

- 2** Nota de abertura
- 3** Rogério Pereira Rodrigues
Movimento contabilístico do IRC.
Análise da norma interpretativa do POC
n.º 2/88
- 10** Rui Barreira
As despesas confidenciais ou
indocumentadas após a reforma fiscal
- 13** Jorge Costa Oliveira
O regime fiscal das sociedades
«holding»
- 19** Jurisprudência
■ Prazo e natureza jurídica da impugnação
■ Ónus da prova e deveres de cooperação
- 27** Decisões administrativas
■ IVA: Declaração periódica. Prazo de entrega
■ Declaração de inscrição no registo/início de actividade
e declaração de alterações
■ Transformação de veículos automóveis de mercadorias
em viaturas de turismo
■ Reporte de rendimentos de trabalho e de comissões
■ Indemnizações devidas por incapacidade temporária
ou permanente em resultado de acidente de trabalho
■ Contribuição autárquica (artigo 27.º do CCA)
■ Declaração para efeitos de inscrição matricial de
prédios, designadamente terrenos para construção
- 33** Documentos
■ Dossier Reforma Fiscal - IV: Benefícios fiscais
- 39** Consultório
■ Transparência fiscal
- 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 Vcnda (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. Telefcs. 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 ■ Perdidos 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.

Prazo e natureza jurídica da impugnação

Recurso n.º 4759

Acórdão de 12 de Outubro de 1988

Assunto: *Impugnação judicial. Contagem do prazo de impugnação.*

Sumário: *A contagem do prazo para dedução de impugnação judicial faz-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.*

Ministério da Justiça — Supremo Tribunal Administrativo — Secção de Contencioso Tributário — Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 4759 em que são recorrente Jorge Alípio da Cunha Barbosa e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. Girão Cardoso.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1. Jorge Alípio da Cunha Barbosa, melhor identificado nos autos, impugnou judicialmente a liquidação do imposto de mais-valias que, com referência ao ano de 1984, lhe foi feita pela Repartição de Finanças do concelho de Valongo, no valor de 200 713\$00.

Fundando-se na ilegalidade, terminou pedindo que a impugnação fosse julgada procedente e a liquidação anulada, com as consequências legais.

2. Por despacho de fls. 18, o Senhor Juiz do Tribunal de 1.ª Instância, com invocação do disposto na alínea a) do artigo 89.º do Código Proc. Cont. Impostos, julgou verificada a caducidade do direito de impugnar, isto por a impugnação ter sido deduzida para além do prazo dentro do qual o podia validamente ter sido.

Por isso indeferiu *in limine* a petição, condenando o impugnante em custas.

3. Inconformado com o seu teor, deste despacho recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal, alegando nos precisos termos constantes de fls. 19 e seguintes. Concluiu como se transcreve:

«1. A impugnação instaurada em 30 de Setembro de 1986, não obstante a abertura do cofre para a cobrança virtual ter ocorrido em 1 de Julho de 1986, foi tempestivamente apresentada, dado o prazo a que alude o artigo 89.º do CPCI ser um prazo judicial e, como tal, ser-lhe aplicável o artigo 144.º, n.º 3 do Código Processo Civil.

2. O Despacho-sentença está cívado de ilegalidade por violar o artigo 89.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.»

4. O representante da Fazenda Pública, embora para tal notificação, não alegou.

5. A fls. 30, o Exmo. Senhor Procurador-Geral Adjunto expendeu o parecer de que o recurso merece provimento.

6. Satisfeitos os vistos, cabe decidir.

7. Eis a matéria de facto que importa considerar.

A abertura do cofre para a cobrança do imposto em causa ocorreu em 1 de Julho de 1986, fls. 16.

A petição de fls. 2 deu entrada nos respectivos serviços em 30 de Setembro de 1986, conforme carimbo apostado a fls. 2 e 16.

8.1.1. De harmonia com o disposto na alínea a) do artigo 89.º do Código de Contribuições e Impostos, a impugnação judicial, deduzida com alguns dos fundamentos previstos no artigo 5.º do diploma, tem de ser apresentada no prazo de 90 dias contados do imediato ao da abertura do cofre para a cobrança das contribuições e impostos, o que deve acontecer por meio de petição articulada, dirigida ao tribunal competente, em que se identifiquem o acto e a autoridade que o praticou, e se

exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido — artigo 90.º do citado compêndio normativo.

8.1.2. Uma vez que, quanto à fixação do prazo em si, o preceito se reveste de uma meridiana clareza, as dúvidas que a respeito se possam suscitar radicam-se, afinal, noutras vertentes, designadamente no que tange à forma de contagem daquele prazo, à minguia de disposição específica que tal discipline.

8.2.1. Acontece que, especialmente a propósito da questão a que se acaba de aludir, ou seja, quanto à maneira de se contar aquele prazo de 90 dias, discutiu-se a natureza de impugnação judicial, vindo a afirmar-se uma linha jurisprudencial preponderante e de harmonia com a qual a «impugnação judicial... não deixa de equivaler-se, ao fim e ao cabo, a uma forma ou modalidade de recurso contencioso, por via da qual judicialmente se aprecia ou re-aprecia anterior definição, levada a efeito pela Administração Fiscal, de uma situação concreta a afectar, definitiva e executivamente o respectivo contribuinte» — ver, por todos, Ac. Doutriniais, n.º 311, pp. 1421 e seguintes.

8.2.2. Idêntica questão se suscitou no domínio do contencioso administrativo, oscilando as decisões quanto à caracterização do recurso contencioso ou recurso directo de anulação, assimilando-o, umas, a um verdadeiro recurso, nos termos gerais do processo civil (corrente largamente maioritária), e outras, a uma acção, tudo isto com óbvias implicações quanto à natureza do prazo de interposição de tal mecanismo judicial, propendendo a jurisprudência para a sua definição como processual, com lógica submissão da contagem às regras consagradas no direito adjectivo (artigo 144.º) e implicações decorrentes.

8.2.3. Similitude de casos a clamar similitude de solução.

8.3. A Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, entrou em vigor em 1 de Outubro imediato — artigo 136.º.

E segundo o preceituado no n.º 2 do seu artigo 28.º, os prazos de interposição de recursos contenciosos contam-

se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Inserir-se aquele artigo no capítulo III da Lei, subordinado à epígrafe «Recursos Contenciosos», a que se não faz apelo no n.º 1 do artigo 131.º do diploma.

8.4. Acontece que, com o estabelecimento deste modo de contagem do nomeado prazo, se operou uma viragem de tomo, uma vez que tal significou a frontal contrariedade da dominante linha jurisprudencial aludida.

Mas atinge-se a razão da opção tomada.

Não tem, na verdade, cabimento falar-se de prazo judicial enquanto não se verificar a existência de um processo — entenda-se de um processo introduzido ou pendente em juízo, ou seja, perante um órgão jurisdicional — conforme *Rev. de Leg. e Jurisp.*, ano 115, pp. 181 e 182, notas 1 e 2.

E os recursos contenciosos só «são interpostos pela apresentação da respectiva petição na secretaria do tribunal a que é dirigida» — n.º 1 do artigo 35.º da Lei do Processo.

Antes que isto suceda não há processo judicial, pelo que está fora de causa o apelo a prazos desta natureza: o prazo judicial só pode ser observado depois do desencadeamento da actividade jurisdicional dos tribunais.

8.5.1. Importa, agora, indagar o que ocorre a nível do segmento de direito tributário que interessa.

8.5.2. Como é consabido, institui a lei garantias que visam assegurar aos administrados o cumprimento das leis e o respeito dos seus direitos subjectivos e interesses legítimos.

Podem essas garantias ser graciosas (ou administrativas) se se efectivam mediante a actuação dos órgãos de administração activa, cabendo apontar a revisão, a reclamação e o recurso hierárquico; e contenciosas (ou jurisdicionais) se se consumam pela actuação dos órgãos jurisdicionais, isto é, dos tribunais, consubstanciando-se precisamente na impugnação judicial.

Este processo foi, com efeito, criado pelo respectivo Código em ordem a sujeitar todo o objecto das relações jurídicas tributárias ao princípio da contrariedade, e de jurisdicionalizar todo o regime do contencioso das con-

tribuições e impostos, abrangendo, por isso, todo o objecto dos actos administrativos tributários que aplicam as leis aos factos nelas previstos, com efeitos definitivos e executórios — conforme Vítor Faveiro, *Noções*, I Volume, p. 548.

Mas, como se viu, a impugnação judicial tem o seu começo com a apresentação da petição inicial dirigida ao competente tribunal tributário, o que vale por dizer que só é lícito falar em processo judicial após a verificação daquela.

8.5.3. Neste domínio tem, pois, por reflexo, validado o princípio que aflora no n.º 2 do artigo 28.º da Lei de Processo, pelo que a contagem do prazo para a apresentação da impugnação judicial se faz nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

8.6. Ora, este preceito, na sua alínea e), postula que o prazo que termine em domingo ou dia feriado se transfere para o primeiro dia útil, sendo as férias judiciais equiparadas aos domingos e dias feriados se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.

De ponderar que as férias judiciais de Verão ocorriam, na altura, entre 1 de Agosto e 30 de Setembro, inclusive — n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 82/77, de 6 de Dezembro; artigo 32.º da Lei da Organização dos Serviços de Justiça Fiscal.

8.7. Assim, dado que a abertura do cofre teve lugar em 1 de Julho de 1986 e a impugnação foi apresentada em 30 de Setembro seguinte, a sua tempestividade é transparente.

8.8. Recorde-se ainda que, por força do disposto no artigo 664.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, a actividade do juiz não sofre qualquer limitação quanto à determinação das normas legais a aplicar na decisão — *jura novit curia*.

9. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, que deve ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar por idêntico motivo.

Sem custas.

12 de Outubro de 1988.

Armindo José Girão Leitão Cardoso (Relator) — António Ferreira da Rocha — Carlos Horta do Valle — Ernâni Figueiredo — António Bap-

tista Marques — Laurentino Araújo (Vencido. Votei a conclusão, mas discordo dos fundamentos, pois entendo que, na propositura da impugnação judicial — embora devendo qualificar-se esta como recurso [cfr. o artigo 62.º, n.º 1, alínea a), do ETAF] —, é de aplicar o n.º 2 do artigo 144.º do Código de Processo Civil, e não o n.º 2 do artigo 28.º da LPTA, já que não só não se trata de recurso contencioso, como o n.º 1 do artigo 131.º desta mesma Lei remete, quanto aos recursos jurisdicionais, para o contencioso fiscal, ou seja, no caso, para o artigo 257.º do CPCJ, que leva a aplicar aquele artigo 144.º. Tudo isto sem prejuízo, de futuro e por razões de uniformidade de jurisprudência, vir a subscrever a opinião que ora fez vencimento.) — Francisco Rodrigues Pardal (Vencido nos termos do douto voto de vencido do Senhor Conselheiro Laurentino da Silva Araújo.) — António Gomes (Com declaração de voto a perfilhar a do Exmo. Conselheiro Laurentino Araújo.) — Júlio Ferreira Tormenta (Vencido nos termos do voto de vencido do Senhor Conselheiro Laurentino Araújo.)

Fui presente, Gouveia e Melo.

ANOTAÇÃO

1. Os prazos de impugnação dos actos tributários vão passar a ser contados de acordo com as regras do artigo 279.º do Código Civil e não, como sucedia até aqui, segundo as regras do artigo 144.º do Código de Processo Civil.

O acórdão que provocou esta viragem jurisprudencial teve como relator o conselheiro Armindo Girão, que já ao conhecer dos requisitos de aplicação de uma norma do Código da Contribuição Industrial tinha provocado uma outra viragem na jurisprudência do STA¹.

As duas viragens não têm, como é evidente, a mesma importância. Mas se a possibilidade de os tribunais administrativos conhecerem do fundo das questões quando a Administração utiliza as suas competências legais para alterar valores declarados pelo contri-

buinte foi plenamente reafirmado pela legislação da reforma e por isso deverá deixar de ser controversa, a contagem dos prazos vai ter também para o futuro uma posição estabilizada: os juízes que neste acórdão votaram vencido anunciam que, embora com discordâncias de fundo, virão a subscrever no futuro, por razões de «uniformidade de jurisprudência, a opinião que ora fez vencimento».

É esta uma posição que não pode deixar de merecer aplauso: contar os prazos de acordo com o artigo 144.º do CPC ou de acordo com o artigo 279.º do Código Civil não é uma questão de vida ou de morte, nem mesmo para a prática forense. Mas sabendo como nesta os prazos (e as suas regras de contagem) são decisivos seria uma perfeita armadilha para incautos a existência de flutuações jurisprudenciais nesta matéria.

Por isso o STA adopta uma posição maioritária e a parte vencida anuncia que em vez de fazer finca-pé na questão, vai aceitar a posição maioritária para evitar que desta controvérsia sobre uma questão não essencial possam resultar obstáculos processuais à obtenção de decisões materialmente justas. É uma posição que deveria ser imitada em todos os graus de jurisdição ou em todas as espécies de tribunais.

2. Mas por detrás desta questão de se saber qual a regra de contagem dos prazos na impugnação de um acto tributário está uma outra, esta sim essencial, que é a de saber se a impugnação de um acto tributário constitui uma acção ou um recurso. Ou, colocando a questão noutros termos, se estamos perante um processo marcado pelo monismo — primeira apreciação dos factos pela administração com decurso de um prazo processual (e daí a utilização do estipulado no Código do Processo Civil) e posterior reapreciação pelo tribunal — ou por um processo dualista: com o curso de um prazo que tem natureza substancial até à interposição da acção².

E se o STA foi sempre confrontado com este problema, por causa da ques-

tão do prazo que está definitivamente resolvida por este acórdão, não se conclua precipitadamente que esta discussão perderá todas as consequências práticas. Como sublinhou Luís Fábria na sua monografia «Monismo ou Dualismo na Estruturação do Processo Administrativo» entre as razões que tornam conceptualmente inevitável a concepção do recurso administrativo como uma acção (embora a nosso ver não necessariamente declaratória) estão acrescidas exigências de efectiva tutela dos interesses dos particulares³.

É precisamente aqui que as duas questões acima citadas — a que trata da amplitude dos poderes de cognição dos tribunais fiscais e a da forma de contagem dos prazos das impugnações judiciais — se encontram indissolivelmente ligadas: porque se é da concepção da impugnação como uma acção que pode resultar a efectiva tutela dos direitos e interesses legítimos dos particulares, temos a questão encerrada pelo lado da contagem dos prazos, mas temos em aberto a questão de saber se a permanência da velha concepção do recurso poderá ser compatibilizada com o aumento das tarefas dos tribunais fiscais tal como ela se encontra expressamente consagrada nos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

3. Vieram estes dois códigos criar como modelo de actuação dos particulares contra um acto tributário da Administração que proceda a avaliações do rendimento tributável que não accitem os valores declarados pelo contribuinte o apelo para uma comissão de revisão constituída por funcionários da administração fiscal.

Mas se isto constitui a mera reformulação das anteriores comissões já existentes no Código do Imposto Profissional e no Código da Contribuição Industrial (e para onde remete o Código do IVA), incluindo mesmo a representação corporativa do contribuinte apesar do balanço extremamente ne-

gativo desta forma de representação, tem duas importantes novidades: a primeira é que os representantes da Administração deverão ter uma sólida competência profissional e não deverão ter tido qualquer intervenção no processo; a segunda é a existência de recurso para os tribunais com possibilidade de invocação de «qualquer ilegalidade praticada na determinação do lucro tributável» (artigo 55.º do IRC).

O que quer dizer que as comissões de revisão deixaram de ser consideradas pela Administração como o dique destinado a evitar que as questões ligadas à determinação quantitativa dos rendimentos extravasassem para os tribunais com o conhecimento destes limitado à preterição das formalidades legais, contendo algumas virtualidades para se tornarem um eficaz e legítimo filtro pré-judicial⁴, nomeadamente na regulamentação dada a esta tramitação processual pelo Código do IRC: a Comissão deverá convocar o reclamante para dele obter quaisquer informações tidas como úteis.

Na verdade é bastante mais eficaz permitir que o reclamante pleiteie perante a comissão do que confiar, como persiste em fazer o Código do IRS, na representação corporativa do contribuinte para assegurar a representação deste.

4. Mas não se trata aqui de abordar o grande número de problemas que o reconhecimento dos direitos constitucionais do contribuinte operado pela reforma vai provocar ao nível da justiça fiscal, mas apenas de tratar da questão se será o recurso ou a acção o instrumento processualmente mais adequado para a tutela dos direitos e interesses fundamentais que se pretende realizar através do sistema de impugnações e reclamações previstos nos códigos fiscais.

Por exemplo, o artigo 111.º, n.º 4, do Código do IRC prevê expressamente dois tipos de impugnações, sem verificação de acto tributário: impugnação após pagamento do imposto e impugnação após entrega do imposto

retido na fonte: nestes dois casos não está sequer em discussão se se trata de um recurso depois de uma primeira apreciação pela Administração ou de uma acção: o comportamento processual do administrado só pode ser descrito com rigor se falarmos de uma acção em que se pretende ver apreciada a existência ou não da dívida fiscal que exigiria a autoliquidação ou a retenção na fonte.

Tal como se não põe a questão de saber se estamos perante um recurso se se verificar um atraso, ou uma controvérsia, a respeito da restituição oficiosa do imposto prevista pelo artigo 89.º do Código do IRS: aí a acção não expressamente prevista mas indispensável. Será uma acção de condenação onde se procurará obter a entrega pelo Estado da quantia que se alega estar em falta.

Em conclusão: trata-se de construir um sistema de acções que confirmem tutela efectiva aos direitos do administrado, em matéria fiscal. Com a ultrapassagem definitiva da velha que-rela sobre se estamos perante uma acção ou um recurso que só poderia fazer sentido na fase hoje ultrapassada em que se consideravam os tribunais administrativos órgãos da Administração.

J. L. Saldanha Sanches

¹ Ver o Caso Quadrado e Flores, publicado no n.º 1 da *Fisco*, com anotação de Rui Barreira.

² Luís Fábria «Monismo ou Dualismo na Estruturação do Processo Administrativo», Lisboa, 1988, separata da *Revista da Faculdade de Direito*. Sobre as várias posições, ver também *Princípios do Contencioso Tributário*, do autor, Lisboa, 1987, p. 76.

³ «Monismo ou Dualismo...», p. 142.

⁴ Tal como sucede com os *comissioners* do sistema britânico que conhecendo as causas em 1.ª instância têm conseguido manter em número muito reduzido o número de recursos para os tribunais comuns. Basil Sabine, *Tax Appeals Handbook*, Londres, 1983. E um grande número de recursos

para os tribunais fiscais vai provocar excessiva duração dos processos, o que se torna um problema insolúvel na organização da justiça fiscal de modelo germânico. V. a este respeito Tipke-Kruse, AO, Einführung FGO, an. 17, 1987.

⁵ Onde haverá lugar para acção de impugnação onde se procura obter a revogação ou modificação de um acto tri-

butário, a acção condenação onde se procura que a Administração tenha um certo comportamento (procedendo ao reembolso de uma certa quantia por exemplo) ou a acção declarativa onde se pretende ver apreciada a existência de uma relação jurídica ou declarada a nulidade de um acto tributário. Michael Streck, *Der Steuerstreit*, Colónia, 1986.

Ónus da prova e deveres de cooperação

Territorialidade — Ónus de prova — I — Para efeitos de imposto profissional, o elemento de conexão estabelecido no artigo 2.º do Código do Imposto Profissional para a aplicação no espaço da lei fiscal é a localização da fonte dos rendimentos do trabalho. II — O ónus de prova atribuído ao contribuinte em processo fiscal pela jurisprudência corrente deve ser entendido em conjugação com os princípios da verdade material e da aquisição processual.

Acórdão de 20 de Abril de 1988, de que foi relator o juiz desembargador Dr. José João Fernandes da Silva. Processo n.º 59 000. Registo n.º 60 973.

Acordam, em conferência:

1 — Vítor Manuel Melo Sousa Uva, engenheiro electrotécnico, identificado nos autos, impugnou, com fundamento em inexistência de facto tributário, a liquidação do imposto profissional efectuada pela Repartição de Finanças do 10.º Bairro Fiscal de Lisboa respeitante ao ano de 1978, no montante de 151 720\$00, acrescida de 2300\$00 de agravamento.

Alega que a quantia de 851 398\$80, que deu origem à colecta impugnada, não lhe foi entregue como honorários ou a título de qualquer remuneração, mas para ser entregue à empresa espanhola onde trabalhava, como efectivamente sucedeu.

E mesmo como rendimento do trabalho, nunca podia ser tributado em Portugal, por força do princípio da territorialidade do imposto, pois residia em Espanha e estava contratado por

uma empresa espanhola para o exercício de uma actividade que vinha sendo tributada nesse país.

2 — A liquidação teve por base a apresentação pela Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., com sede em Almada, de uma nota modelo 9, donde constava ter o impugnante auferido, no ano de 1978, daquela Sociedade, a importância de 851 398\$80, por serviços prestados como engenheiro.

3 — O representante da Fazenda Pública sustenta na sua resposta que deve manter-se a liquidação impugnada, porque a importância assim recebida não foi posta à disposição da empresa espanhola, mas se destinou ao pagamento de serviços prestados pelo impugnante à Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda.

4 — Na sentença foi julgada a impugnação improcedente, por o impugnante não ter satisfeito o ónus de provar a não existência dos pressupostos em que se baseou o acto tributário impugnado, acolhendo assim a posição do ilustre representante da Fazenda Pública.

5 — Dela vem interposto o presente recurso, fundado na existência de prova bastante da inverificação dos pressupostos da tributação em imposto profissional, porque, como se lê nas respectivas conclusões:

a) Por um lado, prova-se que a quantia em causa foi entregue à sociedade espanhola;

b) Por outro lado, mesmo que a importância recebida tivesse sido auferida pelo recorrente, nunca seria tributada em Portugal, por força do princípio da territorialidade do imposto, formulado no artigo 2.º

do Código do Imposto Profissional.

6 — Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7 — Considera-se provada a seguinte matéria de facto:

a) O recorrente residiu em Espanha com a mulher e filhos, desde 13 de Julho de 1975 até fins de Dezembro de 1978, e nesse país prestou serviço de engenheiro electrotécnico por conta da empresa TMI — Técnica Mineira Industrial, SA, com sede em Madrid, desde 13 de Julho de 1975 até 31 de Julho de 1978 (fls. 2, 10 e 12);

b) Por esta actividade foi tributado em Espanha pelo imposto geral sobre os rendimentos das pessoas físicas (fls. 14 a 23);

c) Em 1978 a TMI, SA, contratou com a CIMPOR o projecto e parte da realização de uma obra em Maccira-Liz, ficando como responsável técnico pela construção e montagens dos pórticos, integrando os custos destes serviços na empreitada adjudicada à Metalúrgica Gaivotas (fl. 61 verso);

d) O recorrente, ao tempo quadro da TMI, era o coordenador do empreendimento por parte desta empresa, deslocando-se nessa qualidade várias vezes a Portugal, para acompanhamento da execução da metalo-mecânica, sendo as relações estabelecidas entre a TMI e a Metalúrgica Gaivotas, Lda. (fls. 61 verso e 62);

e) Entre ambas havia obrigação de pagamentos mútuos, porque a empresa espanhola fornecia à portuguesa engenharia, e esta aplicava na execução da obra materiais, cujo diferencial de preços havia que ter em conta no preço total da empreitada (fl. 61 verso e carta a fl. 24);

f) Em 18 de Maio de 1978, o recorrente assinou o recibo fotocopiado a fl. 39, em que declara ter recebido da Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., a quantia de 851 398\$80 «em conceito de colaboração e assistência técnica, bem como remuneração pelos serviços de inspecção» (fls. 37 e 39) e recebeu um cheque de igual importância, que depositou na conta de um familiar (fls. 50 e 51);

g) Em 20 de Junho de 1978, o presidente do conselho de administração da TMI, SA, assinou o recibo a fl. 6, em que diz ter recebido do recorrente a quantia de 851 398\$80, que com sua autorização foi entregue ao recorrente pela Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., «como primeiro pagamento da importância de que aquela sociedade era devedora à TMI, SA» (fl. 6);

h) A assinatura do presidente, José Martinez, no recibo está reconhecida pelo consulado português em Madrid em 13 de Janeiro de 1979;

i) A Metalúrgica Gaivotas, Lda., apresentou em 23 de Janeiro de 1979, na repartição de finanças competente, uma nota modelo 9, onde consta ter o recorrente auferido daquela firma no ano de 1978 a importância de 851 398\$00 por serviços prestados como engenheiro (fls. 40 e 38);

j) Com base nesta nota modelo 9, o chefe da repartição fixou a matéria colectável em 766 260\$00, fixação de que o recorrente reclamou; no entanto, a comissão distrital manteve a decisão do chefe da repartição em 8 de Dezembro de 1983, fixando o agravamento de 2300\$00 (fl. 40);

l) Em 19 de Dezembro de 1983, foi o recorrente notificado para pagamento do imposto no valor de 151 720\$00 mais 2300\$00 de agravamento, totalizando a importância de 154 020\$00, verba esta debitada ao tesoureiro da Fazenda Pública em 22 de Março de 1984 (fl. 40);

m) A impugnação foi deduzida em 2 de Julho de 1984.

8 — Examinemos em primeiro lugar a questão da *territorialidade*, suscitada nas alegações de recurso e na petição inicial, que não logrou obter pronúncia na decisão. Por força daquele princípio, estaria excluída a tributação em imposto profissional, mesmo que se considerasse a quantia recebida proveniente de rendimento do trabalho, porque o recorrente tinha domicílio em Espanha, estava ao serviço de uma empresa aí sediada e era tributado nesse país.

O direito fiscal, como direito público e expressão da soberania do

Estado, aplica-se apenas a factos ocorridos no território da ordem jurídica de que dimana. Nisto consiste, em tese geral, o princípio da territorialidade da lei fiscal, que numa acepção positiva significa que as leis tributárias se aplicam no território nacional de um modo genérico, mesmo aos não nacionais (v. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, e p. 203, e Carlos Pamplona Corte Real, «Curso de Direito Fiscal», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268-270, p. 141).

O pressuposto ou elemento de conexão delimitador do âmbito de aplicação territorial da lei fiscal varia conforme o imposto em questão e é estabelecido em relação a cada um nos diversos códigos fiscais.

Em matéria de imposto profissional, o elemento de caução é a localização da fonte ou origem dos rendimentos.

Ele incide sobre os rendimentos imputáveis ao exercício, no continente ou ilhas, de uma actividade por conta de outrem, ou de uma actividade por conta própria, constante da tabela anexa ao Código, etc.

Quer dizer que é a localização da fonte, da causa jurídica da percepção do rendimento, que condiciona a sujeição a imposto profissional dos rendimentos tributáveis.

Desde que auferidos de uma empresa portuguesa em território nacional, os rendimentos mencionados no artigo 1.º do Código estão sujeitos a imposto.

Não relevam portanto os elementos de conexão apontados pelo recorrente, tais como a residência noutro país, a contratação e a tributação nele, im procedendo assim as respectivas conclusões do recurso.

9 — Voltemos agora à questão tratada na sentença recorrida, a qual se analisa em saber se o recorrente recebeu a referida quantia, como remuneração de serviços prestados por conta própria ou para entregar à TMI, SA, como pagamento de quantias no âmbito do contrato de subajudicação com a Metalúrgica Gaivotas.

A decisão recorrida limitou-se à análise de dois documentos — o recibo a fl. 39, que serviu de base, com a declaração modelo 9, à liquidação impugnada, e o recibo a fl. 6, que apoia a tese da recorrente.

E conclui que, por não se ter alcançado o resultado probatório suficiente para decretar a anulação, o acto se deveria manter, já que sobre o impugnante recaía o ónus da prova da inexistência do facto tributário.

9.1. — Tem sido corrente a orientação jurisprudencial de atribuir ao impugnante o ónus de prova dos factos em que baseia o seu pedido de anulação do acto tributário.

Esta atribuição funda-se umas vezes na presunção da legalidade deste acto, no seguimento da doutrina sustentada por V. Favairo, in *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, ano 1959, p. 366, e referida por A. J. Sousa e J. S. Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, p. 287, outras na natureza constitutiva do processo de impugnação (cf. A. Xavier, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, p. 57).

Todavia, para J. L. Saldanha Sanches, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 340-342, pp. 169 e seguintes, pode falar-se apenas de um ónus de impugnar, «uma vez que o impulso processual da responsabilidade do contribuinte é condição *sine qua non* para a existência da impugnação. Mas a existência de um ónus de prova subjectivo é incompatível com a existência de poderes-deveres do juiz e da Administração».

As conclusões da doutrina e jurisprudência portuguesas são inaceitáveis, por não tomarem na devida conta o princípio da verdade material, no processo fiscal. Dentro do princípio da aquisição processual é ao conjunto dos factos de que o tribunal deve tomar conhecimento, favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte, que há que atender no momento decisório».

Seja qual for, no entanto, a posição a tomar quanto ao ónus da prova em abstracto, no processo fiscal nunca seria lícito limitar o objecto de prova *in casu* àqueles dois documentos, pois outros existem, nem proceder à sua valoração, como foi feito.

Não vemos razão para excluir do elenco dos factos provados o recibo a fl. 6, porquanto:

— Na própria decisão recorrida se reconhece que não foi forjado na iminência da impugnação, pois, sendo esta interposta em fins de 1983, o re-

conhecimento por semelhança da assinatura do presidente da TMI, SA, foi feito pelo consulado português em Janeiro de 1979;

— Tem o mesmo valor probatório daqueles em que se baseou a liquidação, ambos documentos particulares sujeitos à livre apreciação do juiz, não havendo razão para os discriminar;

O recibo a fl. 6 é bem mais claro que o a fl. 39, ao indicar a causa da entrega do valor: «pagamentos de parte da importância de que aquela Sociedade é devedora à TMI, SA».

E esta causa torna-se compreensível se atentarmos no quadro geral das relações das duas empresas com o recorrente, que nos é traçado pelas testemunhas: uma leitura atenta dos depoimentos revela, com razão de ciência, que o recorrente tinha funções de coordenador da subempreitada por parte da TMI, SA, a qual fornecia engenharia à empresa portuguesa, que não havia representação legal da TMI, SA, em Portugal, que a entrega do dinheiro directamente se destinava a facilitar a sua movimentação, que o recorrente não prestava serviços à Metalúrgica Gaivotas, e que a proveniência do dinheiro tinha origem em diferenciais de preços de ferro, no início e no fim da empreitada (carta a fl. 24).

E nem seria fácil ou possível fazer mais prova sobre este assunto pelo depoimento de um representante da Metalúrgica, que se sugere na sentença recorrida, dadas as más relações existentes, com origem em posições antagónicas na mesma empreitada (depoimento a fl. 61 verso).

Tudo sugere, como afirma o recorrente, que não há qualquer conflito ou oposição entre os dois recibos; antes um é complemento do outro. A quantia de 851 398\$00 recebida da Sociedade Metalúrgica em 18 de Maio de 1978 foi entregue à sociedade TMI, SA, em 20 de Junho de 1978.

9.2. — Por outro lado, a liquidação surgiu como resultado do envio à repartição de uma nota modelo 9, que serve para fiscalizar o imposto, relativamente a profissionais por conta própria que auferiram remunerações de quaisquer entidades (artigo 49.º do Código do Imposto Profissional). E só após a reclamação do recorrente, notificada que lhe foi a fixação da matéria colectável,

se procedeu à averiguação do facto tributário através do SPF Tributária de Almada, em cujo relatório, de 23 de Novembro de 1983, se junte o recibo justificativo da nota.

A informação não contém outros elementos de relevo além do recibo, afigurando-se as suas asserções meramente conclusivas, sem apoio factual.

Repare-se que naquele a justificação da entrega é assim expressa: «Recebi [...] em conceito de colaboração e assistência técnica bens como remuneração devida a serviços de inspecção.» Não se diz se a colaboração e assistência técnica e os serviços de inspecção foram da pessoa que assinou o recibo ou da entidade com quem haviam sido contratados, sendo até esta interpretação mais racional e apropriada, apesar de a qualidade de representante estar nela omissa.

Repare-se que expressão semelhante, e também pouco inteligível, está escrita na carta a fl. 25 da mesma Sociedade Gaivota, Lda.: «A facturação que por nós será feita, em conceito de aprovisionamento e fabricação de estruturas metálicas [...]»

O Código do Imposto Profissional estabelece como forma normal de tributação em imposto profissional a obrigação de entrega em Janeiro de cada ano de uma declaração modelo 5 (artigo 6.º) e para os profissionais livres a obrigação de autoliquidação (artigo 28.º do Código do Imposto Profissional). Nada disto ocorreu com o recorrente, que não entregou qualquer declaração nem autoliquidou imposto nem consta dos autos que por essas razões lhe tenha sido instaurado o competente processo de transgressão.

10 — Parece-nos que o recibo a fl. 38, em si mesmo ambíguo, enviado por uma entidade cuja segurança em conhecimentos tributáveis se desconhece e despido de quaisquer outros elementos de escrita, sem averiguações em qualquer processo, não oferece aquele alto grau de probabilidade da existência de facto tributário que se exige em geral para a prática do acto tributário (v. A. Xavier, *Conceito e Natureza*, p. 157).

Ocorrido este e posta em causa a sua legalidade neste processo contencioso, não nos restam dúvidas de que ficaram abalados os fundamentos em

que repousava.

Fortes indícios existem agora para alicerçar a conclusão que se firma de que a quantia recebida pelo recorrente o foi na veste de representante da empresa para a qual prestava serviço subordinado.

A liquidação foi assim ilegal, por inexistência de facto tributável em imposto profissional (artigos 1.º e 2.º do Código do Imposto Profissional).

Termos em que concedem provimento ao recurso, revogam a sentença recorrida e anulam a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Abril de 1988. — José João Fernandes da Silva — José de Jesus Costa — José de Oliveira Moita. — Fui presente, Abílio Madeira Bordalo.

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

ANOTAÇÃO

Um contribuinte português que estava a trabalhar para uma empresa espanhola recebeu uma certa quantia de uma empresa com sede em Portugal e passou um recibo do mesmo recebimento. Desse mesmo recibo não se pode concluir com segurança que este é passado por causa de um pagamento feito pela empresa portuguesa como remuneração do contribuinte.

Um recibo passado pela empresa espanhola procura provar que se trata de um pagamento feito pela empresa portuguesa à empresa espanhola.

Com os elementos constantes do processo fica-se perante uma dúvida insanável: foi uma remuneração de trabalho, como tal devendo pagar imposto profissional, ou trata-se de um pagamento de uma empresa a uma outra, por um serviço prestado?

Confiando talvez que seria ao contribuinte que competiria provar que não era uma remuneração, a Administração não procedeu a mais averiguações. E considerando que era a esta que incumbia a demonstração da existência do facto tributário a 2.ª Instância deu provimento à impugnação.

A decisão não é inteiramente nova

na jurisprudência portuguesa: no mesmo sentido tinha decidido em 1980 o STA, num acórdão votado pelos cons. Manuel Salvador e Laurentino da Silva Araújo (ap. ao *Diário da República*, 31 de Outubro de 1984, rec. n.º 1465), abonando-se numa esclarecida interpretação da posição tomada por Alberto Xavier nos *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*. E tal como faz o presente acórdão chamando à colação o princípio definido com toda a clareza por Alberto Xavier no *Conceito e Natureza do Acto Tributário* e, segundo o qual, em caso de dúvida, deve a Administração abster-se de praticar o acto tributário.

Mas o acórdão de 1980 do STA parecia uma posição minoritária que não iria fazer carreira. O presente acórdão pode inaugurar uma viragem na jurisprudência, em especial numa época em que passou a ser doutrina oficial da Administração caber a ela e não ao contribuinte a prova da existência do facto tributário.

Não se pense contudo que esta nova posição da Administração põe termo a este problema e torna mesmo irrelevante a posição que os tribunais vão adoptar sobre o assunto: o ónus da prova vai manter-se sempre como questão axilar no processo fiscal (tal como é no processo civil) e por isso não está para sempre resolvida a questão: passou apenas para uma fase nova.

Pois, na verdade, não pode passar-se da posição simplista que é ao contribuinte que cabe sempre demonstrar a ilegalidade do acto, para a posição, igualmente simplista, que é à Administração que cabe sempre demonstrar que o facto existe.

Consideremos apenas a este respeito a situação criada pela revogação operada, juntamente com a do Código do Imposto Complementar, no sistema dos sinais exteriores de riqueza, ou, mais rigorosamente, dos sinais exteriores de rendimento.

Integrado no Código do Imposto Complementar e aplicado com singular falta de convicção o regime dos sinais exteriores de rendimento estabelecia uma correlação entre a posse

de certos bens (carros de luxo, barcos, aviões, etc.) e a titularidade de certos rendimentos. Era uma nova forma do velho imposto sobre as portas e janelas e um regresso decidido à tributação das aparências.

Mas vamos supor que se verifica, já quanto à aplicação do IRS, a situação tipificada no artigo 15.º-A do Código do Imposto Complementar: manifesta disparidade entre o rendimento demonstrado pela posse de um certo número de bens e o rendimento declarado. E suponhamos também que o contribuinte não fornece qualquer justificação para esta disparidade.

Ora, como escreveu recentemente Salvador la Rosa, sempre que se pretende tributar o rendimento real tem de se exigir a cooperação do contribuinte¹. Esta torna-se uma componente indispensável da determinação dos impostos e daí a legitimidade (pois constitui o exercício de um dever expressamente cometido pela lei) com que a Administração solicita este ou aquele esclarecimento do contribuinte: e esse dever de cooperação assume contornos particularmente nítidos no caso de ter havido uma impugnação do acto tributário: uma vez demonstrada a existência de um conjunto de circunstâncias que apontam para situações em que «os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos», como afirma a alínea c) do n.º 2 do artigo 66.º do Código do IRS, a Administração pode proceder a uma liquidação sobre valores maiores que os declarados.

E os deveres de cooperação do impugnante só podem ter como limites a relevância ou não relevância fiscal de determinados factos², ao contrário do que sucede por exemplo com um terceiro, que pode estar vinculado por um dever de observação do segredo profissional.

E na medida em que a negação da prestação de informação ou esclarecimento representa a violação de um dever jurídico — por exemplo, o fornecimento de explicações plausíveis para a disparidade entre os rendimentos declarados e o grau de consumo

verificado — está justificada, neste caso concreto, a inversão do ónus da prova.

Da mesma forma que em certos casos especiais a lei pode proceder a ela, sem que contudo se possa continuar a sustentar que a presunção de executoriedade do acto tributário

coloca o ónus da prova do lado do impugnante.

J. L. Saldanha Sanches

¹ Pois quando a tarefa de recolha de dados recai apenas sobre a Administração,

esta acaba sempre por tributar de acordo com valores ordinários médios. Salvatore la Rosa, «I Modelli Accertativi nem nel Sistema Tributário Italiano», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1986, p. 1514.

² Rolf Wittman, *Mitwirkungspflicht und Aufklärung in der AO*, *Steuer und Wirtschaft*, 1987, p. 41.

INFORMAX

INSTITUTO PORTUGUÊS DE INFORMÁTICA, lda

Rua Castilho, 81 - 4.º Esq.
1 200 LISBOA
Telef. 56 10 60
Telefax 52 72 31



fruto
do saber

...Qualidade

...Eficácia

* Ensino de Informática e Electrónica

** Software

* Programação de computadores (4 meses). Informática para Utilizadores (60 horas). Electrónica - Digital Aplicada e Microprocessadores (8 e 16 bit). Comunicações.

** Equipas altamente qualificadas. Aplicações "à medida" para construtores ou representantes de hardware; ou para grandes e médios utilizadores - em cooperação.