

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

TRIBUTAÇÃO DO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO 3

CARLOS BERNARDES: DUPLA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS
E DIVIDENDOS NO PLANO INTERNACIONAL

VIRGÍLIO T. AFONSO: AS OPORTUNIDADES DO PLANEAMENTO FISCAL

MARIA LEONOR TORRES: O ESTABELECIMENTO
DE ESTRANGEIROS EM PORTUGAL

.....

J. L. SALDANHA SANCHES: O VALOR JURÍDICO E FISCAL
DO DOCUMENTO ELECTRONICO

L. VASCONCELOS ABREU: A CONFISCATORIEDADE TRIBUTARIA
NO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO PESSOAL

MAIO 91
ANO 3
MENSAL
1000\$00

31

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

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: 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.

Poderes de cognição do juiz tributário

Recurso n.º 11910

Recorrente:

Valente Marques & C.ª, Lda.

Recorrido:

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Relator:

Exmo. Cons. Dr. Ernâni Figueiredo

Assunto: Contribuição Industrial. Determinação do lucro tributável. Mudança de regime tributário dos contribuintes do grupo A para o Grupo B. Discricionariedade técnica. Delegação de poderes. Fundamentação.

Sumário: 1. No domínio da aplicação dos §§ 4.º e 5.º do artigo 54.º do Código da Contribuição Industrial, ao tribunal está cometida a tarefa de concretizar, no domínio do possível, o controlo da justificação que haja servido à Administração para mudar o método da tributação.

2. Aquela pressuposta impossibilidade de o tribunal chegar ao conhecimento ocorre normalmente na zona da chamada «discricionariedade técnica», que o tribunal controla até que para tal se considere tecnicamente apto ou apetrechado.

3. É suficiente a delegação de poderes do Director-Geral das CI feita por remissão para os poderes da sua competência legal.

4. Não há falta de fundamentação na proposta a que se refere o § 4.º do artigo 54.º aludido quando se revelam suficientemente os motivos de facto e de direito que serviram à proposição da mudança de regime tributário.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Contencioso Tributário Geral

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Valente Marques & C.ª Lda., inconformada com o despacho do secretário de Estado para os Assuntos Fiscais (SEPAF) de 23 de Fevereiro de 1988, que autorizou que a fixação do seu lucro tributável relativo ao exercício de 1985 se fizesse ao abrigo das regras do sistema do grupo B da contribuição industrial, veio do mesmo recorrer, concluindo as alegações a sustentar:

— Que, na sua qualidade de contribuinte do grupo A, tinha o direito subjectivo de ser tributada pelo sistema respectivo sobre os lucros efectivamente obtidos e determinados pela sua contabilidade, pois possuía esta legalmente organizada, o que não foi posto em dúvida quanto a méritos e acerto técnico pelos inspectores que a verificaram;

— Relativamente àquele exercício, determinou o lucro tributável, encontrando prejuízo que declarou no dec. mod. 2;

— Não obstante não se verificar nem a falta, nem a insuficiência das declarações, procedeu um inspector da IGF ao exame da escrita, o qual, não tendo posto em causa os seus métodos contabilísticos, propôs a mudança de tributação, o que foi feito a pretexto de, presumidamente, terem sido feitas vendas de café torrado e cimento não contabilizadas,

nos quantitativos, respectivamente, de 19 593 690\$00 e 664 189\$00;

— Aquelas presunções não correspondiam à realidade e deveram-se à falta da necessária averiguação dos factos e respectivas provas que se seriam patenteadas e constituídas pelos 12 480 kg de café torrado e em cru estanciado nas instalações, que constituíam perdas do exercício, o que acontecia, igualmente, com o cimento, dado o condicionalismo da respectiva comercialização;

— Mesmo que as referidas presunções pudessem relevar, não eram motivo para a mudança registada porque foram apuradas a partir da contabilidade, pela qual se poderia determinar a matéria colectável pelo grupo A;

Tal proposta seria por isso inválida e também porque é inválido o despacho de delegação de funções do director-geral das Contribuições e Impostos (DGCI) por não explicitação das matérias delegadas, sendo que inválido também é, por vício de incompetência, o despacho de concordância da pretensa entidade delegada, assim como, outrossim, inválida, por não fundamentada;

— O que tornaria, por sua vez, ilegal o despacho recorrido que se baseou nos fundamentos de tal proposta, tudo porque foram infringidas as normas dos artigos 6.º, n.º 1, 7.º, 54.º e §§ 1.º e 4.º e 114.º, § único do C. C. Industrial e princípios gerais atinentes.

Na sua alegação, a autoridade recorrida quanto à violação da lei de fundo, por remissão para a resposta, procurou demonstrar a impossibilidade do controlo do lucro tributável através da contabilidade da recorrente (R) e quanto ao vício de forma sustenta a regularidade da delegação de poderes usada na proposta que fundou o acto recorrido, a desnecessidade de menção expressa da mesma e da sua publicação e a correcta fundamentação da dita proposta.

O EPG Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento por estar o acto recorrido fundamentado por remissão para as propostas que o

antecederam, sendo que a do subdirector-geral não enferma de incompetência, e, relativamente ao fundo, terem sido aduzidos fundamentos para a mudança, não sendo os mesmos discutíveis por insinducáveis face à discricionariedade técnica da matéria.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos dados como provados:

1. A «R», contribuinte do grupo A da contribuição industrial, apresentou, relativamente ao exercício de 1985, a declaração modelo 2 (a fls. 78 a 85);

2. Na sequência do exame à escrita levado a efeito pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF) relativo ao ano de 1984 foi também examinada a relativa ao exercício de 1985 do mesmo referido contribuinte, em cujo relatório se propôs a sua tributação pelo sistema do grupo B da contribuição industrial «ao abrigo do § único do artigo 114.º do CCI, conforme mapa de apuramento de fls. 13» (do mesmo relatório a fls. 56/75 do proc. inst.);

3. Do referido relatório decorrem as seguintes verificações, que serviram de fundamento à referida proposta: omissão de vendas de café torrado na escrita contabilística do montante de 19 593 690\$00, omissão de vendas de cimento na escrita do montante de 664 189\$20 e valores indevidamente contabilizados em 1985, sendo certo pertencerem ao exercício anterior de 1984, de compras de café de 20 698 410\$00 e 594 000\$00 e vendas de café de 1 904 340\$00 (fls. 4 a 8);

4. Aquelas referidas diferenças na quantidade de café torrado vendido, encontradas entre a quantidade determinada segundo cálculos efectuados, acrescida de quantidade desviada por um vendedor, e a resultante da contabilidade, seriam da ordem dos 19 209,5 kg, e a encontrada na comercialização de cimento da ordem dos 1382 sacos;

5. Com parecer do chefe do Núcleo de Fiscalização de Empresas da res-

pectiva direcção, foi pelo director de Finanças Distrital de Aveiro remetida a proposta «à consideração superior» (fls. 54 do p.i.);

6. Na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) a proposta recebe várias confirmações até que o director de Serviços de Fiscalização de Empresas da DGCI, por delegação do director-geral das CI, (fls. 87) despacha: «Concordo com a proposta de tributação segundo o sistema do grupo B. À consideração superior» 87/11/6 (fls. 53);

7. Em 7 de Outubro de 1986 foi proferido pelo director-geral das CI um despacho do seguinte teor: «ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 83.º do Decreto Regulamentar n.º 42/83, de 20 de Maio, delego no subdirector-geral lic. Amável Sílvio da Costa os poderes de competência que a lei me confere» (cf. fls. 144);

8. Pelo secretário de Estado para os Assuntos Fiscais foi proferido o seguinte despacho «Concordo» 88.02.23;

9. Com base neste despacho foi fixado ao «R» o lucro tributável de 24 313 400\$00 pelas regras do sistema do grupo B e relativo ao exercício de 85, do que o mesmo foi notificado por doc. a fls. 27.

Dos vícios alegados, cuja procedência determinaria a mais completa tutela do interesse do «R», logo importa conhecer do que respeita ao uso da faculdade de proceder a exame à escrita daquele, que o mesmo considerou ilegal por dizer possuir contabilidade legalmente organizada e não se verificar nem a falta, nem a insuficiência da declaração modelo 2 apresentada.

Neste campo, determina o §1.º do artigo 54.º do CCI que se procede a exame à escrita «na falta ou insuficiência das declarações», que são as referidas modelo 2, enquanto que o artigo 114.º, na redacção do Decreto-Lei n.º 474/85, de 11 de Novembro,

confere à DGCI a faculdade de examinar as escritas dos contribuintes do grupo A sempre que «o entenda conveniente», na linha, aliás, da anterior redacção, que reconhecia à DGCI o mesmo poder.

Claro se afigura que este último preceito fornece base legal a um exame à escrita do contribuinte, cujo relatório foi remetido e sujeito à apreciação da DGCI (item 6 e 7 do probatório), que é o órgão a quem a lei atribui o poder discricionário de usar da respectiva medida, o que se conforma com as funções que ao mesmo atribui de executar as leis tributárias.

Os pressupostos do procedimento a exame, referidos no § 1.º do artigo 54.º, não serão mais do que enformadores do poder-dever atribuído ao chefe da repartição de finanças relativamente ao acto instrutório referido, não constituindo previsão (limitativa) daquela outra faculdade própria da DGCI.

Por isso, a efectivação do exame é legal, independentemente da verificação (ou não) dos pressupostos, referidos à contabilidade e à declaração modelo 2, que a «R» afirmou não terem ocorrido.

Atentando já contra o teor do referido relatório, cuja proposta serviu ao acto recorrido, a «R» procura demonstrar que não estavam reunidos os pressupostos da mudança de grupo — a impossibilidade de controlar a matéria colectável ou a existência de dúvidas fundadas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade, ambos conotados com o resultado do exame —, sublinhando que este foi precário e desacompanhado de diligências que proporcionariam a averiguação da realidade, que era a de que os números aventados como vendas presumidas não representavam mais do que meras perdas do exercício.

É claro que o que se discreteia é a justificação da impossibilidade referida ou das dúvidas que levaram a Administração a ordenar que a matéria colectável da «R» fosse de novo determinada de acordo com as regras aplicáveis aos contribuintes do grupo B.

O que coloca o problema da revisibilidade do acto recorrido e dos seus limites, liberto embora, atento a que a lei nenhuma restrição formula (o § 5.º do artigo 54.º do CCI aditado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 182/86, de 10 de Julho, somente diz o despacho recorrido judicialmente impugnável, ao contrário de outros preceitos, como o artigo 78.º, que diziam limitar o recurso à preterição das formalidades legais), de peias derivadas do texto legal que em outros casos conduziu a interpretações conformadas com a Constituição (cf. Acórdãos deste tribunal de 18 de Outubro de 1989, rec. 10 632).

Ponderada a queda de barreiras legais, donde há-de extrair-se o devido sentido, conformado que há-de ser com a previsão que garante constitucionalmente o recurso contencioso (268.º, n.º 3, na revisão de 82), e atenta a pressão doutrinal que ao problema concerne (cfr. Saldanha Sanches, «Princípios do Contencioso Tributário», p. 95 e sgs.), há que concluir que, na verdade, ao tribunal está cometida a tarefa de concretizar, no domínio do possível, a justificação que haja servido à Administração para mudar o método da tributação.

O que não significa o total alheamento do critério que via a insindicabilidade judicial situada na área dos «juízos de avaliação segundo critérios técnicos», a que se referia A. Xavier, em «Conceito e Natureza...», p. 380, a zona da chamada «discricionariedade técnica ou imprópria», pois é aí onde normalmente se verifica a ressalvada impossibilidade material de o tribunal chegar ao conhecimento, atenta a sua índole técnica.

Mas, somente esta referida impossibilidade, objecto da cognição judicial quando esta já se voltara para a apreciação da referida actividade administrativa no propósito de a dar ou não como conforme à lei, pode constituir obstáculo ao prosseguimento do controlo jurisdicional, que, entretanto e até aí não se considerou impedido da apreciação só porque as questões a analisar envolviam dados de ordem técnica.

Sem a adopção de uma postura que restrinja maximamente a irrevisibilidade judicial, cai-se forçosamente em tomar como uso de poder discricionário da Administração o exercício de uma actividade que a lei vinculou a pressupostos (desconfiança na escrita para a determinação do lucro) que, embora vagos, terão que ser controlados na medida do possível para que a legalidade saia assegurada.

Depois deste enunciado e revertendo ao alegado pelo «R» ocorre considerar que as invocações feitas não fazem inverter a decisão administrativa; as omissões de vendas e as indevidas contabilizações detectadas na escrita (item 3 do probatório), mesmo que não correspondessem a reais transacções efectuadas, mas tão-só a perdas do exercício, como pretende a «R» sem, contudo, provar o invocado, sempre representariam omissão de escrituração dos respectivos valores no item apropriado, o que traduz infracção ao «princípio da boa informação» a que deve obediência a escrita elaborada segundo os «sãos princípios de contabilidade» — artigo 22.º do CCI.

E tratando-se de omissões de verbas suficientemente avultadas (19 593 690\$00 e 664 189\$20 item 3), há que reconhecer que a escrita deixava de merecer a necessária confiança à Administração, pois impossibilitava o apuramento e o controlo, claro e inequívoco, do lucro tributável.

A consideração é bastante para justificar a mudança de método de tributação, não valendo afirmar-se, como o «R» o faz, que afinal foram os dados colhidos na escrita que vieram a fundar a determinação da matéria colectável pelo sistema do grupo B. É que não se vai esquecer que no dispositivo legal em causa vai envolvida uma certa valoração negativa do comportamento da empresa (cfr. Saldanha Sanches, ob. cit., p. 112), um *quid* sancionatório, que determina a mudança, independentemente de o resultado da determinação do lucro se basear nos elementos da escrita.

Ao pretender a invalidade do acto recorrido, a «R» ainda levou às con-

clusões do alegado a questão da validade do despacho de delegação de poderes cujo teor resulta do item 7, por não terem sido explicitadas as matérias delegadas (a falta de menção da qualidade de delegada por parte da autoridade que proferiu o despacho a que se refere o item 6 não chegou àquela parte do recurso pelo que da mesma se não conhece).

Com efeito, a prescrição legal do artigo 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 48 059, de 23 de Novembro de 1967 determina que os despachos que estabelecem delegações ou subdelegações «deverão especificar as matérias ou poderes nelas abrangidas» e o que aconteceu na espécie em causa foi a delegação no subdirector-geral dos poderes «de competência que a lei me confere» (item 7). A lei, todavia, não deverá ser interpretada com alcance exigente pretendido pelo «R» com indicação da «área ou sector de serviços abrangidos por tal delegação».

É que o objecto da delegação, quando esta é genérica — e que pode sê-lo se depreende da doutrina sobre tal ponto (cfr. Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, I, p. 662) — abrange uma pluralidade ampla de actos, cuja descrição individualizada se tornaria inviável ou excessivamente trabalhosa sem utilidade à vista porque a referência aos poderes incluídos na competência legal daquele delegante é suficiente para a sua determinação por um destinatário normal. Ao director-geral das Contribuições e Impostos compete despachar os assuntos que caibam no âmbito das atribuições da DGCI [artigo 83.º, n.º 1, alínea 9 do «Diário da República» n.º 42/83, de 20 de Maio e a este serviço do Ministério das Finanças está cometida, em geral, a Administração Fiscal do Estado e o que nesta vai implicado no que respeita à liquidação dos impostos (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 45 095, de 29 de Junho de 1963)].

Na espécie em causa, a própria lei comete ao director-geral a elaboração da proposta fundamentada que há-de basear o despacho do SEAF sobre o

assunto em referência (artigo 54.º, § 4.º do CCI).

Assim, as atribuições delegadas são de conhecimento acessível a qualquer interessado e fica satisfeita a razão de ser da exigência legal.

Quanto à também invocada falta de fundamentação da referida proposta, lobriga-se que a mesma adoptou propostas baseadas nas conclusões e verificações do relatório do exame à escrita feito pela IGF (itens 2 a 6 do probatório), no uso da faculdade conferida pela parte final do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Como já se infere do que vai exposto, o teor do referido relatório revela suficientemente os motivos de facto e de direito que serviram à proposta de mudança de regime tributário (não está em causa nesta sede a exactidão das respectivas razões ou a sua pertinência legal), proporcionando ao administrado a escolha consciente entre a aceitação da legalidade do acto e o recurso ao procedimento contencioso, o que este, aliás, veio fazer, mostrando-se perfeitamente senhor dos referidos motivos, tanto assim que contraditou a veracidade dos de facto e argumentou com a sua insuficiência, mesmo que verdadeiros, para mudar o regime.

Não há, pois, que reconhecer falta de fundamentação, nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77.

Não procedem, por conseguinte, as invocações, quer de carácter substancial, quer formal, que a «R» aduziu.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 80 000\$00 e 70%.

Hernâni Figueiredo (Relator); *Domingos Brandão de Pinho*; *Horta do Valle*. Fui presente, *António Mota Salgado*.

ANOTAÇÃO

Entre outras questões, volta-se neste acórdão ao problema dos poderes de cognição do juiz tributário.

Ou, por outro prisma, questiona-se o direito a uma acção judicial com base na lesão de um direito ou interesse legalmente protegido. E relacionado com este problema, questiona-se ainda a necessidade de motivação bastante desses actos.

Tínhamos feito um levantamento do elevado número de acórdãos sobre esta questão nos últimos quinze anos¹.

Neste acórdão coloca-se já o problema abertamente, ou seja, assume-se a «pressão doutrinal»² que existe em torno dos limites e reversibilidade do acto tributário. E refere-se que o art.º 54.º para 5.º CCI nem sequer limita a impugnação à preterição de formalidades legais.

Mas, e ao contrário do que já sucedeu anteriormente³, defende-se ainda a existência de uma zona de discricionariedade técnica. Utiliza-se mesmo, a certa altura, a expressão «poder discricionário»⁴.

Admitindo-se embora, e ao mesmo tempo, que os pressupostos vagos definidos por lei terão de «ser controlados na medida do possível»⁵ para assegurar a legalidade.

Ora, insistimos, cumpre então ao Tribunal verificar se os pressupostos de facto exigidos por lei justificam a actuação da Administração: que decidiu que a matéria colectável fosse determinada de acordo com as regras aplicáveis aos contribuintes do Grupo B. Porque compete ao tribunal controlar o «juízo problemático» da Administração: o recurso a este juízo é legitimado apenas por um comportamento faltoso do contribuinte, e é necessária a sindicância do Tribunal para que a avaliação fiscal não resulte em poderes ilimitados da Administração. Levantam-se, para ambos os órgãos, problemas de interpretação.

Ena verdade, o Tribunal considerava que a omissão dos valores em causa constituem «infracção ao princípio da boa informação» — art.º 22.º CCI. E que a escrita «deixava de merecer a necessária confiança à Administração»⁷.

Portanto, há uma apreciação valorativa do comportamento da empresa: a Administração concretizou a regra legal «sãos princípios de contabilidade», art.º 22.º CCI. A actividade de concretização foi feita, neste caso, também pelo Tribunal.

No entanto, o Tribunal não averiguou se os valores presumidos resultantes do exame à escrita pela Administração eram correctos. Aí permaneceria a tal zona de «poderes discricionários».

Deixando de parte os argumentos doutrinários, pode admitir-se que os tribunais não são os locais mais indicados para a produção de prova relacionada com a quantificação dos actos tributários. O que não significa que se possa concordar com os poderes ilimitados e insindicáveis da Administração nesta matéria.

O novo Código de Processo tributário talvez venha resolver este problema.

A regra é a da liquidação através das declarações dos contribuintes (art.º 76.º). Mas, se houver violação dos deveres de cooperação do contribuinte 0151 na falta ou vício das declarações —, admite-se a tributação por métodos indiciários, quando a lei o preveja, devendo ser especificados os motivos da impossibilidade da quantificação directa e os critérios utilizados na sua determinação (art.º 81.º). A fundamentação dos actos tributários deverá abranger, razões de direito e de facto: desde as regras aplicadas, à qualificação e quantificação dos factos (art.º 8 2.º).

Destes actos pode reclamar-se, com fundamento na sua errónea quantificação, para a comissão de revisão (art.º 84.º, n.º 1).

E esta reclamação antecede obrigatoriamente a impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria colectável por métodos indiciários (art.º 84.º n.º 4).

Pretende-se então que estas comissões de revisão venham a funcionar como filtros pré-judiciais.

E é razoável aceditar que as Comissões funcionarão de facto como locais de clarificação das questões em conflito, e que serão os locais apropriados para a produção da prova: no que diz respeito às referidas questões de quantificação.

Para já no que diz respeito à sua composição, considerando que a composição corporativa das Comissões de revisão não é operacional e não defende os interesses do contribuinte, procurou encontrar-se uma representação mais directa deste: é o contribuinte que nomeia o seu representante (art.º 85.º, n.º1). É ainda prevista a presença de peritos, escolhidos pelas duas partes em presença (art.º 85.º n.º 3).

Na falta de acordo entre os vogais da Comissão, as suas decisões devem ser fundamentadas (art.º 87.º n.º1).

A reclamação para a comissão tem efeito suspensivo até à decisão, e o acto de fixação da matéria colectável só pode ser impugnado juntamente com o acto de liquidação (art.º 89.º, n.º1).

Só então o tribunal, na posse de provas produzidas nas comissões, estará apto a apreciar a «errónea quantificação dos rendimentos» [art.º 120.º, a)], se houver impugnação pelo contribuinte.

E ainda uma alteração muito significativa é a que diz respeito ao ónus da prova: da prova produzida basta o tribunal ter dúvida fundada

sobre a quantificação — e mesmo a existência — do facto tributário para ter o dever de anular o acto.

Talvez com o novo Código de Processo os preceitos da Constituição venham a ser, finalmente, observados.

¹ *Fisco* n.º19

² Folhas 3 do acórdão.

³ Por ex. acórdão da 2ª Secção do STA, de 9/4/81, proc. 1709.

⁴ Folhas 4.

⁵ *Idem*.

⁶ J.L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987, pp. 100 e 101.

⁷ Folhas 4 do acórdão.

Ana Paula Dourado