

- |   |   |
|---|---|
| <p><b>2</b> Nota de abertura<br/>A reforma do imposto do selo</p> <p><b>3</b> Carlos Bernardes<br/>Dupla tributação de lucros e dividendos no plano internacional</p> <p><b>13</b> Virgílio T. Afonso<br/>As oportunidades do planeamento fiscal</p> <p><b>16</b> Maria Leonor Torres<br/>O estabelecimento de estrangeiros em Portugal</p> <p><b>21</b> J. L. Saldanha Sanchez<br/>O valor jurídico e fiscal do documento electrónico</p> <p><b>26</b> Luís Vasconcelos Abreu<br/>Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal</p> | <p><b>33</b> Documentos<br/>■ Maria dos Prazeres Lousa: Consequências da cessação do regime de tributação pelo lucro consolidado</p> <p><b>35</b> Jurisprudência<br/>■ Poderes de cognição do juiz tributário</p> <p><b>41</b> Decisões Administrativas<br/>■ IRC – Dupla tributação dos lucros<br/>■ Caixas de Crédito Agrícola Mútuo<br/>■ Imposto profissional do ano de 1988<br/>■ Sisa e imposto sucessório – juros compensatórios (artigo 113.º)<br/>■ IRS – Subsídios atribuídos a bombeiros voluntários<br/>■ Declaração modelo 1 – rendimentos de 1989<br/>■ IRC – Declaração modelo 22 relativa a 1989<br/>■ IRC – Novos prazos de entrega das declarações modelos 22 e 23 e do 1.º pagamento por conta<br/>■ IRS – Retenção na fonte de pensões<br/>■ IRS – Dupla tributação internacional</p> <p><b>48</b> Consultório Fiscal</p> |
|---|---|



■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanchez ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Banreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), 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 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), 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 DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ 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: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44.

■ 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 — Telefax: 352 85 15.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 716 18 34; Fax: 716 18 41 (Ana Gaivotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## O VALOR JURÍDICO E FISCAL DO DOCUMENTO ELECTRÓNICO \*

J. L. Saldanha Sanches

### O documento autêntico. Conceito e função

Distinguir entre documentos autênticos — que fizessem a prova absoluta de determinados factos — e outros documentos que podiam ou não fazer prova ou não a fazer de todo, sempre foi um dos problemas centrais dos sistemas Administrativo-ordenamento jurídico<sup>1</sup>.

Os juristas tentaram resolver este problema criando regras e princípios. Os administradores tentaram resolvê-lo criando estruturas certificadoras, que pudessem dar a prova plena dos factos juridicamente relevantes<sup>2</sup>.

Para a resolução de todas aquelas controvérsias que se prendem, por exemplo, com a propriedade dos bens ou com as situações creditícias dos vários sujeitos jurídicos.

Pertence o prédio X ao senhor Y? Deve o comerciante A a quantia B ao comerciante C?

Mas logo aqui se traçam duas áreas marcadas por princípios e estruturas distintas.

A primeira podemos chamar a área civil e aí predomina a forma rígida e a intervenção administrativa: um prédio só pode mudar de mãos através de uma escritura feita por um notário. A prova da sua propriedade faz-se através de um registo, em que um particular solicita à Administração que certifique e garanta a sua propriedade.

Se alguém compra um prédio sem observância das formas previstas na lei, o contrato está ferido de nulidade.

É uma área marcada pelos imperativos da segurança, mas também pela lentidão inerente à constante intervenção administrativa.

E a segunda constitui o que podemos chamar a área comercial: aqui foram as necessidades do tráfico económico que vieram exi-

**The use of electronic media for data communications arises the question of the legal and accounting validity of such documents.**



**A utilização de meios electrónicos para a comunicação de dados levanta a questão da validade jurídica e contabilística desses documentos.**

gir uma redução drástica das formalidades.

Com atribuição de força probatória às letras (que são título executivo), à escrita do comerciante, às facturas.

A forma cede perante a substância e permite-se que os agentes económicos se vinculem através de formas que resultam do costume, dos usos do negócio, que estão em constante evolução. E

actualmente sofre também fortemente o impacto de constantes mutações técnicas, que criam novos tipos de relações que as leis não podiam prever.

E aqui a revolução deu-se dentro do modesto envólucro de um anódino artigo do Código do Processo Civil: depois de nas alíneas *a)* e *b)* do art.º 46.º deste Código se ter disposto que uma execução só pode ter por base uma sentença condenatória (em que um juiz se pronuncia com toda a solenidade sobre uma certo litígio entre particulares) ou os documentos lavrados ou autenticados por notários, na última temos um mercado alargamento da possibilidade de uma execução sem acção declarativa prévia.

A execução pode também ter por base «letras, livranças, facturas» «assinados pelo devedor».

Se nos recordarmos que possibilitar uma execução, com base num destes documentos, consiste em dispensar o executante de recorrer previamente aos tribunais para que uma acção declarativa reconheça o bem fundado das suas pretensões, podemos perceber o alcance destas disposições: em princípio estes documentos que resultam da vida comercial, que servem para documentar as relações comerciais entre as empresas, constituem prova.

Cabendo ao devedor demonstrar o contrário, já no processo de execução, que o juiz recusará se achar que a prova não é suficiente.

Com um requisito formal, que é a assinatura do devedor.

Mas se levarmos em contas as formas por que se processam as relações comerciais, vemos como é frágil, e no fundo informal, esse requisito.

Na verdade, o que este artigo faz é tornar a eficácia de certos documentos independente da forma de que estes se revestem.

As empresas escolhem os meios que consideram mais adequados para documentar as suas transacções e, em princípio, de tal documentação resultam consequências jurídicas.

Mas a lei recebe as formas criadas pelo comércio jurídico e se nalguns casos as rodeia de certas condições formais (como na letra de câmbio ou no cheque) noutras nem isso faz. Como na factura.

Embora exigindo a assinatura do devedor (o que cria dificuldades para o documento electrónico) e uma definição precisa e sem ambiguidades da quantia em dívida.

Mas reparemos que aqui se trata do grau mais elevado de força probatória: a possibilidade do documento servir como título executivo.

O que interessa destacar, quando se trata do valor jurídico do documento electrónico, é que há muito o sistema se abriu para a aceitação da eficácia contratual de documentos com um mínimo de requisitos de forma.

### Massificação e novos meios de comunicação

A aceitação de formas de vinculação com um mínimo de formalismo representa já uma cedência dos princípios do formalismo da vinculação, tornada necessária pela massificação das relações que exigem formas mais expeditas de registo, que possam depois servir de prova.

Mas ela vai deparar com algumas concepções formalistas que vão criar obstáculos à aceitação de mecanismos de comprovação e registo que se mostrem adequados às novas necessidades económicas.

Recordemos, apenas, que entre nós se chama documento autêntico ao que em outros ordenamentos jurídicos se qualifica como documento oficial e documento genuíno ao que aí se chama documento autêntico.

Em princípio só o documento público é documento autêntico, no sentido de ter uma completo valor probatório.

Mas como também ele está sujeito a um certo número de requisitos de validade (competência da autoridade, respeito das formalidades legais) a distinção acaba por não ter um grande alcance. O documento autêntico pode ser objecto de impugnação e o documento particular pode acabar por fazer prova.

E encontramos nos princípios gerais da prova, contidas no Código Civil, apesar da prevalência destas concepções formalistas, alguns princípios que abrem o sistema para a aceitação dos modernos meios de comunicação para fins de prova. Para a sua validade jurídica, em suma.

Em primeiro lugar o Código Civil aceita (art.º 373.º, n.º 2), que nos «títulos emitidos em grande número ou nos demais casos em que o uso o admita, pode a assinatura ser substituída por simples reprodução mecânica».

Uma oferta contratual, por exemplo, contida num desdobrável impresso por uma empresa, não tem por isso de ser assinada pelo seu presidente. Mesmo que tenha uma assinatura, é uma mera reprodução tipográfica, incluída no prospecto por razões de imagem.

E por isso a proposta pode também estar contida não num prospecto mas num fac-símile, enviado através dos circuitos telefónicos.

E também numa mensagem de computador?

O problema aqui reside apenas no carácter mais ou menos permanente do meio de comunicação, na possibilidade de existência de um substrato material que permita a futura utilização como prova.

Quando nos fins dos anos 60, num grande rasgo de audácia inovadora, a Administração resolveu aceitar a passagem de certidões por fotocópia, dispensando o traslado do documento feito por um funcionário (na velha técnica da pública-forma de tradição tabeliônica) estava a aceitar um novo meio de prova que lhe parecia quase tão seguro como a cópia tradicional, atendendo a que se tratava de um documento contido nos arquivos públicos que uma fotocópia, devidamente autenticada por um agente da Administração, iria divulgar.

E também no caso de uma proposta contratual ser feita por fac-símile de um determinado documento, este funciona melhor

como meio de prova que uma proposta feita pelo telefone, numa nova versão do velho aforismo verbal *volant, scripta manent*.

Os meios de comunicação, por razões puramente técnicas, oferecem graus diversos de possibilidade de comprovação. E esta não é uma questão jurídica, é antes uma situação de que o direito tem de extrair as consequências mais adequadas.

É uma questão técnica, a ser apreciada em função da possibilidade de comprovação/falsificação. Da possibilidade de, por exemplo, criar uma convicção errónea sobre a origem do fac-símile ou de assegurar permanência a uma mensagem de computador.

O princípio geral, contido no Código Civil e valendo aqui para todo o ordenamento jurídico, é que a possibilidade de vinculação e de comprovação não depende da forma de comunicação.

O requisito da assinatura, aberta como está a possibilidade da sua reprodução mecânica, tem de ser considerado em termos amplos, como um requisito formal mínimo.

E analisamos esta questão segundo o ponto de vista da possibilidade da vinculação (como antes tínhamos analisado sobre o ponto de vista da possibilidade da força executiva) por esta ser uma forma de verificar se um certo documento tem ou não possibilidades de ter efeitos jurídicos, independentemente de requisitos formais.

#### Os requisitos formais na administração

Os problemas que se colocam aos privados para as suas comunicações colocam-se também para a Administração em relação às notificações ou citações, que têm de fazer aos particulares.

Aqui, o conservantismo e o carácter rotineiro da Administração pública adiaram o aparecimento dos problemas: mas alguns foram surgindo, como a possibilidade de autenticar as notificações ou outras comunicações da Administração aos particulares, não com assinatura, mas com um seu equivalente mecânico.

Na fórmula que acabou por ser adoptada nas leis fiscais, por uma chancela.

E, em rigor, não seria necessário que a lei fiscal expressamente o autorizasse, pois podia considerar-se que valia aqui plenamente o princípio contido no Código Civil<sup>3</sup>.

Mas a possibilidade da certificação por

chancela vai aparecendo nas leis fiscais mais recentes, acabando por ser aceite em termos gerais pelo Código do Processo Tributário.

Mas, mais importante do que isto, é o recurso aos meios informáticos, como forma normal de relação entre a Administração e o contribuinte.

Em termos normais, inicialmente no IVA e actualmente no IRS e IRC, o sujeito passivo das obrigações fiscais fornece à Administração os dados referentes à sua situação tributária e esta trata-os por meios informáticos.

E o resultado é um documento de produção inteiramente mecânica, onde se determina a quantia a pagar pelo contribuinte, ou, nos casos de autoliquidação, se certifica que a contribuição foi paga.

Mas, também para a Administração, o suporte normal da informação passa a ser informático.

E só em casos especiais ele vai ser traduzido no tradicional suporte papel, agora fornecido apenas pelo contribuinte quando entrega as suas declarações.

Com as declarações a terem ainda uma forma prevista pela lei, mas não é certo que tal se mantenha.

Desde que a estabilidade do documento seja assegurada (é importante para ambas as partes da relação deixar documentado, sem margem para dúvidas, que a declaração tem um determinado conteúdo) nada exclui que estas declarações passem também, futuramente, a ter um suporte informático.

#### Contabilidade da empresa e controlo da administração

A atribuição às empresas de minuciosos deveres contabilísticos é a inevitável consequência da tributação segundo o lucro real. Tivéssemos nós ainda o regime da tributação do lucro normal ou presumido e poderia ainda valer na lei fiscal o princípio do Código Comercial segundo o qual «o número e espécies de livros de qualquer comerciante e a forma da sua arrumação ficam inteiramente ao arbítrio dele, contanto que não deixe de ter os livros que a lei especifica como indispensáveis».

Mas, no regime que hoje vivemos, a determinação do lucro real com base na contabilidade das empresas levou à sua normalização.

Não era uma via única: por exemplo, na

lei alemã, continua a vigorar o princípio da obediência aos «sãos princípios da contabilidade», como se dizia no Código da Contribuição Industrial e já se não diz no Código do IRC, que optou por uma via de crescente regulamentação e normalização.

O que quer dizer que em vez de uma rígida predeterminação normativa das formas contabilísticas, temos um princípio expresso numa cláusula geral, que permite às empresas várias opções.

Do mesmo modo que temos em França, por construção jurisprudencial, o conceito da *gestion* normal como padrão do comportamento contabilístico da empresa<sup>4</sup>.

Nos sistemas deste tipo, fornece-se às empresas apenas certos princípios que estas deverão concretizar.

Mas entre nós, no Código do IRC, prevaleceu uma óptica de estrita regulamentação que, articulada com o Plano Oficial de Contabilidade, vem sujeitar a contabilidade das empresas a um grande número de requisitos formais.

E será que isto torna legalmente possível a supressão dos recibos, da facturas, dos memorandos, das guias de remessas, das notas de despesa e de encomendas, que o *electronic data interchange* nos promete?

Para responder a esta pergunta, é necessário analisar os deveres contabilísticos das empresas, tal como se encontram previstos no art.º 98.º do Código do IRC.

E este, no seu n.º 7, estabelece uma distinção fundamental — que um legislador menos casuístico e mais preocupado com os princípios colocaria no princípio do artigo — entre os livros da contabilidade e os documentos e registos contabilísticos que os suportam<sup>5</sup>.

Em relação aos livros, vigoram um conjunto de regras formais. Basta referir que estes têm de ser apresentados na repartição de finanças da respectiva área, para que se estabeleçam termos de abertura e encerramento nas respectivas folhas.

E nesta zona da contabilidade, não nos parece possível outro suporte do que os tradicionais: os lançamentos por ordem cronológica, a proibição de emendas ou rasuras, pressupõe a manutenção do papel.

Mas a contabilidade pode «ser estabelecida por meios informáticos», afirma o n.º 6 do artigo, que estabelece para isso as devidas condições.

Estamos aqui na zona dos documentos

que apoiam a contabilidade, os mesmos que podem também, mediante uma regulamentação muito minuciosa, ser colocados em microfilmes.

Mas a norma que regulamenta a passagem do papel para o microfilme (Portaria n.º 118/90 de 15 de Fevereiro), excepto para os documentos autênticos (isto é, públicos), aceita implicitamente a sua existência apenas nos meios informáticos, sem necessidade de conversão, isto é, em meios electrónicos.

Com a possibilidade de concretização das promessas contidas no E.D.I.

### Suporte electrónico e deveres especiais de cooperação

Mas a admissibilidade do suporte informático da contabilidade é introduzida não com o fim expresso de a admitir, mas para criar como condição da sua utilização um dever especial de cooperação: a conservação da documentação relativa «à análise, programação e execução dos registos informáticos».

Este dever especial de cooperação está ligado ao que podemos chamar de relativa opacidade dos registos electrónicos em relação ao suporte papel.

Mesmo para um leigo em informática (e para o legislador fiscal) é fácil imaginar as hipóteses de ocultação de dados fiscalmente relevantes que é criada pela informática, se não forem fornecidos aos agentes da fiscalização os meios necessários para penetrar no universo informático.

Os lançamentos — a efectuar nos livros sujeitos às formalidades já acima enumeradas — devem «ser apoiados nos documentos justificativos». Esses documentos justificativos poderão estar contidos num suporte informático.

Mas o acesso a esses mesmos documentos deve ser fornecido aos agentes encarregados da fiscalização.

Temos assim dois níveis de exigência e dois níveis de controlo: a existência dos clássicos livros de escrita na forma tradicional, sem que aqui se admita o recurso ao suporte informático. E a criação de condições para o acesso aos documentos em suporte informático, por parte da fiscalização.

Com estas duas exigências parece ser possível conciliar o interesse das empresas em reduzir o número de papéis necessários

para o controlo contabilístico da sua actividade e a atribuição de possibilidades de controlo à Administração.

Uma contabilidade exclusivamente informática pareceria poder criar, de forma demasiado fácil, a possibilidade de através do fornecimento à Administração de uma determinada *pass word*, o acesso, apenas, à segunda contabilidade, criada *ad usum fisci*. Enquanto a verdadeira contabilidade se mantinha oculta ainda que elaborada ao lado da primeira.

Mas com o sistema da combinação dos livros em papel com os documentos em suporte informático, parece — e quero sublinhar o parece — que as hipóteses de fraude não são maiores do que com o recurso aos métodos tradicionais.

Em especial se nos recordarmos que o recurso aos documentos electrónicos é para as empresas tal como para a Administração uma forma de reduzir os custos administrativos.

E para a Administração é também uma forma de aumentar as suas possibilidades de controlo através do armazenamento de dados e da comparação a efectuar entre eles.

E, por isso, o facto de estes já se encontrarem sob forma informática pode constituir um meio de, mais facilmente, proceder às duplas verificações que constituem parte essencial das rotinas fiscalizadoras.

Já é a contar com essas possibilidades que o n.º 3 do art.º 108.º do Código do IRC prevê a possibilidade de solicitar às entidades sujeitas

a IRC «suportes magnéticos», em vez do seu equivalente impresso, que, para fins de controlo, poderiam ter depois de ser convertidos em registos magnéticos.

Pois se os métodos de controlo fiscal dependem cada vez mais dos recursos da informática, numa primeira fase a Administração vai-se encarregar de processar e introduzir no computador os dados fornecidos pelos contribuintes, como começou a fazer nos Estados Unidos o Internal Revenue Service, desde os meados dos anos 50<sup>5</sup>.

Para a seguir se obterem estes dados não na forma tradicional, permitindo assim a eliminação de uma etapa intermédia.

O crescente recurso a métodos informáticos por parte da Administração veio também aumentar a capacidade desta para perceber as regras de funcionamento dos sistemas criados pelas empresas para eliminar os custos administrativos e reduzir a sua desconfiança da informática.

A situação em relação à contabilidade é, pois, para uma accitação com escassas reservas dos métodos electrónicos, uma vez salvos os requisitos legais ainda existentes em relação à manutenção de algumas das formas de controlo tradicionais.

Nomeadamente, quando a Administração compreende os recursos que a informática lhe proporciona e que os seus sistemas de recolha e organização de dados são a única forma de obter graus razoáveis de cumprimento das leis fiscais.

\* Comunicação apresentada num seminário sobre o E.D.I. (Electronic Data Interchange).

<sup>1</sup> Sobre esta questão v. J. Lebre de Freitas, *A Falsidade no Direito Probatório (Contribuições para o Estudo da Prova Documental)*, Coimbra, 1984, em especial pág. 21 e segs.

<sup>2</sup> Basta pensar nos tabeliães medievais com as suas funções de documentar o domínio sobre terras ou na redacção de testamentos. E os tabeliães tornam-se oficiais públicos na Itália e na França a partir do século XI e em Portugal por volta do reinado de Afonso II. H. da Gama Barros, *História da Administração Pública em Portugal nos Séculos XII a XV*, 2ª ed., tomo VIII, págs. 363 e 368.

<sup>3</sup> Como reconheceu a Administração fiscal, ao aceitar a assinatura por chancela de médicos nos casos em que estes têm de passar um grande número de recibos. *Fisco*, n.º 30, in «Resoluções administrativas».

<sup>4</sup> V. a este respeito, do autor, *Os Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*.

<sup>5</sup> Exigindo a AC que as empresas tenham livros e documentos, conclui a doutrina que documentos são «todas as declarações personalizadas e duradouras sobre circunstâncias negociais de forma escrita ou em outros meios que tenham a função de a substituir». Incluindo as disquetes de computador, os microfiches ou um outro suporte estável, AO, Tipke-Kruse, introdução ao parágrafo 140, an. 3, Março 1990.

<sup>6</sup> V. a este respeito William E. Williams, «Strengthening IRS Examination and Collection Processes by Administration Changes in Staffing, Training, Deployment and Technology», in *Income Tax Compliance — A Report of the ABA Section of Taxation Invitational Conference*.