

# FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

LUÍS M. S. OLIVEIRA:  
TRIBUTAÇÃO DE TÍTULOS DE ENTIDADES  
NÃO RESIDENTES

M. TEIXEIRA DE ABREU:  
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
NO CONTEXTO INTERNACIONAL

AUGUSTO JOSÉ MARQUES:  
O NOVO POC E O IMPOSTO ÚNICO

MARÇO 90  
ANO 2  
MENSAL  
1000\$00

18

**2** Nota de abertura  
A propósito dos profissionais liberais

**3** Luís M. S. Oliveira  
1. Títulos de entidades não residentes no mercado de capitais português: a tributação dos rendimentos. 2. Uma autorização legislativa incongruente

**9** Miguel Teixeira de Abreu  
Os preços de transferência no contexto internacional

**16** Augusto José Marques  
O novo POC e o imposto único

**19** Jurisprudência  
 ■ Impugnação do contribuinte - 1982  
 ■ Acto preparatório não destacável. Recorribilidade contenciosa  
 ■ Amnistia e admissibilidade da impugnação

■ «Royalties» e pagamentos de investigação e pesquisa  
 ■ Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade

**43** Decisões administrativas  
 ■ Exclusão dos centavos  
 ■ Facturação  
 ■ Obras de carácter plurianual  
 ■ Declarações de IRS — dúvidas  
 ■ Prova do cumprimento de obrigações fiscais  
 ■ SIII - Lucro tributável imputável a projecto de investimentos  
 ■ Certidão do n.º 2 dos artigos 105.º do CIRC e 127.º do CIRS  
 ■ Declaração mod. 1 de IRS, Dedução da categoria A

**53** Calendário fiscal

Legislação (destacável)

## FISCO

■ DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consulteam), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), 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 Máximo (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), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), 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 COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos  
 ■ REVISÃO: José Imaginário ■ 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: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ 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

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## Acto preparatório não destacável. Recorribilidade contenciosa

Recurso n.º 5/813

Acórdão de 8 de Março de 1989

**Assunto:** Contribuição industrial. Determinação da matéria colectável pelo sistema do grupo B, acto preparatório não destacável, irrecorribilidade contenciosa.

**Sumário:** O acto que decide que ao contribuinte do grupo da contribuição industrial seja de novo determinada a matéria colectável pelo sistema do grupo B, praticado nos termos ao artigo 114.º, § 2.º do Código da Contribuição Industrial, por ser preparatório da liquidação tributária e não destacável, não logra as características da definitividade no sentido horizontal que proporcionem a sua recorribilidade contenciosa.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA  
SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO  
Secção do Contencioso  
Tributário  
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 5813, em que são recorrente Lopes & Filhos, Ld.ª, e recorrido Ministro das Finanças e do Plano e de que foi relator o Exm.º Conselheiro Doutor Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

A sociedade comercial Lopes & Filhos, Ld.ª, com sinais nos autos, inconformada com o despacho de 3 de Janeiro de 1985 do Secretário de Estado do Orçamento, que lhe indeferiu o recurso hierárquico apresentado contra a decisão que havia ordenado a sua tributação em contribuição industrial (CI) pelo sistema do grupo B nos exercícios de 1980 e 1981, veio do mesmo recorrer, concluindo as suas alegações a sustentar a ilegalidade daquela forma de tributação porque, sendo contribuinte do grupo A da CI, a determinação dos lucros tributáveis dos referidos exercícios se faria com base nos elementos da sua escrita, que apresen-

tou corrigidos nos termos do CC Industrial.

A autoridade recorrida manteve o acto e alegou a afirmar o preenchimento dos pressupostos estabelecidos no § único do artigo 114.º do CCI para o apuramento da matéria colectável pelo sistema do grupo B porque a situação do recorrente era de impossibilidade de controlo daquela pela contabilidade, levantando esta sérias dúvidas sobre se o seu resultado correspondia à verdade.

O mesmo vício de ilegalidade, consistente na não verificação da impossibilidade de controlo da matéria colectável à da ocorrência de dúvidas fundadas sobre o resultado apurado pelo contribuinte, havia sido invocado na petição.

O Exmo. PG Adjunto pronunciou-se pela rejeição do recurso com fundamento em que a recorrente não utilizou e esgotou a via graciosa adequada dos artigos 70.º e segs. do CCI, que só quando definitiva poderia ser atacada através do processo de impugnação judicial a interpor no Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Notificado o recorrente da questão suscitada, nada deduziu.

Cumpra apreciar a levantada questão da manifesta ilegalidade do recurso, que é circunstância que afecta o seu prosseguimento.

Dos elementos dos autos e a interessar a decisão consta que:

— A recorrente é contribuinte do grupo A da contribuição industrial;

— Informado pela Inspeção-Geral de Finanças que em relação aos exercícios em causa (1980 e 1981) e outros «por inexistência de folhas de obra de outros elementos que possibilitem um controlo cabal na formação dos custos e falta de discriminação dos inventários finais dos produtos acabados e semiacabados» se verifica a impossibilidade de controlar a matéria colectável da empresa, foi dado parecer no sentido de que a mesma «nos termos da 1.ª parte do § 2.º do artigo 114.º do CCI... deverá ser tributado

pelas regras do grupo B, nos referidos anos»;

— Confirmada a proposta, obteve a mesma a concordância do director de finanças distrital por despacho de 12 de Outubro de 83;

— Deste despacho interpôs a recorrente recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e Plano em que sustentou que o apuramento da matéria colectável no exercício de 80 foi feito pelo sistema do grupo A já que as correcções processadas o foram de acordo com o artigo 22.º do CCI e que, em relação a 1981, a proposta de tributação pelo grupo B se fundou em lapso da fiscalização relativamente aos consumos não justificados;

— Informado no sentido da manutenção da decisão e proposto que se negasse provimento ao recurso foi a proposta acolhida pelo Secretário de Estado do Orçamento que despachou em 3 de Janeiro de 85 — «Concordo, Indeferido»;

— Como resultado do despacho de 12 de Outubro de 83 foram fixados lucros tributáveis, respectivamente, de 5 936 250\$ e 2 907 500\$, nos exercícios de 80 e 81.

— Dessas fixações reclamou a recorrente nos termos do artigo 70.º do CCI, pedindo, quanto à de 80, a suspensão da tributação até à decisão do recurso hierárquico interposto, e quanto à de 81, o mesmo e, subsidiariamente, que se reconheça o lapso da fiscalização quanto à estimativa do consumo;

— A comissão de revisão dos lucros tributáveis, a que se refere o artigo 72.º do CCI, manteve as fixações de que se reclamara por deliberações de 12/4/84.

Destes carreados elementos extrai-se que o recorrente, enquanto que reagia contra a decisão administrativa que ordenou a sua tributação pelo sistema do grupo B pela via do recurso hierárquico para o Ministro competente para proferir a decisão final na matéria, reagia também pela via graciosa dos artigos 70.º e do CCI contra as fixações do lucro tributável em cada um dos exercícios e considerados, determinadas em consequência daquela outra decisão.

Para a questão posta pelo MP da eventual ilegalidade na interposição do recurso por impropriedade do uso da via contenciosa escolhida, de

reacção contra o acto do Ministro, proferido no recurso hierárquico, em vez da via apropriada, que seria a da impugnação judicial contra o acto de fixação da matéria colectável, fulcral torna definir a natureza daquele acto de determinação da matéria colectável pelo sistema do grupo B relativamente ao processo formativo do acto tributário.

Trata-se de acto que faculta o dispositivo que permite o afastamento dos resultados da escrita quando do exame desta resulta a impossibilidade de controlar a matéria colectável ou dúvidas fundadas sobre a sua correspondência à realidade; então a matéria colectável será de apurar indutivamente pelo modo de determinação do grupo B.

Assume-se, deste modo, o referido acto como preparatório da liquidação e inserido na fase em que se determina a matéria colectável, a funcionar quando não atinja resultados credíveis a actividade instrutória do processo tributário, desempenhada no exame à escrita.

Tanto basta para que se alcance que o referido acto, embora definitivo no sentido a que certa doutrina chama *vertical* (cf. Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, III 1985, p.186) por se haver dele recorrido hierarquicamente para o órgão supremo, não é no sentido *horizontal*, por não constituir o desfecho do processo em que se inscreve a que visa preparar.

Ora, considerando-se actos definitivos e executórios somente os que, «pondo termos a um processo gracioso ou dando resolução final a uma petição, definam, com força obrigatória e coerciva, situações jurídicas num caso concreto» (Marcelo Caetano, *Manual...*, p. 463, I, 10.ª edição), temos que o recorrido não reveste aquela natureza, o que dá por não possível de recurso contencioso (cf. Ac. do TP de 8.3.56. AD, IX, 28 e da 1.ª Sec. do STA de 30 de Abril 81, p. 1).

Nem se apropoitam razões que levam a dar o acto por destacável para o efeito da recorribilidade imediata, uma vez que os efeitos que produz são limitados aos da preparação do acto tributário, mormente à fase da determinação da matéria colectável, em nada se projectando na esfera jurídica do contribuinte, que continua a pertencer ao grupo A da contribuição industrial,

como se sustenta em jurisprudência (cf. Ac. do Pleno de 12 de Dezembro 79, em AD 319, p. 363).

Logo, só no prosseguimento da tramitação se poderá verificar a lesão definitiva e imediata do direito ou interesse legítimo que proporciona a reacção contenciosa, a qual coincidirá, porventura (não é questão a que cumpra dar solução no caso em apreço), com a oportunidade, uso da impugnação judicial, conferido pelo artigo 78.º do CCI para atacar a fixação do lucro tributável alcançada pelo meio gracioso próprio do artigo 70.º e segs.

Sede adequada para atacar a determinação da matéria colectável por ilegalidade do sistema aplicada em função de intocável erro nos pressupostos da decisão que mandou aplicar e da qual violação da lei teriam resultado, eventualmente, outras consequências ilegais, como a referida pelo recorrente, da não efectivação das deduções do artigo 44.º do CCI por a Administração entender que as mesmas não são de fazer na matéria colectável não determinada pelo sistema do grupo A, (ofício-circular n.º C-4/72 de 22 de Junho de 72, da DGCI).

Uma vez que o acto impugnado não é contenciosamente recorrível, nos termos do artigo 25.º da LPTA, houve ilegal interposição do recurso, que tem de ser rejeitado.

Termos em que se rejeita o recurso.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 30 000\$00 e 15 000\$00 de procuradoria.

Lisboa, 8 de Março de 1989

*Ernâni Figueiredo* (Relator) —  
*Laurentino Araújo* — *Horta do Valle*. Fui presente, *Gouveia e Melo*.

## ANOTAÇÃO

No acórdão nega-se a impugnação contenciosa dos actos tributários preparatórios. Esta posição fundamenta-se no entendimento de que só são impugnáveis, contenciosamente, os actos tributários definitivos. E estes actos serão os que põem termo a um processo gracioso definindo, com força obrigató-

ria, situações jurídicas num caso concreto<sup>1</sup> — cf. artigo 3.º CPCI e 268, n.º 3, CRP, antes da revisão de 1989.

No caso em análise, o recorrente reagiu contra uma decisão administrativa que ordenou a sua tributação pelo grupo B do CCI e ainda contra a fixação do lucro tributável em cada um dos exercícios considerados — recorreu hierarquicamente contra a primeira decisão e também contra a fixação em concreto dos lucros tributáveis pela Administração Fiscal.

Em ambos os casos foi negado provimento das suas pretensões. Põe o contribuinte impugnar contenciosamente a decisão de determinação da matéria colectável pelo grupo B, CCI?

Concordamos, desde já, que essa decisão constitui um acto preparatório de liquidação.

O que importa então averiguar não é a natureza do acto, mas se a Constituição permite, mesmo antes da segunda revisão, impugnar actos não definitivos da Administração Fiscal. Por outras palavras, importa averiguar qual o alcance do artigo 268, n.º 3, CRP, revisão de 1982, quando garante aos interessados o «reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido».

O interesse em agir pode surgir, em concreto, antes da emissão de actos definitivos pela Administração.

Será inadmissível a acção em que é absolutamente indefinível o acto impugnável ou a entidade de que ele emanou. Mas se da Administração Fiscal emanar um acto formal que se insere no desenvolvimento concreto da relação tributária, pode daí resultar a lesão de interesses constitucionalmente protegidos<sup>2</sup>.

OSTA já tem admitido a impugnação de actos juridicamente inexistentes (cf. Acórdãos do Tribunal Pleno, Viúva de Luís Nunes & Filhos, Lda., de 18/3/81; Johnson & Johnson, Lda., de 22/4/81 e de

2/5/84). O que pressupõe a aceitação, pelo STA, de um interesse em agir; só esta aceitação permite efectivar, nesses casos, o dever de actuação em conformidade com a lei — pela Administração Fiscal. E existindo este dever, existe também um dever officioso de revisão de actos ilegais, que raramente é cumprido.

O processo fiscal português está ainda estruturado sobre o princípio *solve et repete*, como se sabe. Como tal, se não se admitisse a acção contenciosa nos casos de inexistência jurídica do acto e nestes casos em que a Administração Fiscal decide tributar o contribuinte por outro grupo (artigo 114.º, §2, CCI), o administrado só poderia impugnar o acto definitivo depois de prestar caução (artigo 160.º, CPCI).

A decisão da tributação segundo regras diferentes resulta de uma fiscalização feita pelo próprio credor — a Administração — com todos os inconvenientes e dúvidas que o resultado apurado acarreta, naturalmente, para o contribuinte.

O juiz tributário terá então, necessariamente, um poder discricionário de decisão sobre o momento de exercibilidade da tutela jurisdicional. Cabe ao juiz individualizar os limites da admissibilidade em concreto da tutela concedida pelo CRP: ou seja, cumpre-lhe decidir se está em causa um interesse legalmente protegido. Não se pode tipicizar o interesse em agir, limitando-o aos casos de definitividade dos actos tributários.

O artigo 84.º, CPCI, permitir-nos-á alargar o âmbito do artigo 3.º do mesmo código: se o artigo 84.º refere a impugnabilidade judicial das reclamações definitivas, pode-se entender que dessas reclamações resultam actos também definitivos no sentido do artigo 3.º<sup>23</sup>. E pode-se utilizar esta argumentação para o acórdão em causa. A definitividade vertical do acto — como refere o próprio STA — implica a sua consolidação e, consequentemente, o

acto pode ser alterado por órgãos judiciais. Não se trata obviamente de caso julgado, mas de decisão definitiva.

Será, pois, impugnável contenciosamente o acto do ministro. O princípio da investigação que caracteriza o processo fiscal orientará o juiz no sentido do interesse público e da tutela dos interesses dos contribuintes.

Deste modo, deverão ser admitidas acções contenciosas que alargam o âmbito do artigo 5.º CPCI — onde se menciona a impugnabilidade dos actos tributários. A mera vontade de formação de um acto tributário (definitivo), eventualmente ilegal, é sindicável, desde que existam interesses dignos de tutela jurídica.

A actual redacção do artigo 268.º, n.º 4, CRP, que elimina a referência da definitividade e executoriedade, corrobora o que já anteriormente era defensável. Com efeito, não existe neste momento qualquer argumento constitucional que profba a acção contenciosa contra os actos preparatórios lesivos dos interesses dos contribuintes. E não será certamente o artigo 3.º, CPCI, a impedir essa impugnação.

Ana Paula Dourado

<sup>1</sup> Segundo se refere no acórdão.

<sup>2</sup> Glendi, *L'Objetto del Processo Tributario*, Padova, 1984, p. 58.

<sup>3</sup> J. L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987, p. 52.

## Contribuições para a Segurança Social

Recurso n.º 10 398  
Acórdão de 8 de Março de 1989

**Assunto:** Contribuições para a Segurança Social. Parafiscalidade. Princípio da legalidade tributária.

**Sumário:** As contribuições para a Segurança Social têm natureza parafiscal, constituindo um prémio de seguro do direito público.

Porque assim, a sua criação pelo Governo não afronta o princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 106.º, 107.º e 168.º, alínea i) da Constituição da República.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA  
SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO  
Secção de Contencioso Tributário

Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 10 398 em que são recorrente Externato Sá de Miranda e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Dr. Júlio António Ferreira Tormenta  
Acordam, em conferência, na 2.ª

Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

*O Externato Sá de Miranda* com os sinais dos autos, impugnou judicialmente a liquidação das contribuições por si pagas à Previdência Social desde Abril de 1983 até Novembro de 1984, no montante global de 1 743 942\$00, alegando, em síntese que as normas que impõem tais contribuições são inconstitucionais por violarem os artigos 63.º, n.º 2, 106.º, n.º 2, 107.º, n.ºs 2 e 4, 59.º, n.ºs 1 e 3, 168, n.º 1, alínea i) e e n.º 2, face ao disposto nos artigos 3.º, n.º 3, 106.º, n.º 3, e 277.º, n.º 1, todos da Constituição da República Portuguesa, acrescentando que as chamadas «contribuições patronais para a previdência», tanto na doutrina como na jurisprudência são meros impostos, pelo que só mediante criação pela ou através da Assembleia da República, por delegação no Governo, podem tais impostos ser exigidos, juntou 5 documentos.

Instruídos os autos com a informação oficial de fls. 18/20 e os documentos de fls. 21/114, junção devidamente notificada.

Sobre a junção de tais elementos o impugnante pronunciou-se a fls. 116/121, juntando os escritos de fls. 122/130.

Notificado o representante da Fazenda Pública para responder, este não produziu qualquer resposta.

Logo o Senhor Juiz do 8.º juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância proferiu a sentença de fls. 132V/137, na qual julgou improcedente a impugnação no entendimento de que as quantias impugnadas não eram impostos e de que, por isso, não havia ofensa dos preceitos constitucionais citados pela impugnante.

Inconformada, interpôs para o Tribunal Tributário de 2.ª Instância o recurso de fls. 139/147v, no qual, depois de alegar, formulou as conclusões que, para melhor elucidação, se transcrevem. Assim:

«a) Não existe qualquer excepção peremptória de caducidade face ao vício de inconstitucionalidade invocada que o é a todo o tempo e sem dependência de prazo.

b) As contribuições patronais para a previdência são impostos por representarem uma prestação pecuniária coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.

c) A recorrente é uma pessoa colectiva de utilidade pública isenta de todos os impostos directos.

d) O imposto designado como «contribuição patronal para a previdência é inconstitucional, por não ter sido instituído e regulamentado nos seus aspectos essenciais por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei precedendo autorização desta — artigos 106.º, 107.º, n.ºs 2 e 4, e 168.º da CRP.

Admitido o recurso, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, por acórdão de fls. 176/180, declarou-se hierarquicamente incompetente dado que os problemas postos eram questão de direito da competência do STA, para o qual ordenou a remessa dos autos.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o recurso de fls. 185/186, no qual, em síntese, concluiu pelo pedido de absolvição da instância e não na remessa dos autos ao STA.

Com contra-alegações da recorrida, nas quais e em conclusão sintética afirmando que o recurso da Fazenda

Pública carecia de objecto útil porquanto a decisão a tomar teria como efeito útil a manutenção do processo no STA, veio tal recurso a ser julgado por acórdão de fls. 211/215 que determinou a baixa dos autos ao tribunal recorrido para efeitos do artigo 4.º, n.º 1 da LPTA.

Cumprido o aresto, veio a recorrente, nos termos do referido artigo 4.º, n.º 1 da LPTA, a requerer a remessa dos autos a este Supremo.

A fls. 247 o Exmo. Magistrado do Ministério Público opina pelo provimento do recurso, no entendimento de que «todas as questões suscitadas pela recorrente repousam na tese, por ela também defendida, da natureza de imposto das contribuições para a Segurança Social, na acepção do artigo 107.º da Constituição», «qualificação que não logra o mínimo acolhimento no campo doutrinário e jurisprudência, conforme acórdãos que cita.

Correram-se os vistos legais.

Na sentença recorrida entendeu-se que as «contribuições patronais para a previdência» de Abril de 1983 a Setembro (inclusive) de 1984 já não podiam ser objecto de impugnação por caducidade do prazo da respectiva dedução — artigo 89.º do CPCI — Caducidade de conhecimento officioso — artigo 333.º do Código Civil — só sendo impugnáveis, consequentemente as liquidações referentes aos meses de Outubro e Novembro de 1984 por isso que a petição inicial da impugnação apenas foi apresentada em 7 de Janeiro de 1985.

Com tal ressalva e para conhecer de fundo o senhor juiz deu como provados os seguintes factos:

1 — O externato impugnante é um estabelecimento de ensino particular, tendo pessoal docente e não docente no seu serviço;

2 — O identificado externato está integrado nos objectivos do sistema educativo (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 553/80);

3 — O mesmo externato está a contribuir para a Segurança Social desde 1 de Outubro de 1965 com o número de contribuinte 308 694;

4 — Desde então e pelo menos até à data em que foi prestada a infor-

mação de fls. 18/20, ou seja, 24 de Outubro de 1985, tem declarado mensalmente à Segurança Social as remunerações pagas ao pessoal ao seu serviço;

5 — Também no período de Abril de 1983 a Novembro de 1984, o impugnante pagou a totalidade das contribuições mensais devidas.

Perante tal factualidade e afastando a caracterização das prestações como impostos, o senhor juiz ardeou as invocadas inconstitucionalidades por isso que o artigo 168.º, alínea i) da CRP apenas reserva para a Assembleia da República a criação de impostos.

Como é por demais sabido, são as conclusões do recurso que delimitam o objecto deste.

Ora, das transcritas conclusões verifica-se que a questão nuclear ou fulcral deste recurso se situa na caracterização da natureza das contribuições patronais para a previdência.

Se concluirmos que tais contribuições são verdadeiros impostos, então, por na sua criação não haverem sido respeitados os comandos dos artigos 106.º, 107.º, n.ºs 2 e 4, e 168.º, alínea i) do CRP há que dar provimento ao recurso.

Se a conclusão for outra, terá o recurso sorte diversa, não interessando saber se à data da proposição da impugnação judicial havia ou não caducado o prazo de pedir a anulação das liquidações atinentes aos meses de Abril de 1983 a Setembro (inclusive) de 1984.

De uma perspectiva puramente bilateral ou dualista, na categoria financeira dos tributos, distinguem-se o imposto e a taxa.

O imposto será a prestação definitiva e unilateral, estabelecida pela lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, para a realização de fins públicos, e a qual não constitui sanção de um acto ilícito.

A taxa será a prestação estabelecida por lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Ainda no campo dualista, mas situando-os no plano da economia financeira, diz-nos o prof. Pedro Soares Martinez, in *Manual de Direito Fiscal*

Almedina, Coimbra, 1983, a p. 34, que «a separação entre imposto e taxa pode estabelecer-se com relativa facilidade, na base do critério da divisibilidade ou indivisibilidade dos Serviços Públicos. O Estado e as outras entidades públicas prestam serviços cuja utilidade não é divisível pelos cidadãos. Será impossível avaliar em termos patrimoniais a utilidade para cada particular dos serviços diplomáticos ou da organização da defesa nacional. E, por isso, também não será admissível fazer contribuir os cidadãos para a cobertura financeira desses serviços na base de uma utilidade que não é individualizável, que não é divisível. A defesa nacional e a diplomacia constituem exemplos nítidos de serviços públicos indivisíveis e, consequentemente representado pelo imposto.

De outros serviços públicos, porém, extraem os particulares utilidades individualizáveis. É o caso dos serviços de instrução, de justiça e muitos outros. Ora quando através dos serviços públicos se prestam utilidades particulares, individualizáveis, quando esses serviços são divisíveis, em suma, há possibilidade de realizar a sua cobertura financeira, ou parte dela, através do pagamento de prestações exigíveis dos particulares que utilizem tais serviços. Essas prestações designam-se por *taxas*; e são de espécies muito variadas (de instrução, postais, de justiça, de circulação, etc.).»

Perante este dualismo doutrinário das receitas públicas já se defendeu que as quotizações para a previdência e a prestação do trabalhador — são *taxas* — Acórdão da 2.ª secção neste tribunal de 26 de Julho de 1972, in «Acórdãos Doutrinários», n.º 132 (Dezembro) p. 1761 e ss. do mesmo modo que já se defende que tais quotizações globais são *imposto* — ver «Acórdão da Relação do Porto», em 2 de Julho de 1971, in *B.M.J.*, n.º 209, p. 195 e «Acórdão da Relação de Lisboa», de 20 de Outubro de 1971, in *B.M.J.*, n.º 210, p. 170.

Também no tocante às referidas receitas há que, sem abdicar do binómio taxa-imposto as qualifique como *prémio de seguro ou taxa* na parte respeitante às prestações dos trabalhadores e como *imposto* na parte respeitante às prestações da entidade

patronal — ver Sá Gomes, in *Lições de Direito Fiscal*, Lisboa, 1984, p. 399 e ss. e Pamplona Corte-Real, in *Curso de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, 1982, p. 180.

Com todo o respeito que nos merecem estes dois últimos autores, discordamos, diga-se desde já, da solução dada sobre a natureza das prestações em causa; tal solução não resolve o problema, ladeia-o, por isso que a natureza deve ser uma, imposto, taxa ou um *tertium genus*.

E na verdade as prestações para a previdência são um *tertium genus*, fugindo à classificação dualista das receitas tributárias em taxas e impostos.

Trata-se de um *prémio de seguro de direito público*, como defendem Fernando Pessoa Jorge, «Privilégio creditório a favor das instituições de previdência social», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 169/170 (Janeiro-Febrero 1973), p. 99, nota e Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, I, 191, p. 66 e ss. Este último autor, cuja autoridade doutrinária é inegável, escreve expressamente que, no tocante à entidade patronal, «muito embora a afinidade com o imposto seja aqui inegavelmente maior, inclinamo-nos também a defender a natureza de prémio de seguro, obrigatoriamente efectuado em benefício de terceiro, *atendendo à unidade substancial do regime jurídico do financiamento da previdência* (itálico nosso). E em nota de pé de página escreve que «sobre a matéria deste número ver o estudo fundamental de Sérvulo Correia, «Teoria da Relação Jurídica de Seguro Social», in *Estudos Sociais e Corporativos*, ano VII, n.º 27, especialmente pp. 300 e ss. — cujas conclusões — designadamente a qualificação da taxa — nem sempre, porém, poderemos acompanhar».

E lapidariamente escrevera antes que, «contudo, um ponto essencial do regime das contribuições de previdência afigura-se-nos decisivo para lhes negar a natureza de imposto o que consiste na existência de um nexo sinalagmático entre as contribuições efectuadas e as prestações auferidas pelos beneficiários. Ao contrário do que sucede nos impostos, que têm natureza unilateral, as contribuições da previdência revestem carácter bi-

lateral, sinalagmático, são contrapartida dos benefícios da segurança social previstos na lei e nos estatutos».

As prestações à Segurança Social, como referido *tertium genus* têm enquadramento nas receitas parafiscais.

Como ensina o prof. Sousa Franco in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almeida, Coimbra, 1987, a p. 502, «são estes os elementos essenciais do tributo parafiscal:

1.º — Trata-se de uma prestação obrigatória, de carácter patrimonial (ou normalmente pecuniário), não sancionatória e decorrente da soberania fiscal, como o imposto típico;

2.º — T<sup>m</sup>52m em regra desvios de regime em relação à foma normal da criação ou renovação das outras receitas de tipo tributário (designadamente a carência de previsão orçamental, de anualidade e de exigência de legalidade na criação da receita). Assim, muitos entorses se verificam, na generalidade dos países, ao regime da criação das receitas por lei e da autorização anual (entre nós, pela Lei do Orçamento), prevalecendo nelas os poderes soberanos do Governo e a regra da consignação a fins extra-orçamentais;

3.º — Em regra, estas receitas são criadas e atribuídas para beneficiar institutos públicos da administração central ou outras pessoas colectivas públicas, que não sejam as autarquias locais, regiões e Estados federados (pois a fiscalidade destas é própria e tradicional, não se achando, em geral, desprovida de garantias formais e participativas semelhantes às dos impostos estaduais), nem empresas públicas concorrenciais. As contribuições parafiscais, com efeito, são atribuídas apenas e directamente ao Estado institutos e empresas públicas não concorrenciais.

4.º — Trata-se, em regra, de receitas consignadas a funções económicas e sociais do Estado, ou do sector público em geral.

Entre nós (à semelhança dos países com estruturas afins), as instituições que mais tipicamente cobram tributos parafiscais têm sido tradicionalmente de dois tipos fundamentais:

— No domínio social: *instituições de previdência ou segurança social*,...

E mais adiante — como modali-

dades mais importantes, podem destacar-se:...

3.º — *Receitas obrigatórias dos organismos de previdência social* (Lei n.º 2115: contribuições dos beneficiários e das entidades patronais, estas últimas designadas por vezes de «contribuintes», nas caixas sindicais de previdência; contribuições dos beneficiários e contribuintes — dadores de trabalho, senhorios, etc. — na previdência rural). Típicas receitas parafiscais antes da Constituição de 1976, a sua integração a partir de 1984, no Orçamento do Estado parece ter-lhes restituído natureza plenamente fiscal, ao menos na forma. A partir de 1 de Outubro de 1986 dão lugar à *taxa social única* (Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, e Decreto-Lei n.º 295/86, de 19 de Setembro).

Permitimo-nos afirmar que não tem razão de ser a dúvida posta pelo ilustre professor na parte final do período transcrito.

É que a previsão de receitas da Segurança Social no Orçamento do Estado não implica a obrigatoriedade da criação por lei formal ou por decreto-lei autorizado pela Assembleia da República das receitas da Segurança Social.

No direito português os princípios da legalidade constitucional da criação de impostos encontram-se exarados nos artigos 106.º, 107.º e 168.º, alínea *l*) da Constituição e já vimos que as receitas da antiga previdência, hoje Segurança Social, têm natureza parafiscal já que não visam essencialmente a satisfação de necessidades globais do País, como, por exemplo, a Diplomacia, a Defesa Nacional ou a Saúde, mas antes visam a prossecução de um seguro social dos trabalhadores, hoje por conta de outrém ou por conta própria.

A obrigatoriedade de descontos para a Segurança Social por parte da recorrente deriva do facto de ter trabalhadores ao seu serviço e estar, por isso, abrangida pela base II da Lei n.º 2115, pelo Decreto-Lei n.º 45 266 (artigos 9.º, 11.º, 17.º e 112.º e seguintes) pelo Estatuto da ex-Caixa de Previdência e Abono de Família dos Serviços do Distrito de Lisboa (artigos 3.º, n.º 1, alínea *f*) e n.º 3, artigos 6.º, 8.º e 68.º e ss.), pelo Decreto-Lei n.º 513-11/79, de 28 de Dezembro, pelo

Decreto-Lei n.º 200/81, pela Portaria n.º 770/81, de 9 de Julho, a Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto (artigos 24.º e 83.º, n.º 2).

Não sendo as contribuições patronais para a antiga Previdência, hoje Segurança Social, impostos em sentido técnico-jurídico não há que apelar ao princípio da legalidade na criação daquelas receitas patrimoniais.

Se no artigo 63.º da CRP se estabelece que:

1 — Todos têm direito à segurança social.

2 — Incumbe ao Estado organizar, *coordenar* (o *sublinhado* é nosso) e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários e se no artigo 108.º da mesma CRP se estabelece que:

«1 — O Orçamento do Estado contém:

a) A discriminação das receitas e despesas do Estado;

2) O orçamento da Segurança Social...

2 — ...

3 — ...

4 — ...

5 — ...

6 — ...

7 — ...

8 — ... »,

isto só quer dizer como acima se aflorou que para além dos subsídios estatais serão orçamentadas as receitas provisórias oriundas da antiga previdência e hoje Segurança Social.

Por quanto vem de expor-se acorda-se em negar provimento ao recurso.

Não são devidas custas pela recorrente (artigo 3.º, n.º 1, alínea *b*) e n.º 2 da Lei n.º 9/79, de 19 de Março, artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 553/80, de 21 de Novembro e artigos 1.º, alínea *f*) e 5.º do Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de Setembro).

Lisboa, 8 de Março de 1989.

*Júlio António Ferreira Tormenta* (Relator) — *António Baptista Marques e Armindo José Girão Leitão Cardoso*.

Fui presente, *Gouveia e Melo*.

## ANOTAÇÃO

Ao contrário do que se depreende no acórdão, a natureza parafiscal das receitas das entidades públicas não resultará dos seus objectivos ou características financeiras<sup>1</sup>.

Não é o facto de essas receitas permitirem a atribuição de um seguro social aos trabalhadores que as distingue dos impostos. A não afectação à satisfação de necessidades globais do Estado — como se refere no acórdão — não implica, por si só, a não sujeição das receitas patrimoniais ao princípio da legalidade.

As contribuições para a Segurança Social terão surgido com um estrutura e finalidade diversas da fiscalidade em sentido estrito — tal como era entendido no sistema financeiro clássico. Com efeito, elas terão surgido como resposta às novas funções socioeconómicas do Estado intervencionista, funções essas realizadas por instituições do sector público ou pessoas colectivas de utilidade pública — e não pela Administração Central.

Mas o que releva para as classificar como receitas fiscais ou parafiscais é o seu regime. E na verdade, o modelo de finanças expansivas terá permitido que determinadas receitas escapassem a um controlo rígido por parte do Parlamento, v.g. que essas receitas não estivessem submetidas aos princípios da legalidade, da anualidade e da previsão orçamental.

A parafiscalidade terá resultado, portanto, da crise do modelo de finanças restritivas. Os objectivos de redistribuição de riqueza e de estabilidade económica conferem ao Orçamento do Estado um papel de instrumento de política económica, um papel funcional e não neutro: de onde decorre, também, que o princípio do equilíbrio orçamental é incompatível com o Orçamento ou as finanças activas.

Questiona-se então, forçosamente, a utilidade dos princípios clássicos do Orçamento; v.g. anua-

lidade, plenitude, discriminação, publicidade, equilíbrio.

Estes princípios garantiam a disciplina orçamental e os direitos fundamentais dos cidadãos, protegendo-os contra o crescimento estadual, excessos de estatismo e desequilíbrio de poderes.

A anualidade do Orçamento, por exemplo, permite o exercício do controlo parlamentar das receitas e despesas do Estado. A votação anual dos impostos teria, contudo, perdido a sua razão de ser, pois reduzia a margem de manobra financeira necessária para a formulação de políticas a médio e longo prazo. O papel do Orçamento como instrumento de programação económica e social não se adaptaria a essa regra. Já um orçamento plurianual teria uma possibilidade mais ampla para controlar os fenómenos cíclicos e fases conjunturais difíceis.

As receitas para-fiscais não teriam de respeitar essa anualidade. Elas serviriam, então, os novos objectivos e necessidades orçamentais.

Assim, se o Orçamento do Estado continuou a obedecer aos princípios da anualidade e da legalidade, a solução foi a desorçamentação, criando um regime mais flexível para outras receitas previstas em outros orçamentos. Estes orçamentos não estariam sujeitos a controlo parlamentar. Como consequência directa, deixam de ser aplicáveis os princípios da universalidade e da unidade — decorrentes do princípio da plenitude orçamental. Diversos actos que respeitam à gestão financeira do Estado ficaram subtraídos à avaliação global e completa da gestão financeira.

Entre nós, o Orçamento do Estado, como programa de condução da política económica estadual, é reserva do Parlamento [artigo 164.º g) CRP]. E para além de ser acto de direcção política que exige essa reserva parlamentar, a aprovação do Orçamento é reserva de lei formal.

Desde a revisão da Constituição em 1982, a estrutura orçamental é

uma estrutura monista. A aprovação do Orçamento depende de um único acto que reveste a forma de lei (artigo 108 CRP). A A.R. tem o poder orçamental exclusivo<sup>2</sup>.

Os impostos orçamentais estão também eles sujeitos aos princípios da legalidade, anualidade e inscrição orçamental sob controlo da AR (artigo 106.º CRP) — o que acontece desde a redacção inicial da Constituição de 1976.

Quanto ao Orçamento da Segurança Social, a revisão da Constituição, em 1982, veio prever a sua inclusão no Orçamento do Estado. E se este, como dissemos, está sujeito a uma aprovação unitária sob a forma de lei, as próprias receitas da Segurança Social são controladas pelo Parlamento. Poder-se-á assim, já no âmbito da primeira revisão constitucional, defender a sujeição das receitas da Segurança Social ao princípio da legalidade.

Se a justificação da desorçamentação e da para-fiscalidade reside na fuga ao controlo rigoroso pelo Parlamento, a partir do momento em que determinadas receitas estão incluídas no Orçamento do Estado,

elas terão de ser criadas por lei. Apesar de o Orçamento da Segurança Social ser uma componente autónoma do Orçamento do Estado [artigo 108, n.º 1, b), CRP, revisão de 82].

A revisão de 1989 do CRP vem modificar, entretanto, a redacção do artigo 106.º, n.º 1: «O sistema *fiscal* visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas» — o que torna ainda mais defensável a classificação das receitas para a Segurança Social como receitas fiscais. Sempre se poderá dizer que se a desorçamentação surgiu no contexto do défice orçamental funcional, as actuais exigências de diminuição desse mesmo défice orçamental implicam a orçamentação e controlo de receitas.

Ana Paula Dourado

<sup>1</sup> Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, p. 502.

<sup>2</sup> Luís Cabral de Moncada, *Perspectivas do Novo Direito Orçamental Português*, Coimbra, 1984, pp. 56 ss.

## Amnistia e admissibilidade da impugnação

Recurso n.º 5748  
Acórdão de 24 de Maio de 1989

*Assunto:* Impugnação judicial. Liquidação do imposto fora do prazo da transgressão. Sua impugnabilidade.

*Sumário:*

a) Liquidado determinado imposto extraprocessado de transgressão é ele judicialmente impugnável na sua legalidade.

b) Não comporta censura o acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância na medida em que, de direito, se limitou a aplicar o definido por acórdão transitado do STA.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA  
SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso  
Tributário  
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 5748 em que foram recorrente a Fazenda Pública e recorrido Manuel da Costa e de que foi relator o Exmo. Juiz Conselheiro Dr. António Gomes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: