daqui decorrentes passará necessariamente, em alguns casos, pela alteração da legislação, sendo que, olhando para o mundo em que vivemos, cada vez mais se impõe a necessidade de uma harmonização fiscal ao nível na União Europeia.

Até lá estes problemas terão de ser combatidos internamente e para tal deverá ser feito um esforço cada vez maior no sentido de garantir cooperação entre a GNR e as diferentes entidades que trabalham nesta área, como sejam a DGAIEC, a DGCI, o Ministério das Finanças, entre outras, com vista à partilha de conhecimentos e experiências, sendo de todo vantajoso que este esforço tenha lugar logo deste a feitura das próprias leis e de onde o contributo da Guarda seria de extrema importância, enquanto entidade fiscalizadora, do seu cumprimento, procurando adequar a lei ao seu destinatário.

Por fim, é necessário dotar os nossos militares de conhecimentos mais consistentes, promovendo uma maior formação numa área tão específica como complicada que é a

legislação tributária, para que não seja a própria legislação a se constituir como um obstáculo ao cumprimento da missão da Guarda, o que actualmente se verifica.

6.5 PROPOSTAS PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

O estudo desta matéria não se esgota neste TIA. Impõe-se agora a necessidade de estudar os problemas aqui levantados e dar continuidade a este estudo, por uma Guarda melhor. Importa assim, num futuro próximo considerar uma abordagem desta temática na perspectiva de estudar a colaboração existente entre a Guarda Nacional Republicana e as diversas entidades com competência nesta área específica como a DGAIEC, a DGCI, o Ministério das Finanças, entre outras, como forma de potenciar a actuação da GNR, o que de resto se afigura como possível solução para ultrapassar as limitações decorrentes das lacunas existentes na legislação tributária, constituindo sem dúvida uma mais rentável forma conduzir a missão da Guarda, caminhando no sentido de um sistema tributário cada vez mais justo e eficaz.

BIBLIOGRAFIA

Livros

- Almeida, A. (1999) (2ª ed.). *Estudos de Direito Tributário*. Coimbra: Almedina
- Almeida, L. R. de (1997). *Introdução ao Direito Tributário Português*. Coimbra: Almedina
- Campos, D. L. de, Campos, M. H. N. L. de (2000) (2ª ed.). *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina
- Campos, D. L. de, Gouveia, J. B., Gomes, N. S., Silva, I. M. da, Sousa, J. L. da; Gonçalves, J., et al. (1999). *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores.
- Carmo, H., Ferreira, M. (1998). *Metodologia da Investigação, Guia para Auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta
- Catarino, J. R., Vitorino, N. (2002). *Regime Geral das Infracções Tributárias - Anotado*. Viseu: Vislis Editores.
- Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, *MANUAL DE PROCEDIMENTOS ISV*. Ministério das Finanças e da Administração Pública, Julho de 2007
- Ghiglione, R. & Matalon, B. (2001). *O Inquérito* (4ª ed.). Oeiras: Celta Editora
- Sarmiento, M. (2008). *Guia Prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses de Doutoramento, Dissertações de Mestrado e Trabalhos de Investigação Aplicada*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Sousa, M. R. de (1991). *Introdução ao estudo do direito*. Mem Martins: Europa América.
- Teixeira, A. B. (1985) (3ª ed.). *Princípios de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina
- Porto Editora (2005). *Dicionário da Língua Portuguesa*. Porto: Porto Editora

Legislação

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

CÓDIGO DE PROCESSO PENAL

CÓDIGO CIVIL

LEI n.º 22-A/2007 de 29 de Junho

LEI n.º 15/2001 de 05 de Junho

DECRETO-LEI n.º 63/2007 de 6 de Novembro

DECRETO-LEI n.º 147/2003 de 11 de Julho

DECRETO-LEI n.º 566/99 de 22 de Dezembro

DECRETO-LEI n.º 231/93, de 26 de Junho

CIRCULAR n.º 3/2006 - F da 3ª Repartição

Internet

Wikipedia

www.pt.wikipedia.org

Apresenta uma Enciclopédia on-line onde pode ser consultada matéria sobre diversas áreas.

Acedido a 02 de Junho de 2008

Direcção-Geral dos Impostos

<http://www.dgci.min-financas.pt>

Site oficial da Direcção-Geral dos Impostos

Acedido a 04 de Junho de 2008

Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

<http://www.dgaiec.min-financas.pt>

Site oficial da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

Acedido a 04 de Junho de 2008

APÊNDICES

APÊNDICE A – RESUMO DA ENTREVISTA EXPLORATÓRIA

Resumo da Entrevista Exploratória realizada ao Sargento-Chefe Mira do núcleo Fiscal da Direcção de Instrução da Escola da Guarda em 09 de Junho de 2008.

As missões fiscais e aduaneiras da Guarda Nacional Republica decorrem das atribuições expressas da Lei 63/2007.

Nelas se enquadram, conforme a alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007 onde diz: “prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira” e ainda, de acordo com as alíneas c) e e) do n.º 2 do artigo 3º da mesma lei, “assegurar, no âmbito da sua missão própria, a vigilância, patrulhamento e intercepção terrestre e marítima, em toda a costa e mar territorial do continente e das Regiões Autónomas” e “controlar e fiscalizar as embarcações, seus passageiros e carga, para os efeitos previstos na alínea anterior [alínea d) do n.º 2 do artigo 3º da Lei 63/2007, já acima referida] e, supletivamente, para o cumprimento de outras obrigações legais”.

É aqui que se encontra expressa a competência para fiscalização no âmbito das suas atribuições, conjugando isto é claro, com o disposto nos diplomas que regulamentam as respectivas áreas de actuação.

Ao nível das suas atribuições, os diplomas com que a GNR mais lida são o Regime Geral das Infracções Tributárias, o Código dos Impostos Especiais de Consumo, o Código do IVA mais especificamente no âmbito do Regulamento de Bens em Circulação – Decreto-Lei n.º 147/2003 e a Lei 22-A/2007, onde foram aprovados o Código do Imposto Sobre os Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação.

Agora no âmbito da legislação tributária e começando por falar no RGIT, o seu artigo 59º não é claro quanto aos órgãos competentes para levantar auto de notícia perante contra-ordenações tributárias. Como resultado foi inclusivamente assinado um protocolo entre a GNR e o Ministério das Finanças do qual resulta que em casos de contra-ordenação tributária, os militares da Brigada Fiscal têm competência para levantar auto de notícia e levar a cabo os meios cautelares necessários a assegurar os meios de prova. Já os restantes militares não têm essa competência, podendo estes, apenas elaborar participação e envia-la para a Brigada Fiscal que irá depois instaurar o respectivo processo contra-ordenacional. Como resultado estes militares não têm consequentemente competência para executar os meios cautelares necessários à salvaguarda dos possíveis meios de prova.

No entanto no caso de crimes tributários a situação já é diferente, pois o RGIT prevê que todos os órgãos de polícia criminal têm competência para levantamento auto de notícia, e consequentes apreensões e detenções que daí resultem.

No caso dos IEC, estes não prevêem quais as entidades competentes para fiscalização do disposto no seu Código, no entanto é uma das atribuições da GNR, como decorre da alínea d) do n.º 2 do artigo terceiro da Lei 63/2007, "...fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira", sendo com base nisto que a Guarda actua com a legítima competência.

No âmbito do Imposto Sobre Veículos é de realçar a dificuldade de controlo dos prazos previstos na lei de permanência no território nacional em suspensão de imposto, por falta de um mecanismo de controlo que permita definir o início da contagem dos referidos prazos.

Este diploma acaba por se tornar um obstáculo ao trabalho da GNR, pois não permite que se efectue a fiscalização.

No âmbito do Imposto Único de Circulação, este não define a obrigatoriedade do proprietário do veículo fazer acompanhar na viatura o comprovativo de pagamento do imposto devido e como tal, no acto de fiscalização torna-se muito difícil, senão impossível ao agente fiscalizador, saber se o respectivo veiculo em circulação se encontra com o respectivo imposto liquidado, ou se encontra em falta do mesmo.

Esta questão levanta-se pois ainda não foi disponibilizado acesso dos militares da Brigada Fiscal (e não só), às bases de dados do Ministério das Finanças para verificar a situação em que se encontra liquidação do imposto dos veículos.

Sobre isto existe uma nota da Brigada Fiscal com a ordem de suspensão de fiscalização no âmbito do Imposto Único de Circulação e que ainda se encontra actualmente em vigor.

Relativamente a estes problemas e outros que surgem continuamente neste âmbito, parece haver uma atitude passiva da instituição na procura de soluções, não dando resposta a estes problemas.

Acerca da existência ou não na Guarda de um órgão responsável por estudar estes problemas e procurar respostas para os ultrapassar a resposta foi que a existir, desconhecia a sua existência.

Em seguida apresentam-se as situações apontadas como possíveis lacunas na legislação tributária e que se constituem como uma limitação ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras à Guarda confiadas.

APÊNDICE A1 – LACUNAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No âmbito do CISV:

CISV1 - O seu artigo 11º apenas prevê a redução do imposto sobre veículos, a veículos portadores de matrículas definitivas de outros Estados-membros, não contemplando veículos portadores de matrícula provisória originários desses mesmos Estados.

CISV2 - Os artigos 18º e 19º, prevêem a possibilidade dos veículos permanecerem em regime de suspensão de imposto em local de armazenagem, não podendo os mesmos sair sem autorização expressa do director da Alfândega territorialmente competente, no entanto não define que autorização é essa, e em que condições é que os mesmos podem de lá sair.

CISV3 - Os artigos 18º, 19º e 20º prevêem o prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV, após o facto gerador do imposto, mas não define nenhum mecanismo para controlar o cumprimento desse prazo.

CISV4 - Situação semelhante se passa com o n.º 1 do artigo 20º em que está previsto que as autoridades que no exercício das suas competências de fiscalização detectem em circulação um veículo com matrícula estrangeira válida, sem que tenha sido atempadamente apresentada a DAV, devem notificar o proprietário da obrigação de proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis, no entanto não há forma de verificar se o proprietário ainda está dentro do tempo permitido para apresentação da DAV ou não.

CISV5 - O artigo 22º prevê as condições de circulação do veículo e quem o pode conduzir após a apresentação da DAV, mas não define quem o pode conduzir até aí, ou seja, desde a entrada do veículo em território nacional e até ao momento de apresentação da DAV.

CISV6 - O artigo 30º fala do regime de admissão temporária de veículos matriculados em outros Estados-membros, facultando a permanência dos veículos sujeitos a este regime por um prazo máximo de 183 dias em suspensão de imposto, mas não define nenhum mecanismo de controlo desse prazo.

CISV7 - Este mesmo artigo fala ainda do conceito “legítimo detentor” para efeitos de introdução do veículo em regime de admissão temporária, no entanto não define quem poderá ser considerado como tal.

CISV8 - O artigo 34º refere que os veículos matriculados em série normal noutro Estado-membro por pessoas que se encontrem em Portugal em execução de missão de duração limitada, estágio ou estudo e mantendo noutro Estado membro a sua residência e vínculos pessoais, tal como trabalhadores transfronteiriços que residam em Espanha, podem

igualmente beneficiar do regime de admissão temporária, dando um prazo de 30 dias para apresentação à DGAIEC do pedido de aplicação do regime, no entanto não há forma de controlar esse prazo uma vez que não se consegue apurar a data da entrada do veículo em território nacional.

CISV9 - O artigo 45º estabelece que as isenções previstas no capítulo VI deste diploma carecem de reconhecimento da DGAIEC, no entanto não define condições para os veículos circularem até apresentação desse pedido, nem forma de controlar esse prazo de apresentação.

No âmbito do CIUC:

CIUC - O artigo 16º define as condições em que é feita a liquidação do imposto, e a emissão do comprovativo de pagamento, mas não define a obrigatoriedade de que o veículo circule acompanhado do respectivo comprovativo, pelo que o agente fiscalizador não tem forma de apurar se o imposto foi liquidado ou não.

No âmbito do RGIT:

RGIT1 - No seu artigo 59º, refere que são competentes para o levantamento do auto de notícia, em caso de contra-ordenação tributária, os órgãos de polícia criminal com competência para fiscalização tributária, mas não define quem são esses órgãos.

RGIT2 - O artigo 96º prevê a punição de quem introduzir no consumo produtos tributáveis, produzir, receber, armazenar, expedir, transportar, detiver, etc., sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas, no entanto não define que formalidades são essas.

RGIT3 - A alínea b) do artigo 97º estabelece como circunstância agravante o facto de a mercadoria objecto de infracção ter valor superior a 100 000 €, no entanto não define se esse valor é com imposto ou sem.

No âmbito do CIEC:

CIEC1 - No artigo 18º, estão definidos os valores acima dos quais se presume a afectação para fins comerciais, mas não define se estas quantidades poderão ser cumulativas ou não.

CIEC2 - Ainda no mesmo artigo define que o transporte de produtos petrolíferos fora de recipientes de reserva apropriados, é considerado para afectação a fins comerciais, no entanto não define que recipientes são esses nem limites ao volume dos mesmos.

CIEC3 - Ainda no artigo 18º, este nada diz acerca do transporte de botijas de gás por particulares vindos de outro Estado-membro.

CIEC4 - O artigo 74º prevê a utilização de gásóleo de aquecimento, mas não define quem pode adquirir esse gásóleo, e quais as condições para tal, nomeadamente se necessita ou não de cartão de microcircuito.

APÊNDICE B – ESTRUTURA DA ENTREVISTA

Blocos Temáticos:

- A- Legitimação da Entrevista
- B- Enquadramento da Entrevista
- C- Lacunas na Legislação Tributária
- D- Resultados e Possíveis Soluções

Blocos Temáticos	Questões Principais
A - Legitimação da Entrevista	1. Está de acordo que esta entrevista seja gravada para que conste no trabalho de investigação aplicada que estou a realizar?
B – Enquadramento da Entrevista	<p>2. Qual a função que desempenha actualmente?</p> <p>3. No âmbito do desempenho das suas funções quais são os diplomas referentes a legislação tributária com que lida essencialmente?</p> <p>4. E no que ao dispositivo da GNR diz respeito, quais são os principais diplomas referentes à legislação tributária, directamente ligados ao cumprimento da actividade operacional da GNR de maior relevo?</p> <p>5. Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionem de alguma forma o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?</p>
C - Lacunas na Legislação Tributária	<p>6. O RGIT não é claro quanto à competência para o levantamento do auto de notícia em casos de situações de infracções tributárias que resultem em contra-ordenação. O que se têm feito na Guarda em situações de detecção de contra-ordenações tributárias?</p> <p>7. No caso dos crimes tributários, o RGIT atribuiu competências à GNR para levantamento de auto de notícia e executar as medidas cautelares para assegurar os meios de prova, é isto que tem sido feito na Guarda? Mesmo as outras unidades do dispositivo?</p> <p>8. Relativamente à introdução fraudulenta no consumo de álcool, produtos petrolíferos e tabaco (artigo 96, n.º 1 a), o legislador refere a introdução no</p>

<p>C – Lacunas na Legislação Tributária</p>	<p>consumo “<i>sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas</i>”, o que se entende por isso?</p> <p>9. No ISV, está previsto no seu artigo 17º, que para efeitos de matrícula mesmo os automóveis ligeiros, ainda que excluídos do imposto, os veículos pesados e as máquinas industriais, ficam sujeitos ao processamento da DAV, mas não define que processamento é este. Qual é o entendimento da GNR a este respeito? O prazo de 20 dias para entrega da DAV também se aplica a estes casos?</p> <p>10. Ainda no âmbito do ISV, no que à introdução no consumo diz respeito, este estabelece um prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV após a ocorrência do facto gerador, mas não define nenhum mecanismo de controlo após a ocorrência do facto gerador, que permita controlar o prazo, qual tem sido a atitude da GNR a este nível?</p> <p>11. O n.º 1 do artigo 22º do CISV, prevê que se um veículo for detectado a circular com matrícula estrangeira válida, sem que a DAV tenha sido atempadamente apresentada, o seu proprietário deve ser notificado da obrigação para proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis. Como se pode fazer cumprir esta determinação, se não à forma de controlar se o veículo ainda está dentro do prazo de apresentação da DAV ou se já o ultrapassou. O que fazem os militares de GNR ao detectarem um veículo a circular com uma matrícula estrangeira válida?</p> <p>12. Situação semelhante se passa com a permanência, de veículos matriculados num Estado-membro da União Europeia, em território nacional com suspensão de imposto durante o prazo máximo de 183 dias seguidos ou interpolados por cada 12 meses, no entanto não está definido nenhum mecanismo de controlo. Como é que a Guarda tem actuado perante estas situações? Qual seria solução para este caso?</p> <p>13. Relativamente à introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos, está previsto no CISV, que os veículos podem ficar em suspensão de imposto, no local de armazenagem usado pelos operadores, sendo esse local reconhecido como entreposto fiscal, não podendo os referidos veículos saírem sem uma autorização expressa do director da alfândega territorialmente competente, sob pena de ser considerada introdução irregular no consumo. Que autorização é essa que permita a saída dos veículos desses locais de armazenagem?</p> <p>14. Falando agora no IUC, este diploma prevê a emissão de um comprovativo de pagamento logo após o cumprimento da obrigação tributária, mas no entanto não prevê a obrigatoriedade dos condutores se fazerem acompanhar do mesmo. Nesse sentido foi difundida pela Brigada Fiscal uma nota com a indicação para se deixar de levantar autos de notícia e participações nesta matéria. É isto que se tem feito em todo o dispositivo da GNR? Considera essa a melhor solução para este problema?</p>
--	---

<p>C – Lacunas na Legislação Tributária</p>	<p>15. No âmbito dos IEC, este diploma nada estabelece relativamente a quem pode adquirir gasóleo de aquecimento, e além do mais também não define se precisa ou não de cartão com microcircuito, ao contrário do que prevê para o gasóleo colorido, por exemplo para tractores agrícolas. A GNR fiscaliza de alguma forma estas situações? O que a GNR faz neste âmbito?</p>
<p>D - Resultados e Possíveis Soluções</p>	<p>16. Da pesquisa efectuada até agora, considero que estas são as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições da GNR, embora mais algumas existam. Na sua opinião, são estas as principais lacunas que limitam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?</p> <p>17. Qual tem sido a atitude da GNR perante estas lacunas na lei, tem sido feito algum esforço para encontrar soluções para estes problemas?</p> <p>18. Em que medida é que estas lacunas na legislação tributária se constituem como um obstáculo ao cumprimento das atribuições da GNR?</p> <p>19. Na sua opinião, qual seria a solução necessária para ultrapassar estas lacunas?</p> <p>20. Qual deveria ser a atitude da instituição perante a existência destas lacunas em legislação essencial para o cumprimento de atribuições cometidas à GNR?</p>

APÊNDICE C – GUIÃO DA ENTREVISTA

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Este trabalho de investigação aplicado surge no culminar do tirocínio para oficiais da Guarda Nacional Republicana, e como forma de acreditação do Mestrado em Ciências Militares, ramo GNR – Cavalaria.

Nesse sentido, o tema escolhido para este trabalho, proposto pelo Comando-Geral da GNR, foi: *“As lacunas na legislação tributária – Uma limitação à missão fiscal e aduaneira da GNR.”* Devido à complexidade deste tema, o que tornava inviável o seu estudo exaustivo dentro dos limites impostos, nomeadamente em termos de tempo disponível, impôs-se a necessidade de restringir o tema a um problema operacionalizável que permitisse a realização de um trabalho fecundo e pertinente, e de reconhecido interesse para a instituição. Assim, o problema a que se procura dar resposta é: *“Quais as implicações que as lacunas na legislação tributária directamente relacionada com a actividade operacional da Guarda Nacional Republicana tem, sobre o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da instituição.”*

Estas entrevistas farão parte da componente prática deste trabalho, e visam ser um complemento à parte teórica, e constituir-se como um precioso passo, na procura das respostas às perguntas de investigação levantadas como ponto de partida deste trabalho de investigação:

- ✚ Estudar os princípios gerais do Direito Tributário e o conceito lacuna jurídica;
- ✚ Identificar a missão fiscal e aduaneira da GNR;
- ✚ Identificar e conhecer a legislação tributária com que a GNR lida no cumprimento desta sua missão;
- ✚ Conhecer os diplomas legais que regulamentam as áreas que pertencem à missão fiscal e aduaneira da Guarda;
- ✚ Identificar as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR;
- ✚ Compreender as implicações que essas lacunas têm, sobre o desempenho desta missão;
- ✚ Identificar a forma como a instituição lida com essas lacunas;
- ✚ Apresentar soluções para ultrapassar as limitações impostas por estas lacunas.

Solicita-se desta forma a vossa Ex.^a a colaboração mediante a realização de uma entrevista como forma de dar a este trabalho a necessária credibilidade e valor científico.

Grato pela sua colaboração
Atenciosamente
Antonino Fonseca da Silva Ferreira
Aspirante de Cavalaria

Tema: As lacunas na legislação tributária

*Uma limitação à missão fiscal e aduaneira da Guarda Nacional
Republicana*

De uma forma geral:

1. Está de acordo que esta entrevista seja gravada para que conste no trabalho de investigação aplicada que estou a realizar?
2. Qual a função que desempenha actualmente?
3. No âmbito do desempenho das suas funções quais são os diplomas referentes a legislação tributária com que lida essencialmente?
4. E no que ao dispositivo da GNR diz respeito, quais são os principais diplomas referentes à legislação tributária, directamente ligados ao cumprimento da actividade operacional da GNR?
5. Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionem de alguma forma o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?
6. O RGIT não é claro quanto à competência para o levantamento do auto de notícia em casos de situações de infracções tributárias que resultem em contra-ordenação. O que se têm feito na Guarda em situações de detecção de contra-ordenações tributárias?
7. No caso dos crimes tributários, o RGIT atribuiu competências à GNR para levantamento de auto de notícia e executar as medidas cautelares para assegurar os meios de prova, é isto que tem sido feito na Guarda? Não existe confusão a este nível?
8. Relativamente à introdução fraudulenta no consumo, o legislador prevê uma situação em que a infracção dá-se “*sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas*”, o que se entende por isso?

9. No ISV, está previsto no seu artigo 17º, que para efeitos de matrícula mesmo os automóveis ligeiros, ainda que excluídos do imposto, os veículos pesados e as máquinas industriais, ficam sujeitos ao processamento da DAV, mas não define que processamento é este. Qual é o entendimento da GNR a este respeito? O prazo de 20 dias para entrega da DAV também se aplica a estes casos?

10. Ainda no âmbito do ISV, no que à introdução no consumo diz respeito, este estabelece um prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV após a ocorrência do facto gerador, mas não define nenhum mecanismo de controlo após a ocorrência do facto gerador, que permita controlar o prazo, qual tem sido a atitude da GNR a este nível?

11. O n.º 1 do artigo 22º do CISV, prevê que se um veículo for detectado a circular com matrícula estrangeira válida, sem que a DAV tenha sido atempadamente apresentada, o seu proprietário deve ser notificado da obrigação para proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis. Como se pode fazer cumprir esta determinação, se não à forma de controlar se o veículo ainda está dentro do prazo de apresentação da DAV ou se já o ultrapassou. O que fazem os militares de GNR ao detectarem um veículo a circular com uma matrícula estrangeira válida?

12. Situação semelhante se passa com a permanência, de veículos matriculados num Estado-membro da União Europeia, em território nacional com suspensão de imposto durante o prazo máximo de 183 dias seguidos ou interpolados por cada 12 meses, no entanto não está definido nenhum mecanismo de controlo. Como é que a Guarda tem actuado perante estas situações? Qual seria solução para este caso?

13. Relativamente à introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos, está previsto no CISV, que os veículos podem ficar em suspensão de imposto, no local de armazenagem usado pelos operadores, sendo esse local reconhecido como entreposto fiscal, não podendo os referidos veículos saírem sem uma autorização expressa do director da alfândega territorialmente competente, sob pena de ser considerada introdução irregular no consumo. Que autorização é essa que permita a saída dos veículos desses locais de armazenagem?

14. Falando agora no IUC, este diploma prevê a emissão de um comprovativo de pagamento logo após o cumprimento da obrigação tributária, mas no entanto não prevê a obrigatoriedade dos condutores se fazerem acompanhar do mesmo. Nesse sentido foi difundida pela Brigada Fiscal uma nota com a indicação para se deixar de levantar autos de notícia e participações nesta matéria. É isto que se tem feito em todo o dispositivo da GNR? Considera essa a melhor solução para este problema?

15. No âmbito dos IEC, este diploma nada estabelece relativamente a quem pode adquirir gasóleo de aquecimento, e além do mais também não define se precisa ou não de cartão com microcircuito, ao contrário do que prevê para o gasóleo colorido, por exemplo para tractores agrícolas. A GNR fiscaliza de alguma forma estas situações? O que a GNR faz neste âmbito?

16. Da pesquisa efectuada até agora, considero que estas são as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições da GNR, embora mais algumas existam. Na sua opinião, são estas as principais lacunas que limitam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

17. Qual tem sido a atitude da GNR perante estas lacunas na lei, tem sido feito algum esforço para encontrar soluções para estes problemas?

18. Em que medida é que estas lacunas na legislação tributária se constituem como um obstáculo ao cumprimento das atribuições da GNR?

19. Na sua opinião, qual seria a solução necessária para ultrapassar estas lacunas?

20. Qual deveria ser a atitude da instituição perante a existência destas lacunas em legislação essencial para o cumprimento de atribuições cometidas à GNR?

APÊNDICE D – MATRIZ DE CODIFICAÇÃO GLOBAL DAS ENTREVISTAS

MATRIZ DE CODIFICAÇÃO GLOBAL		
TEMAS		
Enquadramento da Entrevista	Lacunas na Legislação Tributária	Resultados e Possíveis Soluções
<p>LEA – Legislação Tributária essencial ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.</p> <p>ELT – Existência de Lacunas na Legislação Tributária.</p>	<p>LTA – Lacuna na Legislação Tributária A.</p> <p>LTB – Lacuna na Legislação Tributária B.</p> <p>LTC – Lacuna na Legislação Tributária C.</p> <p>LTD – Lacuna na Legislação Tributária D.</p> <p>LTE – Lacuna na Legislação Tributária E.</p> <p>LTF – Lacuna na Legislação Tributária F.</p> <p>LTG – Lacuna na Legislação Tributária G.</p>	<p>ATI – Atitude da Instituição perante as lacunas na legislação tributária.</p> <p>ADI – Atitude desejável da instituição perante as lacunas na legislação tributária.</p> <p>SUL – Solução para ultrapassar as lacunas existentes na legislação tributária.</p> <p>CMA – Cumprimento das missões atribuída à Guarda Nacional Republicana.</p>

APÊNDICE E – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 1

Transcrição da entrevista realizada ao Major Magalhães em 25 de Junho de 2008

Entrevista 1

Entrevistado 1:	<i>Major Magalhães</i>
Idade:	<i>44 Anos</i>
Habilitações Literárias:	<i>Bacharelato no Instituto Superior de Administração e Gestão</i>
Local:	<i>Grupo Fiscal do Porto</i>
Data:	<i>25 de Junho de 2008</i>
Tempo de Entrevista:	<i>53 minutos</i>

1. **Entrevistador:** Está de acordo que esta entrevista seja gravada para que conste no trabalho de investigação aplicada que estou a realizar?

ENTREVISTADO 1: Sim.

2. **Entrevistador:** Qual a função que desempenha actualmente?

ENTREVISTADO 1: Chefe da Secção de Investigação Criminal e cumulativamente Chefe da Secção de Operações e Informações do Grupo Fiscal do Porto, (há cerca de dois anos e meio).

3. **Entrevistador:** No âmbito do desempenho das suas funções quais são os diplomas referentes a legislação tributária com que lida essencialmente?

ENTREVISTADO 1: Uma vasta legislação tributária. O RGIT é a base, depois temos o Código dos IEC, legislação sobre o imposto sobre os veículos, o imposto único de circulação, regulamento de bens em circulação, sendo este ultimo a legislação em que a Guarda mais fiscaliza (LEA), sendo que da fiscalização no âmbito destes diplomas, por vezes surgem infracções ligadas a outros diplomas, como a contrafacção por exemplo. Legislação que está inerente ao jogo fraudulento, código dos direitos de autor e direitos conexos, importação e admissão temporária de veículos, legislação referente ao gasóleo

colorido, ao código do trabalho, o decreto-lei 62/2006, que regulamenta a produção fiscalização e circulação dos biocombustíveis, e acho que de uma forma geral, já tocamos toda a legislação abrangente.

4. Entrevistador: E no que ao dispositivo da GNR diz respeito, quais são os principais diplomas referentes à legislação tributária, directamente ligados ao cumprimento da actividade operacional da GNR de maior relevo?

O maior número de autos aqui levantados, em média mais de 60%, é no âmbito do Regulamento de Bens em Circulação (LEA). Depois vamos para a contrafacção, temos aliás aqui uma subunidade especializada no contrabando do Tabaco, ou seja, introdução fraudulenta no consumo e contrabando qualificado, no âmbito do RGIT, e Imposto Especiais sobre o Consumo (LEA), isto é, IST, Imposto Sobre o Tabaco. Grosso modo é essencialmente isto que mais se fiscaliza, o que é uma preocupação agora com a nova reestruturação da Guarda, saber se isto não vai passar a uma zona franca. Quem é que depois vai efectuar este tipo de serviço no terreno, porque isto é o tipo de serviço que só estando no terreno com equipas de fiscalização é que se consegue efectivamente controlar esta fuga ao IVA, e acho que grosso modo, aquilo que mais fazemos é isso.

5. Entrevistador: Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionem de alguma forma o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?

ENTREVISTADO 1: Há algumas lacunas (ELT), concretamente numa questão de quem tem competência delegada para levantamento de auto de notícia em termos de contra-ordenação no âmbito do RGIT (LTA), porque muitas vezes o pessoal da Brigada de Trânsito e do dispositivo territorial levantam autos de notícia que depois só valem como participação (LTA), ou seja, em termos de autos de notícia quem tem competência delegada é a GNR, através da Brigada Fiscal, tudo o que não seja levantado na GNR pelos agentes da Brigada Fiscal, vale como participação, e esse é um dos grandes entraves, ou uma das lacunas que existem no RGIT.

6. Entrevistador: O RGIT não é claro quanto à competência para o levantamento do auto de notícia em casos de situações de infracções tributárias que resultem em contra-ordenação. O que se têm feito na Guarda em situações de detecção de contra-ordenações tributárias?

ENTREVISTADO 1: Continua-se a levantar esses autos, depois nós [Brigada Fiscal] fazemos a autuação e instruímos todo o processo, agora não podemos considerar que seja um auto de notícia, é uma participação à luz do RGIT, sem dúvida nenhuma.

O facto dos militares não terem competência gera depois nulidade, segundo o que diz no RGIT. O levantamento de auto de notícia pelos militares sem competência, constitui uma nulidade (LTA), mas não é uma nulidade insanável, é aliás uma nulidade suprível, sendo que todos os actos que daí resultem são considerados actos nulos, inclusivamente as apreensões que tenham sido feitas (LTA).

7. Entrevistador: No caso dos crimes tributários, o RGIT atribuiu competências à GNR para levantamento de auto de notícia e executar as medidas cautelares para assegurar os meios de prova, é isto que tem sido feito na Guarda? Mesmo as outras unidades do dispositivo?

Sim, neste caso não há dúvida nenhuma, o RGIT prevê esta competência para os órgãos de polícia criminal e neste caso não há dúvida nenhuma.

8. Entrevistador: Relativamente à introdução fraudulenta no consumo de álcool, produtos petrolíferos e tabaco (artigo 96, n.º 1 a), o legislador refere a introdução no consumo “sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas”, o que se entende por isso?

ENTREVISTADO 1: A primeira grande formalidade legalmente exigida é a declaração aduaneira e a DIC, declaração de introdução no consumo (LTB). Essas são as formalidades legais exigidas, ou seja, é o comprovativo de que realmente foi feito o pagamento do imposto que era devido (LTB), essas são, grosso modo, as grandes formalidades exigidas.

9. Entrevistador: No ISV, está previsto no seu artigo 17º, que para efeitos de matrícula mesmo os automóveis ligeiros, ainda que excluídos do imposto, os veículos pesados e as máquinas industriais, ficam sujeitos ao processamento da DAV, mas não define que processamento é este. Qual é o entendimento da GNR a este respeito? O prazo de 20 dias para entrega da DAV também se aplica a estes casos?

ENTREVISTADO 1: Nós temos funcionado na mesma com o mesmo prazo: têm 20 dias. Têm de cumprir igualmente as formalidades e fazer a entrega da declaração no prazo máximo de 20 dias (LTC). (...)

10. **Entrevistador:** Ainda no âmbito do ISV, no que à introdução no consumo diz respeito, este estabelece um prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV após a ocorrência do facto gerador, mas não define nenhum mecanismo de controlo após a ocorrência do facto gerador, que permita controlar esse prazo. Qual tem sido a atitude da GNR a este nível?

ENTREVISTADO 1: O que nós fazemos e em termos de bom senso, é o seguinte, notificamos o proprietário desse veículo para no prazo de dois dias passar pela instância aduaneira e declarar o veículo (LTD). Quando levantamos essa notificação, entregamos ao proprietário, e uma cópia segue para a alfândega onde o veículo deve ser apresentado. Em boa verdade, é apenas isso que se pode fazer. Pese embora, antigamente, quando ainda não havia esta Lei 22-A, no antigo regime de importação e admissão temporária, o que é que os nossos militares faziam? A primeira pergunta que faziam ao indivíduo era há quanto tempo é que ele cá estava e o indivíduo vertia logo para o auto, se tinha ultrapassado o tal prazo previsto para apresentação da DAV, estando nesse caso em infracção (...). Agora o que nos estava a acontecer era, na altura da fiscalização, perguntávamos ao indivíduo há quanto tempo ele tinha entrado em Portugal e ele dizia por exemplo que tinha entrado em Janeiro e nós estávamos em Agosto, ora estava em infracção. Ora, isto constituía uma infracção fiscal e aduaneira, elaborava-se o auto, instruía-se o processo e remete-se para a alfândega que é a entidade decisora sobre o processo. E o que é que acontece? Aquando da instrução do processo, quando o indivíduo vinha cá, claro que já vinha instruído, negava a data que tinha dito anteriormente e dizia que tinha entrado no dia anterior. E então em que é que ficamos? No auto de notícia esta uma coisa, no auto de declarações está outra. O que vale é o que consta no auto de declarações, portanto o bom senso aqui impera, e a única hipótese que os nossos militares têm no terreno, é notificar o indivíduo, a não ser que seja detectada uma infracção clara logo há partida, ou porque tem cá residência ou porque não é o proprietário que está a conduzir o veículo, aí há infracção mais do que evidente, agora o problema é quando não é o caso e o indivíduo está cá há 7 ou 8 meses e não há forma de o provar, nesse caso fazemos a notificação do indivíduo (LTD) como te estava a dizer, o indivíduo tem de entregar a DAV na alfândega competente e só depois aí, se ele não a apresentar, é que se pode despoletar o processo, não há outra forma de controlar isto (LTD), (...) e é um problema que vamos ter de viver com ele até que a lei seja alterada (SUL).

11. **Entrevistador:** O n.º 1 do artigo 22º do CISV, prevê que se um veículo for detectado a circular com matrícula estrangeira válida, sem que a DAV tenha sido atempadamente apresentada, o seu proprietário deve ser notificado da obrigação para

proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis. Como se pode fazer cumprir esta determinação, se não à forma de controlar se o veículo ainda está dentro do prazo de apresentação da DAV ou se já o ultrapassou. O que fazem os militares de GNR ao detectarem um veículo a circular com uma matrícula estrangeira válida?

ENTREVISTADO 1: Não há forma de controlar. O que se faz é notificar o proprietário do veículo para no prazo máximo de 48h se apresentar na alfândega competente (LTD), de facto não há outra forma de controlar isto. Isto é muito complicado, porque um indivíduo pode estar a circular cá há um ano, e dizer que entrou ontem, por isso não há outra forma senão notificá-lo, e no prazo de 48 horas ter de apresentar o veículo à estância aduaneira, não há outra hipótese.

12. Entrevistador: Situação semelhante se passa com a permanência, de veículos matriculados num Estado-membro da União Europeia, em território nacional com suspensão de imposto durante o prazo máximo de 183 dias seguidos ou interpolados por cada 12 meses, no entanto não está definido nenhum mecanismo de controlo. Como é que a Guarda tem actuado perante estas situações? Qual seria solução para este caso?

ENTREVISTADO 1: O procedimento é o mesmo, não havendo mecanismo de controlo para controlar esse tal prazo de 183 dias, e uma vez que tinha vindo a acontecer que na altura da fiscalização, os proprietários digam que já tinham entrado há mais de 183, o que constituía contra-ordenação fiscal e aduaneira e depois posteriormente, na altura da instrução do processo, ele já vinha instruído e ia dizer que tinha entrado no dia anterior. Ora como havia contradição com o auto de notícia prevalece o auto de inquérito.

Neste caso a única coisa que se pode fazer é notificar o proprietário para apresentar a DAV no prazo máximo de dois dias na Alfândega competente, caso contrário, haverá lugar à instrução do processo e consequente apreensão do veículo.

A solução possível? Em termos de matéria fiscal e aduaneira os próprios estados são soberanos, e pese embora se tende para uma harmonização fiscal, há uma discrepância muito grande, e enquanto esta se mantiver, há a tentação de se infringir essa legislação, e quanto mais vasta for essa legislação e mais lacunas tiver, mais disponibilidade há para a infringir, agora eu penso que só através de mediadas comunitárias únicas se poderá ultrapassar esta lacuna (SUL), aqui é sempre muito difícil, porque o indivíduo pode estar cá à 3 ou 4 meses e dizer que entrou ontem.

13. **Entrevistador:** Relativamente à introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos, está previsto no CISV, que os veículos podem ficar em suspensão de imposto, no local de armazenagem usado pelos operadores, sendo esse local reconhecido como entreposto fiscal, não podendo os referidos veículos saírem sem uma autorização expressa do director da alfândega territorialmente competente, sob pena de ser considerada introdução irregular no consumo. Que autorização é essa que permita a saída dos veículos desses locais de armazenagem?

ENTREVISTADO 1: É uma autorização emitida pelo director da Alfândega, que poderá ser feita em impresso próprio, ou então poderá ser exarada directamente no requerimento efectuado pelo operado para esse efeito (LTE). Mesmo na altura da introdução no consumo do veículo, é necessária essa autorização, é uma forma de controlar a introdução no consumo desses veículos.

14. **Entrevistador:** Falando agora no IUC, este diploma prevê a emissão de um comprovativo de pagamento logo após o cumprimento da obrigação tributária, mas no entanto não prevê a obrigatoriedade dos condutores se fazerem acompanhar do mesmo. Nesse sentido foi difundida pela Brigada Fiscal uma nota com a indicação para se deixar de levantar autos de notícia e participações nesta matéria. É isto que se tem feito em todo o dispositivo da GNR? Considera essa a melhor solução para este problema?

ENTREVISTADO 1: Neste caso, não há nada que obrigue os condutores a fazerem-se acompanhar do comprovativo de pagamento do imposto, portanto é muito difícil ao agente fiscalizador no terreno, saber se o contribuinte pagou ou não pagou o imposto único de circulação. É uma lacuna. Estamos à espera efectivamente que este problema seja resolvido (LTF), é um problema que inclusivamente já colocamos superiormente, (...) agora nós só temos de saber se o ónus da prova pertence ao presumível infractor, ou se pertence à entidade que faz a fiscalização ou que levanta o auto de notícia. Agora sobre isto há uma nota da Brigada Fiscal que actualmente se mantém em vigor, para se suspender a actuação ao IUC, portanto sobre isto, neste momento não se faz nada (LTF).

A única solução possível é a alteração da lei (SUL), para que esta venha dizer que os condutores se devem fazer acompanhar do comprovativo do pagamento do imposto (LTF), neste caso a solução até é simples.

15. **Entrevistador:** No âmbito dos IEC, este diploma nada estabelece relativamente a quem pode adquirir gasóleo de aquecimento, e além do mais também não define se

precisa ou não de cartão com microcircuito, ao contrário do que prevê para o gasóleo colorido, por exemplo para tractores agrícolas. A GNR fiscaliza de alguma forma estas situações? O que a GNR faz neste âmbito?

ENTREVISTADO 1: Nós fiscalizamos, mas não é fácil. Nós partimos do princípio básico que este gasóleo não é suposto, ser utilizado como combustível, não é suposto fazer combustão, portanto embora constituía preocupação da Brigada Fiscal, não há outra forma de fiscalização deste produto, senão verificar se este produto se encontra misturado com gasóleo normal (LTG), até porque ele é colorido, tem uma cor vermelha, daí para cima essa competência ultrapassa-nos. Uma outra forma de fiscalização é verificar a documentação aduaneira, pois o combustível carece sempre da respectiva documentação (LTG), agora esta fiscalização é idêntica ao dos outros gasóleos, como o gasóleo colorido, se aparecer no visor a coloração vermelha, sabemos logo que estamos perante gasóleo de aquecimento (...). Estando este a ser utilizado como carburante e não pode, pois é unicamente para uso de aquecimento industrial, comercial, e doméstico, estamos claramente perante uma contra-ordenação aduaneira, e como é claro apreende-se o gasóleo e apreendem-se as viaturas (LTG).

16. Entrevistador: Da pesquisa efectuada até agora, considero que estas são as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições da GNR, embora mais algumas existam. Na sua opinião, são estas as principais lacunas que limitam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

ENTREVISTADO 1: Eu aqui remeteria um bocadinho mais para o actual Código Penal e de Processo Penal, em que considero que há uma grande limitação no âmbito do tempo previsto para o segredo de justiça, e essa é a grande limitação em termos de investigação deste tipo de crimes. Estes crimes são altamente técnicos, necessitam de uma investigação demorada, complexa e bastante exaustiva, e quer queiramos quer não, não é suficiente para a investigação o prazo de sessenta dias, e quanto muito em mais sessenta, para fazer uma investigação deste tipo, desde o prazo em que o arguido recebe a notificação de que contra eles corre determinado inquérito até o fim do segredo de justiça. A partir daí o processo é público e há que dar conhecimento aos arguidos e as partes de todas as diligências processuais que estamos a fazer, o que em termos de investigação é uma grande limitação.

17. Entrevistador: Qual tem sido a atitude da GNR perante estas lacunas na lei, tem sido feito algum esforço para encontrar soluções para estes problemas?

ENTREVISTADO 1: A atitude da Guarda é de manifestar por escrito a quem de direito todas estas circunstâncias que temos estado a falar (ATI). Estas questões têm sido colocadas ao Gabinete de Estudos e Inquéritos da Brigada Fiscal, onde colocamos estas nossas dúvidas e limitações, e de onde vamos obtendo respostas. Por sua vez, eu sei que, o Gabinete de Estudos e Inquéritos coloca efectivamente estas questões ao Comando-Geral (ATI). Do Comando-Geral para fora desconheço qual a atitude que o dispositivo toma, em termos de referir a quem de direito das limitações que estas lacunas na legislação nos causam.

18. Entrevistador: Em que medida é que estas lacunas na legislação tributária se constituem como um obstáculo ao cumprimento das atribuições da GNR?

ENTREVISTADO 1: Eu acho que se cumpre parcialmente a missão da guarda, na sua totalidade não (CMA). Agora nós fazemos e tentamos cumprir o melhor que sabemos e que podemos, agora temos também a consciência de que há realmente algo que podia melhorar e que vai melhorando, até com a experiência adquirida ao longo do tempo e também, penso eu, devido a uma rápida capacidade flexibilidade e de adaptação tão justa quanto possível que nós temos como militares que somos (CMA).

19. Entrevistador: Na sua opinião, qual seria a solução necessária para ultrapassar estas lacunas?

ENTREVISTADO 1: Eu penso que algumas delas passam pela alteração dos diplomas, ou pelo menos procedimentos e aditamentos a estas lacunas que a lei efectivamente contém (SUL) e que fruto da experiencia que vamos adquirindo no terreno no dia-a-dia, há que proceder há alteração para que fisicamente se consiga vencer estas lacunas.

20. Entrevistador: Qual deveria ser a atitude da instituição perante a existência destas lacunas em legislação essencial para o cumprimento de atribuições cometidas à GNR?

ENTREVISTADO 1: De efectivamente colocar estas questões a quem de direito e procurar dar uma resposta a quem está no terreno e se depara com estes problemas (ADI).

APÊNDICE F – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 2

Transcrição da entrevista realizada ao Major Pronto em 15 de Julho de 2008

Entrevista 2

Entrevistado 2:	<i>Major Pronto</i>
Idade:	43
Habilitações Literárias:	<i>Licenciatura em Direito e Pós-Graduação em Estudos Avançados em Direito e Segurança</i>
Local:	<i>Comando da Brigada Fiscal - Lisboa</i>
Data:	<i>15 de Julho de 2008</i>
Tempo de Entrevista:	73 minutos

1. **Entrevistador:** Está de acordo que esta entrevista seja gravada para que conste no trabalho de investigação aplicada que estou a realizar?

ENTREVISTADO 2: *Sim.*

2. **Entrevistador:** Qual a função que desempenha actualmente?

ENTREVISTADO 2: *Sou o Adjunto Operacional da Brigada Fiscal, e como vocês, suponho, que sabem a Brigada não tem Chefe de Estado Maior, tem dois “Chefes de Estado-Maior” digamos assim, um para a área Operacional que é o Adjunto Operacional, outro para a área Administrativo-Logística que é o Adjunto Administrativo-Logístico e que teoricamente seriam dois Tenentes-Coronéis.*

3. **Entrevistador:** No âmbito do desempenho das suas funções quais são os diplomas referentes a legislação tributária com que lida essencialmente?

ENTREVISTADO 2: *Há diversos diplomas relacionados com legislação tributária que nós trabalhamos diariamente. Temos logo na base, aquilo que eu costumo dizer que é a nossa Bíblia que é o Regime Geral das Infracções Tributárias, o RGIT (LEA). Depois temos outros*

diplomas que se acabam por interligar no RGIT, o novo Código do Imposto Sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, depois na matéria relacionada com a circulação de mercadorias, Decreto-Lei 147/2003 que regula estas questões (LEA) e depois um conjunto de legislação extravagante que está a montante essencialmente de todas essas matérias, mas essencialmente as questões que me chegam aqui estão relacionadas com o RGIT, com o 147 e com os automóveis, dado que é nesta área que se faz uma grande parte do nosso trabalho diário onde surgem mais aquelas questões de pormenor que é preciso esclarecer. Evidentemente que, há um outro grande código que, fazemos um trabalho, mas não são questões que me são colocadas diariamente, tem muito a ver com uma área que também esta sob a minha responsabilidade que é a investigação criminal, que é o Código dos IEC, Impostos Especiais de Consumo, que também se liga com o RGIT, na parte em que se refere à sanção das infracções.

4. Entrevistador: E no que ao dispositivo da GNR diz respeito, quais são os principais diplomas referentes à legislação tributária, directamente ligados ao cumprimento da actividade operacional da GNR de maior relevo?

ENTREVISTADO 2: São os mesmos. Os diplomas em matéria de legislação tributária com que a Guarda, em sentido amplo, trabalha, são este, ainda que, somos nós Brigada Fiscal essencialmente, também é essa a nossa missão, teria que ser naturalmente assim não é, que fazemos o grande volume de trabalho nesta área (LEA), portanto há um ou outro Auto por vezes no âmbito dos IEC nomeadamente relacionado com o Tabaco que aparece vindo do dispositivo territorial, mas são raros.

5. Entrevistador: Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionem de alguma forma o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?

ENTREVISTADO 2: Bom... Eu diria que não há legislação sem lacunas (ELT), senão não haveria Advogados. Era uma profissão em extinção, portanto haverá com certeza muitas lacunas na lei, quer dizer, eu apetece-me parafrasear aqui um senhor Procurador que aqui há tempos dizia assim: "Mas porque é que não criam uma norma que diga uma coisa muito simples: o ónus da prova, sobre o património que detém, está no contribuinte e portanto eu pergunto ao contribuinte: o senhor tem uma casa de 500 mil euros e um carro de 100, portanto justifique onde é que obteve rendimentos para ter este património." E dizia ele no final: " Pronto, era muito simples de fiscalizarmos o contribuinte." Portanto há muitas lacunas

na lei (ELT) e esta é uma evidente agora as razões das lacunas é que eu me abstenho de pronunciar acerca delas.

6. Entrevistador: O RGIT não é claro quanto à competência para o levantamento do auto de notícia em casos de situações de infracções tributárias que resultem em contra-ordenação. O que se têm feito na Guarda em situações de detecção de contra-ordenações tributárias?

ENTREVISTADO 2: Eu não sei se o RGIT não é claro, para mim o RGIT é claro, agora julgo que nós por vezes temos tendência a fazer interpretações que não têm uma verdadeira correspondência na lei (LTA), digamos assim de uma forma corriqueira, uma interpretação abusiva da lei. O RGIT é claro. O RGIT define claramente quem são as entidades que têm competência para levantar autos de notícia em matéria de contra-ordenação, e no caso particular da Guarda Nacional Republicana, o que o RGIT diz é a Brigada Fiscal da GNR, se o legislador quisesse que fosse a Guarda Nacional Republicana no seu todo, não precisava a norma, dizia só a Guarda Nacional Republicana (LTA). Mas quando o legislador diz a Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, com certeza deve ter querido dizer alguma coisa, aliás, neste sentido há várias pessoas, por exemplo eu tenho o RGIT anotado de dois juízes conselheiros, e que eles dizem exactamente isto. Eles dizem que a competência para levantamento de Autos de Notícia na Guarda Nacional Republicana é da Brigada Fiscal, atentas as competências específicas da unidade insertas na lei orgânica da Guarda, portanto para mim basta ler a lei orgânica da Guarda e aplicar, considero que está bem expresso na lei, agora há quem queira fazer disto uma lacuna, não sei porque. Poderia perceber se houvesse um grande volume de autos de outras unidades da GNR relativamente a esta matéria que se tivessem tornado insubsistentes, bom ainda que a insubsistência constitua uma nulidade que à partida seria insanável, mas é sanável porque o Auto vale como participação, portanto essa incompetência é sanável através da participação, mas que eu conheça não é um problema que se ponha na Guarda sobre esta matéria. Não há um grande volume de autos nesta matéria, para não dizer que são praticamente nulos, residual é garantido, mas praticamente nulos no sentido de poucos, os autos levantados nesta matéria por outras unidades da Guarda, portanto não percebo a polémica acerca desta questão, até porque há uma circular do Comando-Geral sobre isto, portanto para mim é tão claro como a água, mas tudo bem.

7. Entrevistador: No caso dos crimes tributários, o RGIT atribuiu competências à GNR para levantamento de auto de notícia e executar as medidas cautelares para assegurar os meios de prova, é isto que tem sido feito na Guarda? Mesmo as outras unidades do dispositivo, estas não têm deixado de o fazer?

ENTREVISTADO 2: Não... Vamos lá ver: isto pode acontecer, mas creio que isto não é a regra, mas sim a excepção. Também pode acontecer o contrário. Como a Brigada Fiscal tem uma missão específica nesta área, fecha os olhos às outras infracções, o que não é verdade. E o melhor exemplo disso são as infracções ao Código da Estrada. Nós estamos na estrada, se passa um camião com mercadoria, nós vemos as mercadorias, mas vemos tudo o resto. Claro que vamos ter uma especial atenção às mercadorias, claro, mas foi por isso que o Estado quis que houvesse uma Brigada Fiscal na Guarda Nacional Republicana. Mas se o carro tiver “um pneu careca” obviamente que levantamos o auto. Outro exemplo que é ainda mais crasso e que acontece todos os dias tem a ver com as inspecções periódicas. Nos sobre inspecções periódicas levantamos todos os dias um número bastante elevado de autos, portanto é matéria de trânsito pura. Portanto não é por termos essas competências específicas que não fazemos tudo o resto, e portanto não é por termos específicas nestas matérias que as outras unidades vão fechar os olhos aos crimes em matérias tributárias, não vejo, e não acredito que o fação, o que seria até incompreensível numa força de segurança. Portanto o que eu acho que tem de ser feito é: na dúvida pega-se no telefone, como tem acontecido várias vezes (LTB), e a dizer: “Temos essa situação assim e assim, o que é que fazemos? O que é que vocês fazem nesta matéria?” não é uma questão que me leve a grande ponderação, porque acho que ela não pode existir e a existir, significa que algo de grave se está a passar, porque isto não pode acontecer.

8. Entrevistador: Relativamente à introdução fraudulenta no consumo de álcool, produtos petrolíferos e tabaco (artigo 96, n.º 1 a), o legislador refere a introdução no consumo “sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas”, o que se entende por isso?

ENTREVISTADO 2: *Essas formalidades legalmente exigidas têm essencialmente a ver com as Declarações de Introdução no Consumo, as DIC, e a não observação das regras de circulação, as DAA (LTC) e por vezes a emissão das chamadas DAA de conveniência digamos assim, específicos só para determinada circulação que depois não têm o devido encaminhamento para as entidades aduaneiras. Basicamente julgo que é este o sentido da lei, agora admitimos que nem sempre estejamos certos relativamente a estas matérias. É uma das particularidades da legislação tributária que é uma legislação um pouco complexa,*

e portanto nem sempre isto é claro e daí alguma dificuldade e até alguma justificação para uma certa menor capacidade de intervenção, até as vezes de nós próprios Brigada Fiscal, mas sobretudo de forças fora da Unidade Brigada Fiscal.

9. **Entrevistador:** No ISV, está previsto no seu artigo 17º, que para efeitos de matrícula mesmo os automóveis ligeiros, ainda que excluídos do imposto, os veículos pesados e as máquinas industriais, ficam sujeitos ao processamento da DAV, mas não define que processamento é este. Qual é o entendimento da GNR a este respeito? O prazo de 20 dias para entrega da DAV também se aplica a estes casos?

ENTREVISTADO 2: *No nosso entender, quando o legislador quis dizer processamento, referiu-se a todos os actos necessários para o registo do veículo (LTD). Como sabes a DAV precede a matrícula do veículo introduzido em território nacional, ora quer dizer, eu acho que não há grande volta a dar com isto. Se não houver DAV não há matrícula, é tão simples quanto isto. Portanto no nosso entender a DAV tem de ser sempre processada, e tem de ser processada independentemente do pagamento do imposto, que é isso que diz o legislador, no nosso entendimento, atenção, que ela tem de respeitar todos os prazos quer o veículo pague ou não pague, ou seja, esteja ou não esteja isento do imposto (LTD).*

10. **Entrevistador:** Ainda no âmbito do ISV, no que à introdução no consumo diz respeito, este estabelece um prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV após a ocorrência do facto gerador, mas não define nenhum mecanismo de controlo após a ocorrência do facto gerador, que permita controlar esse prazo. Qual tem sido a atitude da GNR a este nível?

ENTREVISTADO 2: *O facto gerador ocorre com a entrada do veículo em território nacional, portanto esse é o primeiro marco que temos que ter aqui claro. O controlo faz-se nos 20 dias, portanto este é que é o prazo de controlo. Como é que nós podemos fazer isto?*

Primeiro através dos CMR, quando os veículos são transportados nos camiões têm de ter os CMR, as guias de transporte e facturas de transporte têm sempre de ter. Depois temos ainda a questão das matrículas provisórias que tem uma data de validade que tem de ser obrigatoriamente aposta na matrícula e que nos permite também controlar. E depois há aquela questão que nós na actividade operacional resolvemos, que é através da declaração do proprietário do veículo (LTE). É claro que a pessoa pode fazer uma declaração falsa, mas aqui depois entra o jogo de até que ponto a declaração falsa pode ser ou não comprovada por nós e isso só nós é que sabemos, nesse aspecto estamos em vantagem.

Tudo isto se passa basicamente desta maneira, não há grande forma de controlar isto (ELT). É claro que me podes dizer: “há mas pode, com controlo permanente das fronteiras.” Mas isso está excluído tanto para pessoas como mercadorias. Para mercadorias desde que aderíamos ao espaço único, para pessoas desde que aderimos ao espaço Schengen, que por acaso foi simultâneo. Portanto não há forma de controlar com o rigor desejável, mas há formas de controlar (ELT). Claro que o CMR pode ser falsificado. Qualquer documento pode ser falsificado. O cidadão até pode prestar falsas declarações, mas pelo menos sabemos que no dia em que o fiscalizamos ele a partir desse dia sabe que se for apanhado nos 20 dias seguintes, vai ter problemas é um pouco assim que está feita esta lei, dado que é impossível fechar as fronteiras (LTE).

11. Entrevistador: O n.º 1 do artigo 22º do CISV, prevê que se um veículo for detectado a circular com matrícula estrangeira válida, sem que a DAV tenha sido atempadamente apresentada, o seu proprietário deve ser notificado da obrigação para proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis. Como se pode fazer cumprir esta determinação, se não à forma de controlar se o veículo ainda está dentro do prazo de apresentação da DAV ou se já o ultrapassou. O que fazem os militares de GNR ao detectarem um veículo a circular com uma matrícula estrangeira válida?

ENTREVISTADO 2: Esta questão da notificação foi uma questão que nos preocupou logo desde a entrada em vigor deste código. Tivemos aqui algumas questões relacionadas com isto, nomeadamente sobre se podíamos ou se não podíamos fazer a notificação. Há quem entenda e daí a complexidade desta legislação, que a notificação é exclusiva da autoridade administrativa competente para cobrar o imposto. Há quem entenda que nós podemos notificar para o indivíduo comparecer na Alfândega para fazer a respectiva apresentação do veículo (LTF). Esta é uma primeira questão que nos permite enquadrar a questão, mas voltamos atrás à resposta que eu dei antes. A partir do momento em que fiscalizamos o veículo, a partir desse dia, nós sabemos e ele sabe que no prazo de dois dias úteis tem de ser dirigir à Alfândega senão ele vai ter problemas, portanto mais uma vez, não à forma absolutamente eficaz de fazermos este controlo (LTF), a não ser que tivéssemos um sistema de fronteiras fechadas. A resposta está um pouco na resposta que dei anteriormente. É claro que o sistema ideal é, nós passarmos um documento e obrigá-lo a dirigir-se, dando informação à Alfândega, à Alfândega. Agora nós temos-nos adaptado, porque também é essa a nossa obrigação, aquilo que o Director da Alfândega da área entende que é a forma mais adequada de cumprir a lei, porque em última instância, se há ou não há razão para levantamento do auto, portanto não vale a pena levantar o auto, quando

à partida se sabe que vai ser considerado insubsistente (LTF). Isso constitui prejuízos ao cidadão e um constante conflito completamente sem sentido. Claro que depois podemos sempre optar por colocar a questão à Direcção Geral e nesses casos o senhor Director Geral, tem feito, quando a questão é possível de ser sanada, através de circular, tem emitido essa mesma circular que tem digamos força obrigatória para todos os intervenientes no processo, leia-se Alfândegas e nós, entidades fiscalizadoras.

12. Entrevistador: Situação semelhante se passa com a permanência, de veículos matriculados num Estado-membro da União Europeia, em território nacional com suspensão de imposto durante o prazo máximo de 183 dias seguidos ou interpolados por cada 12 meses, no entanto não está definido nenhum mecanismo de controlo. Como é que a Guarda tem actuado perante estas situações? Qual seria solução para este caso?

ENTREVISTADO 2: Esta questão é uma questão que vem de há muito tempo atrás. Vem desde a nossa adesão ao espaço único, quer dizer, a partir do momento em que as fronteiras foram fisicamente abolidas no que se refere ao controlo de circulação de mercadorias essa questão colocou-se logo. (...) A minha opinião pessoal, não reflecte a posição da Brigada, mas eu entendo que esta norma está caduca já há muito tempo e pensei que esta questão fosse resolvida agora com este novo diploma. Isto a meu ver não faz muito sentido, mas eu compreendo um pouco o papel do legislador. É que a alternativa é uma porta “escancarada” (LTG). Porque eu vou a Espanha, compro um carro, até tenho residência em Espanha, e ando cá em Portugal o tempo que quiser. Portanto se não há controlo, se não há coisa nenhuma, portanto eu posso perfeitamente comprar o carro lá. Significa que havia um conjunto de cidadão que estaria em vantagem em relação a outros. (...) Havia aqui uma situação de injustiça evidente, em que o legislador não tendo solução, optou por manter a legislação anterior (LTG). Porque a única solução eficaz é a harmonização fiscal na União Europeia. Quando houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel em todos os países da União Europeia as diferenças passarão a ser mínimas, portanto enquanto não houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel, este problema não é sanável, do meu ponto de vista (SUL).

13. Entrevistador: Relativamente à introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos, está previsto no CISV, que os veículos podem ficar em suspensão de imposto, no local de armazenagem usado pelos operadores, sendo

esse local reconhecido como entreposto fiscal, não podendo os referidos veículos saírem sem uma autorização expressa do director da alfândega territorialmente competente, sob pena de ser considerada introdução irregular no consumo. Que autorização é essa que permita a saída dos veículos desses locais de armazenagem?

ENTREVISTADO 2: *A verdade é uma e há que reconhecê-la. Esta autorização não está regulamentada. O legislador fala nela, mas não concretiza (LTH), a própria lei não concretiza. Aqui, cada Director de Alfândega, um pouco relacionado com o que estávamos a falar à pouco, que cada Director de Alfândega na sua circunscricção é soberano, é ele que define a forma como emite, para o efeito pretendido, a autorização (LTH). (...)*

14. **Entrevistador:** Falando agora no IUC, este diploma prevê a emissão de um comprovativo de pagamento logo após o cumprimento da obrigação tributária, mas no entanto não prevê a obrigatoriedade dos condutores se fazerem acompanhar do mesmo. Nesse sentido foi difundida pela Brigada Fiscal uma nota com a indicação para se deixar de levantar autos de notícia e participações nesta matéria. É isto que se tem feito em todo o dispositivo da GNR? Considera essa a melhor solução para este problema?

ENTREVISTADO 2: *É uma questão muito interessante. Já deu aqui acesso debate aqui entre nós. Vamos lá ver... A lei anterior dizia claramente que o cidadão se devia fazer acompanhar do comprovativo de pagamento do imposto. E dizia claramente. (...) Ora nós começamos a ter algumas reclamações dos cidadãos. E começamos a perceber, apesar de já termos ponderado a situação, que isso podia ser interpretado como uma tentativa desonesta, da nossa parte, que nos está completamente vedada, de claramente arrecadar fundos para o Estado. Não é de todo esta intenção.*

Portanto nós estudamos o assunto, foi feita no Comando-Geral uma acção de formação sobre esta matéria, em que estiveram presentes as tais pessoas que fizeram a lei, em que elas disseram: “Bom, eu estive na base da lei mas, não era essa a intenção.” Portanto a intenção do legislador não foi essa, mas a verdade é que a letra da lei parece não ter correspondência com o espírito do legislador. O que diz a letra da lei é que o documento emitido é comprovativo do pagamento do imposto não diz que o cidadão se deve fazer acompanhar desta (LTI). Portanto a forma como nós temos de interpretar a lei, mesmo que não tenha sido essa a intenção do legislador, é aplicar a este imposto, um sistema semelhante por exemplo ao IRS. Eu não posso interpelar um condutor e pedir-lhe o comprovativo de pagamento do IRS. Este foi o nosso ponto de partida nesta matéria. Depois

fomos estudar a lei novamente. Olhámos e percebemos que o legislador concebeu ainda um artigo que diz assim: a fiscalização faz-se com base numa base de dados a disponibilizar pelas entidades competentes às entidades fiscalizadores, julgo que é o artigo 5º (LTI), base de dados essa que não está regulamentada também, mas que nós partimos do pressuposto que é uma base de dados que tem de ser actualizada mensalmente, visto que o imposto tem de ser pago anualmente mas no mês da matrícula, e em que no final de cada mês, ou seja no início do mês seguinte teríamos uma lista dos cidadãos faltosos. E depois há outra questão e agora e virando agora um pouco para o princípio do in dubio pro reu, nós não poderíamos estar a considerar que os 6 ou 7 milhões de condutores em Portugal, ou mais, não faço ideia de quantos sejam, sejam todos suspeitos, porque eu mando parar um condutor, peço-lhe o comprovativo e se não tem mando levantar-lhe uma participação. Não levanto um auto de notícia porque não posso pois a lei não me permite, levanto uma participação. Não tenho, digamos a certeza absoluta de que o facto ocorreu e portanto não posso levantar auto de notícia nem participação (LTI). Não era no entanto este o entendimento de quem criou a lei. Então nós levantámos a questão:” Quem é que se responsabiliza pela apreensão da viatura? (LTI)”, porque tem de se fazer a apreensão da viatura, e aí o silêncio... porque aí já implica o veículo não circular, já implica responsabilidade civil, portanto... A questão foi resolvida recentemente. O senhor Director Geral dos Impostos emitiu uma circular em que nos dá razão. Em que diz taxativamente que todos os autos levantados por falta de apresentação do comprovativo de pagamento do imposto único de circulação são considerados insubsistentes (LTI). Claro que isto não é solução nem resolve o problema, mas a verdade é que tínhamos razão. Portanto a solução será que as bases de dados nos sejam fornecidas e isso a entidade competente deverá estar a trabalhar nesse sentido, por isso julgo que esta questão está resolvida (SUL), porque nós efectivamente tínhamos razão e fizemos bem em suspender a fiscalização do IUC, porque estávamos a actuar fora dos limites da lei e não o podemos fazer. Nós estamos como sabes rigorosamente vinculados ao princípio da legalidade.

15. Entrevistador: No âmbito dos IEC, este diploma nada estabelece relativamente a quem pode adquirir gasóleo de aquecimento, e além do mais também não define se precisa ou não de cartão com microcircuito, ao contrário do que prevê para o gasóleo colorido, por exemplo para tractores agrícolas. A GNR fiscaliza de alguma forma estas situações? O que a GNR faz neste âmbito?

ENTREVISTADO 2: Não é necessário. Nós aqui temos que olhar novamente para o princípio da legalidade, não podemos inventar aquilo que não está na lei (LTJ). O legislador

apenas referiu a necessidade do cartão para o gasóleo colorido e marcado destinado à agricultura e às pescas. (...) A fiscalização é feita da mesma forma que é feita para o gasóleo rodoviário, portanto o gasóleo colorido e marcado tem um determinado marcador, que reage perante um determinado reagente que nos é fornecido através de uns kits pela Alfândega e portanto com uma pequena análise já sabemos que, se reagir com determinada cor, estamos perante gasóleo colorido e marcado. Portanto é essa a fiscalização que nós fazemos (LTJ). Obviamente que pode ser sempre perguntado que se o gasóleo verde não pode ser utilizado para aquecimento, é necessário fiscalizar nas máquinas que produzem o aquecimento, as chamadas caldeiras. Mas como é que isso se faz em casa do cidadão, é a pergunta que eu faço? Porque a lei define que eu não posso ir a casa do cidadão sem que ele autorize ou sem que tenha um mandado de busca domiciliária passado pelo do juiz. Mas um juiz não passa um mandado de busca sem que haja uma forte suspeita, bem comprovada da existência de um crime e mesmo assim não é para todos os crimes, portanto não passa para uma contra-ordenação, daí que em casa dos cidadãos não vejo forma de fiscalizar, pode ser feito é um controle na via pública pela documentação dos transportadores ou do indivíduo que transporta gasóleo verde sem o cartão, e portanto a fiscalização aqui tem de ser na estrada, as viaturas e à documentação (LTJ).

16. Entrevistador: Da pesquisa efectuada até agora, considero que estas são aos principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições da GNR, embora mais algumas existam. Na sua opinião, são estas as principais lacunas que limitam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

ENTREVISTADO 2: Eu diria que a principal lacuna foi aquela que eu disse logo no início. Isto são questões um pouco mais de interpretação da lei, às vezes, não são verdadeiras lacunas. A verdadeira lacuna está aí. Porque é que eu, entidade fiscalizadora, não posso pedir ao cidadão que tem um carro de 100 mil euros e uma casa de 500 mil euros que me justifique com que rendimento comprou aquela casa quando ele ganha por exemplo, 4 mil euros por mês. Esta para mim é que é a verdadeira lacuna na lei. (...) Só isto. Se esta for resolvida teremos com certeza todos um país mais justo.

17. Entrevistador: Qual tem sido a atitude da GNR perante estas lacunas na lei, tem sido feito algum esforço para encontrar soluções para estes problemas?

ENTREVISTADO 2: Isto vai um pouco no sentido desta conversa que temos estado a ter, que temos tido uma atitude proactiva, procurando colocar as questões às entidades

competentes, procurando resolver e colaborar para encontrar soluções, porque entendemos que é nosso dever, colaborar, dado as nossas competências onde temos o dever de serviço público que nos obriga a contribuir para a melhoria da lei e das leis, nomeadamente sobre estas matérias em que temos uma competência específica (ATI). E somos chamados muitas vezes a grupos de trabalho e a dar pareceres sobre as leis, portanto temos tido uma atitude proactiva e reactiva também. (...)

Entrevistador: Existe na Brigada Fiscal algum órgão responsável por estudar este tipo de problemas e de procurar dar respostas aos mesmos?

Nós temos na Brigada Fiscal um gabinete que é o Gabinete de Estudos e Inquéritos, chefiado por um oficial licenciado em Direito, que tem historicamente essa função, não nos demitimos é nós, na parte operacional, de dar as devidas sugestões e depois em colaboração com o Gabinete de Estudos e Inquéritos encontrarmos uma solução daquele que deve ser o parecer da Guarda. É verdade que nos últimos anos mercê de estarmos em reestruturação, este trabalho não tem sido desenvolvido de uma forma tão, eu digo eficaz, ou tão profícua, melhor, como nós gostaríamos. Mas pronto, agora com a nova organização de certeza que serão constituídos os órgãos adequados para manter viva, digamos, esta chama da proactividade na Unidade de Acção Fiscal (ADI).

18. Entrevistador: Em que medida é que estas lacunas na legislação tributária se constituem como um obstáculo ao cumprimento das atribuições da GNR?

ENTREVISTADO 2: Eu não vejo isto bem como obstáculos, eu vejo isto mais como desafios. O obstáculo é algo que nos impede de passar e nós tomamos isto como desafios. Desafios de duas formas: desafios que nos permite ter uma visão construtiva da questão que nos permite propor à entidade competente, ou ao próprio legislador, uma solução para o problema, e desafios que muitas vezes a própria solução esta na lei, basta nós termos a capacidade de a interpretar correctamente (CMA). Portanto eu considero que, não gosto de encarar isto como obstáculo, mas como dificuldades a superar no tempo o mais curto possível.

19. Entrevistador: Na sua opinião, qual seria a solução necessária para ultrapassar estas lacunas?

ENTREVISTADO 2: Acho que todos nós deveríamos estar mais obrigados a cooperar (SUL). Quando eu digo nós, não digo apenas nós internamente Guarda Nacional

Republicana, digo nós com as entidades externas, porque há uma grande tendência no legislador em fazer leis de “secretária”. É muito fácil eu fazer uma lei, digamos, sentado a uma secretária e olhando para o ornamento jurídico de países mais evoluídos que nós nessa matéria e faço uma lei perfeita, a lei está perfeita. Resta saber se essa lei tem aplicabilidade nos cidadãos a que se dirige. E este é que é o grande problema que julgo que todos nós temos de procurar combater que é fazer melhores leis, não apenas no sentido legístico, mas sobretudo no sentido da aplicação prática da lei (SUL). Para que é que eu quero uma lei muito bem feita, mas que tem desadequações que não são aceitáveis, portanto é preferível termos uma lei menos pura em termos técnico-jurídicos mas que se adequa ao povo a que se vai aplicar. Portanto tornar as leis melhores com a colaboração de quem as aplica directamente (SUL). (...)

20. Entrevistador: Qual deveria ser a atitude da instituição perante a existência destas lacunas em legislação essencial para o cumprimento de atribuições cometidas à GNR?

ENTREVISTADO 2: Eu só vejo a proactividade (SUL).

A guarda tem de estar voltada para fora. Temos de ter a capacidade para pensar e não é só dizer assim: “ Eu cumpro porque me mandaram cumprir...” não, temos de ter cabeça para pensar, eu cumpro porque está na lei. E é essa proactividade de cada um de nós dos nossos 25000 homens, obviamente com todos os limites que existem dentro de um sistema hierárquico como o nosso, e devem existir, mas não devemos perder a capacidade de colocar as nossas dúvidas porque sem essas dúvidas é impossível que o sistema melhore (ADI). E portanto se nós todos tivermos esta capacidade de pensar, duvidar, voltar a pensar no assunto e colocar a questão, estaremos a contribuir para uma Guarda voltada para o exterior, e estaremos simultaneamente a contribuir para facilitar o nosso trabalho. (...)

APÊNDICE G – TRANSCRIÇÃO DA ENTREVISTA 3

Transcrição da entrevista realizada ao Major Pereira em 3 de Julho de 2008

Entrevista 3

Entrevistado 3:	<i>Major Pereira</i>
Idade:	<i>42 Anos</i>
Local:	<i>Grupo Fiscal de Coimbra</i>
Data:	<i>3 de Julho de 2008</i>
Tempo de Entrevista:	<i>63 minutos</i>

1. **Entrevistador:** Está de acordo que esta entrevista seja gravada para que conste no trabalho de investigação aplicada que estou a realizar?

ENTREVISTADO 3: *Sim.*

2. **Entrevistador:** Qual a função que desempenha actualmente?

ENTREVISTADO 3: A de 2º Comandante de Grupo, em acumulação com funções na investigação criminal.

3. **Entrevistador:** No âmbito do desempenho das suas funções quais são os diplomas referentes a legislação tributária com que lida essencialmente?

ENTREVISTADO 3: Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001 e Código do IVA (LEA).

4. **Entrevistador:** E no que ao dispositivo da GNR diz respeito, quais são os principais diplomas referentes à legislação tributária, directamente ligados ao cumprimento da actividade operacional da GNR de maior relevo?

ENTREVISTADO 3: Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001; regime do IVA na circulação de bens; legislação do Imposto Sobre veículos (LEA).

5. Entrevistador: Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionem de alguma forma o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?

ENTREVISTADO 3: Algumas (ELT). Uma, talvez a principal, a inexistência de competência legal, quer no R.G.I.T, quer na Lei Orgânica, para acesso a locais de armazenagem ou venda de mercadorias para o exercício da fiscalização tributária. Na legislação que antecedeu o R.G.I.T. (o R.J.I.F.A, no seu artigo 49º ou 50º) estava expressamente consignada a competência de acesso a esses locais, sem carecer de mandado judicial, mecanismo legal que, no entanto, não transitou para o R.G.I.T. Por outro lado, a Lei Orgânica da G.N.R., apenas prevê competência de acesso a estabelecimentos públicos para efeitos de fiscalização de espectáculos. A esta lacuna acresce a circunstância de no R.G.I.T. não ter a Guarda, através da Brigada Fiscal, sido incluída nos órgãos de fiscalização tributária, para efeitos do exercício da fiscalização tributária, o que se reflecte, em termos práticos, nalgumas limitações ao nível da fiscalização. Outra lacuna relevante, com reflexos na eficácia da investigação, é o facto de alguns dos crimes previstos no R.G.I.T., maxime o crime de introdução fraudulenta no consumo, não fazer parte do catálogo dos crimes da Lei 05/2002, o que impossibilita a utilização dos meios especiais de obtenção de prova e, designadamente, do regime especial do segredo profissional e bancário.

6. Entrevistador: O RGIT não é claro quanto à competência para o levantamento do auto de notícia em casos de situações de infracções tributárias que resultem em contra-ordenação. O que se têm feito na Guarda em situações de detecção de contra-ordenações tributárias?

ENTREVISTADO 3: Pelo menos no que respeita à Brigada Fiscal, que é a realidade que conheço, sempre que têm sido detectadas infracções que configuram contra-ordenações, procede-se ao levantamento de auto de notícia (LTA). A questão pode colocar-se relativamente às outras Unidades da Guarda, que não são consideradas autoridades ou órgãos de polícia fiscal.

7. **Entrevistador:** No caso dos crimes tributários, o RGIT atribuiu competências à GNR para levantamento de auto de notícia e executar as medidas cautelares para assegurar os meios de prova, é isto que tem sido feito na Guarda? Mesmo as outras unidades do dispositivo, estas não têm deixado de o fazer?

ENTREVISTADO 3: Sim, isto no que respeita à Brigada Fiscal. A experiência que tenho relativamente a procedimentos de outras Unidades é que, quando detectam crimes em flagrante, solicitam a comparência de elementos das Unidade Fiscal para levantamento de auto de notícia, assegurando de imediato, nomeadamente através da apreensão de mercadorias, os meios de prova do crime detectado (LTA).

8. **Entrevistador:** Relativamente à introdução fraudulenta no consumo de álcool, produtos petrolíferos e tabaco (artigo 96, n.º 1 a), o legislador refere a introdução no consumo “*sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas*”, o que se entende por isso?

ENTREVISTADO 3: Introduzir no consumo produtos “sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas” significa o não cumprimento das obrigações declarativas requeridas para a regular introdução no consumo desses produtos e o não cumprimento do dever de comunicação dessas introduções no prazo legalmente estabelecido (LTB). Com efeito, introduzir regularmente os citados produtos no consumo implica o processamento, por transmissão electrónica, e apresentação à alfândega competente da DIC (Declaração de Introdução no Consumo) e a comunicação das introduções efectuadas, em regra até ao final do dia em que as mesmas ocorreram, sendo certo que estão previstos procedimentos simplificados de apresentação das DIC’S e a globalização das mesmas para as introduções no consumo de produtos sujeitos à taxa zero ou isentos (mensal, trimestral e semestral). O não cumprimento destas formalidades significa que não foram cumpridas as formalidades legalmente exigidas e, conseqüentemente, que os produtos foram fraudulentamente introduzidos no consumo.

9. **Entrevistador:** No ISV, está previsto no seu artigo 17º, que para efeitos de matrícula mesmo os automóveis ligeiros, ainda que excluídos do imposto, os veículos pesados e as máquinas industriais, ficam sujeitos ao processamento da DAV, mas não define que processamento é este. Qual é o entendimento da GNR a este respeito? O prazo de 20 dias para entrega da DAV também se aplica a estes casos?

ENTREVISTADO 3: A esta questão não posso responder, pelo facto de as minhas funções estarem exclusivamente ligadas à Investigação Criminal e, conseqüentemente, não ter experiência de fiscalização no âmbito do ISV, a que acresce o facto de ser uma regulamentação muito recente, do ano transacto e com aspectos cuja vigência foi deferida para o ano em curso.

10. Entrevistador: Ainda no âmbito do ISV, no que à introdução no consumo diz respeito, este estabelece um prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV após a ocorrência do facto gerador, mas não define nenhum mecanismo de controlo após a ocorrência do facto gerador, que permita controlar esse prazo. Qual tem sido a atitude da GNR a este nível?

ENTREVISTADO 3: A resposta que aqui dou, pelo exposto na pergunta anterior, é a que decorre da minha interpretação da lei e de procedimentos do regime jurídico anteriormente vigente. A responsabilidade pelo controlo do prazo é da estância aduaneira competente, que deve exercer adequado controlo e fiscalização dos operadores registados e reconhecidos, nomeadamente no que respeita ao cumprimento das obrigações prescritas no nº 3 do art. 12º. O procedimento que a GNR pode e deve ter neste tipo de situações é o estatuído no art. 22º: se detectar veículos de matrícula estrangeira em circulação relativamente aos quais não tenha sido apresentada a DAV, deve elaborar notificação para a sua apresentação, no prazo de dois dias, à alfândega competente, simultaneamente com a instauração de procedimento contra-ordenacional, se for o caso (LTD).

11. Entrevistador: O n.º 1 do artigo 22º do CISV, prevê que se um veículo for detectado a circular com matrícula estrangeira válida, sem que a DAV tenha sido atempadamente apresentada, o seu proprietário deve ser notificado da obrigação para proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis. Como se pode fazer cumprir esta determinação, se não à forma de controlar se o veículo ainda está dentro do prazo de apresentação da DAV ou se já o ultrapassou. O que fazem os militares de GNR ao detectarem um veículo a circular com uma matrícula estrangeira válida?

ENTREVISTADO 3: O ónus da prova compete sempre à entidade fiscalizadora. Assim sendo, competirá à entidade fiscalizadora reunir prova de que o veículo foi admitido, importado ou fabricado em prazo superior ao estabelecido nos artº s 18 a 20º do CISV e, por isso, indiciar que a DAV não foi atempadamente apresentada, fazendo a notificação para a sua apresentação no prazo de dois dias (LTD). Caso os militares detectem a circulação de um veículo com uma matrícula estrangeira válida, devem aferir se, relativamente a esse veículo, já deveria ter sido apresentada a DAV. Na vigência do anterior regime, segundo

apurei também no actual CISV, essa situação normalmente é aferida por questionário informal aos condutores dos veículos, sendo em função das suas informais respostas que decidem pelo procedimento do artº 22º, quer no que respeita à notificação, quer no que concerne ao procedimento contra-ordenacional. Este procedimento é de um anacronismo grosseiro e dele resulta que apenas são levantadas autuações aos infractores incautos, não permitindo detectar os verdadeiros e dolosos infractores. Sucede que, mesmos esses incautos, quando chamados ao processo contra-ordenacional, quase sempre já acompanhados de advogados, vêm desdizer aquilo que disseram aos militares aquando do controlo de estrada e por isso os autos de notícia a nada conduzem pois que é legítimo aos arguidos não se auto incriminarem. O que deverá ser feito nestas situações é, a partir da informação recolhida na estrada e antes de ser levantado procedimento contra-ordenacional, fazer uma averiguação à posteriori no sentido de referenciar prova testemunhal ou documental que permita solidamente sustentar o levantamento de auto de notícia e contraditar a versão dos autuados quando se apresentam para prestar declarações em processo contra-ordenacional.

12. Entrevistador: Situação semelhante se passa com a permanência, de veículos matriculados num Estado-membro da União Europeia, em território nacional com suspensão de imposto durante o prazo máximo de 183 dias seguidos ou interpolados por cada 12 meses, no entanto não está definido nenhum mecanismo de controlo. Como é que a Guarda tem actuado perante estas situações? Qual seria solução para este caso?

ENTREVISTADO 3: A resposta a esta questão é exactamente igual a que foi dada na resposta à pergunta anterior, quer no que respeita à actuação da Guarda, quer no que concerne à solução possível e desejável para estes casos. Volto a salientar que, neste âmbito, antes de tudo o mais, o que é importante é que se abandonem definitivamente procedimentos instituídos na GNR, fundados no auto incriminação dos autuados ou arguidos. Esse tipo de actuação apenas contribui para a estatística fácil e ilusória, é desprestigiante para a instituição e não se traduz no combate efectivo à evasão ao ISV. A solução passa pela implementação de procedimentos de investigação que conduzam à recolha de prova documental que permita consubstanciar os ilícitos detectados, simultaneamente com prova testemunhal, que não as declarações de arguidos. Salienta-se que sendo Portugal um Estado-Membro da União Europeia, não pode recorrer a soluções que contendam com os princípios da livre circulação de pessoas ou da liberdade de estabelecimento, o que afasta a possibilidade de se adoptarem procedimentos burocráticos,

representados por imposições documentais, que conduziriam porventura a uma maior eficácia do controlo. A solução passa, assim, pela adopção de modernos procedimentos de controlo e pela alteração de mentalidades de quem fiscaliza (SUL).

13. Entrevistador: Relativamente à introdução no consumo por parte dos operadores registados e reconhecidos, está previsto no CISV, que os veículos podem ficar em suspensão de imposto, no local de armazenagem usado pelos operadores, sendo esse local reconhecido como entreposto fiscal, não podendo os referidos veículos saírem sem uma autorização expressa do director da alfândega territorialmente competente, sob pena de ser considerada introdução irregular no consumo. Que autorização é essa que permita a saída dos veículos desses locais de armazenagem?

ENTREVISTADO 3: A esta questão, face à resposta que dei à pergunta nº 9, vou responder com base na minha experiência de fiscalização de impostos e do regime anteriormente aplicável, que não em experiência de fiscalização do regime actualmente vigente. A autorização supra referenciada é um mero despacho do Director da Alfândega competente (LTE) que, face a uma petição concreta de um operador, pode autorizar a saída de um veículo, por razões de absoluta necessidade e a título precário, do local de armazenagem utilizado pelo operador. É um procedimento similar ao controlo da suspensão de imposto de produtos sujeitos a IEC e a procedimentos de controlo dos entrepostos fiscais desse regime. Com efeito, o mecanismo da suspensão de imposto é de elevada criticidade á fraude e por isso deve ser objecto de apertado e rigoroso controlo por parte da alfândega competente. Assim, tratando-se de um veículo que ainda não pagou o ISB, esse veículo deve permanecer nas instalações do operador para ser controlado pela alfandega sempre que esta entender conveniente para se certificar que se mantêm válidos os requisitos da suspensão de imposto. A saída do regime suspensivo deve verificar-se aquando do pedido de introdução no consumo ou quando é realizada a expedição ou exportação do veículo. Exceptuando estas situações, que se traduzem na atribuição de um destino permitido ao veículo, a saída dos veículos tem carácter excepcional e por isso carece de autorização da alfândega competente para que seja assegurado o controlo do regime suspensivo do imposto.

14. Entrevistador: Falando agora no IUC, este diploma prevê a emissão de um comprovativo de pagamento logo após o cumprimento da obrigação tributária, mas no entanto não prevê a obrigatoriedade dos condutores se fazerem acompanhar do mesmo. Nesse sentido foi difundida pela Brigada Fiscal uma nota com a indicação

para se deixar de levantar autos de notícia e participações nesta matéria. É isto que se tem feito em todo o dispositivo da GNR? Considera essa a melhor solução para este problema?

ENTREVISTADO 3: Desconheço, pelas razões expostas na resposta à pergunta 9, o que é que tem sido feito em todo o dispositivo da GNR. Considero, no entanto, que é, sem dúvida, a melhor solução. A resposta a esta pergunta está na mesma linha de outras que dei a perguntas anteriores. A desburocratização e o aligeiramento das formalidades e procedimentos de controlo é uma tendência das sociedades modernas e, designadamente, dos Estados Membros da União Europeia, no que respeita também à fiscalização e controlo dos impostos. No entanto, à simplificação de formalidades e procedimentos deve corresponder um aumento dos níveis de eficácia de actuação das polícias de fiscalização de impostos, para o que é designadamente necessária informação de qualidade. Neste caso, à semelhança do que sucedeu em anos anteriores com o controlo do imposto de circulação e camionagem, é possível identificar nas bases de dados da DGCI os veículos que não pagaram o IUC e exercer a fiscalização sobre esses concretos infractores. Assim, torna-se irrelevante, em termos de eficácia, que os motoristas se façam acompanhar do citado comprovativo. O que é importante é que se obtenha da DGCI a listagem dos infractores para se proceder à sua fiscalização e autuação, com recuperação do imposto devido (LTF).

15. Entrevistador: No âmbito dos IEC, este diploma nada estabelece relativamente a quem pode adquirir gasóleo de aquecimento, e além do mais também não define se precisa ou não de cartão com microcircuito, ao contrário do que prevê para o gasóleo colorido, por exemplo para tractores agrícolas. A GNR fiscaliza de alguma forma estas situações? O que a GNR faz neste âmbito?

ENTREVISTADO 3: Sim. A GNR, através da Brigada Fiscal, efectua controlo à utilização de gasóleo colorido e marcado para a agricultura, fazendo fiscalizações que visam detectar desvios do fim com que é concedida a isenção de ISP (realização de testes ao gasóleo contido em depósitos de veículos ligeiros que circulam na via pública, a veículos e máquinas utilizados em pedreiras, etc.). Averigua-se também a utilização fraudulenta dos cartões com microcircuito. O controlo que se faz sobre o gasóleo para aquecimento é sobretudo na circulação desses produtos para distribuição pelo consumidor final (LTG).

16. Entrevistador: Da pesquisa efectuada até agora, considero que estas são as principais lacunas na legislação tributária que afectam o cumprimento das atribuições

da GNR, embora mais algumas existam. Na sua opinião, são estas as principais lacunas que limitam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

ENTREVISTADO 3: As situações supra referidas podem efectivamente limitar o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR (CMA). No entanto, algumas delas, que assinalei, traduzem-se sobretudo numa simplificação de formalidades e mecanismos de controlo, numa lógica de livre circulação de pessoas e de bens, que requerem e implicam, antes do mais, uma reformulação dos métodos e das mentalidades das autoridades fiscalizadoras. Entendo, no entanto, que as principais limitações ao cumprimento das atribuições da GNR são, sobretudo processuais, ao nível da investigação fiscal e aduaneira, que não são aqui objecto de análise.

17. Entrevistador: Qual tem sido a atitude da GNR perante estas lacunas na lei, tem sido feito algum esforço para encontrar soluções para estes problemas?

ENTREVISTADO 3: A GNR tem sido indiferente às limitações legais ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira que lhe está atribuída (ATI).

18. Entrevistador: Em que medida é que estas lacunas na legislação tributária se constituem como um obstáculo ao cumprimento das atribuições da GNR?

ENTREVISTADO 3: Como acima referi, entendo que as principais limitações ao cumprimento das atribuições da GNR são, sobretudo processuais, ao nível do processo que regula a investigação fiscal e aduaneira, que não são aqui objecto de análise, não constituindo as lacunas na legislação tributária obstáculo significativo ao cumprimento das atribuições da GNR (CMA).

19. Entrevistador: Na sua opinião, qual seria a solução necessária para ultrapassar estas lacunas?

ENTREVISTADO 3: A solução para ultrapassar lacunas na legislação tributária passa muito pela sensibilização e envolvimento da DGCI e da DGAIEC para que sejam introduzidas às adequadas alterações na legislação (SUL).

20. Entrevistador: Qual deveria ser a atitude da instituição perante a existência destas lacunas em legislação essencial para o cumprimento de atribuições cometidas à GNR?

ENTREVISTADO 3: Deveria ter uma atitude activa junto do Ministério das Finanças para alertar e sensibilizar para os problemas e promover junto deste Ministério as alterações entendidas como necessárias à melhoria da eficácia da actuação da Guarda (ADI).

APÊNDICE H – GRELHAS DE ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

Enquadramento da Entrevista

Entrevistados:	LEA – Legislação Tributária essencial ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • O RGIT é a base, depois temos o Código dos IEC, legislação sobre o imposto sobre os veículos, o imposto único de circulação, regulamento de bens em circulação, sendo esta a legislação em que a Guarda mais fiscaliza (...). • O maior número de autos aqui levantados, em média mais de 60%, é no âmbito do Regulamento de Bens em Circulação (...). • (...) no âmbito do RGIT, e Imposto Especiais sobre o Consumo (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Temos logo na base, aquilo que eu costumo dizer que é a nossa Bíblia que é o Regime Geral das Infracções Tributárias, o RGIT. • (...) o novo Código do Imposto Sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, depois na matéria relacionada com a circulação de mercadorias, Decreto-Lei 147/2003 que regula estas questões (...). • (...) Código dos IEC, Impostos Especiais de Consumo (...) • Os diplomas em matéria de legislação tributária com que a Guarda, em sentido amplo, trabalha, são este, ainda que, somos nós Brigada Fiscal essencialmente, também é essa a nossa missão, teria que ser naturalmente assim não é, que fazemos o grande volume de trabalho nesta área (...)
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001 e Código do IVA. • Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, aprovado pelo D.L. 566/99; R.G.I.T., aprovado pela Lei 15/2001; regime do IVA na circulação de bens; legislação do Imposto Sobre veículos.

Entrevistados:	ELT – Existência de Lacunas na Legislação Tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • Há algumas lacunas (...). • (...) não há outra forma de controlar isto (...) e é um problema que vamos ter de viver com ele até que a lei seja alterada. • Não há forma de controlar. • É uma lacuna. Estamos à espera efectivamente que este problema seja resolvido (...)
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Eu diria que não há legislação sem lacunas (...) • (...) há muitas lacunas na lei (...) • (...) não há grande forma de controlar isto. • Portanto não há forma de controlar com o rigor desejável, mas há formas de controlar.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • Algumas

Lacunas na Legislação Tributária

Entrevistados:	<u>LTA</u> – Lacuna na Legislação Tributária A
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) quem tem competência delegada para levantamento de auto de notícia em termos de contra-ordenação no âmbito do RGIT (...). • (...) o pessoal da Brigada de Trânsito e do dispositivo territorial levantam autos de notícia que depois só valem como participação (...). • O levantamento de auto de notícia pelos militares sem competência, constitui uma nulidade (...). • (...) todos os actos que daí resultem são considerados actos nulos, inclusivamente as apreensões que tenham sido feitas (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Eu não sei se o RGIT não é claro, para mim o RGIT é claro, agora julgo que nós por vezes temos tendência a fazer interpretações que não têm uma verdadeira correspondência na lei (...). • O RGIT define claramente quem são as entidades que têm competência para levantar autos de notícia em matéria de contra-ordenação, e no caso particular da Guarda Nacional Republicana, o que o RGIT diz é a Brigada Fiscal da GNR, se o legislador quisesse que fosse a Guarda Nacional Republicana no seu todo, não precisava a norma, dizia só a Guarda Nacional Republicana (...).
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • No que respeita à Brigada Fiscal, que é a realidade que conheço, sempre que têm sido detectadas infracções que configuram contra-ordenações, procede-se ao levantamento de auto de notícia. • (...) quando detectam crimes em flagrante, solicitam a comparência de elementos das Unidade Fiscal para levantamento de auto de notícia, assegurando de imediato, nomeadamente através da apreensão de mercadorias, os meios de prova do crime detectado.

Entrevistados:	<u>LTB</u> – Lacuna na Legislação Tributária B
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) declaração aduaneira e a DIC, declaração de introdução no consumo (...). • (...) o comprovativo de que realmente foi feito o pagamento do imposto que era devido (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Essas formalidades legalmente exigidas têm essencialmente a ver com as Declarações de Introdução no Consumo, as DIC, e a não observação das regras de circulação, as DAA (...).
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • (...) o não cumprimento das obrigações declarativas requeridas para a regular introdução no consumo desses produtos e o não cumprimento do dever de comunicação dessas introduções no prazo legalmente estabelecido.

Entrevistados:	<u>LTC</u> – Lacuna na Legislação Tributária C
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • Têm de cumprir igualmente as formalidades e fazer a entrega da declaração no prazo máximo de 20 dias (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • No nosso entender, quando o legislador quis dizer processamento, referiu-se a todos os actos necessários para o registo do veículo (...). • (...) no nosso entender a DAV tem de ser sempre processada, e tem de ser processada independentemente do pagamento do imposto, é isso que diz o legislador (...) que ela tem de respeitar todos os prazos quer o veículo (...) esteja ou não esteja isento do imposto (...).

Apêndice H

Entrevistados:	<u>LTD</u> – Lacuna na Legislação Tributária D
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) notificamos o proprietário desse veículo para no prazo de dois dias passar pela instância aduaneira e declarar o veículo (...). • (...) nesse caso fazemos a notificação do indivíduo (...). • (...) o indivíduo tem de entregar a DAV na alfândega competente e só depois, se ele não a apresentar, aí é que se pode despoletar o processo, não há outra forma de controlar isto (...). • O que se faz é notificar o proprietário do veículo para no prazo máximo de 48h se apresentar na alfândega competente (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Primeiro através dos CMR, quando os veículos são transportados nos camiões têm de ter os CMR, as guias de transporte e facturas de transporte têm sempre de ter. Depois temos ainda a questão das matrículas provisórias que tem uma data de validade que tem de ser obrigatoriamente aposta na matrícula e que nos permite também controlar. E depois há aquela questão que nós na actividade operacional resolvemos, que é através da declaração do proprietário do veículo (...). • (...) pelo menos sabemos que no dia em que o fiscalizamos ele a partir desse dia sabe que se for apanhado nos 20 dias seguintes, vai ter problemas é um pouco assim que está feita esta lei, dado que é impossível fechar as fronteiras (...). • Há quem entenda e daí a complexidade desta legislação, que a notificação é exclusiva da autoridade administrativa competente para cobrar o imposto. Há quem entenda que nós podemos notificar para o indivíduo comparecer na Alfândega para fazer a respectiva apresentação do veículo (...). • A partir do momento em que fiscalizamos o veículo, a partir desse dia, nós sabemos e ele sabe que no prazo de dois dias úteis tem de ser dirigido à Alfândega (...). • (...) aquilo que o Director da Alfândega da área entende que é a forma mais adequada de cumprir a lei, porque em última instância, se há ou não há razão para levantamento do auto, portanto não vale a pena levantar o auto, quando à partida se sabe que vai ser considerado insubsistente (...). • Isto a meu ver não faz muito sentido, mas eu compreendo um pouco o papel do legislador. É que a alternativa é uma porta “escancarada”. • Havia aqui uma situação de injustiça evidente, em que o legislador não tendo solução, optou por manter a legislação anterior.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • se detectar veículos de matrícula estrangeira em circulação relativamente aos quais não tenha sido apresentada a DAV, deve elaborar notificação para a sua apresentação, no prazo de dois dias, à alfândega competente, simultaneamente com a instauração de procedimento contra-ordenacional, se for o caso. • O ónus da prova compete sempre à entidade fiscalizadora. Assim sendo, competirá à entidade fiscalizadora reunir prova de que o veículo foi admitido, importado ou fabricado em prazo superior ao estabelecido nos artºs 18 a 20º do CISO e, por isso, indiciar que a DAV não foi atempadamente apresentada, fazendo a notificação para a sua apresentação no prazo de dois dias.

Entrevistados:	<u>LTE</u> – Lacuna na Legislação Tributária E
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • É uma autorização emitida pelo director da Alfândega, que poderá ser feita em impresso próprio, ou então poderá ser exarada directamente no requerimento efectuado pelo operado para esse efeito (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Esta autorização não está regulamentada. O legislador fala nela, mas não concretiza (...). • (...) cada Director de Alfândega na sua circunscrição é soberano, é ele que define a forma como emite, para o efeito pretendido, a autorização.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • A autorização supra referenciada é um mero despacho do Director da Alfândega competente (...).

Apêndice H

Entrevistados:	LTF – Lacuna na Legislação Tributária F
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • Neste caso, não há nada que obrigue os condutores a fazerem-se acompanhar do comprovativo de pagamento do imposto, (...) é muito difícil (...) no terreno, saber se o contribuinte pagou ou não pagou o imposto único de circulação. • (...) sobre isto há uma nota da Brigada Fiscal que actualmente se mantém em vigor, para se suspender a actuação ao IUC, portanto sobre isto, neste momento não se faz nada (...). • A única solução possível é a alteração da lei, para que esta venha dizer que os condutores se devem fazer acompanhar do comprovativo do pagamento do imposto (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • O que diz a letra da lei é que o documento emitido é comprovativo do pagamento do imposto não diz que o cidadão se deve fazer acompanhar desta (...). • (...) o legislador concebeu ainda um artigo que diz assim: a fiscalização faz-se com base numa base de dados a disponibilizar pelas entidades competentes às entidades fiscalizadores, julgo que é o artigo 5º (...). • Não tenho, digamos a certeza absoluta de que o facto ocorreu e portanto não posso levantar auto de notícia nem participação. • Quem é que se responsabiliza pela apreensão da viatura? • (...) todos os autos levantados por falta de apresentação do comprovativo de pagamento do imposto único de circulação são considerados insubsistentes (...). • (...) a solução será que as bases de dados nos sejam fornecidas e isso a entidade competente deverá estar a trabalhar nesse sentido, por isso julgo que esta questão está resolvida (...).
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • (...) torna-se irrelevante, em termos de eficácia, que os motoristas se façam acompanhar do citado comprovativo. O que é importante é que se obtenha da DGCI a listagem dos infractores para se proceder á sua fiscalização e autuação, com recuperação do imposto devido.

Entrevistados:	LTG – Lacuna na Legislação Tributária G
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) verificar se este produto se encontra misturado com gasóleo normal (...). • (...) verificar a documentação aduaneira, pois o combustível carece sempre da respectiva documentação (...). • Estando este a ser utilizado como carburante e não pode, pois é unicamente para uso de aquecimento industrial, comercial, e doméstico, estamos claramente perante uma contra-ordenação aduaneira, e como é claro apreende-se o gasóleo e apreendem-se as viaturas (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Não é necessário. Nós aqui temos que olhar novamente para o princípio da legalidade, não podemos inventar aquilo que não está na lei. • A fiscalização é feita da mesma forma que é feita para o gasóleo rodoviário, portanto o gasóleo colorido e marcado tem um determinado marcador, que reage perante um determinado reagente que nos é fornecido através de uns kits pela Alfândega e portanto com uma pequena análise já sabemos que, se reagir com determinada cor, estamos perante gasóleo colorido e marcado. Portanto é essa a fiscalização que nós fazemos (...). • (...) pode ser feito é um controle na via pública pela documentação dos transportadores ou do indivíduo que transporta gasóleo verde sem o cartão, e portanto a fiscalização aqui tem de ser na estrada, as viaturas e à documentação (...).
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • O controlo que se faz sobre o gasóleo para aquecimento é sobretudo na circulação desses produtos para distribuição pelo consumidor final.

Resultados e Possíveis Soluções

Entrevistados:	<u>ATI</u> – Atitude da Instituição perante as lacunas na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • A atitude da Guarda é de manifestar por escrito a quem de direito todas estas circunstâncias que temos estado a falar (...). • Estas questões têm sido colocadas ao Gabinete de Estudos e Inquéritos da Brigada Fiscal, onde colocamos estas nossas dúvidas e limitações, e de onde vamos obtendo respostas. Por sua vez, eu sei que, o Gabinete de Estudos e Inquéritos coloca efectivamente estas questões ao Comando-Geral (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • (...) tido uma atitude proactiva, procurando colocar as questões às entidades competentes, procurando resolver e colaborar para encontrar soluções, porque entendemos que é nosso dever, colaborar, dado as nossas competências onde temos o dever de serviço público que nos obriga a contribuir para a melhoria da lei e das leis, nomadamente sobre estas matérias em que temos uma competência específica.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • A GNR tem sido indiferente às limitações legais ao cumprimento da missão fiscal e aduaneira que lhe está atribuída.

Entrevistados:	<u>ADI</u> – Atitude desejável da instituição perante as lacunas na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) colocar estas questões a quem de direito e procurar dar uma resposta a quem está no terreno e se depara com estes problemas (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Nós temos na Brigada Fiscal um gabinete que é o Gabinete de Estudos e Inquéritos, chefiado por um oficial licenciado em Direito, que tem historicamente essa função, não nos demitimos é nós, na parte operacional, de dar as devidas sugestões e depois em colaboração com o Gabinete de Estudos e Inquéritos encontrarmos uma solução daquele que deve ser o parecer da Guarda. É verdade que nos últimos anos mercê de estarmos em reestruturação, este trabalho não tem sido desenvolvido de uma forma tão, eu digo eficaz, ou tão profícua, melhor, como nós gostaríamos. Mas pronto, agora com a nova organização de certeza que serão constituídos os órgãos adequados para manter viva, digamos, esta chama da proactividade na Unidade de Acção Fiscal.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • Deveria ter uma atitude activa junto do Ministério das Finanças para alertar e sensibilizar para os problemas e promover junto deste Ministério as alterações entendidas como necessárias à melhoria da eficácia da actuação da Guarda.

Entrevistados:	<u>SUL</u> – Solução para ultrapassar as lacunas existentes na legislação tributária.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none"> • (...) A única solução possível é a alteração da lei (...). • (...) é um problema que vamos ter de viver com ele até que a lei seja alterada. • Em termos de matéria fiscal e aduaneira os próprios Estados são soberanos, e pese embora se tenda para uma harmonização fiscal, há uma discrepância muito grande, e enquanto esta se mantiver, há a tentação de se infringir essa legislação, e quanto mais vasta for essa legislação e mais lacunas tiver, mais disponibilidade há para a infringir, agora eu penso que só através de mediadas comunitárias únicas se poderá ultrapassar esta lacuna (...). • Eu penso que algumas delas passam pela alteração dos diplomas, ou pelo menos procedimentos e aditamentos a estas lacunas que a lei efectivamente contém (...).
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none"> • Porque a única solução eficaz é a harmonização fiscal na União Europeia. Quando houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel em todos os países da União Europeia as diferenças passarão a ser mínimas, portanto enquanto não houver uma harmonização fiscal da tributação automóvel, este problema não é sanável, do meu ponto de vista. • (...) que todos nós deveríamos estar mais obrigados a cooperar. • E este é que é o grande problema que julgo que todos nós temos de procurar combater que é fazer melhores leis, não apenas no sentido legístico, mas sobretudo no sentido da aplicação prática da lei. • Portanto tornar as leis melhores com a colaboração de quem as aplica directamente.
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none"> • A solução passa, assim, pela adopção de modernos procedimentos de controlo e pela alteração de mentalidades de quem fiscaliza. • A solução para ultrapassar lacunas na legislação tributária passa muito pela sensibilização e envolvimento da DGCI e da DGAIEC para que sejam introduzidas às adequadas alterações na legislação.

Apêndice H

Entrevistados:	CMA – Cumprimento das missões atribuída à Guarda Nacional Republicana.
Entrevistado 1	<ul style="list-style-type: none">• <i>Eu acho que se cumpre parcialmente a missão da guarda, na sua totalidade não (...).</i>• <i>(...) agora temos também a consciência de que há realmente algo que podia melhorar e que vai melhorando, até com a experiência adquirida ao longo do tempo e também, penso eu, devido a uma rápida capacidade flexibilidade e de adaptação tão justa quanto possível que nós temos como militares que somos (...).</i>
Entrevistado 2	<ul style="list-style-type: none">• <i>(...) nós tomamos isto como desafios. Desafios de duas formas: desafios que nos permite ter uma visão construtiva da questão que nos permite propor à entidade competente, ou ao próprio legislador, uma solução para o problema, e desafios que muitas vezes a própria solução esta na lei, basta nós termos a capacidade de a interpretar correctamente.</i>• <i>(...) proactividade.</i>• <i>(...) não devemos perder a capacidade de colocar as nossas dúvidas porque sem essas dúvidas é impossível que o sistema melhore.</i>
Entrevistado 3	<ul style="list-style-type: none">• <i>(...) podem efectivamente limitar o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR.</i>• <i>(...) não constituindo as lacunas na legislação tributária obstáculo significativo ao cumprimento das atribuições da GNR.</i>



APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO



ACADEMIA MILITAR

DIRECÇÃO DE ENSINO

INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

TPO GNR/CAVALARIA – 2007/2008

OBJECTIVO:

O presente questionário é **anónimo** e pretende recolher informações sobre **as lacunas na legislação tributária**, e a forma como estas afectam o eficaz cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da Guarda Nacional Republicana.

A informação recolhida será tratada no âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, necessário para a conclusão do Mestrado em Ciências Militares – Ramo GNR Cavalaria, subordinado ao tema: **“As lacunas na legislação tributária – uma limitação à missão fiscal e aduaneira da Guarda Nacional Republicana”**.

Os dados a recolher serão anónimos e sujeitos a tratamento estatístico.

INSTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO:

Por favor seja o mais preciso possível nas suas respostas, caso contrário, pode inviabilizar o objectivo pretendido. Coloque uma cruz (X) na quadrícula que melhor define a sua opinião e onde não lhe é solicitado nenhum outro procedimento. Nos restantes casos, siga rigorosamente as instruções referidas na própria questão. Por favor, responda a todas as perguntas que lhe são colocadas.

Para permitir o necessário tratamento estatístico solicita-se que envie o presente inquérito para o e-mail toni_ferreira222@sapo.pt com a maior brevidade possível, e até ao dia **11 de Julho de 2008**, pois a entrega do trabalho será no final do corrente mês.

Lembro que...

As suas respostas são totalmente confidenciais, não se pretendendo qualquer tipo de identificação pessoal.

Grato pela sua colaboração

Antonino Fonseca da Silva Ferreira
Aspirante de Cavalaria

QUESTIONÁRIO

Caracterização dos Inquiridos:

1. Idade: Anos
2. Género (M/F):
3. Arma:
4. A que Grupo Fiscal pertence:
5. A sua área de actuação fica situada no:
- Litoral
- Interior

Caracterização do Objecto de Análise:

6. No desempenho das suas funções lida com legislação tributária?
- Sim
- Não
7. Há quanto tempo desempenha funções no âmbito fiscal e aduaneiro?
- À menos de um ano.
- De um ano a três anos.
- De três a cinco anos.
- À mais de cinco anos.

8. De entre os seguintes escolha os CINCO diplomas que considera essenciais para o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

- Regime Geral das Infracções Tributárias
- Decreto-lei n.º 62/2006 – Biocombustíveis
- Regime de Bens em Circulação – Decreto-Lei n.º 174/2003
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Código dos Impostos Especiais de Consumo
- Código Aduaneiro Comunitário e Disposições de Aplicação
- Lei 22-A/2007 – CIUC e CISV
- Outros. Quais? _____

Sobre as lacunas na Legislação Tributária

9. Considera que existem na legislação tributária lacunas que afectam o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

- Sim
- Não

10. Considera que a actuação da GNR poderia obter melhores resultados se essas lacunas fossem suprimidas?

- Sim
- Não

- Se sim, em que medida?

<i>Muito Pouco</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Pouco</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Algum</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Muito</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Bastante</i>	<input type="checkbox"/>
--------------------	--------------------------	--------------	--------------------------	--------------	--------------------------	--------------	--------------------------	-----------------	--------------------------

- Se não, porquê? _____

11. Qual tem sido a sua atitude perante as lacunas na legislação tributária com que se depara no desempenho das suas funções?

- Opta por não actuar nesse âmbito, por falta de fundamentação legal.
- Comunica ao escalão superior e aguarda, até obter resposta para o problema.
- Outra(s). Qual (ais)? _____

12. Qual tem sido a atitude da instituição para os problemas levantados resultantes das lacunas na legislação tributária?

- No geral, tem procurado dar resposta aos problemas levantados.
- Tem dado respostas pontualmente, mas muitos problemas continuam à espera de resposta.
- Não tem dado respostas aos problemas levantados.
- Outra. Qual? _____

13. Sobre as questões que têm sido colocadas superiormente, para esclarecimento, como tem sido a sua resposta?

- As respostas dadas, no geral, conseguem resolver os problemas levantados.
- As respostas dadas, no geral, não constituem solução para os problemas mas contém directivas sobre a forma de como agir nessas situações.
- Não têm sido dadas respostas aos problemas levantados.
- Não tenho colocado questões superiormente para esclarecimento.
- Outras. Quais? _____

14. Do estudo efectuado sobre a legislação tributária, foram detectadas as seguintes lacunas, directamente relacionadas com o cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR. Considera que estas lacunas constituem uma limitação ao desempenho das missões fiscais e aduaneiras da GNR?

No âmbito do CISV:

- O seu artigo 11º apenas prevê a redução do imposto sobre veículos, a veículos portadores de matrículas definitivas de outros Estados-membros, não contemplando veículos portadores de matrícula provisória originários desses mesmos Estados.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Os artigos 18º e 19º, prevêem a possibilidade dos veículos permanecerem em regime de suspensão de imposto em local de armazenagem, não podendo os mesmos sair sem autorização expressa do director da Alfândega territorialmente competente, no entanto não define que autorização é essa, e em que condições é que os mesmos podem de lá sair.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Os artigos 18º, 19º e 20º prevêem o prazo máximo de 20 dias úteis para a apresentação da DAV, após o facto gerador do imposto, mas não define nenhum mecanismo para controlar o cumprimento desse prazo.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Situação semelhante se passa com o n.º 1 do artigo 20º em que está previsto que as autoridades que no exercício das suas competências de fiscalização detectem em circulação um veículo com matrícula estrangeira válida, sem que tenha sido atempadamente apresentada a DAV, devem notificar o proprietário da obrigação de proceder à sua apresentação no prazo máximo de 2 dias úteis, no entanto não há forma de verificar se o proprietário ainda está dentro do tempo permitido para apresentação da DAV ou não.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 22º prevê as condições de circulação do veículo e quem o pode conduzir após a apresentação da DAV, mas não define quem o pode conduzir até aí, ou seja, desde a entrada do veículo em território nacional e até ao momento de apresentação da DAV.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 30º fala do regime de admissão temporária de veículos matriculados em outros Estados-membros, facultando a permanência dos veículos sujeitos a este regime por um prazo máximo de 183 dias em suspensão de imposto, mas não define nenhum mecanismo de controlo desse prazo.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Este mesmo artigo fala ainda do conceito “legítimo detentor” para efeitos de introdução do veículo em regime de admissão temporária, no entanto não define quem poderá ser considerado como tal.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 34º refere que os veículos matriculados em série normal noutra Estado-membro por pessoas que se encontrem em Portugal em execução de missão de duração limitada, estágio ou estudo e mantendo noutra Estado membro a sua residência e vínculos pessoais, tal como trabalhadores transfronteiriços que residam em Espanha, podem igualmente beneficiar do regime de admissão temporária, dando um prazo de 30 dias para apresentação à DGAIEC do pedido de aplicação do regime, no entanto não há forma de controlar esse prazo uma vez que não se consegue apurar a data da entrada do veículo em território nacional.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 45º estabelece que as isenções previstas no capítulo VI deste diploma carecem de reconhecimento da DGAIEC, no entanto não define condições para os veículos circularem até apresentação desse pedido, nem forma de controlar esse prazo de apresentação.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Na sua opinião, existem neste diploma outras lacunas que devam ser aqui mencionadas? Diga quais. _____

- Na sua opinião, de que forma se poderia ultrapassar estas lacunas? _____

No âmbito do CIUC:

- O artigo 16º define as condições em que é feita a liquidação do imposto, e a emissão do comprovativo de pagamento, mas não define a obrigatoriedade de que o veículo circule acompanhado do respectivo comprovativo, pelo que o agente fiscalizador não tem forma de apurar se o imposto foi liquidado ou não.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Na sua opinião, existem neste diploma outras lacunas que devam ser aqui mencionadas? Diga quais. _____

- Na sua opinião, de que forma se poderia ultrapassar estas lacunas? _____

No âmbito do RGIT:

- No seu artigo 59º, refere que são competentes para o levantamento do auto de notícia, em caso de contra-ordenação tributária, os órgãos de polícia criminal com competência para fiscalização tributária, mas não define quem são esses órgãos.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 96º prevê a punição de quem introduzir no consumo produtos tributáveis, produzir, receber, armazenar, expedir, transportar, detiver, etc., “*sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas*”, no entanto não define que formalidades são essas.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- A alínea b) do artigo 97º estabelece como circunstância agravante o facto de a mercadoria objecto de infracção ter valor superior a 100 000 €, no entanto não define se esse valor é com imposto ou sem.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Na sua opinião, existem neste diploma outras lacunas que devam ser aqui mencionadas? Diga quais. _____

- Na sua opinião, de que forma se poderia ultrapassar estas lacunas? _____

No âmbito do CIEC:

- No artigo 18º, estão definidos os valores acima dos quais se presume a afectação para fins comerciais, mas não define se estas quantidades poderão ser cumulativas ou não.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Ainda no mesmo artigo define que o transporte de produtos petrolíferos fora de recipientes de reserva apropriados, é considerado para afectação a fins comerciais, no entanto não define que recipientes são esses nem limites ao volume dos mesmos.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Ainda no artigo 18º, este nada diz acerca do transporte de botijas de gás por particulares vindos de outro Estado-membro.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- O artigo 74º prevê a utilização de gásóleo de aquecimento, mas não define quem pode adquirir esse gásóleo, e quais as condições para tal, nomeadamente se necessita ou não de cartão de microcircuito.

<i>Discordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Discordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Concordo Totalmente</i>	<input type="checkbox"/>
----------------------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	-----------------	--------------------------	----------------------------	--------------------------

- Na sua opinião, existem neste diploma outras lacunas que devam ser aqui mencionadas? Diga quais. _____

- Na sua opinião, de que forma se poderia ultrapassar estas lacunas? _____

No âmbito do RBC:

- Na sua opinião, existem neste diploma lacunas que devam ser aqui mencionadas? Diga quais. _____

- Na sua opinião, de que forma se poderia ultrapassar estas lacunas? _____

15. Considera que as lacunas na legislação tributária constituem uma limitação ao cumprimento das atribuições fiscais e aduaneiras da GNR?

Sim

Não

- Se sim, em que medida?

<i>Muito Pouco</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Pouco</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Algum</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Muito</i>	<input type="checkbox"/>	<i>Bastante</i>	<input type="checkbox"/>
--------------------	--------------------------	--------------	--------------------------	--------------	--------------------------	--------------	--------------------------	-----------------	--------------------------

- Se não, porquê? _____

16. Enumere por ordem de importância, as CINCO maiores limitações com que se depara enquanto Comandante de Destacamento Fiscal, sendo a número 1 a maior limitação e a número 5 a menor das cinco.

- Falta de recursos humanos.
- Falta de meios auto.
- Falta de infra-estruturas, ou infra-estruturas em mau estado de conservação.
- Dificuldade em motivar os militares no desempenho das suas missões.
- Existência de lacunas na legislação tributária que inviabilizam frequentemente o eficaz cumprimento das missões fiscais e aduaneiras da GNR.
- Falta de enquadramento do escalão superior na procura de respostas aos problemas com que se depara.
- Outra. Qual? _____

MUITO OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO

APÊNDICE I1 – RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS

Da aplicação dos questionários na fase de trabalho de campo deste TIA, resultou um conjunto de dados que a seguir se apresentam:

Gráficos:

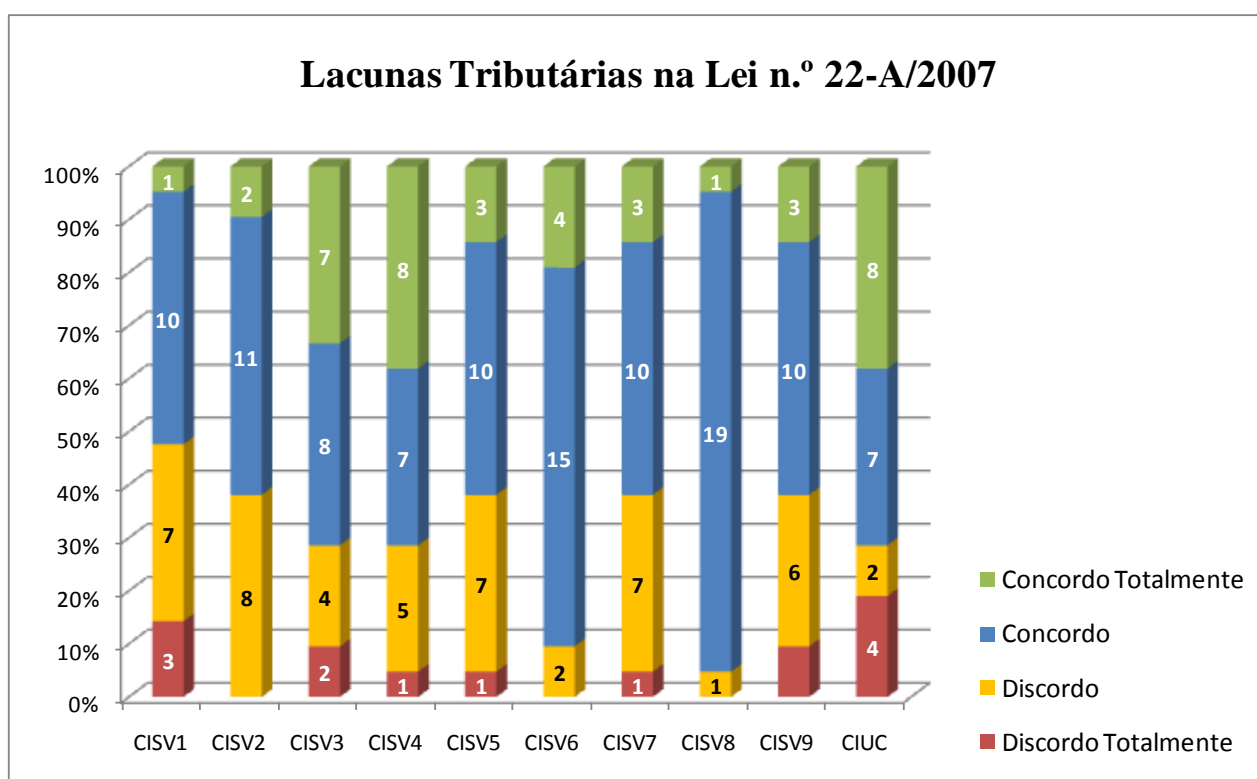


Gráfico I1.1: Lacunas Tributárias na Lei n.º 22-A/2007

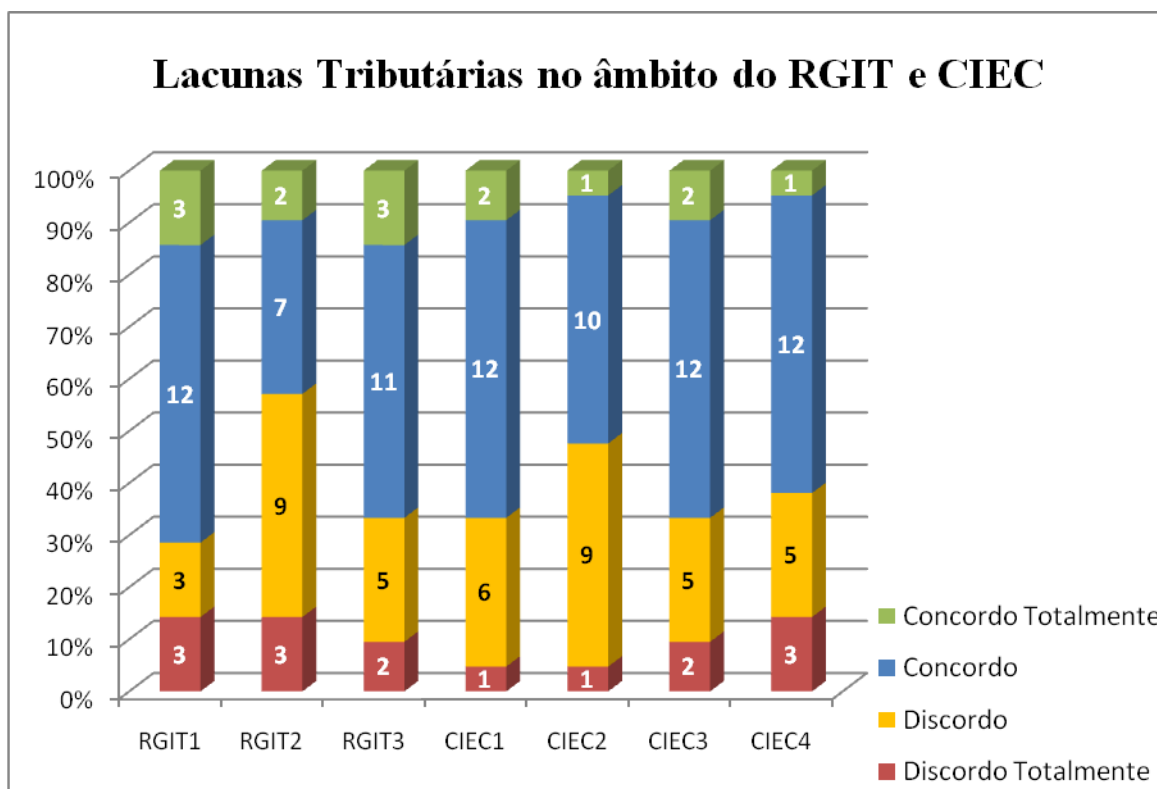


Gráfico I1.2: Lacunas Tributárias no âmbito do RGIT e CIEC

Tabelas:

Tabela I1.1: Diplomas Tributários Essenciais

Diplomas Tributários Essenciais à missão da GNR								
	RGIT	Biocombustíveis	RBC	CIVA	CIEC	CACDA	CIUC e CISV	Outros
Lisboa	6	0	6	5	6	2	5	0
Évora	4	0	4	3	4	2	3	0
Porto	4	0	4	2	4	1	5	0
Coimbra	3	0	3	0	3	3	3	0
Açores	3	0	3	2	3	1	3	0
Madeira	1	0	1	1	1	1	0	0

Tabela I1.2: Existência de lacunas na legislação tributária

Lacunas na Legislação Tributária		
	Sim	Não
No desempenho das suas funções lida com legislação tributária?	21	0
Considera que existem na legislação tributária lacunas que condicionam o cumprimento da missão fiscal e aduaneira da GNR?	20	1
Considera que poderia obter melhores resultados se essas lacunas fossem suprimidas?	21	0
Em que medida?	Bastante	5
	Muito	7
	Algum	8
	Pouco	1

Tabela I1.3: Atitude perante as Lacunas Tributárias

Atitude Perante as Lacunas Tributárias		
Qual tem sido a sua atitude perante as lacunas na legislação tributária com que se depara?	Resposta	Percentagem
Opta por não actuar nesse âmbito por falta de fundamentação legal.	1	4,76
Comunica ao escalão superior e aguarda até obter resposta para o problema.	18	85,71
Outra(s). Qual(ais)?	2	9,52
Total	21	100,00

Tabela I1.4: Atitude da GNR perante as lacunas

Atitude da GNR perante as lacunas		
	Frequência	Percentagem
No geral, tem procurado dar respostas aos problemas levantados	3	14,3
Tem dado respostas pontalmente, mas muitos problemas continuam à espera de resposta.	12	57,1
Não tem dado respostas aos problemas levantados.	4	19,0
Outra. Qual?	2	9,5
Total	21	100,0

Tabela I1.5: Sobre as respostas recebidas

Sobre as respostas recebidas

Como têm sido as respostas dadas às questões que coloca sobre as lacunas na legislação tributária?	Resposta	Porcentagem
As respostas dadas, no geral, conseguem resolver os problemas levantados.	4	19,05
As respostas dadas, no geral, não constituem solução para os problemas, mas contém directivas sobre a forma de agir.	14	66,67
Não têm sido dadas respostas aos problemas levantados.	3	14,29
Outra (s). Qual (ais)?	0	0,00
Total	21	100,00

Tabela I1.6: Lacunas Tributárias como limitação

Lacunas Tributárias como Limitação

	Muito Pouco	Pouco	Algum	Muito	Bastante	Total
Sim	0	1	10	6	2	19
Não	2	0	0	0	0	2

Tabela I1.7: Variáveis de resposta aberta

Variáveis de resposta aberta

Assunto:	Frequência:
Possibilitar o acesso da GNR às bases de dados do Ministério das Finanças (no âmbito da fiscalização do CIUC)	8
Criação de Órgão para estudar os problemas que os militares enfrentam no terreno	8
Promover maior formação dos militares no âmbito da legislação fiscal e aduaneira	4
Maior cooperação entre a GNR e as entidades competentes nas matérias	2
Harmonização do sistema fiscal na União Europeia	2
Promover acções de formação aos militares do terreno	1

Tabela I1.8: Cinco maiores limitações no desempenho das funções de CDF

	1 ^a Limitação	2 ^a Limitação	3 ^a Limitação	4 ^a Limitação	5 ^a Limitação	Total
Falta de Recursos Humanos.	9	4	3	0	5	21
Falta de meios auto.	6	7	2	0	4	19
Falta de infra-estruturas, ou infra-estruturas em mau estado de conservação.	1	4	6	3	1	15
Dificuldade em motivar os militares no desempenho das suas missões.	2	0	2	7	2	13
Existência de lacunas na legislação tributária que inviabilizam o cumprimento das missões fiscais e aduaneiras da GNR.	1	4	6	5	4	20
Falta de enquadramento do escalão superior na procura de respostas aos problemas com que se depara.	1	1	2	5	3	12
Outra. Qual?	1	1	0	1	2	5
Total	21	21	21	21	21	

APÊNDICE J – ENQUADRAMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O sistema jurídico português, pode ser visto como uma árvore, da qual se autonomizam os diversos “sectores normativos” (Sousa, 1991, p. 222) a que normalmente chamamos de ramos de Direito, estando todos eles unidos e fazendo parte de um sistema jurídico único.

Podemos dividir a nossa ordem jurídica em dois grandes ramos: o Direito Público e Direito Privado. A distinção entre estes dois grandes ramos do Direito baseia-se, de acordo com Marcelo Rebelo de Sousa (1999), em três critérios principais: o interesse, a qualidade dos sujeitos e a posição dos mesmos. Começando pelo critério do interesse, *“Direito público é aquele que serve predominantemente ou essencialmente a prossecução de interesses públicos e Direito privado é aquele que serve predominantemente ou essencialmente a prossecução de interesses privados”* (Sousa, 1999, p. 223). Já no que ao critério da qualidade dos sujeitos diz respeito, *“é público o Direito que regula situações em que intervenham o Estado ou qualquer ente público e privado o Direito que regula as situações dos particulares”* (Sousa, 1999, p. 223). Por fim, o terceiro critério diz respeito à posição dos sujeitos. Assim, é público o Direito que *“constitui e organiza o Estado e os demais entes públicos e regula a sua actividade como entidades dotadas de (...) poder de autoridade ou sujeitas a restrições peculiares e que Direito privado é aquele que regula as situações em que os sujeitos estão em posição de paridade”* (Sousa, 1999, p. 223). Em traços gerais, *“a tradicional dicotomia do direito entre o direito público e privado baseia-se na distinção entre os interesses da esfera particular, entre duas ou mais pessoas, e os interesses públicos, que são relativos ao Estado e à sociedade e que merecem ter posição privilegiada”* (In Wikipédia, acedido em 02/06/2008).

O Direito Público, tal como o Privado, encontra-se também dividido em vários ramos do Direito, de acordo com o sector da vida social que regulamentam. Um desses ramos será o Direito Tributário.

Na opinião de Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos (2000, p. 49), o Direito Tributário encontra-se associado ao Direito Administrativo, sendo um ramo de Direito Público, em que o seu núcleo essencial é o Direito Fiscal, enquanto Direito das Obrigações Tributárias (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 49, 51).

Já L. Rodrigues de Almeida vai mais longe. Segundo este (1997, p. 15, 16), o Direito Tributário é um ramo do Direito Público integrado no Direito Administrativo, do qual se autonomizam outros ramos do Direito, de entre os quais o Direito Financeiro. Chegados ao Direito Financeiro, este desdobra-se em três sectores: o Direito das Receitas, o Direito das Despesas e o Direito da Administração ou Gestão Financeira, sendo que este último

também se subdivide em três ramos autónomos: o Direito da Receita Pública, o Direito da Despesa Pública e o Direito Orçamental. No seio do Direito da Receita Pública, podemos ainda distinguir o Direito Patrimonial Público, o Direito do Crédito Público e finalmente o Direito Tributário, objecto de estudo deste trabalho de investigação.

APÊNDICE K – O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, “enquanto ramo de Direito dotado de um objecto próprio e de uma específica metodologia, é muito recente” (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 47).

A sua posição no seio da ordem jurídica, enquanto ramo de Direito autónomo, é disso exemplo, não sendo ainda consensual, o seu enquadramento no sistema jurídico português.

A sua origem esteve ligada às Ciências das Finanças, resumindo-se nessa altura, à relação jurídica de imposto que resultava apenas do vínculo credor – devedor estabelecido entre o ente público e o cidadão (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 47). Inclusivamente, a própria doutrina mais antiga considera as normas tributárias como não sendo normas jurídicas, com base na ausência do conteúdo de justiça material e sentido garantístico em relação aos seus destinatários, base das normas jurídicas, o que não acontecia com as normas tributárias, “mero produto da vontade do Estado ao mero serviço dos interesses deste” (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 13), tendo estas como único fim a recolha de receitas à medida das necessidades do Estado, sendo por este definidas (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 13).

Hoje, no entanto o entendimento não é o mesmo, embora, de acordo com Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos, a evolução do carácter jurídico das normas tributárias esteja ainda longe de estar concluído (2000, p.14). Segundo Vanoni (*in* D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 14) “a norma tributária em “nada” se distingue das outras normas jurídicas quanto ao seu carácter jurídico: tem carácter geral e abstracto; está dotada de sanção para o caso de incumprimento; tutela um interesse do credor-Estado no sentido de obtenção de receitas, coincidindo este interesse com o interesse de toda a colectividade. Neste interesse de carácter geral, e na medida em que fosse prosseguido, estaria o carácter axiológico da norma tributária”.

A estas normas tributárias, cabe-lhes, de acordo com Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos, a exigência de além de serem justas em termos de respeito pelos direitos fundamentais, igualdade, generalidade, entre outros princípios, de se adequarem à realidade económica que afectam, com vista à criação “de um Direito Tributário justo e socialmente aceite” (2000, p. 41), com base no respeito de princípios como o da “igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva” (D.L de Campos e M. L. de Campos, 2000, p. 42), entre outros.

APÊNDICE L – AS LACUNAS JURÍDICAS

Ao analisarmos uma norma jurídica, pode acontecer que não encontremos regulamentação jurídica para o caso que procuramos, estamos por isso perante uma lacuna na lei. Uma vez encontrada essa lacuna, torna-se necessário encontrar uma resposta para o caso omissivo. Mas antes de mais, temos de ter a certeza de que efectivamente estamos perante uma lacuna. De acordo com o Professor Marcelo Rebelo de Sousa, são necessários percorrer três passos para chegarmos à certeza de que estamos perante uma lacuna. Para isso, vamos começar por fazer uma interpretação da norma, para assim melhor compreendermos o alcance e sentido da mesma. Diz A. Gropalli *in* Almeida (1997, p. 63), “Interpretar a lei significa fixar o seu exacto sentido e alcance, determinando qual é a vontade expressa pela norma em conexão com as outras normas tendo em conta as exigências, em cada momento, da vida económica e social”. Isto encontra o seu fundamento nos termos do n.º1 do artigo 9º do Código Civil, onde diz que: “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.” Por outro lado o n.º 2 do mesmo artigo vem impor um limite à interpretação da norma legislativa, estabelecendo “a inadmissibilidade do pensamento jurídico que não tenha um mínimo de correspondência na letra da lei” (L. R. de Almeida, 1997, p. 63), assim, em suma, “o intérprete deve levar em conta não só a letra da lei (elemento literal) como também a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada, e as condições específicas do tempo em que é aplicada (elementos extra literais).” Após a interpretação da norma, devemos estar em condições de analisar as regras nela implícitas. Assim, o segundo passo será a inferência lógica das regras implícitas, onde iremos fazer uma análise da norma e deduzir as regras que esta contém implicitamente, ou seja, as regras que essa norma contempla, mas que não estão expressas claramente. Finda a actividade interpretativa, pode acontecer que o intérprete não encontre fundamento para o facto omissivo. Uma vez que só depois de “esgotada essa complexa teia lógica de deduzir regras de direito é que se pode apurar a existência de (...) lacunas legais,” (Sousa, 1991, p. 56) iremos assim concluir da existência de uma omissão na lei, ou seja, de uma lacuna jurídica.

Estas lacunas poderão ser lacunas de previsão, “que se traduzem na falta de uma certa situação de facto” (Sousa, 1991, p. 58) ou lacunas de estatuição “que revelam a ausência das consequências que o Direito faz corresponder a verificação de determinada situação de facto” (Sousa, 1991, p. 58).

Após a detecção das lacunas, e atendendo ao princípio plenitude jurídica, irá ter de ser feita uma integração de lacunas para dar resposta ao facto omissivo. A integração ou preenchimento de lacunas jurídicas é, citando o Professor Marcelo Rebelo de Sousa (1991, p. 56), “a actividade de colmatar omissões, vazios ou buracos, em domínios que o Direito deveria reger.” A integração de lacunas irá ser, o último passo onde se vai procurar dar resposta ao caso omissivo que a norma não previu.

“Em resumo, o essencial a reter é que, na busca de uma regra aplicável ao caso, três passos são possíveis [que serão: interpretação da norma, inferência lógica das regras implícitas e integração de lacunas]. Mas três passos em que o primeiro necessariamente precede o segundo e em que o terceiro supõe os dois primeiros” (L. R. de Almeida, 1997, p. 63).

Através da actividade interpretativa, o alcance da norma poderá variar. Se o sentido real da interpretação da norma coincidir com o sentido literal, estaremos perante uma interpretação declarativa (L.R. de Almeida, 1997), se por outro lado, o sentido real da interpretação for mais restrito que o sentido literal da norma, tratar-se-á então de uma interpretação restritiva, caso contrário, se for mais amplo, será uma interpretação extensiva (L.R. de Almeida, 1997). Importa realçar que o intérprete irá apenas determinar o preciso conteúdo e alcance da norma, revelando a norma jurídica que o texto legislativo contém (L.R. de Almeida, 1997).

APÊNDICE M – CALENDARIZAÇÃO DO TRABALHO

Tarefa	Data	Local
Proposta do tema ao Comando-Geral da GNR	26 de Junho de 2007	Academia Militar
TPO – 1ª Parte	De Setembro de 2007 a Janeiro de 2008	Escola da Guarda
Prática de Comando – CFP	De Fevereiro de 2008 a Maio de 2008	Centro de Formação de Portalegre
Pesquisa Bibliográfica e estudo sobre Metodologia Científica para elaboração de Trabalhos de Investigação	De 01 de Junho a 16 de Junho	Biblioteca Nacional Biblioteca da Academia Militar Biblioteca da Escola da Guarda Biblioteca do Comando da Brigada Fiscal Internet
Realização da Parte Teórica do Trabalho	De 16 de Junho a 10 de Julho	Escola da Guarda
Entrevista Exploratória	09 de Junho de 2008	Escola da Guarda

Apêndice M

Realização de Entrevistas	Porto: 25 de Junho de 2008 Coimbra: 3 de Julho de 2008 Lisboa: 15 de Julho de 2008	Grupo Fiscal do Porto Grupo Fiscal de Coimbra Grupo Fiscal de Lisboa
Aplicação de Questionários aos Comandantes de Destacamento Fiscal	10 de Julho de 2008	Escola da Guarda
Análise dos dados e redacção dos resultados da parte prática deste trabalho	De 25 de Junho de 2008 até 22 de Julho de 2008	Escola da Guarda
Conclusões	De 22 de Julho de 2008 até 26 de Julho de 2008	Escola da Guarda
Revisão do Trabalho	De 26 de Julho de 2008 até 28 de Julho de 2008	Escola da Guarda
Entrega do Trabalho de Investigação Aplicada	29 de Julho de 2008	Academia Militar

ANEXOS

ANEXO N – EXCERTOS DE LEGISLAÇÃO

ANEXO N1 – LEI N.º 63/2007

Artigo 1.º **Definição**

1 — A Guarda Nacional Republicana, adiante designada por Guarda, é uma força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa.

(...)

Artigo 3.º **Atribuições**

(...)

2 — Constituem, ainda, atribuições da Guarda:

(...)

c) Assegurar, no âmbito da sua missão própria, a vigilância, patrulhamento e intercepção terrestre e marítima, em toda a costa e mar territorial do continente e das Regiões Autónomas;

d) Prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias sujeitas à acção tributária, fiscal ou aduaneira;

e) Controlar e fiscalizar as embarcações, seus passageiros e carga, para os efeitos previstos na alínea anterior e, supletivamente, para o cumprimento de outras obrigações legais;

(...)

Artigo 41.º **Unidade de Acção Fiscal**

1 — A UAF é uma unidade especializada de âmbito nacional com competência específica de investigação para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira cometida à Guarda.

2 — A UAF articula-se em destacamentos de acção fiscal e um destacamento de pesquisa de âmbito nacional.

(...)

ANEXO N2 – DECRETO-LEI N.º 231/93

(...)

Artigo 7.º Autoridade de polícia fiscal

- 1- À Guarda compete, através da Brigada Fiscal, como autoridade de polícia fiscal aduaneira, a fiscalização, controlo e acompanhamento de mercadorias sujeitas à acção aduaneira, em conformidade com as disposições insertas na legislação aduaneira e demais legislação aplicável.
- 2- À Guarda compete, através da Brigada Fiscal e nos termos do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, a instrução de processos contra-ordenacionais e respectiva aplicação de coimas, bem como a realização de outras diligências solicitadas pelos magistrados judiciais e pelo Ministério Público.

(...)

Artigo 70.º Brigada Fiscal

- 1- A Brigada Fiscal é uma unidade especial responsável pelo cumprimento da missão da Guarda no âmbito da prevenção, descoberta e repressão das infracções fiscais.
- 2- Compete especialmente à Brigada Fiscal:
 - a) Fiscalizar o cumprimento das disposições legais e regulamentares relativas às infracções fiscais, designadamente à lei aduaneira, em toda a extensão da fronteira marítima e zona marítima de respeito, com excepção das zonas fiscais;
 - b) Colaborar com a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos em toda a extensão do interior do território nacional e com a Direcção-Geral das Alfândegas;
 - c) Exercer a vigilância, segurança e protecção das zonas fiscais e dos edifícios aduaneiros.

(...)

ANEXO N3 – REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

(...) Artigo 35º Aquisição da notícia do crime

1 - A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os actos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia.

(...)

6 - Os agentes da administração tributária, os órgãos de polícia criminal e da marinha de guerra procedem de acordo com o disposto no artigo 243º do Código de Processo Penal sempre que presenciarem crime tributário, devendo o auto de notícia ser remetido, no mais curto prazo, ao órgão da administração tributária competente para o inquérito.

(...)

Artigo 41º
Competência delegada para a investigação

1 - Sem prejuízo de a todo o tempo o processo poder ser avocado pelo Ministério Público, a competência para os actos de inquérito a que se refere o nº 2 do artigo 40º presume-se delegada:

- a) Relativamente aos crimes aduaneiros, no director da direcção de serviços antifraude, nos processos por crimes que venham a ser indiciados no exercício das suas atribuições ou no exercício das atribuições das alfândegas e na Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, nos processos por crimes que venham a ser indiciados por estes no exercício das suas atribuições;

(...)

Artigo 59º
Competência para o levantamento do auto de notícia

Sem prejuízo do disposto em lei especial, são competentes para o levantamento do auto de notícia, em caso de contra-ordenação tributária, além dos órgãos de polícia criminal com competência para fiscalização tributária, as seguintes entidades:

(...)

Artigo 67º
Competência para a instauração e instrução

1 - O processo de contra-ordenação será instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação:

- a) Por contra-ordenação fiscal, no serviço de finanças;
- b) Por contra-ordenação aduaneira, na Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro, na alfândega ou delegação aduaneira.

2 - Serão instruídos pela Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana os processos de contra-ordenação que resultem de autos de notícia levantados pelos seus agentes.

3 - Os documentos que sirvam de base ao processo de contra-ordenação tributário serão remetidos ao serviço tributário competente pelos autuantes e participantes ou, no caso das denúncias, por quem as tiver recebido.

(...)

ANEXO N3 – REGIME DE BENS EM CIRCULAÇÃO

(...)

Artigo 13.º
Entidades fiscalizadoras

1 - Sem prejuízo das competências atribuídas por lei a outras entidades, a fiscalização do cumprimento das normas previstas no presente diploma compete à Direcção-Geral dos Impostos, à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e à Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, cabendo também a esta última, conjuntamente com as restantes autoridades, designadamente a Polícia de Segurança Pública, prestar toda a colaboração que lhes for solicitada para o efeito.

(...)

ANEXO N4 – CÓDIGO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

Artigo 1º

Objecto

O presente Código estabelece o regime dos impostos especiais de consumo harmonizados pelo Direito comunitário, considerando-se como tais:

- a) O imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA);
- b) O imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP);
- c) O imposto sobre o tabaco (IT).

(...)

ANEXO N5 – LEI N.º 22-A/2007

(...)

Artigo 5.º

Sistemas de informação

A Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros celebram protocolos com o Instituto dos Registos e Notariado, I. P., o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., o Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, I. P., o Instituto Nacional de Aviação Civil, I. P., e com as forças da autoridade, designadamente com a Polícia de Segurança Pública e a Guarda Nacional Republicana, com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização do ISV e do IUC.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS

(...)

Artigo 64.º

Fiscalização

1 - Os veículos tributáveis estão sujeitos a fiscalização desde a entrada em território nacional até à regularização da sua situação fiscal.

2 - Estão ainda sujeitos a fiscalização os veículos que tenham beneficiado de isenção ou redução de imposto, dentro do período em que se mantenham os ónus que lhes estão associados, podendo a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, em função de critérios de risco, solicitar a especial colaboração dos postos consulares, das juntas de freguesia, dos serviços de estrangeiros, dos centros de emprego e da segurança social e outros que se venham a revelar necessários à comprovação dos elementos relevantes à concessão dos benefícios.

4 - A fiscalização do cumprimento das disposições previstas neste código compete à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, à Direcção-Geral dos Impostos, ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., ao Instituto dos Registos e do Notariado, I. P., na área das respectivas atribuições, à Polícia de

Segurança Pública e à Guarda Nacional Republicana, em especial à respectiva Brigada Fiscal, no que respeita à circulação dos veículos tributáveis e ao controlo da sua situação fiscal.

(...)

CÓDIGO DO IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO

(...)

Artigo 20.º

Competência para a fiscalização

1 - O cumprimento das obrigações impostas por este código é fiscalizado por todas as autoridades com competência para o efeito, designadamente pela Direcção-Geral dos Impostos, pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., pela Guarda Nacional Republicana, pela Polícia de Segurança Pública, pelos municípios, pelas conservatórias do registo automóvel, pelas capitánias dos portos e pela Polícia Marítima, bem como pelos serviços privativos de estradas e aeroportos.

(...)