

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

MANUEL FAUSTINO:
AS ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DO IRS
EM 1992



CELESTE CARDONA:
JUROS PAGOS A NÃO-RESIDENTES
ATRAVÉS DAS ZONAS FRANCAS

JORGE FIGUEIREDO:
OPÇÃO DE COMPRA E SUBSCRIÇÃO
DE ACÇÕES PELOS TRABALHADORES

SUSANA DE BRITO:
INFORMÁTICA ... QUE USO PARA
OS JURISTAS?

ABRIL 93
ANO 5
MENSAL
1200\$00

53

- 2** Nota de Abertura
O novo regime da Zona Off-Shore da Madeira
- 3** Manuel Faustino
As alterações ao Código do IRS em 1992 (II)
- 22** Celeste Cardona
Benefícios fiscais: o regime de tributação de juros pagos a não residentes através de entidades instaladas nas zonas francas
- 30** Jorge Figueiredo
Da tributação dos planos de opção de compra e subscrição de acções pelos trabalhadores. Uma abordagem integrada
- 39** Susana Brasil de Brito
Informática : que uso para os juristas?
- 45** Jurisprudência
■ Tributação da prestação de serviços por uma filial a uma empresa-mãe não-residente
- 57** Orientações Administrativas
■ IRC: recurso hierárquico
■ Nota de apuramento do IRS

FISCO

■ DOCTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ 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 & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), 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 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).

■ GERÊNCIA: José Luís Santos Silva ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes
 ■ 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: Gráfica Europam, Lda. ■ DISTRIBUIÇÃO: Digilivro.
 ■ PROPRIEDADE: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ≡ Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 56517/92 ■ Registo na DGCS n.º 112897
 ■ PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa • Telef: 815 48 51 ... Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1200\$00 ■ Assinatura anual: 12 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

Tributação da prestação de serviços por uma filial a uma empresa-mãe não-residente

Supremo Tribunal Administrativo

Decisões proferidas pela 2.^a Secção (contencioso tributário)

Decisões em pleno, durante o 1.^o trimestre de 1990

Acórdão de 7 de Março de 1990.

Assunto: Pleno da Secção. Contribuição industrial. Prestação de serviços por uma sociedade.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Está sujeita a contribuição industrial, nos termos do artigo 1.^o, § único, do Código da Contribuição Industrial (CCI), a filial em Portugal de uma sociedade estrangeira que exerce a actividade de prestação de serviços.

2 — Existindo facto tributário e fixada a matéria colectável pelo sistema do grupo B da contribuição industrial que não foi atacada, considera-se definitiva, dando lugar a manutenção da contribuição industrial liquidada.

3 — O contribuinte pode, na mesma petição, atacar não só a liquidação do imposto como também sindicar a matéria colectável desde que respeite os prazos e deduza os respectivos fundamentos.

4 — O lucro tributável não é mais que a quantificação, em numerário, do facto tributário.

Recurso n.^o 3511, em que são recorrente a Associated Merchandising Corporation e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Exmo. Conselheiro Dr. Francisco Rodrigues Pardal.

Acordam, em conferência, no pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Associated Merchandising Corporation — AMC, contribuinte n.^o 980 000 165, com sede na Broadway, Nova Iorque, Estados Unidos da América, e filial em Portugal, sita na Rua do Arquitecto Marques da Silva, 285, 2.^o esquerdo, 4100 Porto, veio interpor recurso para o pleno da Secção de Contencioso Tributário, nos termos do artigo 30.^o, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), do Acórdão da Secção de Contencioso Tributário, de 1 de Fevereiro de 1989, que concedeu provimento ao recurso obrigatório, revogando a sentença proferida pelo M.m.^o Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto, 3.^o Juízo, formulando as conclusões seguintes:

a) A recorrente, sociedade de direito americano com delegação em Portugal, não exerce neste país actividade comercial ou industrial em sentido próprio;

b) Com efeito, não compra, vende, troca, transporta, transforma ou produz, limitando-se a funcionar como protectora do mercado português, sendo em contacto, mas sem quaisquer poderes de contratação ou negociação, eventuais compradores estrangeiros indicados pela sede como fabricantes ou produtores portugueses;

c) A ser qualificada como prestadora de serviços, poderia entender-se que a actividade da delegação portuguesa seria susceptível de ser atraída para a base real de incidência da contribuição industrial, por efeito da norma de equiparação contida no § único do artigo 1.^o do CCI;

d) Porém, a delegação não recebe qualquer remuneração pela actividade desenvolvida, sendo unicamente reembolsada pela sede de todas as despesas de funcionamento;

e) Falhando a percepção de lucro, a actividade não pode ser equiparada a comercial ou industrial para efeitos de incidência real da contribuição industrial, pois que a própria norma geral de incidência, o artigo 1.^o do CCI, pressupõe expressamente *lucros imputáveis* ao exercício de actividade;

f) Arredada a base de incidência real, por ausência de lucro, por maioria de razão fica arredada a base de incidência pessoal, pois que o artigo 3.^o do CCI — norma de conexão espacial — nos fala expressamente em lucros aqui realizados;

g) Há assim inexistência do facto tributário, sendo que inexistente a própria fonte geradora do imposto: o lucro;

h) Ficou definitivamente provado que «a delegação ou escritório da AMC no Porto não obteve lucros ou qualquer rendimento da sua actividade no ano de 1979» (sentença proferida em 1.^a instância);

i) Assim, qualquer presunção de lucros auferidos está excluída;

j) O acórdão recorrido interpretou erradamente o artigo 23.^o do CCI ao classificar como proveitos as meras transferências de dinheiro da sede da recorrente para a sua delegação no Porto e unicamente destinadas a custear despesas desta;

l) E mesmo que tais transferências houvessem de se classificar como proveitos e tivesse então havido lapso da recorrente ao não os mencionar como tal, sempre a liquidação da colecta feita pelo sistema do grupo B (lucros presumíveis) haveria de ficar sem efeito após prova de que, apesar desses pretensos proveitos, o lucro inexistiu;

m) É que a recorrente não atacou a liquidação discutindo o *quantum* da fixação da matéria colectável, antes a impugnou pela base, invocando judicialmente a inexistência de lucro e de actividade lucrativa, o que provou;

n) Provada a inexistência de lucro, e excluída consequentemente qualquer pretensa presunção, cessa a aplicabi-

lidade de normas que, como as constantes dos artigos 6.º, n.º 2, e 54.º do CCI, estabelecem a tributação com base em lucros presumidos;

o) Pois que tais normas justificam-se no pressuposto de que algum lucro houve, embora de montante incerto ou deficientemente comprovado, pelo que deixam de querer aplicar-se, por falta de pressupostos, quando se prove que não houve lucro algum;

p) E a prova que nenhum houve foi feita pelo meio idóneo para tal: impugnação judicial da liquidação, por inexistência do facto tributário (artigo 5.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI));

q) Sendo que o facto tributário inexistente actividade lucrativa e lucro efectivo, que não pela completa e absoluta inexistência de um qualquer proveito, como afinal parece pretender o tribunal recorrido;

r) Caindo, então, em manifesto erro de direito, ao confundir proveito fiscal com lucro;

s) Mas se, diferentemente, pretende dar aos reembolsos das despesas da impugnante uma noção não meramente fiscal — já esta de si abusiva — para os convolar num ganho efectivo, líquido, pelo exercício da actividade, então entra em aberta censura à matéria de facto provada em 1.ª instância, o que também lhe está vedado fazer;

t) E entra em vício de raciocínio, pois que, provado como também está que os reembolsos se destinavam única e simplesmente à cobertura das despesas, nunca poderiam, dada essa exclusiva afectação (provada), ser fonte de lucro;

u) O tribunal recorrido pode concluir, relativamente ao ano de 1979, que a actividade desenvolvida pela delegação portuguesa da AMC tenha prosseguido lucro ou que esta tenha efectivamente percebido lucro algum;

v) Pois que o contrário está definitivamente provado em 1.ª instância, matéria à qual lhe está vedado fazer censura;

x) Provado que a delegação da

AMC no Porto, durante o ano de 1979, não prosseguiu o lucro nem efectivamente o percebeu, estão afastadas a base de incidência real (artigo 1.º do CCI), tributação em contribuição industrial, inexistindo o facto tributário;

z) Pelo que não pode subsistir qualquer liquidação de colecta, com base em lucros presumidos ou em quaisquer outros.

Decidindo como decidi, o acórdão recorrido julgou contra a matéria de facto provada e, concomitantemente, violou os artigos 1.º, 3.º, 6.º, 23.º e 54.º do CCI.

Termos em que ele deve ser revogado por ilegal, mantendo-se a sentença proferida em 1.ª instância que decretou a anulação da liquidação impugnada.

A digna representante da Fazenda Pública junto deste Supremo Tribunal, na sua contra-alegação, manifesta-se pelo não provimento do recurso por as pessoas colectivas que prestam serviços estarem sujeitas à incidência da contribuição industrial (artigos 1.º, § único, e 3.º do CCI) e a contribuinte não reagiu contra a fixação do rendimento colectável pelo sistema do grupo B da contribuição industrial através dos processos específicos previstos nos artigos 114.º, § 2.º, 70.º e 78.º do CCI.

O distinto representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento por o acórdão recorrido ser omissivo quanto ao facto da recorrente não ter reclamado da fixação do rendimento colectável, daí a necessidade do apuramento de semelhante ponto de facto, o qual será cometido ao Tribunal Tributário de 2.ª instância já que se trata de matéria de facto e a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, nos recursos vindos da 1.ª Instância, no âmbito do Contencioso Tributário, não conhecer da mesma (artigo 21.º, n.º 4, do ETAF).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

1 — O distinto representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal levanta a questão de o acórdão recorrido ser *omisso* quanto ao facto de a recorrente não ter reclamado contra a fixação do lucro tributável por *presunção* pelo chefe da repartição de finanças, relativo ao exercício de 1979, ao abrigo do artigo 114.º, § 2.º, do CCI, daí a necessidade de semelhante apuramento, o qual terá de ser cometido ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância, já que se trata de matéria de facto e a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, nos recursos vindos da 1.ª instância, no âmbito do contencioso tributário, não conhece da mesma (artigo 21.º, n.º 4, do ETAF).

Acontece que, no acórdão recorrido, por três vezes se faz alusão à fixação da matéria colectável e à irrevisibilidade (artigo 78.º do CCI), os eventuais vícios do acto da fixação do lucro tributável pelo sistema do grupo B e depois quanto à determinação da matéria colectável que se faz com base no rendimento líquido da empresa, que, como se adianta, não discute no processo.

É a própria recorrente que alega não discutir a tributação com base nos lucros presumíveis por ter provado que a empresa não auferia quaisquer lucros (n.º 11 da alegação para Tribunal Tributário de 2.ª Instância). E nas alegações para o pleno da Secção escreve:

«[. . .]

9 — Provado ficou que a impugnante, não exercendo de si actividade lucrativa, também efectivamente não percebeu lucro algum.

Provada a inexistência de lucro, inexistente o facto tributário, como a impugnante sustentou e a sentença de 1.ª instância reconheceu.

Bem como definitivamente remetidas para o plano das coisas ociosas questões como a da fixação da matéria colectável ou da falta de compro-

vação de lucros ou do seu montante: tais questões só teriam pertinência se houvesse matéria colectável a discutir ou lucros a comprovar ... ora não há.

E, assim, a solução em que acaba por desembocar o acórdão recorrido — que, revogando a sentença proferida em 1.ª instância, repõe em vigor uma liquidação feita com base em lucros presumíveis [...]»

E nas conclusões, escreve:

«[...]»

l) *E mesmo que tais transferências houvessem de se classificar como proveitos e tivesse então havido lapso da recorrente ao não os mencionar como tal, sempre a liquidação da colecta feita pelo sistema do grupo B (lucros presumíveis), haveria de ficar sem efeito após prova de que, apesar desses pretensos proveitos, o lucro inexistiu:*

m) *E que a recorrente não atacou a liquidação discutindo o quantum da fixação da matéria colectável, antes a impugnou pela base invocando judicialmente a inexistência de lucro e de actividade lucrativa, o que provou [...].»*

De tudo isto resulta que a recorrente não atacou a decisão do chefe da repartição de finanças que fixou o lucro tributável para o exercício de 1979, por entender que provara a inexistência de facto tributário, a inexistência da própria fonte geradora do imposto: o lucro.

Deste modo, a questão suscitada pelo distinto representante do Ministério Público não tem relevo para o presente recurso.

2 — O acórdão recorrido deu como provada a matéria de facto seguinte:

I) A impugnante, com sede nos Estados Unidos da América, e filial em Portugal, não troca no território português produtos por outros produtos ou por dinheiro, nem produz, transforma ou troca mercadorias;

II) Limita-se a prospectar mercados portugueses para grandes armazéns nos Estados Unidos da América, Canadá e Inglaterra, fomentando ex-

portações de produtos nacionais para esses mercados e zelando pelo cumprimento das condições dos contratos, quer no que se refere a qualidade, quer quanto a prazos de entrega e embarque;

III) Não recebe remunerações ou comissões, quer dos armazéns compradores, quer dos fabricantes e fornecedores nacionais;

IV) É unicamente reembolsada das despesas de funcionamento do escritório, tais como ordenados, rendas, telefones, água, luz, correio e deslocações, pela sua sede, através da sua divisão para a Europa, sita em Itália.

V) Na declaração modelo 2 da contribuição industrial, a recorrente não mencionou proveitos de exploração.

Em face desta matéria de facto, o acórdão recorrido decidiu que a comprovada actividade da impugnante de prospectar o mercado português para promover a compra de produtos para revenda nos armazéns estrangeiros e fiscalizar o cumprimento dos contratos celebrados no que concerne à qualidade e a prazos de entrega e embarque caracteriza, sem dúvida, a produção de serviços constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional (CIP), caindo, por conseguinte, na esfera da incidência da contribuição industrial, nos termos do artigo 1.º, § único, do CCI.

Na verdade, a recorrente presta um serviço às suas associadas de forma a poder aumentar-lhe os lucros.

Se semelhantes serviços fossem prestados por uma pessoa singular, as quantias recebidas pela recorrente estariam sujeitas a imposto profissional (artigos 1.º e 2.º do CIP).

Com efeito, a actividade desenvolvida pela recorrente é semelhante à exercida por um angariador, procurador, intermediário ou comissionista.

Porém, como se trata de uma sociedade, de uma pessoa colectiva, não pode haver tributação em imposto profissional, por isso a lei considera tal

actividade sujeita a contribuição industrial, nos termos do § único do artigo 1.º do CCI.

Daqui resulta que o mencionado § único tem por finalidade considerar de natureza comercial ou industrial, relativamente às sociedades, às empresas que prestam serviços, as respectivas actividades.

Quer dizer: a contribuição industrial incide tanto sobre os lucros das actividades de natureza comercial ou industrial como sobre os rendimentos de actividades que, não sendo de natureza comercial ou industrial, a lei considera abrangidas pela respectiva tributação (cf. Prof. Doutor Teixeira Ribeiro, *Incidência da Contribuição Industrial*, Coimbra, 1965 (separada do *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, XLI), p. 8). «Trata-se de uma tributação completa, uma tributação sem lacunas» (Prof. Doutor Teixeira Ribeiro, *loc cit.*, p. 8).

Portanto, a recorrente estava sujeita a contribuição industrial, grupo A.

Acontece que a recorrente apresentou a declaração modelo 2 onde não mencionou qualquer proveito.

3 — Em matéria de contribuição industrial, grupo A, a contribuição é tributada pelos lucros efectivamente obtidos (art. 6.º, regra 1.ª, do CCI) e determinados através da sua contabilidade e revelado pela declaração modelo 2 (art. 45.º).

Porém, quando não é possível controlar a matéria colectável ou seja impossível determiná-la de harmonia com as regras do grupo A, ou ainda havendo dúvidas sobre os resultados e se correspondem ou não à realidade, a lei (art. 54.º e 114.º, 2º, do CCI) permite à Administração Fiscal fixar a matéria colectável pelo sistema do grupo B (art. 66.º do CCI).

No caso de *sub judice*, o lucro tributável foi fixado pelo sistema do grupo B em 734 600\$00 (fl. 10) a que corresponde a contribuição industrial, grupo A, de 242 418\$00.

A recorrente não atacou o lucro

fixado pelo chefe da repartição de finanças (art. 70.º do CCI) nem utilizou os meios de sindicabilidade previstos no art. 78.º do CCI.

Apenas atacou a liquidação com o fundamento de inexistência de facto tributário.

Ora, o contribuinte pode, na mesma petição, atacar não só a liquidação do imposto como também sindicá-la a matéria colectável desde que respeite os prazos e deduza os respectivos fundamentos (cf. Acórdãos de 10 de Dezembro de 1986, recurso n.º 3900, no *Apêndice ao Diário da República*, de 31 de Dezembro de 1987, p. 1403, de 13 de Abril de 1988, recurso n.º 5330, no *Apêndice ao Diário da República*, de 30 de Novembro de 1989, p. 433, de 20 de Janeiro de 1988, recurso n.º 4706, no *Apêndice ao Diário da República*, de 28 de Abril de 1989, p. 79, de 19 de Outubro de 1988, recurso n.º 5415, na *Ciência Técnica Fiscal* n.º 350, pág. 216, de 11 de Outubro de 1989, recurso n.º 10 589).

Acontece que a contribuinte apenas ataca a liquidação, invocando judicialmente a inexistência de lucro e de actividade lucrativa.

Se havia a invocada inexistência de facto tributário, cabia à recorrente discutir a questão, sindicando a decisão do chefe da repartição de finanças (artigo 78.º do CCI).

Com efeito, se não havia facto tributário não podia a repartição de finanças fixar qualquer matéria tributável.

A matéria colectável revela a dimensão material do facto tributário. É, por assim dizer, o seu aspecto dimensional, a sua ordem de grandeza. A matéria colectável traduz a medida, a dimensão do facto tributário (cf. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 2.ª ed., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, pp. 113 e seguintes; Dino Jarach, *O Facto Impossível* (tradução em português, por Djalma de Campos), Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989, pp. 153 e seguintes; Alberto Xavier,

Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974, p. 302).

Está provado nos autos que a recorrente prestava serviços, prospectando os mercados portugueses. Exercia para efeitos de contribuição industrial uma actividade passível de imposto (art. 1.º, § único do CCI). A repartição de finanças qualificou essa actividade em face dos elementos contabilísticos analisados.

Saber se o facto tributário foi ou não devidamente quantificado, se o lucro tributável expressa correctamente o facto tributário é questão que tem de discutir-se na sindicabilidade da decisão que fixou o valor tributável (art. 78.º do CCI).

É nesta sindicabilidade que se deve aferir se a quantificação do facto tributário é ou não adequada; se a transformação de cada realização do facto tributário em medida pecuniária se realizou da forma mais correcta, de acordo com os critérios legais, para ser razoável e justa (cf. Hector B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 4.ª Edição, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 257).

Esta quantificação que se atribui ao facto impossível de reflectir a capacidade contributiva. É a medida da obrigação tributária.

Era essa quantificação que a recorrente devia atacar.

A actividade prestada pela recorrente não pode deixar de traduzir uma utilidade mensurável monetariamente.

A prestação de serviços permite uma diminuição de encargos e traduz-se numa melhoria de preços e, consequentemente, no aumento de lucros.

4 — Toda a questão consiste em saber se a actividade exercida pela recorrente está ou não sujeita a contribuição industrial.

Já se viu (ver supra n.º 2) que a prestação de serviços está abrangida pela contribuição industrial (artigo 1.º, § único, do CCI). Esta actividade é mensurável monetariamente.

Não se afasta a sujeição à tributação com a mera declaração de que inexistem lucros.

O que é necessário é saber se a recorrente exerce alguma actividade e se essa actividade é produtora e se há facto tributário. Funciona como prospectora do mercado português, fomenta e promove exportações de produtos nacionais, zelando pelo cumprimento das condições dos contratos quer no que se refere à qualidade quer quanto a prazos de entrega e de embarque.

Depois, pela própria natureza das empresas, há relações especiais entre a AMC, sede, com a filial em Portugal (artigo 51.º-A do CCI).

Por isso, a Administração Fiscal, por a declaração modelo 2 não mencionar proveitos e a escrita não merecer confiança, determinou o exame à escrita no qual se concluiu que o lucro tributável devia ser determinado pelo sistema do grupo B, considerando-se como proveitos resultantes dos serviços prestados às empresas do grupo AMC uma importância que comparada com os custos proporciona uma margem de lucro tido como normal para o tipo de actividade exercida.

A recorrente teve despesas que foram pagas pela sua congénere de Itália. Perante este quadro, o chefe da repartição de finanças presumiu a existência de lucros que devia ter obtido.

Foi esta decisão que a recorrente não atacou.

Deste modo, o lucro tributável torna-se definitivo.

A recorrente exerceu a sua actividade, realizando factos tributários — prestação de serviços.

Assim, está afastado o fundamento de inexistência de facto tributário.

Se o resultado dessa actividade era negativo — facto tributário negativo (cf. artigo 136.º, § 2º, do CCI) — ou nulo, cabia à recorrente prová-lo através da sua escrita com precisão.

Perante tal insuficiência da escrita e dadas as relações da AMC com a

recorrente, o chefe da repartição de finanças presumiu que os factos tributários tinham uma quantificação positiva, fixando a matéria colectável pelo sistema do grupo B.

5 — A inexistência do facto tributário é, com efeito, um dos fundamentos da impugnação do acto tributário (artigo 5.º do CPCI).

Porém, tal fundamento também pode alicerçar a dedução da impugnação judicial apresentada nos termos do artigo 78.º do CCI. É aí que se deve discutir se existe ou não tributário quando há o procedimento administrativo de liquidação tributária nos termos dos artigos 66.º, 70.º e 78.º do CCI.

Ora, se há matéria colectável é porque há facto tributário. O lucro tributável não é mais que a quantificação, em numerário, do facto tributário.

A recorrente não atacou a fixação da matéria colectável. Escudou-se no entendimento de que não exerce, neste país, nenhuma actividade comercial ou industrial.

Assim, a matéria colectável fixada pelo chefe de repartição de finanças tornou-se definitiva e, por isso, teve por consequência a liquidação da correspondente contribuição industrial.

6 — Em face do exposto a liquidação mantém-se e, por isso, o acórdão recorrido não merece qualquer censura.

Aliás, é este o entendimento deste Supremo Tribunal como pode ver-se do Acórdão de 16 de Março de 1988, recurso n.º 5202, no Apêndice ao Diário da República, de 28 de Abril de 1989, p. 331, na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 351, p. 490, e na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, pp. 258 e seguintes, com anotação favorável do Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro (p. 263).

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar o acórdão recorrido, embora com fundamentos diver-

sos.

São devidas custas, fixando-se a taxa de justiça em 30 000\$00 e na procuradoria de 15 000\$00.

Lisboa, 7 de Março de 1990.

Francisco Rodrigues Pardal (relator) — *Armindo José Girão Leitão Cardoso* — *Carlos Alberto Pereira Gouveia Horta do Vale* — *António Marques Ferreira da Rocha* — *Júlio António Ferreira Tormenta* — *António Baptista Marques* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *Gouveia e Melo*.

ANOTAÇÃO

A análise deste acórdão suscita as seguintes questões:

1. O conceito de facto tributário segundo o CCI.

2. A tributação de filiais e de estabelecimentos estáveis. A tributação de lucros presumidos (grupo B do CCI) como forma de reprimir comportamentos evasivos.

3. A possibilidade de dedução de despesas da filial em Portugal e nos Estados Unidos (Estado de residência da sociedade-mãe).

4. A não impugnação, pelo contribuinte, da fixação da matéria colectável pelo grupo B.

1. Os lucros decorrentes da prestação de serviços por uma filial constituída em Portugal, a favor da sociedade-mãe residente fora do território português, são sujeitos a tributação nos termos dos artigos 1.º e 3.º do Código da Contribuição Industrial.

O exercício da actividade de prestação de serviços é somente uma parte do elemento objectivo do facto tributário, sendo necessária a verificação de lucros para que o exercício da referida actividade seja tributado¹. Já a existência de uma instalação fixa com carácter de permanência (ou estabelecimento estável), que não se limite a exercer actividades de carácter preparatório ou auxiliar, não é, segundo o CCI, pressuposto de tributação de entidades não-residentes (cf. artigos 5.º n.ºs 1, 2, e 4 e 7.º, n.º 1, do modelo de convenção da OCDE e do modelo de convenção dos Estados Unidos e artigo 3.º do Código da Contribuição Industrial)².

2. Não é muito claro se a filial da Associated Merchandising Corporation constitui um estabelecimento estável da sociedade (AMC) residente nos Estados Unidos.

Ora, a questão da tributação da filial em contribuição industrial pode ser analisada através das seguintes perspectivas:

2.1. A filial, como pessoa colectiva residente que exerce uma actividade de natureza comercial, pode ser tributada pelos lucros que lhe são imputáveis como pessoa juridicamente independente da sociedade-mãe: é esse o regime regra seguido pelas legislações internas dos Estados membros da CEE³; é esse o regime regra proposto pelo modelo de convenção da OCDE; e é esse o regime que decorre do CCI e, mais explicitamente, do CIRC.

Por conseguinte, o problema reside em averiguar a existência de facto tributário.

Como a filial e a sociedade-mãe residem em diferentes Estados, e caso existisse uma convenção de

dupla tributação entre os Estados Unidos e Portugal, os Estados Unidos autorizariam a integração fiscal dos impostos pagos pela filial no Estado da sede, através do método da imputação⁴.

2.1.1. Em caso de evasão (elisão) fiscal internacional, encontramos em cada ordenamento interno uma solução mais ou menos adequada para reprimir esse comportamento; no artigo 51.º-A do CCI prevê-se a possibilidade de a administração fiscal efectuar as correcções necessárias ao apuramento do lucro tributável segundo o princípio das entidades independentes, quando existam relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa (por ex. relações comerciais ou financeiras entre empresas associadas).

Assim, enquanto a solução do artigo 51.º-A CCI é aplicável aos comportamentos de evasão ou elisão fiscal internacional de empresas associadas, o âmbito de aplicação do regime do artigo 54.º CCI, ao qual recorreu a administração no caso em análise, parece ser mais, amplo: abrange as situações de evasão interna e internacional (se entendermos que a «... dúvida fundada sobre se o resultado da escrita corresponde ou não à realidade ...» ... para. 1.º do artigo 51.º-A CCI, se reconduz a uma situação de evasão); e as situações de fraude fiscal («...falta ou insuficiência de declarações...» para. 1.º do artigo 51.º-A CCI).

Cabe pois saber se os vastos poderes atribuídos à administração fiscal pelo artigo 51.º-A envolvem a possibilidade de determinação da matéria colectável segundo os métodos presuntivos do grupo B. Embora do CCI não resulte o contrário, a tributação do lucro presumido é

indesejável por ser contrária aos princípios de tributação dos Estados de Direito. E a tributação do lucro real é uma exigência constitucional, como se diz no ponto 9 do preâmbulo do CIRC.

2.2. Segundo uma outra hipótese, a filial, embora seja uma pessoa colectiva (juridicamente autónoma) residente, constitui um estabelecimento estável da sociedade-mãe, se agir por conta e tiver poderes para concluir contratos em nome da sociedade-mãe (cf. artigo 5.º n.º 5 do modelo de convenção da OCDE).

Uma vez que do CCI não decorre um tratamento fiscal distinto para filiais e sucursais, e não é feita referência expressa aos estabelecimentos estáveis de empresas não-residentes⁵, cabe saber:

2.2.1. Se, no caso de a filial portuguesa da Associated Merchandising Corporation constituir um estabelecimento estável da sociedade-mãe residente nos Estados Unidos, a personalidade jurídica da primeira permitiria, ou não, diferir nesse país (Estado de residência da sociedade-mãe) a tributação dos seus lucros. A inclusão dos lucros na base tributária da sociedade-mãe sem o benefício do deferimento resultará, segundo alguns autores, do regime das convenções de dupla tributação celebradas com base no modelo OCDE e no modelo dos Estados Unidos⁶; não nos parece todavia que os artigos 7.º n.º 1 do modelo de convenção da OCDE e do modelo de convenção dos Estados Unidos, sejam decisivos quanto à inclusão dos lucros do estabelecimento estável na base tributária da sociedade-mãe; em qualquer caso, como não foi celebrada entre os dois Estados uma convenção de

dupla tributação, os regimes decorrentes dos modelos referidos não são aplicáveis; a resposta a esta questão permitiria averiguar sobre eventuais intenções de evasão fiscal.

2.2.2. Cabe ainda saber se, apesar de ter personalidade jurídica, o facto de constituir estabelecimento estável de uma empresa residente no exterior permitiria excluir de retenção na fonte os lucros distribuídos pela primeira à segunda.

Ora, na ausência de uma convenção de dupla tributação entre Portugal e os Estados Unidos, os dividendos distribuídos pelo Estado da fonte (Portugal) não têm de ser isentos nem excluídos de tributação; por seu turno, para o Estado de residência da empresa-mãe (Estados Unidos) não decorre uma obrigação de isentar ou atenuar a dupla tributação dos lucros obtidos em Portugal; em todo o caso, segundo as normas tributárias federais dos Estados Unidos, as sociedades são tributadas pelo rendimento universal e é-lhes atribuído, unilateralmente, um crédito sobre impostos pagos no estrangeiro: por conseguinte, sobre os impostos pagos pelos estabelecimentos no estrangeiro⁷.

No acórdão em análise, a recorrente explicita que a filial não tem poderes de contratação ou de negociação, e apenas põe em contacto compradores estrangeiros com produtores ou fabricantes portugueses (folhas 2 do acórdão, al. b) das conclusões da requerente), pelo que é duvidoso que se trate de um estabelecimento estável.

Segundo os modelos de convenção da OCDE e dos Estados Unidos, e apesar de as suas disposições não serem aplicáveis ao litígio em

questão, a detenção de poderes pela filial, para concluir contratos em nome da sociedade-mãe, é um pressuposto para ser considerada como estabelecimento estável desta última: caso contrário, prevalece para efeitos tributários a personalidade jurídica da filial, que a autonomiza da sociedade-mãe⁸.

Acrescente-se ainda, com meros objectivos de comparação de regimes, que o CIRC contrapõe a tributação de filiais (tributáveis como residentes) à tributação de estabelecimentos estáveis de empresas não residentes (tributáveis como não residentes)⁹.

Em conclusão, a hipótese de a filial constituir estabelecimento estável da sociedade-mãe americana não implicaria um regime de CI diferente quanto à tributação dos lucros, nem quanto à tributação dos dividendos distribuídos à sociedade-mãe; o CCI não estabelece qualquer distinção entre a tributação de filiais e de sucursais de sociedades residentes no estrangeiro, sujeitando-as a tributação pelos rendimentos obtidos no território português; ou seja, sujeita-as a tributação segundo o princípio da fonte (artigo 3.º do CCI).

Já o regime aplicável à sociedade residente nos Estados Unidos seria diferente.

Independentemente de a filial constituir estabelecimento estável da sociedade-mãe, a tributação dos lucros é realizada em Portugal segundo o princípio das entidades independentes e o método das contas separadas (cf. artigo 51.º-A CCI).

3.

3.1. A dedução de despesas de empresas juridicamente independentes só é geralmente autorizada, pelas diferentes legislações, quan-

do estão directamente relacionadas com a obtenção de rendimentos pelas empresas e decorrem da actividade desta¹⁰.

Embora as filiais de empresas estrangeiras sejam em regra tratadas como as outras sociedades residentes, quando a filial fornece prestações à sociedade-mãe com a intenção de deduzi-las como despesas de exploração, os regimes fiscais internos são restritivos, no sentido em que se tenta impedir a capitalização insuficiente das filiais e as transferências de preços: as verdadeiras remunerações têm de ser autonomizadas das prestações que revestem a forma jurídica de remuneração por razões fiscais; por conseguinte, embora os Estados desenvolvidos admitam em regra a dedução de pagamentos de filiais a sociedades-mães correspondentes a prestações determinadas¹¹, muitos pagamentos efectuados são considerados distribuições dissimuladas de dividendos e como tal tributáveis¹².

Por esta razão ter-se-á considerado que os reembolsos que a filial portuguesa obteve constituem proveitos e não verdadeiros reembolsos de despesas.

3.2. Subjacente a esta questão está outra, de âmbito mais geral, que diz respeito à correcta delimitação de lucros tributáveis entre empresas associadas¹³.

Em muitas legislações, de que é exemplo o referido artigo 51-A do CCI, é dada à administração fiscal a possibilidade de controlar e de corrigir os preços de transferência, através do método dos preços de plena concorrência, sempre que se justifique a sua aplicação.

Os poderes atribuídos à administração fiscal são muito amplos

pois, com excepção dos Estados Unidos, as legislações não enunciavam critérios para concretização do referido método; o afastamento em alguns casos do princípio das entidades separadas, como forma de controlar a evasão fiscal, designadamente a impossibilidade de dedução de certas despesas ... pode perturbar as decisões internacionais de investimento.

O eventual tratamento discriminatório entre nacionais e estrangeiros resultará, neste caso, da interpretação e aplicação das regras que é feita pela administração fiscal, com o objectivo de impedir comportamentos evasivos¹⁴.

3.3. De acordo com o princípio das entidades separadas, no cálculo dos lucros do estabelecimento estável deve ser incluído o montante das despesas suportadas por conta da sede central. Mas, de acordo com o mesmo princípio das entidades separadas, o estabelecimento estável só asseguraria serviços à sede central, mediante remuneração: assim, nos comentários ao modelo de convenção da OCDE refere-se a hipótese da inclusão de uma comissão fictícia, como contrapartida das despesas contraídas pelo estabelecimento, e acrescida aos lucros tributáveis, mas opta-se por não incluir, nos lucros do estabelecimento, essa comissão¹⁵.

No acórdão em análise, as despesas efectuadas pela filial e segundo a argumentação da recorrente, prosseguem os fins da sociedade-mãe e são por isso reembolsadas por esta.

A aplicação criteriosa do princípio das entidades independentes implicaria a contabilização como proveitos, de remunerações pelo exercício da actividade pela filial, a

favor da empresa-mãe (e constituísse ou não estabelecimento estável da sociedade-mãe): é neste sentido que decide o STA, embora o modelo de convenção da OCDE não recomende essa solução.

Com efeito, o montante da comissão fictícia a inscrever em cada caso, levantaria dificuldades, e, por esse motivo, o modelo de convenção propõe que esse procedimento não seja concretizado¹⁶.

3.4. Por seu turno, a dedução de despesas efectuadas pela sociedade-mãe em benefício da filial só é parcialmente admitida, o que implica a dupla tributação dos rendimentos, caso os dividendos distribuídos pela filial sejam tributados no Estado da sociedade-mãe¹⁷.

No que diz respeito às despesas dedutíveis, a consideração da filial como estabelecimento estável da sociedade-mãe pode revelar-se vantajosa, se se permitir a dedução de despesas suportadas pela sociedade para fins do estabelecimento, independentemente do lugar onde tenham sido efectuadas, como propõe o artigo 7.º n.º 3 do modelo OCDE e parece decorrer do sistema americano¹⁸.

3.5. Segundo os modelos de convenção da OCDE e dos Estados Unidos, a grande vantagem de se considerar que a filial actua em nome e por conta da sociedade-mãe decorre, porém, de outra possibilidade: algumas actividades da instalação ou da pessoa colectiva, por serem temporárias ou preparatórias, não são consideradas estabelecimentos estáveis e como tal são excluídas de tributação no Estado da fonte (artigo 5.º n.ºs 3, 4 e 5); ora, a requerente pretendia, na verdade, que a própria actividade da filial,

por revestir um carácter meramente preparatório ou auxiliar ... a reunião de informações para a empresa (cf. artigo 5.º n.º 4 d)) ... e em última análise, por não ser uma actividade lucrativa (artigos 1.º e 3.º do CCI), fosse excluída de tributação no Estado da fonte.

A administração fiscal e o STA consideraram porém, que a actividade da filial caía no âmbito do artigo 1.º para. único do CCI: sem afirmá-lo abertamente, a administração fiscal e o tribunal consideraram que a pretensão da requerente consubstanciava um comportamento de evasão fiscal.

4. Refira-se, finalmente, que, se através da impugnação do facto tributário, a recorrente pretendeu provar a inexistência do pressuposto objectivo de tributação (lucro e actividade lucrativa), não se entende por que razão deveria a recorrente ter impugnado a fixação da matéria colectável segundo o sistema do grupo B: a resolução desta questão pressupõe uma resposta afirmativa à questão anterior.

¹ Cf. a anotação ao acórdão da secção de contencioso tributário do STA, J.L. Saldanha Sanches, «Actividade comercial e lucro tributável», *Fisco*, n.º 7, 1989, pp. 34 e 35. V. também, do mesmo autor, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1991, p.63.

² A existência de um estabelecimento estável deve ser porém, segundo os modelos de convenção da OCDE e dos Estados Unidos, condição de tributação de sociedades não residentes: cf. Klaus Vogel e Co-autores, *Double taxation conventions, A Commentary on the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital*, Boston, 1991, pp. 319 e 320; Ottmar Bühler, *Princípios de derecho internacional tributario*, Madrid, 1968 (trad.), pp. 233 a 235.

³ No Reino Unido, as distribuições de dividendos por uma filial a uma sociedade-mãe que detenha uma participação igual ou superior a 51% podem não ser sujeitas ao imposto antecipado sobre as sociedades; a tributação pelo método do lucro consolidado também é, em certos Estados, e segundo algumas condições, permitida: cf. Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft, Cahiers de Droit Fiscal International*, 1984, vol. 69 a, pp. 63 e 64.

⁴ Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*, pp. 66 e 69.

⁵ No entanto, por contraposição às filiais, as sucursais, agências, delegações ou qualquer outra forma de representação permanente, instalações comerciais ou industriais, referidas no artigo 3.º CCI, reconduzem-se ao conceito de estabelecimento estável. Mas do artigo 3.º não decorre um princípio do estabelecimento estável, pois este não é pressuposto para legitimar a tributação em Portugal de não-residentes: para além das filiais e dos estabelecimentos estáveis de empresas não residentes, as pessoas colectivas que tenham domicílio ou sede no exterior são tributadas em contribuição industrial, pelos lucros realizados em Portugal.

⁶ Cf., em sentido afirmativo, Klaus Vogel e Co-autores, *Double Taxation Conventions, A Commentary on the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, Boston, 1991, p. 264. Cf., também, comentários ao n.º 7 do artigo 5.º do *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1992, p.C (5)- 17.

⁷ Karl Estes II, *Steuerliche Behinderungen...* (relatório dos Estados Unidos), p.326.

⁸ *Modèle...* p.C (5)- 17.

⁹ Cf. n.ºs 1,2 e 3 do artigo 4.º do CIRC.

¹⁰ Apenas no Luxemburgo é permitida a dedução de despesas de exploração relacionadas com rendimentos não tributáveis: Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*, p. 64; v. ainda, Wolfgang Ritter, *Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen «arm's length»-Transaktionen verbundener Unternehmer, Cahiers de Droit Fiscal International*, 1975, vol. 60 b, pp. 32 a 42.

¹¹ Wolfgang Ritter, *Die steuerliche Zuordnung...*, pp. 39 e 40.

¹² Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*, pp. 71, 72, 78 e 79.

¹³ Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*, p. 79; Wolfgang Ritter, *Die steuerliche Zuordnung...*, pp.1-5.

¹⁴ Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*,p. 92.

¹⁵ Comentários ao artigo 7.º n.º 3 do *Modèle ...*, pp. C(79)- 9 a 11.

¹⁶ Nos comentários ao modelo de convenção, não se impede que sejam tributados por um Estado lucros de boa gestão

imputáveis a uma parte da empresa (sede central) aí situada, mesmo que todas as actividades comerciais ou industriais sejam exercidas noutro país.

Esta última hipótese só é porém aplicada aos casos em que as actividades em causa não são exercidas no Estado da sede central. Com efeito, se num Estado a empresa não desenvolver uma actividade que seja subsumível ao conceito de estabelecimento estável, esse Estado não tem legitimidade para tributar eventuais rendimen-

tos (artigos 5.º e 7.º do modelo de convenção da OCDE).

¹⁷ Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen...*, pp. 70, 90 e 91; Wolfgang Ritter, *Die steuerliche Zuordnung...*, pp. 32, 33 e 35 a 38, espec. p. 38.

¹⁸ *Carl Estes II*, 1984, pp. 326 e 327; H. Bartlett Brown, *Die steuerliche Zuordnung...* (relatório americano), pp. 129 e 130.)

Ana Paula Dourado