

2 Nota de abertura

3 Jorge Magalhães Correia
Transparência fiscal das sociedades de profissionais

9 Nuno Sá Gomes
Sisa devida pela transmissão onerosa de imóvel e pela aquisição originária do direito a construir prédio novo

15 Rui Duarte Morais
Notas sobre a contribuição autárquica

19 António Guerreiro
A tributação da cedência de uso das partes comuns na propriedade horizontal

25 Jurisprudência

- Acção penal e os representantes da Fazenda Pública
- Actividade comercial e lucro tributável

37 Decisões administrativas

- Esclarecimentos sobre os novos impostos
- IVA: Fornecimento de bebidas a embarcações e aviões. Artigo 14.º, n.º 3, do CIVA
- IVA: Isenções nas vendas a não residentes
- Imposto de selo: contratos de promessa de compra e venda
- IRS: Retenção na fonte. Rendimentos das categorias A e H
- IRS: Trabalhadores em serviço no estrangeiro
- IRS: Pessoal ao serviço de representações diplomáticas. Retenção na fonte
- Cobrança de impostos sobre o rendimento. Meios de pagamento
- IRS: Subsídio de refeição. Limite de isenção

Legislação (destacável)
Diagramas fiscais (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ **DIRECTOR:** Jaime Antunes ■ **COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA:** J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira
 ■ **COLABORADORES:** António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ **DIRECÇÃO COMERCIAL:** António Manso ■ **DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO:** Joel Goes ■ **ORIENTAÇÃO GRÁFICA:** Raimundo Santos
 ■ **REVISÃO:** José Imaginário ■ **TRADUÇÃO:** Teresa Curvelo ■ **COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO:** Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ **IMPRESSÃO E ACABAMENTOS:** Tipografia Guerra, Viseu ■ **DISTRIBUIÇÃO:** Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ **PROPRIEDADE:** Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47 - 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 9707753261 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
 ■ **ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE:** Rua Augusta n.º 275, 5.º — 1100 Lisboa ■ Telefones: 37 22 81 — 36 97 69 — 36 50 02

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47 - 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 - 55 85 35 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

Não está em causa a competência das autoridades administrativas (chefe de Repartição de Finanças) no «processamento» da transgressão fiscal, na recolha dos elementos referentes à infracção (cf. artigos 120.º e 121.º, CPCI) nem na «aplicação» da multa (cf. artigo 117.º, CPCI, atribuindo ao chefe da Repartição de Finanças competência para a liquidação da multa). Há, assim, uma similitude com o regime das contra-ordenações, já que compete à autoridade administrativa a liquidação da multa fiscal e, havendo auto de notícia, o arguido é notificado pela autoridade administrativa para o pagamento da multa.

Mas, na fase judicial, enviado o processo para tribunal, cabe ao Ministério Público, e apenas ele, a dedução da acusação.

6. Isto é, o presente acórdão não tirou as necessárias consequências das importantes inovações introduzidas pelo ETAF.

¹ Neste sentido, Despacho do Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de Lisboa,

publicado na *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 47, Setembro de 1987, p. 551.

² Neste sentido, Braz Teixeira, *Princípios do Direito Fiscal*, II, Coimbra, 1986, pp. 27 e segs.; em termos ligeiramente diferentes, também Eduardo Correia, «Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31 de Outubro de 1936, 14.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do Supremo Tribunal de Justiça», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º n.º 3350 a 3357; Eliana Gersão, «Revisão do Sistema Jurídico relativo à infracção fiscal», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 193-195, Janeiro-Março de 1975. No entanto, a maioria da doutrina considera que as infracções fiscais não aduaneiras nem punidas com penas de prisão, têm uma natureza administrativa — cf. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1972, pp. 104 e segs.; Sá Gomes, *Direito Penal Fiscal*, Lisboa, 1983, pp. 127 e segs. Considerando-as com uma feição híbrida, Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, pp. 321 e segs.

Rui Barreira

26 de Setembro de 1985, manifesta-se pela improcedência da impugnação, por a impugnante exercer actividade tributada em contribuição industrial.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 2.º Juízo, julgou a impugnação improcedente por a impugnante não ter tido lucros relativamente à sua actividade exercida nos anos de 1975 a 1978, tendo ordenado a subida do processo em recurso obrigatório.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância deu provimento ao recurso obrigatório, revogando a decisão recorrida, declarando-se incompetente em razão da matéria para conhecer do pedido, ou seja, do *quantum* fixado.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, cujos fundamentos são, em resumo, os seguintes:

Os tribunais tributários são os competentes para apreciar a impugnação relativa à liquidação da contribuição industrial com fundamento em inexistência de facto tributário;

A recorrente não impugnou o lucro tributável fixado, daí a inaplicabilidade dos artigos 70.º e 114.º e seus parágrafos do Código da Contribuição Industrial;

A recorrente não está sujeita a contribuição industrial, que lhe foi ilegalmente liquidada, porque nenhuns lucros foram realizados em Portugal;

Os despachos e informações sempre seriam irrelevantes em matéria de incidência (artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa) e referem-se a anos anteriores;

O artigo 51.º-A do Código da Contribuição Industrial não se aplica porque a filial não produz lucros tributáveis e, por isso, não estaria sujeita a contribuição industrial, pois não é agente ou comissário;

O caso dos autos não é caso de presunção de lucros, mas sim de inexistência de quaisquer lucros;

A manutenção da liquidação da contribuição industrial à recorrente constitui violação do disposto, além de outros, nos artigos 1.º, 2.º e 3.º do Código da Contribuição Industrial e dos artigos 230.º, n.º 3,

Actividade comercial e lucro tributável

Contribuição Industrial. — Sociedade que presta serviços. — Facto tributário — *Está sujeita a contribuição industrial, nos termos do § único do artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial, a filial em Portugal de uma sociedade estrangeira que exerce a actividade de prestação de serviços.* — I — *Existindo facto tributário e fixada a matéria colectável pelo grupo B da contribuição industrial, que não foi atacada, há lugar à contribuição industrial liquidada.*

Acórdão do STA de 16 de Março de 1988
Recurso n.º 5202

Acordam, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do

Supremo Tribunal Administrativo:

Associated Merchandising Corporation, contribuinte n.º 980000165, com sede em Broadway, Nova Iorque, Estados Unidos da América, e filial em Portugal, sita na Rua do Arquitecto Marques da Silva, 285, 2.º esquerdo — 4100 Porto, veio impugnar a liquidação da contribuição industrial relativa aos anos de 1975, 1976, 1977 e 1978, respectivamente, dos montantes de 72 778\$00, 68 316\$00, 68 992\$00 e 119 449\$00, ou seja o total de 329 535\$00, com o fundamento na inexistência de facto tributário, por não exercer em Portugal qualquer actividade comercial ou industrial.

O representante do Ministério Público das Contribuições e Impos-

e 266.º e seguintes do Código Comercial.

O distinto representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento por a insindicalidade do lucro tributável só dizer respeito ao *quantum* da fixação e a impugnação ter por base a alegada inexistência de facto tributário resultante de a actividade da recorrente não ser lucrativa na acepção do artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial, sendo possível questionar esta questão na impugnação do acto de liquidação.

O Sr. Representante da Fazenda Pública entende que o recurso merece provimento, revogando-se o acórdão do tribunal *a quo* para que este conheça do recurso obrigatório.

Colhidos os vistos legais, passa-se ao conhecimento do recurso.

1 — O acórdão recorrido deu como provada a seguinte matéria de facto:

1.º — A sociedade por acções The Associated Merchandising Corporation foi constituída em 1918, com sede em Nova Iorque, Estados Unidos da América do Norte, tendo-se ramificado por diversos países como a Holanda, Suíça, Inglaterra, Canadá, Japão, África do Sul, etc., e com filiais em diversos países, como Portugal, conforme *Diário do Governo*, 3.ª série, n.º 70, de 24 de Março de 1970, e *Diário do Governo*, 3.ª série, n.º 35, de 11 de Fevereiro de 1971;

2.º — Aquela sociedade, ora recorrente, tem como finalidade a prestação de serviços aos seus associados consubstanciada na procura de mercadorias nos países onde possuam filiais, que, pela melhor qualidade e preços, os poderão beneficiar na sua actividade comercial;

3.º — A actividade da filial em Portugal resume-se à realização de investigações ou prospecções no mercado português por forma a seleccionar os artigos que pensa serem de interesse para os associados, que, sendo caso disso, se deslocam aqui para contactar di-

rectamente com os fabricantes, firmando os respectivos contratos;

4.º — Uma vez firmados estes, o pagamento é feito directamente pela Merchandising Corporation instalada na cidade de Florença, Itália, sem qualquer intervenção da filial do Porto;

5.º — Esta não recebe quaisquer comissões dos fabricantes e fornecedores nacionais quer dos adquirentes estrangeiros;

6.º — A filial portuguesa apenas recebe, a título de reembolso, em dólares e através do Banco de Portugal, só e apenas as despesas efectuadas com o funcionamento do seu escritório, como *v. g.*, ordenados, vendas, água, luz, telefone, correio, encargos com deslocações, aquisição de bens do activo fixo, nomeadamente viaturas, máquinas de escrever, mobiliário, etc., para o que elabora os respectivos mapas, que envia para a central de Florença;

7.º — Da sua contabilidade constam apenas os dados acima referidos em rubrica de despesas, sem receitas de qualquer natureza, até porque os possíveis contratos estabelecidos entre os associados da Associated Merchandising Corporation e os exportadores portugueses são desconhecidos da filial portuguesa;

8.º — No entendimento de que a actividade desta se enquadra no tipo de agente ou comissário de fabricantes ou negociantes estrangeiros ou também de agentes ou comissário e fabricantes ou negociantes nacionais incluindo o do n.º 9 da relação geral das indústrias e dos comércios aprovada pelo Decreto com força de lei n.º 19 222, de 18 de Abril de 1930, a Administração inclui-a na alçada da disposição contida no Código da Contribuição Industrial — grupo A;

9.º — Não obstante, face ao despacho administrativo de 21 de Abril de 1977, se haver ordenado que a contribuição industrial do ano de 1973 fosse determinada pelo sistema do grupo B, o certo é que lhe não foi fixado qualquer lucro tributável para aquele exercício, bem como para o ano seguinte;

10.º — Tendo a impugnante e ora recorrente entregue a declaração modelo 2 dos anos subsequentes, ordens de serviço de 10 de Julho de 1979, 22 de Fevereiro de 1980 e 7 de Agosto de 1980 determinaram que se procedesse a exame à escrita e o técnico economista encarregado do exame concluiu por pautar em 20 por cento o lucro correspondente aos custos da actividade, logo fixando a matéria colectável;

11.º — E foi assim que, nos termos do § 2.º do artigo 114.º do Código da Contribuição Industrial, o chefe da Repartição de Finanças do 7.º Bairro Fiscal do Porto, fixando a matéria colectável definitivamente, no tocante àqueles anos de 1975-1978, liquidou as respectivas contribuições, sem reclamação;

12.º — Debitadas para cobrança virtual, em 31 de Dezembro de 1980, o cofre foi aberto em 2 de Janeiro de 1981, entrando a impugnação em 1 de Abril de 1981.

2 — Face à matéria de facto considerada como provada, verifica-se que a recorrente se dedica à prospecção de mercados e promoção de vendas.

A recorrente limita-se a prestar um serviço às suas associadas de molde a aumentar-lhes a obtenção de lucros.

Os serviços prestados pela recorrente são pagos pela central de Florença.

As quantias percebidas pela recorrente constituem a remuneração dos serviços prestados.

Se tais serviços fossem prestados por uma pessoa singular, as quantias percebidas estariam sujeitas a imposto profissional (artigos 1.º e 2.º do Código do Imposto Profissional).

A actuação da recorrente assemelha-se à de um procurador, de um angariador ou commissionista, de um intermediário.

Exerce a actividade por conta própria, nada auferindo relativamente às transacções que foram realizadas entre as empresas portuguesas e as empresas estrangeiras com que celebram contratos.

Deste modo, como a recorrente é uma sociedade, uma pessoa colectiva, não pode ser tributada em imposto profissional, mas sim em contribuição industrial, nos termos do artigo 1.º, §

único, do Código da Contribuição Industrial.

Este § único tem por escopo fundamental considerar de natureza comercial ou industrial, relativamente às empresas que prestam serviços, as respectivas actividades.

A contribuição industrial recai tanto sobre os lucros das actividades de natureza comercial ou industrial como sobre os lucros das actividades que, não sendo de natureza comercial ou industrial, a lei considera como tais [cf. Prof. Doutor Teixeira Ribeiro, *Incidência da Contribuição Industrial*, Coimbra, 1965 (separata do *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. XLI, p. 8)].

A recorrente é uma sociedade comercial tributada pelo grupo A da contribuição industrial relativamente à filial em Portugal (artigo 3.º do Código da Contribuição Industrial).

A recorrente exerce a sua actividade em Portugal de acordo com a prova trazida aos autos e confirmada nas alegações (n.º 10) (prospecção de mercados e promoção de compras). Presta um serviço de prospecção de mercados.

Esta é a actividade da recorrente.

Durante os anos de 1975, 1976, 1977 e 1978, a recorrente exerceu a sua actividade, como está provado nos autos.

Como é contribuinte do grupo A, a sua escrita devia reproduzir toda a sua actividade (artigos 6.º, n.º 1, 22.º e 54.º do Código da Contribuição Industrial). Porém, os elementos em poder da recorrente eram insuficientes, pelo que foi efectuado um exame à escrita (artigo 114.º do Código da Contribuição Industrial) e foi determinado que a matéria colectável relativa aos exercícios em causa fosse fixada pelo sistema do grupo B (artigo 114.º, § 2.º) (cf. artigo 54.º).

Perante esta situação o chefe da repartição de finanças fixou a matéria colectável pelo sistema do grupo B e, como não houve reclamação do lucro tributável fixado, procedeu-se à liquidação da contribuição industrial respectiva.

Tudo isto significa que a recorrente exerceu a sua actividade, realizando factos tributários — prestação de serviços.

Deste modo, está afastado o funda-

mento de inexistência dos factos tributários.

Se o resultado dessa actividade era negativo — ou nulo, facto tributário negativo — ou nulo, cabia à recorrente prová-lo através da sua escrita, com precisão.

A administração fiscal presumiu, face à insuficiência da contabilidade da recorrente, que os factos tributários eram positivos, fixando, pelo sistema do grupo B (artigos 6.º, n.º 2, 64.º e 66.º do Código da Contribuição Industrial), o lucro tributável.

A recorrente não reagiu quanto a esse lucro tributável fixado, o qual se tornou definitivo — caso decidido (artigos 70.º e 78.º do Código da Contribuição Industrial) (ver artigo 79.º).

Quer dizer: a recorrente presta serviços, realizando uma actividade que é passível de tributação (artigo 1.º, § único, do Código da Contribuição Industrial), dado que as sociedades não estão sujeitas a imposto profissional (artigos 1.º e 2.º do Código do Imposto Profissional). Existem actos ou factos que revelam uma actividade económica, o exercício da prestação de serviços. Essa actividade, por ser exercida por uma sociedade, é tributada em contribuição industrial por imperativo do § único do artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial.

Todas as actividades produtoras de serviços não sujeitas a imposto profissional são consideradas de natureza comercial ou industrial, pois a tributação dos lucros é uma tributação completa, uma tributação sem lacunas (artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial) (cf. o Prof. Doutor Teixeira Ribeiro, *Incidência da Contribuição Industrial*, cit., p. 8).

Se há actividade produtora de serviços, há facto tributário. Como a escrita da recorrente era insuficiente, a administração fiscal presumiu que a actividade desenvolvida foi positiva e, por isso, fixou o respectivo lucro tributável.

3 — Deve referir-se que os acórdãos citados pela recorrente (Acórdãos do Tribunal Tributário de 2.ª Instância de 7 de Junho de 1979, na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 181-182, p. 119, de 17 de Julho de 1974, na *Ciência*, cit., n.ºs 205-207, p. 459, e deste Supremo Tribunal de 2 de Outubro de 1971, recurso n.º 16 376, nos *Acórdãos*

Dourinais, n.º 121, p. 64, e no apêndice ao *Diário do Governo*, de 3 de Abril de 1973, p. 561) não tratam de situações semelhantes aos factos descritos nos autos. Estão em causa escritórios e não filiais (artigo 3.º do Código da Contribuição Industrial). Não se está perante casos iguais ou idênticos.

Também o Acórdão deste Supremo Tribunal de 22 de Janeiro de 1969, recurso n.º 15 809, nos *Acórdãos Doutrinais*, n.º 88, p. 565, e no apêndice, cit., de 18 de Maio de 1971, p. 29, decidiu uma situação totalmente diversa daquela que se decide nestes autos, uma vez que se provou que «o contribuinte não teve qualquer intervenção na importação e fornecimento desse material», pois o mesmo foi indicado na ignorância de que estas (as quinze locomotivas) haviam sido construídas em Portugal e de que o reclamante «deixava de ter interferência no negócio».

Os arastos referidos não trazem qualquer contribuição para a decisão do presente processo.

4 — O § único do artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial assinala, para efeitos fiscais, a actividade de natureza comercial ou industrial, outras actividades que se desenvolvem ou podem desenvolver-se num clima alheio à prática de actos de comércio.

Mas estas actividades são tributadas em contribuição industrial pelos lucros auferidos ou imputados (cf. A. A. Galhardo Simões, «O problema da tributação das sociedades civis sob a forma comercial», na *Ciência e Técnica Fiscal*, 1964, 67, pp. 52 e 61).

Acontece que a recorrente tem representação permanente em Portugal através de uma filial. Possui aqui um estabelecimento estável onde exerce a actividade de prestação de serviços pela qual é tributada em contribuição industrial pelos lucros auferidos ou imputados, presumidos (ver, neste sentido, J. A. R. Martins Barreiros, Manuel F. Costa Teixeira e Henrique Quintino Ferreira, *Código da Contribuição Industrial*, 2.ª ed., 1988, Rei dos Livros, Lisboa, notas ao artigo 1.º, § único, n.ºs 105, 106 e 107; notas ao artigo 3.º, n.ºs 12 e 28).

5 — Existindo factos tributários, fixada a matéria colectável por presunção através do sistema do grupo B, o qual não foi atacado, o lucro tri-

butável torna-se definitivo. Não foi invocada qualquer ilegalidade relativamente à liquidação da contribuição industrial impugnada, a qual tem de ser mantida.

Assim, o acórdão recorrido tem de ser mantido.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso, mantendo a liquidação impugnada.

São devidas custas, fixando-se a procuradoria em 70%.

Lisboa, 16 de Março de 1988. — *Francisco Rodrigues Pardal* (relator) — *Armando José Girão Leitão Cardoso* — *António Marques Ferreira da Rocha*. — Fui presente, *Gouveia e Melo*.

(*Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 351.)

ANOTAÇÃO

1. Uma sociedade com sede no estrangeiro instalou em Portugal uma filial destinada a observar o mercado português e a seleccionar as mercadorias que eventualmente passam ser objecto de exportação, proporcionando oportunidades de negócios a empresas importadoras com sede no estrangeiro.

Segundo a matéria de facto provada no acórdão, era apenas esta a actividade da recorrente. E uma vez que era apenas esta a sua actividade, a sociedade com sede em Portugal não realizava aqui qualquer tipo de lucro. As despesas de funcionamento eram pagas pela sociedade-mãe, com sede no estrangeiro. A filial portuguesa não dispunha de receitas próprias.

Mas depois de um exame à escrita, que se seguiu a uma declaração da empresa onde se não continham lucros, a administração fiscal decidiu atribuir-lhe um lucro de 20 por cento em relação aos custos de actividade. E como a sociedade não reclamou esta decisão tornou-se definitiva¹, vindo depois a ter lugar impugnação da cobrança virtual.

E a impugnação, dada a definitividade adquirida pelo acto tributário, decorrido que foi o prazo para a reclamação, procurou basear-se no facto

de que a contribuição industrial nunca podia ser devida, uma vez que a sociedade não realizava qualquer lucro. Contra o que argumenta o acórdão do STA: uma vez que estamos perante uma actividade comercial não sujeita a imposto profissional, verifica-se sujeição a contribuição industrial.

2. Teve já este acórdão uma anotação concordante do Prof. Teixeira Ribeiro (*Revista de Legislação e Jurisprudência*, 121, p. 263). Mas, como se faz notar na mesma, «a fixação de lucro tributável, que lhe foi feita, mostra continuarem impregnados de espírito fiscal os nossos funcionários de finanças». O que parece indicar que, embora sem o afirmar expressamente, pensa o Prof. Teixeira Ribeiro que se a reclamação tivesse sido feita atempadamente, o acto tributário se não deveria manter. E se se mantém é apenas porque não foi contestado em devido tempo².

Mas se a decisão do acórdão não merece contestação, o mesmo se não pode afirmar sobre os fundamentos da mesma.

Particularmente a respeito da questão de saber quais os fundamentos e os limites da avaliação do lucro tributável feita pela Administração e quais os aspectos específicos de tributação de uma sociedade que se dedica apenas a fazer prospecções de mercado com vista à importação de mercadorias portuguesas, prestando desta forma serviços a sociedades com sede no estrangeiro. Nomeadamente qual o regime dos estabelecimentos estáveis — e esta sociedade é mais do que isso, uma vez que foi regularmente constituída de acordo com a lei portuguesa — que têm apenas este tipo de actividades.

3. A primeira questão a colocar é, pois, saber o que são factos tributários que fazem nascer uma obrigação tributária. Segundo o acórdão, como base para a produção do acto tributário estava a constatação que «a recorrente exerceu a sua actividade, realizando factos tributários — prestação de serviços». Mas salvo o devido respeito pela autorizada opinião do Cons. Rodrigues

Pardal, permitimo-nos discordar: a actividade exercida apenas cria condições para o aparecimento de um facto tributário: o lucro dessa mesma actividade. Tal como prevê o art. 3.º do Código da Contribuição Industrial, «as pessoas colectivas... com sede no estrangeiro... e filiais... no continente ou ilhas adjacentes, serão colectadas em contribuição industrial pelos lucros aqui realizados».

E uma coisa é concluir que da actividade exercida em Portugal resulta normalmente um lucro para a sociedade-mãe, atribuindo, a partir dessa presunção, um lucro à filial portuguesa. E outra atribuir a actividade de prestação de serviços a natureza imediata de facto tributário, quando ela é apenas uma realidade que tem normalmente como consequência o lucro.

4. Mas convirá também atender aqui à natureza especial de actividade que, segundo a matéria de facto dada como provada no acórdão, era exercida pela Associated Merchandising Corporation: prospecção de mercado para efectivação de compras por sociedades com sede no estrangeiro.

Ora, se o litígio fosse sobre a existência ou não existência de um estabelecimento estável verificaríamos que, apesar da tendência verificada nos vários países para adoptar um conceito amplo de estabelecimento estável, «alargando assim o âmbito da obrigação fiscal interna das empresas estrangeiras»³ existe também uma tendência geral para afastar do âmbito deste conceito, «uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa»⁴ não está abrangida pelo conceito de estabelecimento estável. E compreende-se que assim seja: a lei fiscal nunca pretende ser neutra em relação ao comércio internacional, adoptando sistematicamente uma posição destinada a desonerar tanto quanto possível as suas exportações⁵.

Ora, os rigores fiscais em relação a empresas destinadas a criar as condições necessárias para a exportação de mercadorias portuguesas carece assim

de sentido: constituem um obstáculo fiscal à venda de bens e serviços ao exterior. Obstáculo menor, naturalmente. Basta recordar a modicidade destas contribuições. Mas um obstáculo, de qualquer modo.

¹ Por se tratar de um acto prejudicial, que deve ser imediatamente atacado, sob pena de se tornar definitivo. Alberto Xavier, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, CCTF, Lisboa, 1972, p. 52.

² Esta obrigatoriedade da reclamação, que constituía um verdadeiro ónus de reclamar, não se encontra no novo Código do IRC. Neste, os contribuintes *poderão* reclamar para uma Comissão Distrital de Revisão (artigo 54.º). Mas, independentemente disto, existe sempre recurso para os tribunais contra liquidação (artigo 111.º, n.º 1).

³ Ottmar Bühler, *Principios de Derecho Internacional Tributário*, tradução castelhana, Madrid, 1968, p. 237.

⁴ Modelo de Convenção de Dupla Tri-

butação sobre o Rendimento e o Capital — OCDE, 1977 — Lisboa, CCTF, 1989, artigo 5º, d), aplicado nas convenções celebradas por Portugal.

⁵ Ou, em outras palavras, «considerações comerciais como a promoção das exportações». Raoul Lenz, no *General Report*, *Studies on International Fiscal Law*, vol. LII, IFA, Estocolmo, 1967, p. 325.

J. L. Saldanha Sanches