

- 2** Nota de abertura
A propósito dos profissionais liberais
- 3** Luís M. S. Oliveira
1. Títulos de entidades não residentes no mercado de capitais português: a tributação dos rendimentos. 2. Uma autorização legislativa incongruente
- 9** Miguel Teixeira de Abreu
Os preços de transferência no contexto internacional
- 16** Augusto José Marques
O novo POC e o imposto único
- 19** Jurisprudência
 - Impugnação do contribuinte – 1982
 - Acto preparatório não destacável. Recorribilidade contenciosa
 - Amnistia e admissibilidade da impugnação

- 43** Decisões administrativas
 - «Royalties» e pagamentos de investigação e pesquisa
 - Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade
- Exclusão dos centavos
 ■ Facturação
 ■ Obras de carácter plurianual
 ■ Declarações de IRS — dúvidas
 ■ Prova do cumprimento de obrigações fiscais
 ■ SIII – Lucro tributável imputável a projecto de investimentos
 ■ Certidão do n.º 2 dos artigos 105.º do CIRC e 127.º do CIRS
 ■ Declaração mod. 1 de IRS. Dedução da categoria A

53 Calendário fiscal

Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consulteam), 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. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista--SIVA), 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 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 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

lidade, plenitude, discriminação, publicidade, equilíbrio.

Estes princípios garantiam a disciplina orçamental e os direitos fundamentais dos cidadãos, protegendo-os contra o crescimento estadual, excessos de estatismo e desequilíbrio de poderes.

A anualidade do Orçamento, por exemplo, permite o exercício do controlo parlamentar das receitas e despesas do Estado. A votação anual dos impostos teria, contudo, perdido a sua razão de ser, pois reduzia a margem de manobra financeira necessária para a formulação de políticas a médio e longo prazo. O papel do Orçamento como instrumento de programação económica e social não se adaptaria a essa regra. Já um orçamento plurianual teria uma possibilidade mais ampla para controlar os fenómenos cíclicos e fases conjunturais difíceis.

As receitas parafiscais não teriam de respeitar essa anualidade. Elas serviriam, então, os novos objectivos e necessidades orçamentais.

Assim, se o Orçamento do Estado continuou a obedecer aos princípios da anualidade e da legalidade, a solução foi a desorçamentação, criando um regime mais flexível para outras receitas previstas em outros orçamentos. Estes orçamentos não estariam sujeitos a controlo parlamentar. Como consequência directa, deixam de ser aplicáveis os princípios da universalidade e da unidade — decorrentes do princípio da plenitude orçamental. Diversos actos que respeitam à gestão financeira do Estado ficaram subtraídos à avaliação global e completa da gestão financeira.

Entre nós, o Orçamento do Estado, como programa de condução da política económica estadual, é reserva do Parlamento [artigo 164.º g) CRP]. É para além de ser acto de direcção política que exige essa reserva parlamentar, a aprovação do Orçamento é reserva de lei formal.

Desde a revisão da Constituição em 1982, a estrutura orçamental é

uma estrutura monista. A aprovação do Orçamento depende de um único acto que reveste a forma de lei (artigo 108 CRP). A A.R. tem o poder orçamental exclusivo².

Os impostos orçamentais estão também eles sujeitos aos princípios da legalidade, anualidade e inscrição orçamental sob controlo da AR (artigo 106.º CRP) — o que acontece desde a redacção inicial da Constituição de 1976.

Quanto ao Orçamento da Segurança Social, a revisão da Constituição, em 1982, veio prever a sua inclusão no Orçamento do Estado. E se este, como dissemos, está sujeito a uma aprovação unitária sob a forma de lei, as próprias receitas da Segurança Social são controladas pelo Parlamento. Poder-se-á assim, já no âmbito da primeira revisão constitucional, defender a sujeição das receitas da Segurança Social ao princípio da legalidade.

Se a justificação da desorçamentação e da parafiscalidade reside na fuga ao controlo rigoroso pelo Parlamento, a partir do momento em que determinadas receitas estão incluídas no Orçamento do Estado,

elas terão de ser criadas por lei. Apesar de o Orçamento da Segurança Social ser uma componente autónoma do Orçamento do Estado [artigo 108, n.º 1, b), CRP, revisão de 82].

A revisão de 1989 do CRP vem modificar, entretanto, a redacção do artigo 106.º, n.º 1: «O sistema *fiscal* visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas» — o que torna ainda mais defensável a classificação das receitas para a Segurança Social como receitas fiscais. Sempre se poderá dizer que se a desorçamentação surgiu no contexto do défice orçamental funcional, as actuais exigências de diminuição desse mesmo défice orçamental implicam a orçamentação e controlo de receitas.

Ana Paula Dourado

¹ Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, p. 502.

² Luís Cabral de Moncado, *Perspectivas do Novo Direito Orçamental Português*, Coimbra, 1984, pp. 56 ss.

Amnistia e admissibilidade da impugnação

**Recurso n.º 5748
Acórdão de 24 de Maio de 1989**

Assunto: Impugnação judicial. Liquidação do imposto fora do prazo da transgressão. Sua impugnabilidade.

Sumário:

a) Liquidado determinado imposto extraprocésso de transgressão é ele judicialmente impugnável na sua legalidade.

b) Não comporta censura o acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância na medida em que, de direito, se limitou a aplicar o definido por acórdão transitado do STA.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso
Tributário
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 5748 em que foram recorrente a Fazenda Pública e recorrido Manuel da Costa e de que foi relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. António Gomes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Manuel da Costa, residente em Covões — Cantanhede, impugnou judicialmente, com vista à respectiva anulação, o imposto de transacções e correspondentes juros compensatórios que, nos montantes de 418 004\$00 e 100 677\$00, respectivamente, lhe foram liquidados eventualmente na Repartição de Finanças de Cantanhede.

Tal impugnação foi julgada improcedente por sentença de f. 50/52, proferida no Tribunal Tributário de Coimbra. Basicamente no entendimento e com o fundamento de que o imposto impugnado fora voluntariamente pago, antes de impugnado, no decurso do processo de transgressão com vista ao aproveitamento da amnistia à base da Lei n.º 17/82, de 2 de Julho.

Interposto pelo impugnante recurso dessa decisão para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, este, por acórdão de f. 70 e com o fundamento de que no mesmo apenas matéria de direito se questiona, julgou-se hierarquicamente incompetente para ele conhecer, ordenando a sua remessa ao STA, Secção Tributária, por ser o competente nos termos do artigo 32.º, n.º 1-b), do ETAF.

Remetido o recurso a este Supremo, foi-lhe aqui concedido do provimento com a consequente revogação do ac. recorrido, ordenando-se «que a causa seja novamente julgada» depois de se apurar se o questionado imposto foi liquidado fora do processo de transgressão, situação em que era impugnável.

Deste último acórdão foi interposto recurso para o Pleno da Secção pelo M. Público, com vista a decidir-se, em revogação do mesmo «que, pago o imposto, embora liquidado fora do processo de transgressão, e aplicado e aceite o benefício da amnistia, a impugnação, entretanto instaurada, se extingue por impossibilidade superveniente da lide, devendo ordenar-se que seja proferida nova decisão depois de apreciado o requerimento do arguido a f. 13 do processo de transgressão apenso em que o mesmo pede a aplicação da amnistia.

De tal recurso se não tomou conhe-

cimento conforme resulta do ac. de f. 118/121, pelo que transitou em julgado o aresto da Secção, que era o recorrido.

Baixando o processo ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância, aí foi proferido o ac. de f. 136/137, que, no entendimento de que, na situação, o imposto liquidado o fora fora do processo de transgressão e que o seu pagamento ainda não acarretara a aplicação da amnistia, concedera provimento ao recurso, revogou a sentença de 1.ª instância e ordenou o prosseguimento da impugnação com inquirição das arroladas testemunhas.

É deste último aresto que, pela F. Pública, vem interposto o presente recurso, em cujas alegações de f. 142/143 assim se conclui:

a) Pago o imposto extraprogresso de transgressão com a consequente aplicação da amnistia, não é admissível a impugnação.

b) A solução não pode ser diferente da que tem sido seguida pacificamente pela jurisprudência, nos casos em que o imposto pago é liquidado no processo de transgressão.

c) A decisão não pode ser no sentido do prosseguimento da impugnação, mas da sua extinção por inutilidade superveniente da lide, pois o arguido, ora impugnante, através do seu requerimento para beneficiar da amnistia, aceitou expressamente o acto tributário.

d) É que, tratando-se de uma amnistia condicionada, dirigida à vontade dos interessados, formou-se o acordo ao cumprir o condicionalismo assim previsto e o seu distrate não poder ser unilateral, nem reforçado.

e) Violou, pois, o ac. recorrido os artigos 287.º, al. a) do CPC e 8.º, n.º 3, do CC, pelo que deve ser revogado, «decidindo que, por impossibilidade superveniente da lide, a impugnação extingue-se, devendo ainda a apreciação do requerimento em que o arguido pede a aplicação da amnistia».

Sem contra-alegações do recorrido, emitiu o Exmo. Proc.-Geral-Adjunto a fls. 166 douto parecer no sentido do não conhecimento do recurso, dado

que o ac. recorrido decidiu em conformidade com o transitado acórdão da secção.

E ouvida a recorrente sobre a questão assim suscitada, pronunciou-se a mesma a f. 192/194 no sentido de que, ao invés do propugnado pelo M. P., se deve tomar conhecimento do recurso a decidir, quanto ao fundo, nos termos das respectivas alegações.

Assim, corridos os legais vistos, há que decidir.

Conforme resulta do acórdão de f.134, que é o recorrido, foi ele proferido no tribunal a quo — ou seja, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância. E precisamente em cumprimento do acórdão de f. 87/90, emitido nesta Secção Tributária, que, tendo por insuficiente a matéria de facto ali fixada, ordenou a baixa do processo àquele tribunal com vista à sua ampliação e à aplicação do direito, que logo definiu.

Este último aresto expressamente consignou e impôs que, em sede fáctica, se apurasse e fixasse «se o imposto impugnado foi liquidado a dentro do processo de transgressão ou fora do mesmo».

E definindo ou fixando o direito aplicável conforme a alternativa alcançada naquela sede, escreveu:

«Segundo a jurisprudência, a impugnação judicial não é meio idóneo para pôr em crise a liquidação de determinado imposto quando a liquidação e pagamento ocorreram no próprio processo de transgressão, ou seja, sempre que este tenha sido instaurado para cobrança do imposto em dívida e para aplicação da multa correspondente ao pagamento tempestivo do imposto.

A impugnação judicial é já o único meio idóneo para discussão da legalidade do imposto quando imposto pago tiver sido liquidado fora do processo de transgressão».

Significa isto que o acórdão desta Secção, apreciando o recursos para si directamente interposto, revogou a decisão recorrida e ordenou que outra fosse proferida no tribunal com a quo vista a fixar-se, em sede de facto, se o imposto foi liquidado no processo de

transgressão ou fora dele. No primeiro caso para concluir, de direito, pela inviabilidade da impugnação judicial da sua legalidade e, na segunda hipótese, pela sua idoneidade.

Ora a mera leitura do acórdão recorrido logo nos revela que ele se moveu e decidiu a dentro dos parâmetros que lhe definira o acórdão desta Secção, em obediência ao qual fora proferido. Ou seja: depois de assentar, em sede fáctica, que o questionado imposto fora liquidado pela repartição de finanças fora do processo de transgressão, concluiu, de direito, que a impugnação judicial era o meio idóneo para apreciar a sua legalidade e ordenou o prosseguimento da deduzida impugnação com inquirição das arroladas testemunhas, assim revogando a sentença de 1.ª instância.

E se o acórdão em apreciação integralmente cumpriu o transitado acórdão desta Secção, que hierarquicamente se lhe impunha, evidente é que nenhuma censura comporta, tanto mais que, não tendo apreciado qualquer questão relacionada com a possível amnistia a tomar por base ou condição o pagamento do questionado imposto, não se viu arguido de nulo por omissão de pronúncia.

Daí que, neste recurso, se não possa conhecer de tal questão por não apreciada no aresto recorrido, sabido como é que os recursos visam a apreciação das decisões recorridas.

Sem aditamento de questões novas.

É na consequência do exposto que, negando provimento ao recurso, se confirma o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Maio de 1989.

António Gomes (Relator) — Horta do Valle — Baptista Marques.

Fui presente, *Gouveia e Melo*

ANOTAÇÃO

Encontramos no presente acórdão duas questões totalmente dife-

rentes: uma delas, que constitui uma questão de fundo, é a de saber se o pagamento de um imposto pode beneficiar de uma amnistia; a segunda, de menor alcance teórico mas de enorme alcance prático, é da verificação da forma como os poderes concedidos ao Estado e aos seus representantes (actualmente Ministério Público e Representante da Fazenda Pública) podem arrastar os processos de tribunal em tribunal e contribuir assim para que os tribunais fiscais não consigam exercer as funções que lhes estão atribuídas.

Com lesão simultânea do interesse público e da tutela a conceder aos direitos dos contribuintes e com atrasos no julgamento dos processos que constitui uma verdadeira denegação de justiça.

Mas a questão que interessa aqui discutir é a das consequências do pagamento de um imposto para beneficiar de uma amnistia que foi durante muito tempo objecto de jurisprudência constante por parte do STA.

E segundo esta posição¹, afirmada na esteira da amnistia contida na Lei n.º 217/72, o pagamento do imposto como condição do aproveitamento da amnistia ou benefícios fiscais inviabiliza a impugnação judicial do mesmo, considerando-se o recurso sem objecto por impossibilidade superveniente.

A argumentação do STA mais explícita em outro processo é que a «aquiescência ou aceitação constitui, como se sabe, um princípio geral (ou um instituto processual) sempre que não seja excluído por derrogação expressa ou tácita (cf. uma aplicação do princípio no artigo 681.º, n.ºs 2 e 3 do CPC).²

E, prevendo as possíveis objecções, escrevia o conselheiro Felix Alves como relator deste acórdão: «e advirta-se que o princípio pode ter lugar mesmo tratando-se de matéria relativa a direitos indisponíveis, pois, como se tem entendido, uma coisa é disposição directa (desses direitos) outra o efeito

que a lei atribui a um determinado comportamento judicial. Fundamentando a sua opinião na tendência que encontra na doutrina italiana para aceitação da aquiescência mesmo em processo penal e pois, por maioria de razão, em direito processual fiscal.

Mas apesar do rigor da análise do cuidado da fundamentação que o conselheiro Félix Alves (hoje reformado) punha nos seus acórdãos, a argumentação não nos convece.

E uma outra posição, sustentada pelo hoje conselheiro Ernâni Marques da Silva Figueiredo, aquando da sua passagem pela 2.ª Instância, e a propósito de uma outra amnistia, considera que do princípio da legalidade fiscal decorre a impossibilidade da «renúncia» à impugnação: considerando que do pagamento do imposto, para aproveitar a possibilidade de amnistia, não decorre a preclusão do direito de vir a ser declarada a ilegalidade de um acto tributário³.

Aceitando a primeira tese, teremos de considerar o pagamento de um imposto como uma aceitação ou aquiescência da parte do contribuinte. O que se coloca quer em relação ao pagamento na sequência de uma amnistia, quer para o aproveitamento de condições especiais de pagamento ou uma redução de multa prevista pela lei⁴.

E a mesma questão é tratada no presente acórdão: mas só que neste caso é a administração fiscal, através do seu representante, que sustenta que teria havido uma «amnistia condicionada, dirigida à vontade dos interessados» tendo havido um acordo que vai criar a «impossibilidade superveniente da lide».

Mas, contrariamente a esta posição, considera o acórdão que tendo sido o imposto liquidado fora do processo de transgressão, pode o mesmo ser impugnado, uma vez que «o seu pagamento ainda não acarretara a aplicação de amnistia» o que parece demonstrar que a respeito deste tipo de questões há

alguma flutuação da jurisprudência.

Embora a situação não esteja muito clarificada neste acórdão, a questão de fundo não nos parece ser as consequências processuais da liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão, mas sim a possibilidade de o legislador ordinário colocar como condição para a aplicação de uma amnistia ou de um regime especial de pagamento e renúncia, por parte do contribuinte, a possibilidade de impugnação.

Já na anotação do acórdão publicado no número anterior desta revista se acentuava o papel mais que limitado que certos institutos como o «concordato» têm actualmente no direito italiano. Nesta anotação queremos acentuar o carácter irrenunciável do direito à impugnação e a impossibilidade de aplicar no processo fiscal, apesar da tentação para o fazer quer para a jurisprudência, quer para o legislador, os institutos civis da transacção judicial ou extrajudicial.

E esta impossibilidade é tanto mais marcada quando nos encontramos perante um instituto como o «direito ao recurso» que «representa a especificação, no domínio do contencioso administrativo, do direito de acesso aos tribunais»⁵.

Conceder uma certa vantagem a um particular (amnistia de uma infracção, pagamento a prestações e um imposto em dívida, redução da multa) em troca da renúncia deste à possibilidade de exercer o seu direito à acção judicial constitui assim uma impossibilidade jurídica: a lei constitucional estabelece uma relação incidível entre a situação jurídica do particular e os meios de tutela, pois estes não são renunciáveis.

Pois é do «direito constitucional à liberdade e à integridade do património» que resulta «o poder substancial de obter o pronunciamento do juiz que avalie a legitimidade do acto tributário»⁶, sem que haja a possibilidade de trocar este direito

por uma solução favorável para o litígio com a Administração.

É evidente que se pode entender a intenção legislativa: encontrar uma forma de transacção ou acordo que ponha fim aos inúmeros litígios que criam enormes problemas à Administração e aos tribunais.

Mas a solução para esses problemas tem como limites a indisponibilidade dos direitos em causa.

E como mostra o esquema que acompanha esta anotação, a situação de excessiva litigiosidade resulta em parte quer de uma lei processual que deveria ser melhorada, quer da ausência de regulamentação adequada da representação do Estado nos tribunais fiscais (com Ministério Público por um lado e Representantes da Fazenda Pública por outro) e provavelmente também da tendência destes órgãos em assumir posições de fazendários: esquecendo que não são o *advocatus fisci* mas sim os defensores da legalidade administrativa.

¹ Ver, por exemplo, o caso Branca de Brito, Sucessores, Lda. — Acórdãos Doutrinários, 278, p. 192; mais recentemente o caso Siprefe — acórdão de 10 de Dezembro de 1986, e os pronunciamentos só Pleno no caso Agostinho, Ribeiro e Companhia, Ac. Dout. 242, p. 242, p. 244 e também nos Ac. Dout. n.º 212/213. p. 747.

² Caso Pastelaria Pêra Doce, Lda. apêndice ao DR, acórdãos de 4 de Março de 1984.

³ Caso Sociedade Central de Cervejas, 2.ª Instância, Colecção de Acórdãos, 1980, p. 79.

⁴ Como no caso Sobetão — Indústrias Vigo-Betão do Centro, SA, in *Fisco* n.º 16, p. 25.

⁵ Vasco Pereira da Silva *Para um Contencioso Administrativo dos Tribunais — Esboço de uma Teoria Subjectivista do Recurso Directo de Anulação*, Coimbra, 1989, p. 121.

⁶ C. Glendi, *L'Ogetto dell' Processo Tributario*, Pádua, 1984, p. 161.

J. L. Saldanha Sanches

«Royalties» e pagamentos de investigação e pesquisa

Recurso n.º 11 935
Acórdão de 21 de Fevereiro

Assunto: Imposto de Capitais — Secção B. Transferência de tecnologia. Grupo de empresas.

Sumário: 1) A transmissão de conhecimentos técnicos, o *know-how* — pagos pela empresa adquirente à respectiva transmitente gera nesta rendimentos sobre os quais incide imposto de capitais, nos termos do artigo 6.º, n.º 10, do respectivo código. 2) Não impede a referida incidência o convénio celebrado entre empresas adquirentes e criadoras de tecnologia, associadas do mesmo grupo empresarial, do qual consta ser a retribuição pela prestação da tecnologia feita em função dos seus custos.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso
Tributário
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 11 935 em que são recorrente Shell International Chemical Company Limited e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que havia negado provimento ao recurso que interpusera da sentença que