

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL



N.^{os} 304-306

ABRIL-JUNHO 1984

BOLETIM
DA
DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
LISBOA

SUMÁRIO

	Pág.
ESTUDOS:	
LIÇÕES DE DIREITO FISCAL (volume I), por Nuno Sá Gomes.....	7
PROBLEMAS INTERNACIONAIS DO QUADRO DA TRIBUTAÇÃO GERAL DAS VENDAS DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS, por Maria Teresa Lemos	411
DOCUMENTOS:	
Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evi- tar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Ca- pital (Lei n.º 12/83, de 3 de Junho)	449
Texto em alemão da mesma Convenção	485
Texto em inglês da mesma Convenção	521
Resenha legislativa (1.º trimestre de 1984)	555
JURISPRUDÊNCIA:	
Anotações (Acórdãos de 27 de Outubro de 1982, de 15 de Junho de 1983 e de 19 de Janeiro de 1983)	561
Acórdãos do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos:	
CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL — 601, 610, 635 e.....	645
CONTRIBUIÇÃO PREDIAL	648
A CONTRIBUIÇÃO PREDIAL E OS PRÉDIOS NOVOS.....	653
DIREITO PROCESSUAL FISCAL — 657, 663, 666, 670, 676, 679, 684, 687, 691 e.....	698
RESOLUÇÕES ADMINISTRATIVAS:	
CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL	797
IMPOSTO DE CAPITALIS	719
TAXA MUNICIPAL DE TRANSPORTES	725

**PUBLICAÇÃO
ORGANIZADA
PELO
CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS**

• Toda a colaboração inserida neste *Boletim*, bem como a revisão do mesmo, é da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

• Toda a correspondência deve ser dirigida para o Centro de Estudos Fiscais - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - Ministério das Finanças - 1178 Lisboa Codex - Portugal.

lógica formal — confrontação com as exigências de preenchimento.

Obstam à limitada dimensão dos interesses em primeiro lugar as regras gerais: o acréscimo das responsabilidades dos contribuintes traduz-se «na mais activa cooperação que se lhes pede e na incondicional lealdade que se lhes exige» (preâmbulo do Código da Contribuição Predial, ponto 10).

Vem, depois, o diploma do Imposto de Transacções vincar ou acentuar a «confiança nas pessoas a quem incumbe a liquidação do imposto» (preâmbulo, ponto 9).

Tudo isto nos coloca seguramente no plano da boa fé (entre o alienante e o fisco), ou seja, sobre o *empenho* de pôr todas as próprias forças ao serviço do interesse da outra parte na medida requerida pelo tipo de relação obrigatória de que se trata; empenho a satisfazer, integralmente o interesse da parte credora da prestação (Betti, *Teoria Gen. delle Obligazioni*, vol. 1, 1953, p. 103). Não há razão que se oponha à boa fé: A. Xavier, *Manual*, vol. 1, p. 747.

Assim, aquela referida actividade acessória e normal do fenómeno tributário — a fiscalização — tem aqui a sua justificação, impondo solidamente as apontadas diligências, sendo de salientar a proximidade das sedes da adquirente e fornecedora, o que contraria frontalmente os invocados entraves salientados por esta.

Doutra sorte, frustradas seriam as expectativas do legislador, sabido que «iludir os impostos é considerado como um direito até para homens de moralidade acrisolada» (A. C. Jenolo, *La Crisis del Derecho*, p. 212); impossível seria «refrear o ímpeto ancestral da fuga ao imposto» (F. Rodrigues Pardal, *Questões de Processo Fiscal*, p. 44).

Face ao exposto, os citados Decretos-Leis visam a certeza do direito, não tendo feição inovadora nos pontos focados, diplomas cuja publicação se justifica, ainda, como meio de

obstar ou prevenir os «inconvenientes de uma jurisprudência flutuante» (*Rev. Leg. Jur.*, ano 75.º, p. 249, nota).

Em tais termos, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com a procuradoria de 6000\$.

Lisboa, 15 de Junho de 1983. — *Manuel Salvador — Laurentino da Silva Araújo — António Patacas*. — Fui presente, *António Fernando Samagaio*.

Acórdão de 19 de Janeiro de 1983

Imposto de transacções. Responsabilidade pelo pagamento do tributo. Aplicação da lei fiscal no tempo.

Sumário:

I) A obrigação de pagamento de imposto de transacções por parte dos produtores ou grossistas fornecedores, nos casos em que o adquirente das mercadorias não se encontrava devidamente registado, só se verifica com relação às transacções efectuadas posteriormente à entrada em vigor das disposições legais em que foi estabelecida aquela obrigação de pagamento do imposto, face à natureza inovadora do Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, e da consequente aplicação do disposto no artigo 12.º do Código Civil.

II) As normas fiscais obedecem também à regra fundamental da não retroactividade.

Recurso n.º 2284, em que são recorrente Martini & Rossi, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Nacional e de que foi relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. João de Matos.

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Martini & Rossi, L.^{da}, com sede na Quinta da Barrada, em Castanheira do Ribatejo, do concelho de Vila Franca de Xira, recorreu para este Supremo Tribunal do acórdão do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos que, em

revogação da sentença da 1.ª instância, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o imposto de transacções que, no montante de 218 263\$, acrescido de 4159\$ de juros compensatórios, lhe foi liquidado com referência às vendas de vodca e gim feitas em Agosto de 1979 à firma Amorim & Santos, L.ª, no entendimento por parte dos serviços da administração fiscal de que, embora tais transacções tenham sido realizadas a coberto da declaração modelo n.º 6, a impugnante é responsável pelo imposto de transacções referido, por a firma adquirente ser uma firma fictícia ou nunca ter tido existência legal.

Em fundamentação do recurso, reedita a tese da impugnação no sentido de não ser responsável pelo liquidado imposto de transacções, por isso que:

- a) Nos termos do artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções, na redacção vigente ao tempo dos factos em causa, só deveria recusar as declarações modelo n.º 6 se «não tivessem sido preenchidas as formalidades estabelecidas nos artigos 64.º e 65.º»;
- b) As declarações modelo n.º 6 que lhe foram apresentadas estavam, porém, formalmente correctas e foram preenchidas com todas as formalidades exigidas na lei ao tempo;
- c) Só a partir da publicação do Decreto-Lei n.º 374/79, de 25 de Setembro, que introduziu alterações na redacção do artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções, é que a recorrente podia ser responsável pelo imposto liquidado, porque «só agora a lei exige que em caso de dúvida os produtores ou grossistas fornecedores promovam a confirmação das declarações modelo n.º 6»;
- d) Assim, dada a legislação vigente na época das transacções, a recorrente não é responsável pelo imposto de transacções liquidado.

2 — O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu o seu douto parecer de que o recurso não merece provimento, por isso que «cumpria à recorrente agir com o mínimo de diligência para salvaguardar os seus próprios interesses», «não tendo actuado com aquele mínimo de diligência exigível, tornou-se, pois, responsável perante o fisco».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3 — Com relevância em matéria de facto apura-se o seguinte:

- a) A firma Martini & Rossi, L.ª, encontra-se tributada em contribuição industrial — grupo A — e é possuidora do certificado do registo n.º 1128, com referência ao estabelecimento sito na Avenida do Infante D. Henrique, lote 312, em Lisboa, onde exerce a actividade de «bebidas engarrafadas», na modalidade de venda por grosso ou atacado para revenda;
- b) No dia 23 de Agosto de 1979, a firma Martini & Rossi, L.ª, vendeu, a pronto pagamento, à firma Amorim & Santos, L.ª, com sede na Rua da Voz do Operário, 18, em Lisboa, através da nota de encomenda n.º 5804 e da factura n.º 112 826, as quantidades de vodca e gim descritas a fl. 19, no valor total de 128 336\$40.

E, no dia 31 de Agosto de 1979, a mesma firma, Martini & Rossi, L.ª, vendeu ainda, a pronto pagamento, à indicada firma Amorim & Santos, L.ª, através da nota de encomenda n.º 5567 e da factura n.º 112 894, as quantidades de vodca e gim descritas a fl. 20, no valor de 49 480\$;

- c) Estas vendas foram efectuadas com dispensa do pagamento de imposto de transacções, por a firma adquirente haver apresentado, juntamente com as notas de encomenda, uma declaração geral de responsabilidade feita segundo o modelo n.º 6, com a data de 12 de

Janeiro de 1979, a qual, além de indicar o n.º 10 125 como sendo o certificado de registo da adquirente, continha a declaração de que as mercadorias se destinavam a ser utilizadas na venda por grosso (cf. declaração a fl. 18);

- d) Antes de aceitar esta declaração, a firma Martini & Rossi, L.^{da}, verificou se a mesma estava ou não correctamente preenchida e, por ter concluído que a mesma estava preenchida de acordo com as formalidades legais, procedeu à venda das aludidas mercadorias com dispensa do imposto de transacções;
- e) E, efectivamente, tal declaração estava devidamente preenchida;
- f) Os serviços de fiscalização tributária averiguaram, porém, que:

- a firma adquirente Amorim & Santos, L.^{da}, não teve, nem consta ter tido, na referida Rua da Voz do Operário 18, em Lisboa, qualquer estabelecimento, armazém ou outra forma de representação;
- a mesma firma adquirente não se encontrava registada na Conservatória do Registo Comercial, nem ali se encontrava pendente qualquer requerimento a solicitar o registo;
- dos elementos da Repartição de Finanças do 2.º Bairro Fiscal de Lisboa não consta que ali tivesse sido apresentada declaração modelo n.º 1 do imposto de transacções para cumprimento do disposto nos artigos 51.º a 53.º do Código do Imposto de Transacções;
- a firma Amorim & Santos, L.^{da}, não se encontra inscrita na Repartição de Finanças do 1.º Bairro Fiscal de Lisboa, sob o n.º 10 125 ou qualquer outro número;

— a assinatura aposta na fotocópia do certificado do registo n.º 10 125, a fl. 18, como sendo do chefe da Repartição de Finanças do 1.º Bairro Fiscal de Lisboa, não é conhecida como sendo a sua ou de qualquer outro funcionário em serviço naquela Repartição de Finanças;

- g) O imposto de transacções em causa foi liquidado à recorrente com base em a firma adquirente Amorim & Santos, L.^{da}, ser uma pessoa fictícia ou nunca ter tido existência legal.

4 — A essencial questão que o presente recurso determina é a de saber se a recorrente é ou não responsável pelo pagamento do imposto de transacções que lhe foi liquidado com relação às vendas feitas à firma Amorim & Santos, L.^{da}

Ao exame desta questão se passa, pois.

Nos termos do artigo 1.º e sua alínea a) do Código do Imposto de Transacções, a venda ou qualquer outra modalidade de alienação onerosa de mercadorias, produzidas ou importadas no continente ou ilhas adjacentes, realizada por produtores ou grossistas registados ou sujeitos a registo, é uma operação incidente de imposto de transacções, salvo se o adquirente for um produtor ou grossista registado que declare, nos termos do artigo 64.º ou do artigo 66.º, destinar as mercadorias à produção, como matéria-prima, ou à venda por grosso.

Em conformidade com o assim estabelecido, preceituam, por sua vez, os artigos 64.º e 65.º do mesmo Código que os produtores ou grossistas registados que pretenderem efectuar a aquisição de mercadorias para os utilizarem como matéria-prima e com destino à venda por grosso, sem que por aquela transacção seja devido imposto, deverão entregar aos seus fornecedores, juntamente com a respectiva nota de encomenda, uma declaração de responsabilidade conforme os modelos n.ºs 5 e 6,

em papel timbrado, assinado e autenticado com carimbo ou selo branco, destinando-se este último modelo n.º 6 para os casos em que sejam realizadas transacções com alguma frequência entre os mesmos adquirentes e fornecedores.

Apresentadas que fossem estas declarações, os vendedores jamais podiam, pois, proceder à liquidação do imposto de transacções atinente a essas vendas, por estas serem, em tais circunstâncias, uma operação não incidente de imposto — salvo se as declarações de responsabilidade não tivessem sido preenchidas segundo as formalidades estabelecidas nos artigos 24.º e 25.º, caso em que deviam ser recusadas pelos seus destinatários.

É o que expressamente dispunha o artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções na redacção vigente ao tempo das vendas em causa, na medida em que nele se estabelecia que:

As declarações de responsabilidade, referidas nos artigos anteriores, em que não tiverem sido preenchidas as formalidades ali estabelecidas não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários.

Mas — e segundo vem provado — as declarações modelo n.º 6 apresentadas pela firma adquirente Amorim & Santos, L.^{da}, à ora recorrente não só estavam preenchidas de harmonia com as formalidades legais, como a mesma recorrente antes de aceitar aquelas declarações verificou se as mesmas estavam ou não correctamente preenchidas.

Daí que tais declarações não pudessem deixar de produzir os seus legais efeitos de dispensa de liquidação do imposto de transacções por parte da recorrente e que esta não devesse, nem pudesse recusar, a apresentação de semelhantes declarações.

Donde que — e em consequência do exposto — à recorrente não possa exigir-se o pagamento pelo imposto de transacções correspondente às vendas por si efectuadas à firma Amorim & Santos, L.^{da}

5 — A experiência revelou, porém, a existência da apresentação de declarações modelos n.ºs 5 ou 6, sem que os adquirentes das mercadorias se encontrassem devidamente registados, que, não obstante, continuavam a beneficiar da aquisição de mercadorias com dispensa do respectivo imposto de transacções.

Para pôr termo a esta e a outras formas de evasão fiscal, o Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, veio, por isso, dar nova redacção ao artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções, que assim passou a preceituar:

Para efeitos do disposto nos artigos 64.º e 65.º, e sempre que os produtores e grossistas fornecedores tenham dúvidas quanto à inscrição dos adquirentes das mercadorias no registo a que se refere o artigo 48.º, poderão aqueles exigir que as declarações modelos n.ºs 5 ou 6 sejam previamente apresentadas na repartição de finanças onde tenha sido o registo, a fim de ser confirmada a inscrição e, bem assim, a identidade dos signatários das declarações.

E, concretizando esta situação para efeitos de responsabilidade pelo imposto por parte dos vendedores-fornecedores, o § 1.º do mesmo artigo 66.º determinou, por sua vez, o seguinte:

No caso de os produtores ou grossistas não terem usado da faculdade prevista no corpo deste artigo, e verificando-se que os adquirentes das mercadorias não se encontram registados, ficarão aqueles obrigados ao pagamento do imposto devido, o qual será liquidado pela repartição de finanças competente, sem prejuízo da penalidade que se revelar aplicável nos termos do artigo 105.º, se já tiver decorrido o prazo estabelecido na alínea a) do artigo 41.º para a entrega do imposto.

Paralelamente a esta responsabilidade penal e tributária dos produtores ou grossistas, o mesmo Decreto-Lei n.º 374-B/79,

de 10 de Setembro, em nova redacção do artigo 115.º do Código do Imposto de Transacções, veio dispor quanto a este que:

A utilização indevida de declarações de responsabilidade de modelos n.ºs 5 e 6 a que se referem os artigos 64.º e 65.º será punida nos termos seguintes:

- a) Quando emitidas por produtores ou grossistas registados, mas sem que as mercadorias se destinem a ser utilizadas como matéria-prima ou para venda por grosso, com multa variável entre importância igual à do imposto que deixou de ser liquidado e o dobro do mesmo imposto, no mínimo de 1000\$;
- b) Quando emitidas por pessoas singulares ou colectivas que não se encontrem inscritas no registo a que se refere o artigo 48.º, com multa igual ao dobro do imposto que deixou de ser liquidado, no mínimo de 2000\$.

§ único. Quando as infracções previstas no corpo deste artigo forem cometidas dolosamente, a multa a aplicar será fixada entre o dobro e o quádruplo do imposto que deixou de ser liquidado, e, tratando-se da infracção prevista na alínea b), serão os fornecedores solidariamente responsáveis pelo pagamento da multa quando o facto delituoso for do seu conhecimento.

A respeito do exposto com relação no combate à fraude e à evasão fiscais a coberto das declarações modelos n.ºs 5 e 6, certo é, todavia, que essa fraude e evasão continuaram a verificar-se — e daí que o legislador tenha tido a necessidade de *apertar* mais as malhas da lei, através do Decreto-Lei n.º 400/80, de 25 de Setembro, de cujo preâmbulo se transcrevem estas incisivas palavras:

De entre as alterações do Código do Imposto de Transacções introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 374-B/79,

de 10 de Setembro, sobressai como das mais importantes na luta contra a fraude e a evasão fiscais a que foi feita no artigo 66.º, responsabilizando o produtor ou grossista fornecedor pelo imposto devido nos casos em que, tendo aceite declarações de responsabilidade modelos n.ºs 5 ou 6 sem visto prévio das repartições de finanças, se viesse a verificar que o adquirente se não encontrava devidamente registado.

Tal sistema pareceu, na ocasião, suficientemente eficaz para fazer face à onda de evasão e de fraude que se vinha registando através da apresentação de declarações de responsabilidade passadas em nome de pessoas inexistentes.

Todavia, têm sido detectados inúmeros casos concretos de apresentação de declarações contendo vistos que corroboravam o registo e identificação dos apresentantes, que se verificou, posteriormente, serem falsos.

Tal situação retira aos fornecedores das mercadorias toda a responsabilidade e não permite, por outro lado, responsabilizar os apresentantes, uma vez que, através dos elementos de identificação falsamente fornecidos nas declarações, não é possível detectá-los.

Urge, portanto, fazer cessar tal prática, a qual põe em causa os princípios de equidade fiscal, de modo a defender não apenas os interesses do Estado, mas também os dos contribuintes cumpridores dos seus deveres fiscais, naturalmente a maioria, que vêm sendo prejudicados pela concorrência desleal que lhes é movida por uma minoria sem escrúpulos.

Com as alterações agora introduzidas, atribuindo-se nalguns casos aos produtores ou grossistas fornecedores a responsabilidade de proceder à identificação dos adquirentes das mercadorias ao abrigo das declarações modelos n.ºs 5 e 6, espera-se dar um grande contributo

para o combate à fraude e evasão fiscais e para evitar a desleal concorrência entre comerciantes que até agora se tem verificado.

E, neste contexto, o mesmo Decreto-Lei n.º 400/80, de 25 de Setembro, veio, efectivamente, dar a seguinte nova redacção ao artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções:

Para efeitos do disposto nos artigos 64.º e 65.º, e sempre que os produtores ou grossistas fornecedores tenham dúvidas quanto à inscrição dos adquirentes das mercadorias no registo a que se refere o artigo 48.º, poderão aqueles exigir que as declarações modelos n.ºs 5 ou 6 sejam previamente apresentadas na repartição de finanças onde tenha sido efectuado o registo, a fim de ser confirmada a inscrição e, bem assim, a identificação dos signatários das declarações.

§ 1.º Poderá o Ministro das Finanças e do Plano estabelecer por portaria que, relativamente à transacção de determinadas mercadorias, a verificação de identidade por adquirentes competirá também aos produtores ou grossistas fornecedores, que conferirão os números do certificado do comerciante e de contribuinte através dos respectivos cartões de identificação ou documentos substitutivos, se aqueles não tiverem ainda sido precessados.

§ 2.º No caso de os produtores ou grossistas fornecedores não terem observado o disposto no corpo deste artigo ou no seu § 1.º, e verificando-se que os adquirentes das mercadorias não se encontravam registados ou não foram devidamente identificados nos termos dos citados preceitos, ficarão aqueles obrigados ao pagamento do imposto devido, o qual será liquidado pela repartição de finanças competente, sem prejuízo da penalidade que se revelar aplicável, nos termos do artigo 105.º, se já tiver decorrido o prazo estabelecido na alínea a) do artigo 41.º para a entrega do imposto.

§ 3.º As declarações de responsabilidade que não obedçam aos requisitos constantes dos modelos n.ºs 5 e 6 não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários.

Na sequência desta alteração, não só o artigo 115.º do Código do Imposto de Transacções veio a ser modificado pelo Decreto-Lei n.º 298/81, de 3 de Outubro, quanto ao agravamento das multas pela indevida utilização das declarações de responsabilidade modelos n.ºs 5 ou 6, como o regime previsto no § 1.º do citado artigo 66.º, na redacção dada pelo mesmo Decreto-Lei n.º 400/80, de 25 de Setembro, veio a ser estabelecido pela Portaria n.º 820/80, de 13 de Outubro, para as transacções de certas bebidas alcoólicas, pela Portaria n.º 1028/80, de 3 de Dezembro, para as transacções de ouro, prata e outros metais preciosos e respectivos artefactos, de pedras preciosas e pérolas naturais ou de cultura e suas obras, de moedas de ouro ou prata e de ligas em que entrem esses ou outros metais preciosos e, bem assim, de relógios, e pela Portaria n.º 343/81, de 18 de Abril, para as transacções de café.

Esta evolução legislativa claramente patenteia a obrigação de pagamento do imposto devido no caso de os produtores ou grossistas fornecedores terem vendido mercadorias a coberto das declarações modelos n.ºs 5 e 6 e não haverem observado o disposto no corpo do artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções ou no seu § 1.º

Mas é óbvio que esta obrigação de pagamento do imposto por parte dos produtores ou grossistas fornecedores apenas é aplicável ou rege para as transacções posteriores à entrada em vigor das disposições legais em que essa obrigação de pagamento foi estabelecida, dada a natureza inovadora de tais disposições — artigo 12.º do Código Civil —, natureza inovadora esta expressamente acentuada, aliás, no preâmbulo do citado

Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, através das seguintes textuais palavras:

Inovação porventura importante na luta contra a fraude é a responsabilização do fornecedor pelo imposto devido, nos casos em que, tendo sido aceites declarações de responsabilidade modelos n.ºs 5 e 6, com dispensa de visto prévio das repartições de finanças, se venha a verificar que o adquirente não se encontrava devidamente registado.

Na verdade — e como escreve o Dr. Cardoso da Mota —, não pode haver dúvida de que as normas fiscais obedecem também à regra fundamental da não retroactividade, consignada no artigo 12.º do Código Civil — e isto, se não desde logo porque tal princípio é de aplicação geral a todos os sectores no ordenamento jurídico, em todo o caso porque o princípio nele inscrito (o princípio da não retroactividade), o princípio de que as leis só regem para o futuro, corresponde a uma exigência normalmente implícita em qualquer disposição normativa (*Curso de Direito Fiscal*, p. 218).

No mesmo sentido se pronuncia ainda, por exemplo, o Dr. Coelho do Amaral ao declarar que, salvo declaração expressa do legislador em contrário, a lei fiscal — como as outras leis — apenas se aplica aos factos e efeitos jurídicos ocorridos na sua vigência, não atacando os efeitos, passados e extintos, de factos produzidos no domínio da legislação anterior (*Direito Fiscal*, p. 96).

Por isso:

Deve entender-se — continua ainda o mesmo autor — que a lei que introduz modificações na determinação do obrigado ao pagamento do imposto não se aplica também às relações nascidas antes da sua entrada em vigor, e isto tem de se entender referido tanto ao obrigado por débito próprio como quanto ao por débito alheio e ainda aos reponsáveis, em geral meros garantes do pagamento (*ob. cit.*, p. 102).

De tudo resulta, pois, não ser a recorrente obrigada ao pagamento do imposto de transacções com relação às vendas efectuadas à firma Amorim & Santos, L.^{da}, nos dias 23 e 31 de Agosto de 1979, não obstante vir provado que este adquirente e emitente de declaração modelo n.º 6 não se encontrava devidamente registado, e isto — repete-se — em consequência de a obrigação do imposto por parte dos fornecedores, em tais casos, apenas ter nascido com a publicação do Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, *não vigente* ainda, pois, à data daquelas transacções.

6 — Pelo exposto, concedem provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido e anulando o impugnado imposto.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 1983. — *João de Matos — Félix Alves — Mário Correia Arez* — Fui presente, *António Fernando Samagaio*.

ANOTAÇÃO

Decidiu a 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdãos de 15 de Junho de 1983 e de 27 de Outubro de 1982, que o grossista ou produtor que aceite as declarações previstas no artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções, no caso de se verificar que as mesmas foram subscritas por empresas fantasmas criadas com o único objectivo de defraudar a Fazenda Pública, se torna responsável pelo pagamento do imposto em falta, mesmo que estes factos se tenham dado antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 374-B/79, que formulou de forma nova os deveres do grossista em relação à verificação da existência real da firma com quem realiza transacções.

Decidiu a mesma 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, ainda que com diferente composição, em Acórdão de

15 de Janeiro de 1983, que esta mesma obrigação dos grossistas, responsabilidade pelo pagamento do imposto por terem aceitado declarações de firmas fantasmas, só se verifica após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 374-B/79, depois alterado pela nova redacção dada ao artigo 66.º pelo Decreto-Lei n.º 40/80, de 25 de Setembro, ambos norteados pela preocupação de pôr fim a uma onda de fraudes fiscais praticadas a partir do abuso da possibilidade prevista pelo artigo 66.º

Para os dois primeiros acórdãos, os deveres do grossista de verificar a identidade da firma com quem transaccionava existiam antes que os novos decretos viessem dissipar dúvidas sobre os meios de prova que deveria exigir. Para o último acórdão as leis fiscais não deverão ser de aplicação retroactiva, os referidos decretos têm natureza inovadora e por isso não deverão abranger transacções verificadas antes da sua entrada em vigor.

A resposta a estas questões parece depender da posição a tomar sobre três problemas fundamentais: onde começam e onde acabam os deveres de cooperação dos contribuintes com a administração fiscal; qual o papel reservado à boa-fé nas relações entre o fisco e o contribuinte; e se a violação dos deveres de cooperação, concretizada numa actuação que revela má-fé por parte do contribuinte, pode justificar o alargamento retroactivo dos deveres do contribuinte, o que equivale a regressar à *vexata quaestio* da aplicação retroactiva da lei fiscal.

Mas estas questões não podem ser consideradas separadamente, como fazem os citados acórdãos, que chegam por isso mesmo a conclusões diametralmente opostas: dois desenvolvem unilateralmente as questões de boa-fé do contribuinte e do seu dever de cooperação que não surgiram *ex novo* dos decretos citados, mas apenas foram por estes definidos de forma mais precisa, enquanto o segundo se limita a colocar a questão da admissibilidade da aplicação retroactiva da lei fiscal numa visão igualmente unilateral do assunto.

É que estas questões estão relacionadas entre si e devem ser analisadas conjuntamente, como procuraremos demonstrar.

1. O devedor de cooperação dos contribuintes com a administração fiscal (o *Mitwirkungspflichten* de que fala a doutrina alemã) (1) tem vindo a assumir cada vez mais importância nas relações fiscais contemporâneas: a lei fiscal exige dos cidadãos declarações completas e exactas sobre as suas actividades comerciais ou sobre os seus rendimentos privados, remete-lhes o dever de procederem às operações materiais da autoliquidação do imposto antes de procederem ao seu pagamento, em suma, torna a sua actividade um componente cada vez mais importante do processo de lançamento e liquidação dos impostos.

No caso concreto do imposto de transacções, este dever de cooperação do contribuinte é constituído, em primeira linha, pelo dever de declarar, como regime, regra, junta da administração fiscal as transacções efectuadas, num prazo de três meses, procedendo por esta forma a autoliquidação do imposto em dívida; e em casos excepcionais, devidamente regulamentados na lei, transferir esta responsabilidade para um outro participante na cadeia de comercialização do produto, através das declarações previstas no artigo 66.º

Parece, pois, poder daqui concluir-se da natureza excepcional desta possibilidade que, na mesma na anterior redacção do artigo 66.º, quando erradamente utilizada pelo grossista — nomeadamente pela aceitação de declarações de empresas fantasmas — não poderia deixar de se constituir em responsabilidade, pelo que o Estado não deixava assim de poder cobrar (2).

(1) Sobre os contornos gerais deste dever e da sua função concretizadora do princípio da verdade material no processo fiscal, ver Weber-Fas, Rudolf, *Allgemeines Steuer Recht*, Tübingen, 1979, p. 147. Sobre reflexos deste dever no problema da prova, ver Weber-Grellet, «In Dubio pro quo? Zur Beweislast im Steuerrecht», *Stuw*, 1981, p. 55.

(2) Teixeira Ribeiro, numa anotação (*Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 116, p. 267) ao Acórdão de 27 de Outubro de 1982, conclui da nova redacção que já não pode sustentar-se que não basta, para precluir a responsabilidade dos fornecedores ou grossistas, que os adquirentes sejam produtores ou grossistas registados, o que não parece congruente.

A situação, que nos seus termos gerais parece clara, é contudo obscurecida quando observada mais de perto por aquilo a que poderemos chamar de «dificuldades administrativas» em parte criadas pelas sucessivas providências legislativas com que se procurou pôr termo ao grande número de casos de fraude que se estavam a verificar: assim o Decreto-Lei n.º 374-B/79, depois de afirmar erradamente no seu relatório que «inovação porventura importante na luta contra a fraude e a responsabilização do fornecedor pelo imposto devido» (. . .) «nos casos em que se vinha a verificar que o adquirente não se encontrava devidamente registado» — quando isto não poderia já deixar de se concluir dos termos gerais do regime anterior —, tenta fechar definitivamente uma possibilidade de fraude que nos não parece que estivesse realmente aberta. Mas por pouco, porque logo a seguir o Decreto-Lei n.º 400/80 no seu relatório vem revelar ter dado o decreto anterior origem a inúmeros casos de «declarações contendo vistos que corroboravam o registo e identificação dos participantes que se verificou, posteriormente, serem falsos», o que conduzia, segundo relatório do mesmo decreto, a que fosse retirada «aos fornecedores da mercadoria toda a responsabilidade», sem permitir localizar os apresentantes dos documentos falsificados.

Ora parece assim terem-se criado três tipos de situações quanto ao cumprimento dos deveres de cooperação com o fisco dos fornecedores e grossistas:

- 1) Os que, anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 374-B/79, aceitaram declarações de contribuintes fantasmas;
- 2) Os que, estando em vigor este decreto-lei, aceitaram declarações com vistos das repartições de finanças que se verificou depois serem falsos e que administração fiscal parece considerar como estando isentos de qualquer responsabilidade;

- 3) Os que praticaram actos desta natureza já depois da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 400/80, que tentou fechar as últimas brechas do sistema legal.

Neste caso trata-se apenas de saber qual a situação jurídica dos primeiros, embora não possa deixar de aplicar-se parcialmente aos dois últimos casos o que sobre os primeiros concluímos.

2. Considerando, pois, que existiria já um dever de cooperação do contribuinte, mas mesmo admitindo — o que nos não parece ser o caso — que os decretos-leis posteriormente publicados vieram invocar neste campo, ao definir com mais previsão, o âmbito dos deveres dos fornecedores e grossistas, põe-se agora a questão de saber se poderá este pretendo alargamento de deveres ter eficácia retroactiva, como consideraram implicitamente os dois primeiros acórdãos, ainda que sem abordar frontalmente a questão, ou se o não pode ter, como a concluiu — expressamente — o terceiro.

E aqui parece ser necessário considerar a análise do caso concreto a que os dois primeiros acórdãos procedem: terem as transacções em causa sido feitas a dinheiro, com pagamento à vista, não tendo a entidade vendedora guardado qualquer elemento de identificação de identidade do comprador, constituindo todos estes elementos de anormalidade, em operações comerciais deste vulto, índices seguros de ausência de boa-fé por parte do contribuinte; e este elemento é tanto mais decisivo quanto, constituindo o fundamento da proibição constitucional da retroactividade a tutela da confiança (*Vertrauensschutz*)⁽³⁾, este princípio não pode ser invocado fundamentalmente quando

⁽³⁾ Para uma análise recente desta questão, com bibliografia, ver Spanner, «Rückwirkung von Steuergesetz», AO, Kommentar, 1981, § 4.º, an. 89. Entre nós foram publicados os acórdãos e pareceres mais importantes sobre esta matéria e as opiniões dos autores foram recolhidas por Teles de Sousa, *Da Não Retroactividade das Leis Fiscais*, Porto, 1983.

essa mesma confiança não é digna de tutela jurídica por nos encontrarmos perante um comportamento destituído de boa-fé. O grossista que vende largo número de mercadorias, a dinheiro, a um comerciante de que não regista qualquer elemento de identificação e cessa todas as relações com o adquirente precisamente quando decorria a *vacatio legis* do Decreto-Lei n.º 374-B/79, como sucedeu num dos casos, não pode invocar a tutela da confiança pretensamente ferida pela eficácia retroactiva da lei, uma vez que a situação jurídica em causa era formal e materialmente indigna de tutela verídica.

O acórdão em causa parece portanto marcar a recepção do princípio da boa-fé no domínio das relações de direito público, tal como já é largamente aceite nas relações de direito privado, como um dos princípios necessariamente contidos no ordenamento constitucional do Estado de direito, a par do princípio da tutela da confiança, efectivamente posto em causa pela aplicação retroactiva da lei.

Ou, em conclusão: o contribuinte que recorre da decisão que o responsabiliza pelo imposto em dívida está a *venire contra factum proprium* quando, como se vê no citado acórdão, vem alegar a situação em que culposamente se colocou — aceitação de declaração quando desconhecia a existência real do adquirente, aceitação de um pagamento a pronto, ausência de contactos posteriores com as empresas fantasma — para impugnar a responsabilização pelo imposto em dívida.

A violação dos deveres de cooperação e a ausência de boa-fé constituem, em nossa opinião, fundamento bastante para a responsabilização pelo imposto em dívida.

Porque ou consideramos que as disposições que alteraram a redacção do artigo 66.º não vieram criar novos deveres ao contribuinte mas apenas regular questões de prova — como nos parece ser o caso — ou mesmo que consideremos que há inovação, parece-nos de aceitar a aplicação retroactiva destas normas nos casos de patente — e demonstrada — ausência de boa-fé do contribuinte.

J. L. Saldanha Sanches

ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE 2.ª INSTÂNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS
