

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

JOSÉ VIEIRA DOS REIS:
A CONTABILIZAÇÃO DO TRESPASSE

CARLOS LOUREIRO – MANUELA DURO
TEIXEIRA:
HARMONIZAÇÃO
A NÍVEL COMUNITÁRIO

ANTÓNIO GUERREIRO:
A SUCESSÃO DE REGIMES LEGAIS NO
DIREITO DAS CONTRA-ORDENAÇÕES

MARIA EDUARDA AZEVEDO:
A CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM

NOVEMBRO 91
ANO 3
MENSAL
1000\$00

36

3 José Vieira dos Reis
A contabilização do trespassse

9 Carlos Loureiro - Manuela Duro Teixeira
Harmonização a nível comunitário

18 António Guerreiro
A sucessão de regimes legais no direito das contra-ordenações

29 Maria Eduarda Azevedo
A convenção de arbitragem

33 Jurisprudência
■ O contencioso do imposto do selo

39 Decisões Administrativas
■ Selo – Alterações do Decreto-Lei n.º 223/91
■ Selo de recibo
■ Selo – Operações bancárias
■ Selo – Divisão de quota
■ Sisa – Empreendimentos de utilidade turística
■ IRS – Retenção na actividade piscatória
■ IRS – Contabilidades agrícolas
■ IVA – Diferimento da exigibilidade do IVA respeitante a acções de formação subsidiadas pelo FSE
■ IVA – Alterações ao Código do IVA e legislação complementar
■ IVA – Liquidações officinas
■ Amnistia dos juros compensatórios

53 Calendário Fiscal

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

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

■ 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: Edifisco, Lda., R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa. Telef.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45.
■ 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: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa ■ Telefones: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45 (Ana Gaivotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

O Contencioso do Imposto do Selo

Acórdão de 15 de Maio de 1991
Processo n.º 13374

Assunto: Imposto do Selo. Liquidação. Impugnação contenciosa. Competência dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância.

Sumário: 1. O artigo 251.º do Regulamento do Imposto do Selo foi revogado pelo artigo 121.º/1 do ETAF e substituído pelo artigo 62.º/1/a) deste diploma.

2. Assim, compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer, em primeiro grau de jurisdição, do recurso contencioso (impugnação) de uma liquidação de imposto do selo feita pelos serviços de uma câmara municipal.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso Tributário
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 13 374

Recorrente: Rodrigues & Silva, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública

Relator: Juiz-Conselheiro Castro Martins

Acordam em conferência na secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Rodrigues & Silva, Lda., com sede em Braga, impugnou em 25/10/88 perante o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga as liquidações de imposto do selo do artigo 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo sobre os valores por que, em hasta pública organizada pela Câmara Municipal de Braga em 28/9/88, licitara vitoriosamente alguns lotes de terreno.

Alegou, em síntese, que a propriedade só se transmitiria com a celebração da escritura e que o imposto do

selo a liquidar era o do artigo 50.º da referida tabela, concluindo por pedir a anulação daquelas liquidações.

O Mtm. Juiz, por despacho de 8/5/90, a fls. 66, absteve-se de conhecer do mérito da impugnação por julgar o tribunal incompetente em razão da matéria.

De tal decisão sobe, *per saltum*, este recurso, interposto pela impugnante, que assim concluiu a sua alegação:

a) O artigo 251.º do Regulamento do Imposto do Selo (RIS), disposição especial que regulava o processo (através da via hierárquica) de impugnação (em sentido genérico) das liquidações do imposto do selo, foi revogado pelo ETAF, que no n.º 1 do artigo 121.º revogou as disposições especiais sobre matérias objecto desse diploma e no artigo 62.º/1/a) atribuiu aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância competência para apreciar a impugnação daquelas liquidações.

b) A decisão recorrida, julgando aplicável o artigo 215.º do RIS ao processo de apreciação da validade do acto de liquidação de uma receita fiscal praticado na vigência do ETAF, violou, pois, os artigos 62.º/1/a) e 121.º/1 deste diploma, pelo que deve ser revogada.

Não houve contra-alegação.

O magistrado do Ministério Público junto desta STA emitiu parecer favorável à posição da recorrente, concluindo que o conhecimento do recurso da liquidação do imposto do selo compete, pelo menos desde o ETAF, aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância («pelo menos, pois há quem entenda que o contencioso privativo do imposto do selo já tinha sido revogado pelo CPCI — cfr. R. Pardal e R. Carvalho, *CPCI Anotado*, 2.ª ed., p. 80).

Colhidos os vistos legais, vêm os autos à conferência para julgamento.

2. A decisão recorrida fundamenta-se em que «o imposto do selo tem um contencioso próprio, previsto nos artigos 251.º a 257.º-A do RIS e não abrangido pelo CPCI, que no artigo 1.º ressalva o estabelecido em leis especiais».

Efectivamente, os artigos 251.º e segs. do RIS, aprovados pelo Decreto n.º 12 700, de 20/11/26, consagraram um regime especial de recurso «das decisões e actos dos chefes das repartições de finanças e de quaisquer outras autoridades fiscais ou administrativas, bem como dos notários, sobre a liquidação do imposto do selo», segundo o qual estes actos ficavam sujeitos a recurso hierárquico necessário para o Governo (ou, em certos casos, para o ministro das Finanças), sendo certo que, como decorria da LOSTA, a decisão final de tal recurso não era impugnável perante os antecessores dos actuais tribunais Tributários de 1.ª Instância.

Todavia, o ETAF, em vigor desde 1/1/85, dispõe, no seu artigo 62.º/1/a), que «compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância conhecer dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais».

A amplitude desta fórmula abarcará, assim, além de outros, os actos de liquidação de todas as receitas tributárias estaduais [não aduaneiras, visto o disposto logo no n.º 3 desse artigo e no subsequente artigo 68.º/1/a] — conceito em que se inclui, obviamente, o imposto do selo —, qualquer que seja a entidade liquidadora, salvo restrição resultante de ressalva contida nesse diploma ou constante de lei especial anterior que deva considerar-se não revogada por este novo regime geral.

Na verdade, determina o artigo 7.º/3 do C. Civil que a lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador.

admirar que não se considerassem revogadas as disposições do RIS, até à Constituição de 1976.

2. Como se sabe, o art.º 268.º, n.º 4 CRP (versão actual) garante aos interessados direito de acção judicial com fundamento em ilegalidade contra quaisquer actos administrativos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos. Na decorrência do preceito constitucional, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais veio, só em 1984, substituir um modelo em que a Administração tinha funções de primeira instância de recurso e funções auxiliares na administração da justiça.

É escusado repetir que os princípios constitucionais obrigam não só o legislador ordinário como os tribunais (art.º 207.º CRP) que têm de verificar a constitucionalidade da lei ordinária.

Já num plano de política tributária, as preocupações manifestadas pela teoria da escolha pública e em particular pela teoria da tributação óptima, relacionadas com o aumento da carga tributária, preconizam a redução da pressão fiscal⁶ e conjugadas com considerações de capacidade contributiva impõem também a necessidade de controlar juridicamente a actividade da administração fiscal⁷.

Cabe agora fazer uma referência ao novo Código de Processo Tributário (que entrou em vigor a 1 de Julho, datando o acórdão em causa de 15 de Maio), o qual inclui o direito de impugnação entre as garantias dos contribuintes [art.º 19.º, c)]. Esse direito inclui-se no núcleo de garantias comum, segundo nos parece, a todos os impostos⁸ e compreende os actos de fixação de valores patrimoniais [art.º 23.º, d)

CPT]. O art.º 118.º do CPT corrobora, no seu n.º 1, o preceito constitucional-supra referido (art.º 268.º, n.º 4)⁹; e o n.º 2, a) inclui no âmbito do processo judicial tributário, a impugnação dos actos tributários, incluindo o indeferimento das reclamações gratuitas: o que não estava previsto pelo Regulamento do Imposto do Selo, como dissemos. Nem tão expressamente pelo CPCI, se bem que isso decorresse dos fundamentos da impugnação. O art.º 120.º CTP na alínea a) inclui, entre os fundamentos da impugnação, as ilegalidades derivadas de errónea qualificação dos factos tributários.

3. Se atentarmos no regime de outras ordens jurídicas, em Inglaterra, por exemplo, o julgamento em primeiro grau das questões fiscais, incluindo as respeitantes aos «stamp duties», são da competência de comissões mas o recurso de questões de direito cabe a um tribunal comum — o «High Court»¹⁰. Em França, as questões ligadas ao imposto de selo cabem também a tribunais comuns, mas o mesmo não acontece quanto aos impostos directos e impostos sobre as transacções em que são competentes os tribunais administrativos. Na Alemanha há uma categoria de tribunais com competência para as questões tributárias¹¹. Em Itália é também garantida acção judicial nos casos de impugnação da liquidação do imposto do selo, para os tribunais comuns¹².

4. Mas afinal qual a natureza jurídica deste imposto do selo? Convém desde já distinguir entre os valores selados e o imposto do selo, uma vez que os valores selados constituem meio pagamento deste e de outros impostos, de taxas

e de preços devidos ao Estado e por outro lado o imposto do selo é cobrado por outros meios para além da inutilização de valores selados (V. art.º 2.º RIS).

O imposto do selo pode ser incluído conjuntamente com os impostos sobre o consumo, entre os impostos indirectos mas incide em muitos casos sobre a riqueza¹³. No entanto, não encontramos qualquer norma geral de incidência do imposto do selo, limitando-se o regulamento a remeter para a Tabela Geral do Imposto do Selo. E como objecto do imposto encontramos os documentos, livros, papéis, actos e produtos. Ou seja, a matéria colectável é diversa, mesmo que se tente encontrar como linha condutora, a circulação de riqueza, de bens e de valores. Além do mais, a referida Tabela prevê casos de inutilização de valores selados, que correspondem juridicamente a uma taxa¹⁴. Com efeito, se nalguns destes casos estamos perante um imposto (por ex., a compra e venda ou cessão onerosa de bens móveis ou imóveis, ou as arrematações de direitos mobiliários de qualquer natureza, e dos direitos imobiliários em algumas circunstâncias), noutros casos o pagamento do «imposto» constitui forma de pagamento de uma taxa por serviços prestados pelo Estado¹⁵. É o que acontece no caso dos documentos emanados das Alfândegas, dos diplomas, das licenças: e em muitos casos a importância final corresponde a um acréscimo em relação ao valor dos serviços prestados, sendo pois cobrado simultaneamente um imposto.

Um dos corolários jurídicos imediatos da distinção entre imposto e taxa é o facto de a Constituição de 1976 não sujeitar as taxas ao princípio da legalidade, ao contrário do que

acontecía com a Constituição de 1933¹⁶. Neste caso, as situações duvidosas ou de fronteira não permitem salvaguardar os direitos e interesses dos contribuintes.

5. A diversidade da matéria colectável e a natureza jurídica não uniforme do instituto do selo conduziram parte da doutrina a caracterizá-lo como um imposto dotado de múltiplos e contrastantes aspectos¹⁷. Outros autores consideraram tratar-se de impostos diferentes com um modo de cobrança comum. A maioria da doutrina tradicional defendeu que o imposto do selo não se distingue de outros impostos por um carácter intrínseco e substancial, mas tão-somente pela forma de cobrança¹⁸. E consideravam que o «instituto do selo», em algumas das suas manifestações, se reconduzia à figura da taxa. A solução encontrada foi pois a de reduzir o instituto do selo a um sistema puramente técnico para a cobrança dos impostos.

No entanto, D'Amati, entre outros, considerando que as relações jurídicas resultantes da aplicação do instituto do selo coincidem com as delimitações do sistema tributário: imposto ou taxas, sendo necessário definir a estrutura do instituto do selo. Para D'Amati, o conceito originário do selo é relativamente simples: do ponto de vista jurídico seriam importantes a característica de autoliquidação, o imposto a pagar e o facto de essa transferência determinar a liberação do devedor da obrigação que lhe incumbe¹⁹. Com efeito, uma vez que os momentos através dos quais se desenvolve o instituto do selo são constituídos pelo complexo de operações lógicas de autoliquidação em que contribuinte determina o montante da

prestação devida e pelo complexo das operações técnicas e jurídicas mediante as quais ele paga ao Estado a soma devida a título de prestação tributária, seria impossível reconduzir o imposto do selo a um instrumento para a cobrança dos impostos²⁰.

O selo é portanto um instituto financeiro geral que reproduz em si os diversos momentos da dinâmica tributária.

6. Este raciocínio aparentemente formal permitiria justificar — em geral — a existência de um imposto que não se adequa aos nossos preceitos constitucionais.

O imposto do selo não corresponde nem às concepções de equidade de um sistema fiscal — que de acordo com as concepções pioneiras de Neumark (1947) e Simons (1938, 1950) exigiriam um imposto sobre o rendimento com uma base compreensiva²¹, nem às concepções da tributação óptima — e de eficiência económica —²² que se tornaram objecto do trabalho teórico da tributação nos anos 70.

E nem corresponde, como se disse, à concepção da nossa Constituição, ainda que nesta encontremos mesmo após as revisões ocorridas, uma concepção própria. O imposto sobre o rendimento pessoal está relacionado com problemas de equidade que os impostos reais, porque ligados antes a certos rendimentos, podem ignorar²³: por isso, o imposto sobre o rendimento pessoal será único e progressivo²⁴. Por último, o imposto do selo também não se enquadra nos requisitos de desenvolvimento económico e de justiça social da tributação do consumo (art.º 7.º CRP).

Ana Paula Dourado

¹ Cf. arts.º 251.º a 253.º RIS e Acórdão, folha 3.

² Nesse sentido, R. de Carvalho e R. Pardal, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*, Coimbra, 1969, pp.74 e 75.

³ *Idem*, pp. 75 a 80.

⁴ *Ibidem*, pp. 82 e 83.

⁵ J. L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987, pp. 17 e 23.

⁶ A. L. Sousa Franco, pp. 602 e 603; e J. L. Saldanha Sanches, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1991, pp. 16, 19 e 20, a propósito da Reforma Fiscal.

⁷ J. L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, cit., p. 74.

⁸ Cf. Silvério Mateus, António Guerreiro, *Código de Processo Tributário Comentado*, p. 49.

⁹ *Idem*, p. 150.

¹⁰ F.R. Davies, *Introduction to Revenue Law*, Londres, 1980, p. 326.

¹¹ V. J. L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, cit., pp.12 a 17 e bibliografia aí citada.

¹² D'Amati, *L'Imposta di Bollo*, Torino, 1962, pp. 303 e 304; Giuseppe Giuliani, *Raccolta di Legislazione, Norme Amministrative e Giurisprudenza, Manuale del Bollo*, Varese, 1975, pp. 177 a 181.

¹³ Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1984, p. 54.

¹⁴ Nos termos da Tabela Geral do Imposto do Selo, são tributáveis, e sem pretender uma enumeração exaustiva, a abertura de crédito, os documentos de receita das alfândegas, anúncios e cartazes, apólices de seguros, arrendamentos ou consignações de rendimentos, cheques, letras, livranças e outros escritos comerciais, autorizações de importação de produtos derivados do petróleo, actos e termos judiciais, bilhetes de acesso a salas de jogo de fortuna ou de azar, bilhetes de lotaria, calendários anunciadores, compra e venda ou cessão onerosa de bens móveis ou imóveis, por auto ou termo judicial, por escrito particular ou por escritura ou instrumento notarial, arrematações de produtos, géneros e de bens e direitos mobiliários de qualquer natureza, e imobiliários em tribunais, repartições, júzoes, estabelecimentos e casas particu-

lares, com exclusão das efectuadas nas bolsas de fundos e de mercadorias, convenções antenupciais, diplomas ou cartas de habilitações literárias ou científicas, facturas, etc.

¹⁵ Neste sentido, Soares Martinez, cit., p. 553.

¹⁶ Soares Martinez, cit., p. 36; Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, p. 488.

¹⁷ V. D'Amati, cit., p.3.

¹⁸ Neste sentido, Viti de Marco, Flora,

Zanobini, del Vecchio, Blumenstein, Neumark, entre outros, citados por D'Amati, cit., p.4. nota 2.

¹⁹ D'Amati, cit., pp. 28 a 30.

²⁰ Idem.

²¹ Richard Musgrave, *A Brief History of Fiscal Doctrine*, Handbook of Public Economics, Nova Iorque, 1985, vol I, p. 22. A propósito da nossa reforma fiscal e do conceito do rendimento como «acréscimo patrimonial», v. J. L. Saldanha Sanches, *Princípios Estruturantes da Re-*

forma Fiscal, cit., pp. 37 a 42, e P. Pitta e Cunha, *A Unicidade do Imposto no Cerne da Reforma Fiscal*, Fisco n.º 4, Janeiro de 1989, p. 40.

²² Richard Musgrave, cit., pp 28 ss.

²³ J. L. Saldanha Sanches, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, cit., p.29.

²⁴ V. P. Pitta e Cunha, *A Reforma Fiscal*, Lisboa, 1989, p. 170, a este propósito e contra a existência de taxas liberatórias.