

FISCO

LOTA B
N.º EX.

04-16199

Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND), CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

Redacção: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Artur Correia (DGC), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Castro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Mórais Leitão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (DGC), J. Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (SEG/CEF), Luis Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGC), Manuel António Pita (FDL/ISCTE), Manuel Faustino (DGC), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEF), Maria Odete Oliveira (DGC), Maria dos Prazeres Lousa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/CMVM), Rui Duarte Morais (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Severino Duarte (DGC), Vasco Valdez Matias (IGF/ISCAL)

TRADIÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: Lex-Edições Jurídicas, Lda. ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 36, Fax 796 07 47 ■ SERVIÇOS TÉCNICOS: Quinta das Lagoas, St.ª Maria de Corroios, 2800 Almada, Telef. 253 48 21, Fax 253 40 68 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47 ■ ARMAZÉM E DISTRIBUIÇÃO: Lisboa - Rua João Ortigão Ramos, 29-B, 1500 Lisboa, Telef. 764 98 94, Fax 760 33 12, Porto - Rua Guerra Junqueiro, 456, 4100 Porto, Telef. 69 99 70, Fax 69 53 79, Coimbra - Estrada Nacional n.º 1, 365, Pedralha, 3000 Coimbra, Telef. 20945, Fax 20945

Revista mensal ■ Preço de cada número Esc.: 1750\$00 (inclui IVA à taxa de 5%) ■ Assinatura anual Esc.: 13 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 25 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX-Edições Jurídicas, Lda., Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expressas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores. ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousanense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

SUMÁRIO

Nota de Abertura

A Importância da Jurisprudência

2

Doutrina

WILLIAM T. CUNNINGHAM
(ARTHUR ANDERSEN & CO.,
SC)

Residência das Pessoas Colectivas

3

Doutrina

MARIA ODETE OLIVEIRA
e **SEVERINO DUARTE**

Contrato de Empreitada e o IVA

16

Doutrina

FERNANDO CASTRO SILVA
(BL & C)

Contabilização de Futuros
e Opções

34

Jurisprudência

J. L. SALDANHA SANCHES

A Indisponibilidade do Direito
à Impugnação

60

Jurisprudência

J. L. SALDANHA SANCHES

Activo Imobilizado e Conceito
de Mais-Valia

70

ACTIVO IMOBILIZADO E CONCEITO DE MAIS-VALIA

ACÓRDÃO DE 21 DE ABRIL DE 1993

RECURSO N.º 14 534

ASSUNTO: Bens do activo immobilizado. Bens do activo permutável. Prédios adquiridos para revenda. Mudança de destino. Apuramento da finalidade real da contabilização dos bens como bens do activo immobilizado ou do activo permutável.

SUMÁRIO: I - A natureza dos bens de uma empresa não depende de arranjos contabilísticos, mas sim da sua função económica dentro da empresa.
 II - Se uma pessoa colectiva adquire imóveis para revenda, beneficiando de isenção de sisa, e decide posteriormente deixar de os destinar a revenda, afectando-os a reserva ou sua fruição, tais bens, que pertenciam ao activo permutável da empresa, passam a constituir bens do activo immobilizado.
 III - Saber se a nova afectação dos bens não passa de mero arranjo contabilístico ou corresponde a uma vontade real de mudança real de destino dos bens questão de facto a apurar pelas instâncias.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Recurso n.º 14 534, em que são Recorrente a Fazenda Pública e Recorrido a *FUNDUS - Administração e Participações Financeiras SARL*, e de que foi Relator o Exmo. Snr. Cons.º Dr. Jesus Costa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário de 2ª Instância interpôs o presente recurso do duto acórdão do mesmo tribunal de fls. 223 e segs. que confirmou a douda sentença do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa de fls. 160 e segs., a qual julgou procedente a impugnação que Fundus - Administração e Participações Financeiras, SARL, nos autos devidamente identificada, deduziu contra a liquidação de contribuição industrial e juros compensatórios feita pela Repartição de Finanças do 5º Bairro Fiscal de Lisboa, com referência aos exercícios de 1980 e 1981, nos montantes de, respectivamente, 3 961 088\$00 e 1 541 895\$00, relativamente ao exercício de 1980, e de 10 895 806\$00 e 301 503\$00, relativamente ao exercício de 1981.

A liquidação impugnada teve por base os ganhos resultantes das vendas de dois imóveis que a impugnante havia adquirido para revenda e que estavam conta-

bilizados, antes das ditas vendas, como bens do activo immobilizado. A administração fiscal considerou que, em virtude de tais imóveis terem sido adquiridos para revenda - actividade a que se dedicava a impugnante -, passaram a fazer parte do seu activo permutável e que por isso foram indevidamente contabilizados como bens do activo immobilizado, pelo que os respectivos ganhos estavam sujeitos a contribuição industrial. A impugnante alegou que, embora tais bens tenham na verdade sido adquiridos por revenda - e, por isso, com isenção de sisa, foram depois afectados ao seu activo immobilizado, pelo que foi paga a respectiva sisa de que houvera isenção, situação em que se encontravam data da sua venda, pelo que os ganhos daí resultantes estavam sujeitos a imposto de mais-valias - que foi liquidada e paga, e não a contribuição industrial. A sentença de 1ª instância e o acórdão recorrido aceitaram a tese da impugnante.

O recorrente insiste no ponto de vista da administração fiscal sustentando que os imóveis pela impugnante vendidos faziam parte do activo permutável desta e por isso os ganhos auferidos com a sua alienação estavam sujeitos a contribuição industrial e terminando as suas alegações com as seguintes conclusões:

«1º A recorrida Fundus - Administração e Participações Financeiras SARL estava colectada em Contribuição Industrial grupo A;

2º Em 23/06/72, comprou um terreno para construção na Avenida da Liberdade, em Lisboa, por 15 050\$00 com isenção de Sisa por o destinar a revenda (conforme doc. a fls. 38 e 44 dos autos);

3º Em 16/05/74, comprou para revenda o imóvel situado na Costa da Caparica, isento de Sisa, como o não vendeu no prazo de dois anos, a Sisa foi paga;

5º Os prédios da Avenida da Liberdade foram vendidos por 298 000 contos conforme doc. a fls 74 dos autos;

6º A recorrida apresentou em tempo as declarações modelo 2 de Contribuição Industrial acompanhadas dos documentos e elementos complementares e as declarações do imposto de Mais-Valias referentes aos exercícios de 1979, 1980 e 1981 (conforme doc. a fls. 22 e 32 dos autos);

7º Foi feito exame escrita em Março de 1984, sendo corrigido o lucro tributável para os seguintes valores:

Exercício de 1979 - 8 751 050\$00

Exercício de 1980 - 12 957 095\$00

Exercício de 1981 - 28 967 834\$00;

8º A Administração Fiscal adicionou ao exercício de 1979 o lucro da venda do terreno da Costa da Caparica no montante de 14 857 137\$00 e, no exercício de 1981, o lucro da venda da obra da Avenida da Liberdade no montante de 47 093 780\$00;

9º O acórdão recorrido deu como provado que os imóveis acima referidos faziam parte do activo immobilizado da empresa e, em consequência, os ganhos provenientes da alienação dos referidos imóveis estavam sujeitos a Mais-Valias e não a Contribuição Industrial, anulando a liquidação impugnada;

10º Fez o duto acórdão uma errada interpretação dos factos, senão vejamos:

Quando a recorrida adquiriu os imóveis em causa, foi com a finalidade de os revender daí que não tenha pago a Sisa, pois dela estava isenta, logo, e de acordo com o ofício circular C-6/65 de 10 de Maio, onde se diz - “desde que a actividade se consubstancia na venda dos prédios adquiridos para esse fim, lógico que tais prédios não fazem parte do activo immobilizado da empresa ou para fruição, mas sim, do activo permutável”;

11º É que para demonstração da tese defendida pela recorrida não basta, só por si, o mero arranjo contabilístico das verbas, relevante é, antes, a sua natureza, já que ao direito fiscal importa sobretudo a real configuração das situações de facto “a realidade económica a realidade de facto” a realidade económica conforme acórdãos do STA de 23/07/80 e 11/03/81 (in *Acórdãos Doutrinários* n.ºs 227 pág. 1310 e 236/237, pág. 1049;

12º De acordo com o n.º 1 do art.º 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias são excluídos da incidência em Mais-Valias, a natureza de rendimentos tributáveis em Contribuição Industrial:

Ora, os ganhos tributáveis em Contribuição Industrial são os resultantes de proveitos da actividade comercial e industrial e, segundo o art.º 25.º do Código da Contribuição Industrial só não contam para efeito deste imposto os proveitos ou ganhos realizados mediante transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado ou de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, mas como estamos nesta situação, logo, de concluir que todos os proveitos ou ganhos realizados com a transmissão de bens permutáveis da empresa são tributáveis em Contribuição Industrial;

13º Assim, os lucros obtidos com a venda dos imóveis constituem matéria tributável em Contribuição Industrial, e não em Imposto de Mais-Valias, não padecendo a liquidação de qualquer ilegalidade.

Em face do exposto, o duto acórdão de que se recorre violou os artigos 1.º, 2.º e 25.º todos do Código da Contribuição Industrial» (sic.) (Observe-se que o recorrente, no n.º 10.º das conclusões, com o emprego da palavra «contenção», deve querer referir-se a «construção»).

A impugnante contra-alegou, pugnado pelo bem fundado do acórdão recorrido.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, visto que, por um lado, vem assente, em matéria de facto, que a impugnante, embora tenha adquirido os imóveis para revenda, mudou de ideias e passou a destiná-los a rendimento ou fruição, e, por outro, que nada obstava a que a impugnante mudasse a afectação dos prédios, antes pelo contrário a própria lei a configurar um caso em que a tributação a título de imposto de mais-valias ou de contribuição industrial pode não depender do próprio acto de aquisição e das intencões existentes no momento em que ela ocorreu, mas antes do comportamento futuro do adquirente - o caso, sustenta, da presunção *juris et de jure* subjacente ao § 1.º do art.º 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias.

Colhidos os vistos dos Adjuntos, cumpre decidir.

II - Flui do exposto que a única questão a decidir a de saber se os prédios acima aludidos, que foram incluídos na contabilidade da sociedade ora recorrida como bens do activo immobilizado, revestem de facto essa natureza ou se devem antes ser qualificados como bens do activo permutável da sociedade.

Desta qualificação depende a tributação em imposto de Mais-Valias ou em contribuição industrial.

Com efeito, o art.º 25.º do Código da Contribuição Industrial preceitua que não contam para a determinação do lucro tributável: a) As mais-valias e as menos-valias.

Por sua vez, o 1.º do mesmo artigo dispõe o seguinte:

«Para efeitos deste Código, só se consideram, respectivamente, mais valias e menos-valias os proveitos ou ganhos realizados e as perdas sofridas mediante

transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, em elementos do activo immobilizado ou em bens ou valores mantidos como reserva ou fruição».

Assim, face a estes preceitos, não sofre qualquer dúvida que, na 1.º daquelas hipóteses, os ganhos obtidos com a sua alienação estavam sujeitos a imposto de Mais-Valias; na segunda, porém, tais ganhos eram tributáveis em contribuição industrial.

Este, pois, o *thema decidendum*. Vejamos.

III - O acórdão recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto, que este STA não pode questionar, em face do disposto no art.º 21.º, n.º 4, do ETAF, aprovado pelo DL n.º 129/84, de 27 de Abril:

- a) Nos termos dos seus estatutos, a impugnante exerce as actividades enumeradas a fls. 13 e dentro destas tem vindo a exercer a actividade de compradora de prédios para revenda;
- b) O capital social da impugnante de 200 000 000\$00 que se divide em 200 000 acções de 1000\$00 cada uma (fls. 14 e 15) das quais a Companhia de Seguros Império, EP possuía 193 250 (fls. 21);
- c) Esta seguradora Presidente do Conselho de Administração da impugnante (fls. 17 e 18);
- d) E define as orientações de gestão da impugnante nomeadamente quanto constituição, transformação e destino do parque imobiliário da mesma impugnante;
- e) A impugnante apresentou em tempo as dec. mod. 2 de contribuição industrial acompanhadas dos documentos e elementos complementares e as declarações de imposto de mais-valias referentes aos exercícios de 1979, 1980 e 1981 (fls. 22 a 32);
- f) Em Maio de 1984 foi a impugnante notificada para pagar a contribuição industrial e juros compensatórios constantes de fls. 33, 34 e 35;
- g) Em Setembro de 1984 foi avisada nos termos de fls. 36 de que em Outubro de 1984 estaria a pagamento a 1.ª prestação;
- h) Em Novembro de 1984 recebeu a notificação de fls. 37 nos termos da qual a contribuição industrial de 1979 era alterada nada tendo a pagar face dedução nos termos do art.º 89.º do C.C.I. na importância de 2 058 065\$00;
- i) A Administração Fiscal adicionou, no exercício de 1979 o lucro da venda do terreno da Costa da Caparica no montante de 14 857 137\$00 e, no exercício de 1981, o lucro da venda da obra da Avenida da Liberdade, 144 a 156, no montante de 47 093 780\$00;
- j) Em 23.6.1972 a impugnante comprou, por 15 050 000\$00, um terreno para construção resultante da demolição dos n.ºs 146, 148 e 150 a 158 na Avenida da Liberdade com isenção de sisa por o destinar a revenda (fls. 38 a 44) a qual veio a ser paga conforme consta de fls. 45;
- l) Em 10.11.72 e 15.12.72 a impugnante comprou 3/7 e 4/7, respectivamente, do prédio contíguo com o n.º 144 pelos preços, respectivamente de 2 500 000\$00 e 5 450 000\$00 (fls. 46 a 58);
- m) No acto da escritura pagou a sisa dos 3/7 (fls. 59) tendo vindo a pagar, em 14.1.75, a sisa referente aos 4/7 (fls. 60);
- n) Este prédio foi objecto de ocupação por mais de 50 pessoas (fls. 61 e 62);
- o) As licenças de demolição e construção para estes imóveis foram emitidas em 31.8.1979 (fls. 64 a 66), destinando-se a construção e arrendamento comercial;

- p) A Companhia de Seguros Império, única accionista da ISU - Estabelecimento de Saúde e Assistência, S.A.R.L. (fls. 69) vinha procurando dotar esta sua associada com uma nova unidade hospitalar para valer como clínica aberta ao público em geral e em apoio ao lançamento do Seguro Saúde Império;
- q) Em 30.12.1981 a impugnante celebrou a escritura de permuta de fls. 72 e ss. pela qual permutou o imóvel referido por um prédio em construção situado na freguesia de Santa Maria de Belém;
- r) Submeteu a impugnante Câmara Municipal de Lisboa um projecto de obras de alteração e ampliação para o qual foi emitida licença de construção em 1.10.1982 (fls. 76 e 77);
- s) Em 16.5.1974 a impugnante comprou para revenda o imóvel identificado na escritura de fls. 79 e ss., situado na Costa da Caparica onde existia um salão de cinema e outras instalações para comércio, pelo que ficou isenta de sisa;
- t) Para fazer valer o seu direito construção teve a impugnante que recorrer aos tribunais (fls. 84 e ss.);
- u) Enquanto o prédio não foi demolido a impugnante participou nas receitas de exploração do cinema tendo recebido em 1975 a quantia de 198 804\$00 conforme consta de fls. 109 a 113;
- v) Relativamente a este prédio a impugnante, dando-lhe outro destino, veio a pagar a sisa em 30.6.78 conforme resulta de fls. 114;
- x) Feita a demolição, a impugnante vendeu este prédio em 1979 apenas com as escavações feitas, a fim de resolver os seus problemas de liquidez;
- z) Após o exame escrita de fls. 130 e ss. a Administração Fiscal corrigiu a matéria colectável nos termos de fls. 119 e ss.».

IV - *Quid juris?*

1 - Não fornece a lei o conceito de «elementos do activo immobilizado», constante do 1º do artº 259 do Código da Contribuição Industrial.

Tem a doutrina considerado que se trata de bens que não são produzidos ou adquiridos com vista sua revenda com o objectivo de obtenção de lucro, mas antes de bens duradouros, que se encontram indisponíveis para venda, por se destinarem produção, a utilização, ou obtenção de rendimentos periódicos ou por se encontrarem em reserva, para serem utilizados ocasionalmente ou vendidos apenas em situações de necessidade de alcançar liquidez. Vide neste sentido Vitor Faveiro, in *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II Vol., pág. 763, Rogério Ferreira, Balanços, pág. 211, e António Cardoso Mota, C.I. Mais-Valias, 2ª edição, pág. 70.

E é este também o sentido que a jurisprudência tem acolhido e que resulta, bem vistas as coisas, do próprio 1º citado, na medida em que o preceito, depois de aludir aos «elementos do activo immobilizado», coloca no mesmo pé os «bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição». O preceito claro no sentido de que se trata de bens duradouros, de bens que não se destinam venda.

Por outro lado, tem a jurisprudência acentuado que a distinção entre bens do activo immobilizado e bens que dele não fazem parte - ou seja, bens permutáveis - não depende de mera operação contabilística, antes resulta da sua natureza, aferida esta em função do seu destino na empresa - cfr. acs. do STA 22.2.1978, in AD nº 198, págs. 774 e segs., de 25.2.1981, in AD nº 238, págs. 1176 e segs., e de 19.2.1986, in *Apêndices* do DR de 22.12.1987, págs. 237 e segs.

2 - Ora, qual foi o destino que a impugnante e ora recorrida deu aos prédios em questão, ou seja, o terreno sito na Avenida da Liberdade em Lisboa e o prédio sito na Costa da Caparica?

Segundo se vê da matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido - que este Supremo Tribunal não pode reapreciar -, a impugnante comprou ambos os prédios com intenção de os revender para obtenção de lucros, pelo que ficou isenta de sisa por essa aquisição.

Entretanto, ainda segundo a matéria de facto fixada pelo dito acórdão, a impugnante mudou de intenção, afectando os prédios a outro destino e pagando a sisa de cuja isenção havia beneficiado.

Assim, a impugnante, em vez de revender o terreno sito na Avenida da Liberdade, decidiu construir nele um edifício para arrendamento e mais tarde decidiu permutá-lo por outro prédio sito em Belém. Quanto ao prédio da Costa da Caparica, semelhantemente se passaram as coisas. Tendo-o comprado para revenda, a impugnante decidiu mais tarde destiná-lo a fonte de rendimento, explorando um cinema que nele existia.

A este propósito, cumpre acentuar que a fixação destes factos estava perfeitamente dentro da competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância. Trata-se de factos da vida da impugnante, de ocorrências concretas da vida real - cfr. Antunes Varela, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 1229, nº 3784, pág. 219 -, que competia ao referido tribunal fixar, de harmonia com o preceituado no artº 419, nº 1, alínea a), do ETAF. De resto, apurar se a contabilização dos prédios como bens do activo immobilizado um mero arranjo contabilístico, com vista obtenção de vantagens fiscais, matéria relativa intenção da administração da empresa, o que constitui matéria de facto, como se acentua no acórdão recorrido - cfr. o mesmo autor, *ibidem*, nº 3787, pág. 307.

Daí que não proceda a alegação do recorrente de que o acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos - cfr. nº 10º das respectivas conclusões.

Ora, ser que o que releva para se apurar a natureza quer do terreno da Avenida da Liberdade quer do prédio da Costa da Caparica - como bens do activo immobilizado ou como bens permutáveis - é, como pretende o recorrente, o destino que a impugnante tencionava dar-lhes quando os adquiriu - isto é, a revenda -, ou é antes o novo destino que a impugnante decidiu a certa altura atribuir-lhes - destino esse que era o que se verificava quando a impugnante decidiu vender os prédios -, como decidiram as instâncias?

Não pode sofrer qualquer dúvida de que a correcta a última alternativa.

Na verdade, como bem se salienta no acórdão recorrido, nada na lei impunha que a impugnante ficasse vinculada *ad aeternum* intenção de revender os prédios, antes impugnante era lícito ajustar a sua estratégia comercial a novas circunstâncias, nomeadamente em face de diferente conjuntura do mercado, dentro dos limites dos seus estatutários.

Por outro lado, a natureza de bens do activo immobilizado independente da existência ou não de lucros resultantes da sua afectação. A colocação dos bens em reserva não geradora potencial de rendimentos, sendo que a empresa pode auferir outros benefícios que não o rendimento. Essa situação pode até ser determinante de prejuízos, pelo menos em certo ou certos períodos. Nada disso impede a qualificação dos bens como bens do activo immobilizado.

O que releva, em suma, o destino que a empresa decide atribuir aos bens, a função económica que eles passam nela a desempenhar. É, aliás, o que resulta do artº 159, nºs 1 e 2, da 4ª Directiva do Conselho das Comunidades Europeias, de 25.7.78, citado no acórdão recorrido.

Ora, como já se referiu, a impugnante decidiu a certa altura mudar o destino dos prédios. Deixou de os destinar a revenda para lhes atribuir outra função, na economia da sua empresa.

Tanto basta para que se deva concluir, como o fizeram as instâncias, que os prédios em questão bem contabilizados foram pela empresa como bens do activo immobilizado, pelo que a liquidação efectuada pela Administração Fiscal foi ilegal.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por delas haver isenção.

Lisboa, 21 de Abril de 1993. - as.) *José Jesus Costa* (Relator) - *Francisco Rodrigues Pardal* - *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. Fui presente, *António Mota Salgado*.

ANOTAÇÃO

1. Uma empresa compra um terreno destinado à revenda e procede à respectiva inscrição no seu activo permutável. Mas as mutáveis circunstâncias da conjuntura económica (a compra foi pouco antes de 1974) faz com que a decisão da venda seja adiada, que seja paga a sisa por ter decorrido o prazo previsto pela lei para que a venda possa ter lugar sem pagamento de sisa e que sejam consideradas outras hipóteses de destino para esse mesmo terreno.

A venda acaba por ter lugar, mas já depois dos imóveis terem passado para o activo immobilizado da empresa. E o STA deu razão à empresa, qualificando como mais-valia o rendimento obtido por essa mesma venda.

2. As questões que este acórdão levanta e resolve na linha de um jurisprudência já definida para estes problemas, são de uma extrema importância. Porque a lei fiscal portuguesa antes da reforma fiscal, depois da reforma fiscal graças ao art. 18 do Estatuto dos Benefícios Fiscais e mesmo agora nos termos do art. 44º do CIRC concede um regime privilegiado às mais-valias.

E porque o STA para resolver esta questão parte do postulado que “direito fiscal importa sobretudo a real configuração das situações de facto” “a realidade económica é a situação de facto” numa linha também já definida em outros acórdãos do mesmo tribunal.

Que tal princípio tenha servido neste caso para fundamentar uma solução favorável para o contribuinte pouco interessa: o mais importante é a expressa assunção deste cânone interpretativo por parte do STA: ele representa um princípio a ter em conta sempre que tratamos da interpretação da lei fiscal. Mas afirmado de forma tão peremptória pode levar-nos (e em muitos casos tem levado) longe demais.

Neste caso ele pode ser invocado um vez que estamos na zona marcada por algum grau de indeterminação da relação entre os registos e os princípios contabilísticos e a determinação do lucro tributável, ainda no domínio da Contribuição Industrial. Trata-se de obter uma solução de acordo com os são princípios da contabilidade para onde o CCI expressamente remetia para que procedesse à determinação do lucro tributável.

3. Mas vejamos a zona em que se insere o problema: uma empresa que tem como actividade principal a compra e venda de imóveis, conserva alguns no seu património. Porque opções comerciais legítimas levaram a essa solução.

Será que a nova qualificação contabilística tem relevância fiscal?

A solução deste problema poderia passar pelo análise da relevância fiscal do balanço comercial, pela aceitação dos princípios contabilísticos pela lei fiscal e pela natureza declarativa, do ponto de vista fiscal, dos registos contabilísticos. Mas propomo-nos abordá-la sob outro ângulo: o que está latente no acórdão é uma distinção entre os comportamentos da empresa que por terem uma estrita justificação empresarial devem ser aceites pela Administração fiscal e os comportamentos que por terem como objectivo apenas a redução da carga fiscal não devem por esta ser aceites: ou seja as manipulações contabilísticas que se destinam apenas a reduzir o lucro tributável.

4. Para resolver esta questão o Plano Oficial de Contabilidade resolveu introduzir entre nós o “princípio da prevalência da substância sobre a forma”. Mas da possibilidade da introdução deste princípio, proveniente do direito norte-americano⁽¹⁾. Mas o seu alcance fiscal e mesmo a sua possibilidade de integração num ordenamento jurídico como o nosso, surge como inteiramente duvidosa.

Por não ter sido objecto de qualquer expressa decisão do legislador fiscal.

Mas de modo menos formal, o que está patente na análise deste caso é a já citada distinção entre comportamentos empresariais com fins exclusivamente empresariais - a empresa deixa o terreno por vender porque a conjuntura o aconselha, a empresa muda a sua estratégia de actuação ou dirige-se a novos ramos de negócio - e os comportamentos destinados exclusiva ou primordialmente a conseguirem uma menor carga fiscal através do

⁽¹⁾ Que nos diz que se a informação serve para representar fielmente as transacções e outros acontecimentos que se destinam a representar é necessário que esta seja apresentada sempre de acordo com a sua substância e realidade económica e não com a sua forma jurídica. ALEXANDER / BRITON, *Financial Reporting* 3ª ed. (London 1993) 159. BLAKE, *Accounting Standards* 3ª ed. (London 1991) 21. Mas num sistema jurídico continental, mais flexível e com um grau mais elevado de abstracção este seu das formas indevidas surge sob a designação de abuso de direito

uso não abusivo porque nada na lei portuguesa o impede em termos gerais ⁽²⁾, mas contra legem de formas jurídicas: a empresa coloca o imóvel no activo imobilizado, para transformar a natureza do ganho a ser obtido com a sua alienação.

Ou seja uma distinção de base entre a actuação com base em *bona fide commercial reasons* ⁽³⁾ e comportamentos exclusivamente destinados a reduzir a carga fiscal.

A mesma ideia que a jurisprudência francesa tem desenvolvido com uma distinção entre a gestão normal e gestão anormal, que permite em nome do realismo do Direito Fiscal utilizar o conceito de abuso de direito para certos comportamentos considerados como fazendo parte de uma gestão anormal ⁽⁴⁾.

E poderão ser considerados como integrando uma gestão anormal movimentos contabilísticos que violando as disposições legais sobre a sua ordenação funcional, venham adoptar soluções que não encontram justificação no comportamento recomendado pelos princípios contabilísticos. Quando no caso presente tudo indicava que é de um comportamento claramente ditado pelas circunstâncias que resulta - como resultado acessório - uma vantagem fiscal para o contribuinte.

Um tratamento mais genérico destas questões implicaria a introdução no nosso ordenamento jurídico de uma norma sobre o abuso de direito no Direito Fiscal ⁽⁵⁾.

Para definir mais claramente os comportamentos relevantes e irrelevantes do ponto de vista da quantificação dos factos tributáveis.

J. L. SALDANHA SANCHES

⁽²⁾ Tal como é inteiramente normal que a empresa mude o seu comportamento para obter uma benefício fiscal. É precisamente isso que pretende obter a lei que o concede. O que tornava particularmente praticável a extinção como efeitos retroactivos de parte do art. 18º do EBF que figurava na proposta inicial do OGE/94. Situação em que o legislador vinha penalizar o que antes tinha estimulado.

⁽³⁾ Sobre este tipo de comportamentos ver AVERY-JONES, *Nothing either Good or Bad, but thinking make it so - the Mental Element in Anti-Avoidance Legislation*, British Tax Review nº 1 (1983) 18-19.

⁽⁴⁾ DAVID/FOUQUET/LATOURNERIE/PLAGNET, *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale* (Paris 1988) 83-94.

⁽⁵⁾ Este tema foi recentemente objecto de um estudo na perspectiva do direito comparado. DAVID, *L'Abus de Droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni*, RDFSF LII, nº 2 (1993) 220-256. A utilização do conceito implicaria aceitação plena do princípio da interpretação teleológica. Sobre isto v. URBAS, *Die Betrachtungsweise im Steuerrecht* (Frankfurt am Main 1987) em especial na sua análise da relações de domínio económico sobre os bens e oposição entre as perspectivas de Direito Civil e de Direito fiscal ou Comercial 230-245.