

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
2.^a SECÇÃO — CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

ACÓRDÃO DE 27 DE OUTUBRO DE 1982 (*)

IMPOSTO DE TRANSACÇÕES:
RESPONSABILIDADE PELA LIQUIDAÇÃO DO TRIBUTO

SUMARIO:

I. *O sistema do C.I. Transacções faz recair a responsabilidade pela liquidação do tributo ao grossista ou produtor alienante [al. a), do art. 26.º], salvo se o adquirente for outro grossista ou produtor, igualmente registado, que apresente declaração mod. 5 ou 6 e destine as mercadorias à venda por grosso ou a servirem de matéria-prima (arts. 64.º e 65.º).*

II. *O grossista ou produtor alienante que, sem dívidas da sua parte quanto à veracidade da identificação do adquirente, ali expressa, ou que, tendo-as, as não dissipa e aceita a declaração, torna-se responsável legal pelo imposto não liquidado, se se vier a verificar que tais elementos não correspondem à realidade.*

III. *A redacção do artigo 66.º, operada em*

(*) De Acórdãos Doutrinais do STA, Ano XXII, n.º 260/261, pp. 3046 e ss.

resultado do Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, só abarca os casos de dúvidas, por banda do alienante, quanto a esses elementos, passando a admitir, como prova dos seus cuidados na averiguação da harmonia deles com a realidade, exclusivamente o visto prévio da declaração, por parte da repartição de finanças.

Recurso n.º 2412 em que são recorrente Martini & Rossi, Lda. e recorrida a Fazenda Nacional e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Dr. Laurentino Araújo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Por auto de notícia de 20-6-80, — que iniciou o processo de transgressão n.º 288/80 e que foi levantado por não haver sido regularizada a «situação fiscal», no prazo de quinze dias —, foi a sociedade Martini & Rossi, Lda., com sede na Quinta da Barrada, na Castanheira do Ribatejo, concelho de Vila Franca de Xira, detectada como havendo praticado a infracção prevista e punível no artigo 105.º, do C.I. Transacções, porque registada como grossista, para efeito deste diploma, fez diversas vendas a José Martins Isidoro Alves, com sede na Rua de Coimbra, em Pombal, no período entre 31-5 e 14-9, ambos de 1979, no total de 1 787 132\$50 (docs. de fls. 16 e 20, que se dão como reproduzidos), com apresentação de declaração mod. 6 e, portanto, sem liquidação de imposto — que atingiria 1 103 923\$00, acrescidos de 83 732\$00 de juros compensatórios —, quando a verdade é que o adquirente «é uma firma idealizada, não tendo portanto personalidade jurídica, nem qualquer estabelecimento estável na área do concelho da sede» indicada, o que impedia a arguida de efectuar transacções com ela.

Notificada por officio de 12-1-81, via postal, para o pagamento no prazo de trinta dias, veio a sociedade arguida, em 20-3 immediato, impugnar judicialmente a liquidação.

E fê-lo com base em não ser responsável pelo tributo exigido, já que, tendo aquela declaração obedecido aos requisitos legais, à data dos factos não vigoravam ainda as redacções introduzidas no artigo 66.º, do dito Código pelos Decretos-Lei n.º 374-B/79, de 10-9, e 400/80, de 25-9, completados com a Portaria n.º 820/80, de 13-10, que imputam ao alienante essa responsabilidade.

Acrescentou que o conteúdo do officio-circular n.º 13 021, invocado no auto de notícia, era-lhe desconhecido e, a sê-lo, seria inútil, uma vez que não teria poder formal para alterar ou aditar o referido Código (art. 4.º, do Decreto-Lei n.º 47 066, de 1-7-66).

Daí que não fosse obrigada a conhecer a «situação jurídica do adquirente, — que, aliás, desconhecia».

O Ministério Público respondeu no sentido da improcedência e, nas alegações que precederam a sentença, a impugnante manteve a sua posição inicial: não aplicação da nova redacção do artigo 66.º e suficiência da apresentação da declaração mod. 6, devidamente preenchida, para irresponsabilizar o alienante pelo imposto.

O Meritíssimo Juiz da 1.ª Instância julgou procedente a impugnação, o que ocasionou recurso obrigatório que, apenas com alegações do Ministério Público, veio a ser provido, com a consequente revogação da sentença e improcedência da acção.

Daí o presente recurso, no qual a recorrente concluiu por:

a) Violação do apontado artigo 66.º, na redacção da época, dado;

b) ser perfeito, o preenchimento da declaração mod. 6, face a este preceito;

c) não ser a recorrente obrigada, à data, a proceder a qualquer inquérito sobre a existência ou situação fiscal e jurídica dos seus clientes que utilizassem aquele modelo;

d) não poder atribuir-se aos Decretos-Lei n.º 374-B/79 e 400/80, função meramente interpretativa, mas inovadora, como resulta do preâmbulo do primeiro;

e) terem-se esgotado as relações entre a recorrente e o adquirente logo que, sob apresentação da declaração apontada, foram efectuadas as transacções, ao balcão, pagas em numerário e com imediata entrega das mercadorias.

O Digno Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento, visto que, para além do que consta do acórdão recorrido, ficou provada uma transacção, «mas a impugnante não provou com quem a fez, sendo certo que sobre ela recai tal ónus».

2. Em matéria de facto com interesse para a decisão ficou provado que:

— a impugnante encontra-se registada como grossista, para efeitos do C.I. Transacções, pela actividade de Produtora e Exportadora de Vermutes, Aperitivos e Licores;

— entre ela e José Martins Isidoro Alves foram efectuadas, entre 31-5 e 14-9, ambos de 1979 (docs. de fls. 16 a 20), transacções sob apresentação de declaração mod. 6 (fls. 36) e, por isso, sem liquidação daquele imposto, que atingiria 1 103 929\$00, acrescido de 88 732\$00 de juros compensatórios;

— tal declaração, apresentada em 10-1-79, mostra-se «preenchida de conformidade com os artigos 61.º a 65.º, do Código»;

— todavia, o adquirente não tinha existência jurídica, como comerciante, nem estabelecimento estável na área de Pombal, concelho referido na declaração;

— não se mostra que a recorrida conhecesse esta situação;

— apesar disto não deixou de efectuar as transacções apontadas, ao seu balcão, a dinheiro e com imediata entrega das mercadorias;

— das mesmas transacções foram apresentadas notas de encomendas;

— em 20-6-80 foi levantado auto de notícia contra a recorrente, pela prática da infracção prevista e punível no artigo 105.º, do dito Código, uma vez que, tendo o Serviço de Fiscalização Tributária informado que o referido adquirente constituía «uma firma idealizada», sem personalidade jurídica, nem estabelecimento estável na área do concelho de Pombal, «não poderia a firma em questão, em seu nome e ao abrigo da declaração mod. 6 já referida, efectuar a aquisição de mercadorias», nem, «de igual modo, e, pela mesma razão», «poderia a firma Martini & Rossi, Lda. efectuar qualquer transacção» àqueloutra, «designadamente a venda de quaisquer mercadorias sem liquidação do imposto de transacções»;

— notificada a fornecedora, em 2-6-80, «em cumprimento do disposto do Ofício-Circular n.º 13 021, de 20-12-67, da 5.ª Repartição da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos» (fls. 37 e 38), para efectuar o pagamento do imposto e juros compensatórios, não os satisfaz;

— foi da liquidação destas importâncias que a recorrente deduziu a presente impugnação.

3. Começando por apreciar a posição do Ministério Público junto desta Secção, saliente-se que, ao contrário dela, as vendas referidas foram, na verdade,

efectuadas pela impugnante, como fornecedora, a José Martins Isidoro Alves, como adquirente. Di-lo a informação oficial de folhas 9.

E, daí, que a mesma informação, ante a posterior constatação da inexistência jurídica deste comprador, como comerciante, coime de «falsa» a declaração mod. 6 por ele apresentada.

E tais vendas, como feitas ao mesmo comprador, são ainda confirmadas pelo auto de notícia (fotocópia de fls. 11/15), além dos documentos que o acompanham (fls. 16/20).

Aliás, a própria acusação partiu da existência das transacções como efectuadas com o mencionado adquirente.

Ser este, ou não, um comerciante com existência jurídica, tal como se identificou na declaração mod. 6, é problema que não invalida, nem a existência das transacções, nem com quem elas, de facto, foram realizadas.

Apreciada e decidida esta questão, passemos adiante.

4. Do que se deu como provado e com interesse para a solução do recurso, advém que, apesar de desconhecida, por banda da impugnante, a «situação jurídica» ou «existência factual do adquirente» (para utilizar as expressões da Martini & Rossi), esta não teve quaisquer dúvidas em satisfazer-lhe, sem liquidação do imposto de transacções, as notas de encomendas que, juntamente com a declaração mod. 6 lhe foram apresentadas.

A ausência de tais dúvidas leva a que se não possa, — ao contrário do que faz a recorrente —, tirar quaisquer efeitos da nova redacção do artigo 66.º, do Código, pois este normativo limitou-se, unicamente, a *aconse-lhar*, sem impor, o uso do visto prévio da repartição de finanças quando, pela parte do fornecedor grossista, se

levantem «*dúvidas* quanto à inscrição dos adquirentes das mercadorias no registo a que se refere o artigo 46.º» (note-se que, relativamente à actividade exercida pela impugnante, esse visto prévio foi, depois, substituído pela indagação directa pelo próprio fornecedor, quanto à identidade do adquirente, através dos respectivos certificados de comerciante e de contribuinte, — § 1.º, do artigo 66.º e Portaria n.º 820/88, de 13 de Outubro —, tendo mesmo, mais tarde, sido declarada a obrigatoriedade de liquidação do imposto, ainda que o adquirente seja grossista, desde que a bebida alcoólica, objecto da transacção, constitua produto acabado. — Decreto-Lei n.º 303/82, de 31 de Julho. Tudo, como consta dos respectivos preâmbulos, com o objectivo de luta contra a evasão e fraude fiscais, ante a proliferação destas, com reflexos, não só no campo da «arrecadação das receitas do Estado», mas também na «concorrência desleal entre os próprios obrigados tributários».

Afastada do pleito a aplicação do artigo 66.º (na redacção de 79), prejudicada fica a suscitada questão da sua retroactividade ou irretroactividade.

5. Repare-se, aliás, que nem mesmo este dispositivo é invocado, pela acusação, como desrespeitado e, em consequência, como detonador da liquidação impugnada. *Exclusivamente* refere o artigo 105.º, do Código, que sanciona a falta de entrega do imposto nos cofres do Estado ou a sua entrega fora do prazo legal [cfr. o art. 41.º, al. a) e § 1.º].

Localizadas se mostram, assim, as transacções em causa sob a égide deste diploma, e no regime anterior àquele Decreto-Lei de 79.

6. Mas outro fundamento serve ainda de base ao presente recurso. Segundo ele, o mesmo artigo 66.º, na redacção da época dos factos, contentava-se com o correcto preenchimento da declaração para irresponsabili-

zar o fornecedor pelo imposto que seria normalmente devido. Ou seja, a este e para tanto, só cumpria averiguar da observância de tal formalismo.

Certo?

Procuraremos demonstrar que não. Que algo mais se lhe exigia para arredar a sua responsabilidade.

Para facilidade de raciocínio limitar-nos-emos à posição do alienante-grossista, desprezando a do produtor. E fá-lo-emos ante as disposições vigentes à data das transacções em foco, já que a hipótese dos autos àquele primeiro e a estas se reporta.

7. A metodologia do C.I. Transacções alicerça-se, no tocante à liquidação do tributo, no princípio de que esta «deverá ser efectuada pelos próprios contribuintes relativamente às transacções que realizarem» [art. 25.º, al. a); cfr. o n.º 9, do relatório preambular]. Isto porque o imposto é devido no momento em que forem realizadas as transacções (art. 4.º), considerando-se como tal aquele em que a mercadoria é remetida ao adquirente ou destinatário ou colocada à sua disposição [§ único, al. a), do mesmo artigo].

E é no momento da passagem das facturas ou documentos equivalentes, reportados à data da realização das transacções, que a liquidação deverá ser efectuada [art. 26.º, al. a)].

Por seu lado, a entrega do imposto nos cofres do Estado far-se-á nos dois meses seguintes à realização das transacções [art. 41.º, al. a)], ou por quadrimestres, — quando autorizado (seu § 1.º).

Exceptuados os casos de isenção, só não será de liquidar imposto, por banda do fornecedor registado, sempre que o adquirente também seja grossista registado e pretenda obter a mercadoria para a revender por grosso. Mas, para tanto, terá de entregar, àquele, declaração mod. 5 ou 6, consoante a frequência de tran-

sacções entre ambos (arts. 64.º e 65.º), sempre acompanhada das respectivas notas de encomendas (*idem*).

Qualquer destes modelos de declaração destina-se a transferir aquela responsabilidade pela liquidação (as próprias composições dos modelos integram o vocábulo sublinhado).

A cadeia desta transferência extingue-se com a alienação, pelo último adquirente-grossista, ao retalhista destinatário [art. 26.º, al. a); cfr. o n.º 5, do mencionado relatório preambular]. Assim e para termo, é no consumidor final que se vem a repercutir o imposto.

Em conclusão: cada grossista-fornecedor é sempre o responsável primeiro pela liquidação e cobrança do tributo correspondente às transacções que efectuar. E só nos casos consentidos, — entre eles o de apresentação da dita declaração —, poderá transferir essa obrigação para outrem, o imediato adquirente-grossista.

8. Mas a simples observância deste formalismo de transferência de responsabilidade, só por si, não pode libertar, — e dela não liberta —, o fornecedor. Doutra forma estaria encontrado um infalível, cómodo e amplo convite à evasão e fraude fiscal. Em resultado até de conluios.

Para tanto bastaria que, embora o fornecedor tivesse conhecimento de que o adquirente não estava registado, como tal, ou nem sequer era o identificado, aceitasse qualquer das duas declarações, na qual se mencionasse um número de registo e uma identificação do seu subscritor, só porque a sua inserção, ali, é obrigatória (cfr. os modelos juntos ao Código).

A indispensável cooperação entre o Fisco e os contribuintes, a confiança mútua (pela Reforma Tributária em vigor alçapremada a princípio geral nas relações entre ambos: Teixeira Ribeiro, n'A *Reforma Fis-*

cal, *Oração de Sapiência*, pág. 30) leva a que, violada essa confiança, suporte as consequências quem tiver provocado a ruptura.

Como acentua o apontado relatório, o prévio registo dos grossistas «assume a maior importância», constituindo «formalidade basilar que condiciona o funcionamento de todo o sistema do imposto de transacções».

Há-de, portanto, verificar-se uma total harmonia entre os elementos do registo e identificação do declarante com a realidade para que o modelo possa ter o valor formal que o Código lhe atribui. De contrário, deixaríamos entrar pela janela o que se havia rejeitado pela porta.

9. Do que resulta terem as declarações de qualificar-se como formalidades, não *ad substantiam* ou *ad solemnitatem* (as facturas atingem este objectivo de títulos das transacções: artigos n.º 68.º, do Código — além do n.º 9, do seu preâmbulo —, 46.º, alínea c), do Código de Processo Civil e 3.º, do Decreto-Lei n.º 45 760, de 15-6-64), mas *ad probationem* dos requisitos para efeitos fiscais (isenção), no âmbito do mesmo Código do Imposto de Transacções.

Assim o entendeu já esta Secção no caso de indevida utilização do mod. 13, apesar de formalmente válido (acs. de 16-1-74 e 1-6-77, em *Acórdãos Doutrinários*, 152-153/076 e 192/1183, respectivamente). E, no campo doutrinário, o sublinha Cardoso Mota, quando escreve: — «Este normativo (o art. 66.º, na redacção primitiva) exige, portanto, não só um preenchimento formalmente perfeito, segundo as indicações estabelecidas no próprio modelo inicial, como também a *constatação* de todos os requisitos referidos, *condicionantes* da não liquidação do imposto» (n' *O Imposto de Transacções*, págs. 407 e 438, eds. de 73 e 79, respectivamente). Para advertir: — «De contrário, as *decla-*

rações são ineficazes e devem ser rejeitadas pelos *alienantes* das mercadorias. Se estes assim não fizerem, deixaram indevidamente de liquidar imposto pelo que, por isso, ficam por ele responsáveis, sem prejuízo, obviamente, do correspondente procedimento penal». E justificara: — «São exigências de forma, portanto, a que se ligam *efeitos substanciais*: só a observância rigorosa deste formalismo exclui da incidência do imposto as transacções a que se reportam. Só, assim, também, o *alienante* da mercadoria fica desvinculado do dever de liquidação do imposto e deixa, consequentemente, de responder por ele» (os sublinhados foram apostos ao texto reproduzido).

10. E porque, da apresentação de qualquer dos modelos 5 ou 6 resulta a *isenção condicional* do imposto, daí permitir-se ao Fisco a demonstração de que não ocorreram os requisitos para tanto, a *conditio* da mercê: negócio entre grossistas registados, para revenda por grosso (art. 64.º).

Sirva de exemplo a hipótese exibida no final do § 2.º, do artigo 56.º, na sua redacção original (transferida, após o Decreto-Lei n.º 374-B/79, para o art. 5.º-A), onde essa contestação se manifesta.

Assim, resultando daquela prova que o adquirente não possuía registo, elemento de que cuja averiguação o fornecedor se desinteressara, só de si próprio este se possa queixar, no tocante à mantida responsabilidade. O Fisco é que nunca poderia vir a suportar as consequências de uma atitude para a qual em nada contribuiria e que, ao invés, pretende mesmo evitar.

Tal como no Direito Civil: não verificada a condição, tudo se passa, *ab initio*, como se nunca ela tivesse existido (arts. 275.º, n.º 2 e 276.º, do Código Civil).

«Q.E.D.», em jeito de conclusão em demonstração de teorema.

11. Aquela posição de completo desinteresse, ou mesmo participação, do alienante, haverá de equiparar-se uma outra: quando, tendo dúvidas sobre a realidade dos declarados registos e identificação do adquirente, contudo não deixa de receber a declaração, para lhe atribuir um valor fiscal que, de facto, não possui, numa indiferença pelo que se vier a apurar, nesta matéria. Há, aqui, uma actuação a título eventual. Ainda que sob o rótulo de mera negligência. O que leva a ter de se lhe imputar, ainda, a responsabilidade pelas consequências do seu acto.

12. A carga da apontada legal responsabilidade sobre o alienante encontra paralelo na que deriva do uso indevido da declaração mod. 13, hipótese em que se tem decidido, nesta Secção, pela inviabilidade do modelo, como se nenhum tivesse sido apresentado (cits. acs. de 16-1-74 e 1-6-77).

13. Chegados a este ponto, é lícito perguntar-se: — Se, já antes do Decreto-Lei n.º 374-B/79, o Código onerava o alienante, nos termos relatados —, que papel se reserva ao artigo 66.º, na redacção daquele diploma?

A resposta afigura-se-nos simples.

Tal preceito limitou-se, nos parâmetros estabelecidos no seu corpo (*dúvidas* sobre o registo e identidade do adquirente), a fixar a *única prova* admissível para demonstrar que tais dúvidas foram afastadas por banda do alienante. Mesmo que se venham a constatar, depois, anomalias no registo e identificação procurados, matéria já a decidir entre o Fisco e o adquirente.

Porque, de duas uma: ou o fornecedor conhecia esses registos e identificação e, nesse caso, nada obstaria à transacção com aquele, transferindo-se a responsabilidade pela liquidação do imposto, ou, não conhecendo tais elementos e apesar de dúvidas ou não sobre

eles, aceitou as consequências da provável ilegalidade dessa transferência formal de responsabilidade.

Ao artigo 66.º fica, assim, reservada a hipótese em que, não lhe merecendo confiança a declaração de registo e identificação feita pelo adquirente, o fornecedor procurou a sua confirmação junto da repartição de finanças. Só deste modo o Fisco se sente garantido contra evasões ou fraudes.

Tal visto prévio constitui, assim, «medida cautelar» (na expressão do relatório do Decreto-ei n.º 374-B-/79), por pressupor a necessidade de preservar as consequências da falsidade do declarante. Daí que, dependendo do estado psicológico de incerteza, por parte do alienante, e de estar este interessado ou não em mantê-lo, o novo preceito nada imponha, e, antes faculte («poderão», — reza ele).

Precaução ou diligência que, como demonstramos, devia manifestar-se como resultante já do regime anterior àquele Decreto-Lei. Com a diferença, apenas, de que, até 79, se admitia qualquer prova de adopção da medida preventiva (*v. g.*, informações junto de outros fornecedores do declarante, referências bancárias, declarações para efeitos de contribuição industrial, ou mesmo os elementos que o § 1.º do focado artigo 66.º e a Portaria n.º 820/80 vieram a eleger: certificados de comerciante e de contribuinte), enquanto, após o Decreto-Lei de 79, unicamente se passou a admitir, como prova da precaução, o visto pela repartição de finanças.

14. Que assim é resulta do final do § 2.º, do mesmo artigo 66.º, quando, sem estabelecer sanção para a falta dessa diligência, — precisamente porque deixa ao alvedrio do destinatário da declaração aceitá-la ou não —, se limitou a ressaltar a punição exclusivamente pelo depósito retardado do imposto [art. 105.º, referido à al. a), do art. 44.º], abandonando a outra pre-

visão ali prevista, — a não entrega do imposto. Isto porque quis que o fornecedor pudesse reconsiderar sobre a sua negligência e, consumada a transacção, reparasse o lapso, efectuando as rectificações indispensáveis (art. 30.º), e entregasse o imposto, como se este tivesse sido liquidado oportunamente. E sem punição, se a entrega ocorresse ainda no prazo da alínea a), do artigo 41.º

15. As afirmações que se deixam alinhadas não esquecem que, como alega a recorrente e decidiu o acórdão desta Secção, de 19 de Janeiro último (rec. n.º 2284, igualmente interposto pela Martini & Rossi), o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 374-B/79 refere a pretensão deste diploma em «*criar* mecanismos tendentes a pôr algum entrave à evasão», — embora reconheça, desde logo, que tais providências «têm eficácia limitada» —, e aponta, como *inovação*, a «responsabilidade do fornecedor pelo imposto devido». E, daí, terem concluído, tanto a recorrente, como o aresto, pela irretroactividade do preceito do artigo 66.º, do Código. Simplesmente, este novo dispositivo só estampou o quadro de *dúvidas* por parte do mesmo fornecedor quanto ao registo do apresentante da declaração, como acentuámos já. O que não é o caso dos autos, como igualmente pusemos em relevo.

Novidades (convém esclarecê-lo) que se projectam em duas frentes: na da *exclusividade* do meio de prova admissível quanto ao cuidado posto no afastamento de tais dúvidas e, em consequência (segunda frente), na *responsabilidade* pelo imposto quando não seja esse o meio de prova utilizado. Inovações, portanto, num bem delimitado e reduzido campo.

Disse-o claramente o relatório preambular citado: — «*Inovação* porventura importante (repare-se na locução adverbial utilizada, confirmativa do apontado regime anterior ao Decreto-Lei) na luta contra a fraude

é a responsabilização do fornecedor pelo imposto devido, nos casos em que, tendo sido aceites declarações de responsabilidade mod. 5 ou 6, com *dispensa de visto prévio* das repartições de finanças, se venha a verificar que o adquirente não se encontrava registado» (o sublinhado é alheio ao texto).

Donde a validade, fora deste campo, de tudo o que acima se concluiu, no tocante à dita responsabilidade, como consignada já, no Código, antes daquela alteração de 79.

16. De outro modo ficaria incompreensível o referido intuito do legislador, nesta última data, de mover combate à evasão fiscal, precisamente em matéria de tal responsabilidade do fornecedor, como o revelam as coevas novas redacções, além do artigo 66.º e §§ 1.º e 3.º, do artigo 70.º e § 1.º Ora a evasão só teria cabimento se legalmente existisse tal responsabilidade.

17. Em contraste com a mencionada negligência ou desinteresse da recorrente na averiguação do declarado registo do adquirente, aquela preocupou-se em efectuar as transacções em numerário e à vista, quando o normal é serem-no por outros meios e prazos, que até estariam aconselhados, face ao montante das encomendas, especialmente as três últimas. Contudo e egoisticamente (passe o eufemismo), não tomou iguais cuidados relativamente aos consequentes interesses do Fisco, que estavam em jogo e cuja defesa legalmente lhe fora confiada. Satisfiz-se em varrer a sua testada, — como soe dizer-se.

18. Pelo que toca aos juros compensatórios, estes mostram-se igualmente bem liquidados, pois que o retardamento na entrega do Imposto foi devido a culpa do recorrente, como ficou demonstrado (art. 39.º, do Código).

19. Não terminaremos sem dar o devido relevo a três factos que objectivamente considerados, podem servir para denunciar que a própria fornecedora admitiu a sua responsabilidade pelo imposto que deixou de liquidar.

O primeiro (já assinalado) consiste em ter efectuado as vendas ao balcão, a dinheiro e com entrega imediata das mercadorias, apesar da elevada soma daquele e volume destas. O que, por anormal nas relações entre comerciantes grossistas, pode ter constituído forma de o adquirente corresponder à negligente (no mínimo) e espontânea confiança nele depositada pela fornecedora, mau grado o desconhecimento daquele por esta.

O segundo facto manifestou-se na cessação completa de relações entre ambos, na qualidade de grossistas, quatro breves dias após a publicação do Decreto-Lei n.º 374-B/79 e quando decorria ainda a *vacatio legis* (art. 2.º, n.º 1, da Lei n.º 3/76, de 10-9, por força do n.º 2, do art. 5.º, do Código Civil). Isto, apesar de o n.º 3, do artigo 8.º, daquele Decreto-Lei ter mantido, até 31-12-79, a validade das declarações mod. 6 processadas anteriormente ao recebimento do novo certificado de registo mod. 14, anexo ao diploma (ver o art. 7.º, n.º 1). O que, só por si, pode traduzir, por parte da fornecedora, a insegurança que vinha manifestando relativamente aos declarados elementos identificadores do adquirente e receio de futuras complicações, ante o alerta e melhor espartilho lançados pela nova redacção do artigo 66.º

Como terceiro facto, — mas o não menos importante —, é de estranhar que a recorrente haja aceite uma declaração mod. 6, subscrita por quem não era seu cliente habitual, antes pelo contrário (até desconhecia a respectiva «situação jurídica»), quando o artigo 65.º

só autoriza o seu uso para transacções realizadas» com alguma frequência entre os mesmos adquirentes e fornecedores».

20. Termos em que negam provimento ao recurso.
Custas pela recorrente, fixando-se em oito mil escudos a procuradoria.

Lisboa, 27 de Outubro de 1982.

Laurentino Araújo — António Patacas — António Gomes. Fui presente, António Fernando Samagaio.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
2.ª SECÇÃO — CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

ACÓRDÃO DE 4 DE JULHO DE 1984

IMPOSTO DE TRANSACÇÕES. DECLARAÇÃO MODELO N.º 6.
RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR PELO IMPOSTO

Sumário:

No domínio do Decreto-Lei n.º 47 066, de 1 de Junho de 1966, que aprovou o Código do Imposto de Transacções, o vendedor de mercadorias a coberto de uma declaração modelo n.º 6 apenas era responsável pelo pagamento do imposto quando:

- a) Aceitasse uma declaração modelo n.º 6 em que não tivessem sido preenchidas as formalidades estabelecidas na lei;*
- b) Tivesse conhecimento de que o adquirente usou, indevida ou falsamente, da declaração modelo n.º 6;*
- c) No acto da fiscalização não exibiu a declaração modelo n.º 6.*

Recurso n.º 2811 em que são Recorrente a Fazenda Nacional e Recorrida J. A. da Costa Pina, Ld.ª e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. João de Matos (por vencimento).

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Em recurso obrigatório, desacompanhado de alegações, subiu a este Supremo Tribunal o acórdão do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos que, revogando a sentença da 1.ª instância, julgou procedente a impugnação judicial que J. A. da Costa Pina, Ld.ª, deduziu contra o

imposto de transacções e juros compenastórios que, no montante de 33 821 408\$00 (sendo 33 803 645\$00 indicados a fls. 30 e 17 763\$00 referidos a fls. 26) lhe fôram liquidados pela Repartição de Finanças do 5.º Bairro Fiscal de Lisboa com base em as mercadorias vendidas pela impugnante no ano de 1979 e 1979 (mas anteriormente a Setembro de 1979) às firmas Silva & Duarte, Ld.ª, Amorim & Santos, Ld.ª, Luís Filipe Mendonça, Sociedade Comercial de Bebidas, Ld.ª de Araújo Augusto Dias e Manuel Inácio Pinto Barros, não obstante realizadas a coberto das respectivas declarações modelo n.º 6, não beneficiarem da dispensa da liquidação do imposto de transacções por as firmas adquirentes não se encontrarem devidamente *registadas* para efeitos do Código de Imposto de Transacções.

2 — O Exm.º Magistrado do Ministério Público, após dizer não ser pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal sobre a questão em causa e reconhecer ser outro o entendimento expresso na Revista de Legislação e Jurisprudência — ano 116 — pág. 267 — pelo Prof. Doutor Teixeira Ribeiro — concluiu o seu douto parecer no sentido de o recurso merecer provimento.

— Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3 — Com relevância em matéria de facto apura-se a seguinte:

a) A impugnante — ora recorrida — encontra-se tributada em contribuição industrial — Grupo A — pelo exercício da actividade de «vinhos e deriados, aguardentes, licores e outras bebidas alcoólicas — armazenista e importador de».

b) No que se refere ao imposto de transacções, dispõe do certificado de registo definitivo n.º 2113, de 31 de Outubro de 1966.

c) Nos anos de 1978 e 1979 (mas anteriormente a Setembro de 1979), a impugnante vendeu às firmas, Silva & Duarte, Ld.ª, Amorim & Santos, Ld.ª, Luís Filipe Mendonça Sociedade Comercial de Bebidas, Ld.ª e Manuel Inácio Pinto

Bastos, através das respectivas notas de encomenda, as mercadorias referidas nos autos.

d) Estas vendas foram efectuadas com dispensa de pagamento do imposto de transacções, por as firmas adquirentes haverem apresentado a sua declaração modelo n.º 1 e uma declaração geral de responsabilidade modelo n.º 6, da qual constava, além do mais, o *número do certificado do registo* de cada adquirente, e a declaração de que as mercadorias a adquirir se destinavam a ser utilizadas na venda por grosso.

e) Antes de aceitar estas declarações, a impugnante — ora recorrida — verificou, porém, se as mesmas se encontravam ou não correctamente preenchidas ou continham as formalidades exigidas por lei, tendo concluído pela afirmativa, designadamente no tocante à indicação do *número de registo* de cada adquirente para efeitos de imposto de transacções *constante* de cada declaração modelo n.º 6.

f) E efectivamente tais declarações modelo n.º 6 estavam correctamente preenchidas e contendo as formalidades exigidas pela lei.

g) Perante este correcto preenchimento e após se ter certificado da identificação das firmas adquirentes — a impugnante deu, então, concretização à pretensão das mesmas, vendendo-lhes, por isso, as mercadorias referidas nas antecedentes alíneas c) e d).

h) Estas vendas foram efectuadas a pronto pagamento, por este ser o regime instituído pela impugnante para evitar eventuais dificuldades de recebimento — e dele beneficiarem os adquirentes com o desconto de 4 por cento.

i) A impugnante tinha, nos indicados anos de 1978 e 1979, cerca de nove mil clientes, de vários pontos do país, cifrando-se o seu volume de transacções anuais em cerca de quinhentos mil contos.

j) Após as vendas, os serviços de fiscalização tributária verificaram, porém, que as firmas adquirentes não se encontravam *registadas* para efeitos do imposto de transacções.

l) A impugnante — ora recorrida não sabia, porém, que as adquirentes não se encontravam *registadas*, antes estava convencida da veracidade do *registo* indicando nas declarações modelo n.º 6 que cada uma das firmas por cada uma das adquirentes, face ao referido nas anteriores alíneas d), e), f) e g).

m) O imposto de transacções e juros compensatórios impugnados pela ora recorrida foram-lhe liquidados com base em as firmas adquirentes não se encontrarem efectivamente registadas para efeitos de imposto de transacções.

4 — A essencial questão que o presente recurso determina é a de saber se a impugnante-recorrida é ou não responsável pelo pagamento do imposto de transacções e juros compensatórios assim liquidados.

Ao exame desta questão se passa, pois.

Nos termos do artigo 1.º — e sua alínea a) do Código do Imposto de Transacções — a venda ou qualquer outra modalidade de alienação onerosa de mercadorias, produzidas ou importadas no continente ou ilhas adjacentes, realizada por produtores ou grossistas registadas ou sujeitas a registo, é uma operação incidente de imposto de transacções, salvo se o adquirente for um produtor ou um grossista registado que declare, nos termos do artigo 64 ou do artigo 65, destinar as mercadorias à produção, como matéria prima, ou à venda por grosso.

Em conformidade com o assim estabelecido, preceituavam na verdade, os artigos 64.º e 65.º do mesmo Código do Imposto de Transacções que os produtores ou grossistas registados que pretenderem efectuar a aquisição de mercadorias para as utilizarem como matéria-prima ou com destino à venda por grosso, sem que por aquela transacção seja devido imposto, deverão entregar aos seus fornecedores, juntamente com a respectiva nota de encomenda, uma declaração de responsabilidade conforme o modelo n.º 5 e n.º 6, em papel timbrado, assinado e autenticado com carimbo ou selo branco, destinando-se este último modelo n.º 6 para os casos em que

sejam realizadas transacções com alguma frequência entre as mesmas adquirentes e fornecedores.

Apresentadas que fossem essas declarações, os vendedores jamais, podiam, pois, proceder à liquidação do imposto de transacções atinente a essas vendas, por estas serem, em tais circunstâncias, uma operação não incidente de imposto — salvo se as declarações de responsabilidade não tivessem sido preenchidas segundo as formalidades estabelecidas nos artigos 64.º e 65.º, caso em que deviam ser recusadas pelos seus destinatários.

É o que expressamente dispunha o artigo 66.º do Código do Imposto de Transacções na redacção vigente ao tempo das vendas em causa, na medida em que nele se estabelecia que:

«As declarações de responsabilidade, referidas nos artigos anteriores, em que não tivessem sido preenchidas as formalidades ali estabelecidas não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários».

Mas — e segundo vem provado — as declarações modelo n.º 6 apresentadas pelas firmas adquirentes à impugnante-recorrida estavam devidamente preenchidas e continham todas as formalidades exigidas pela lei, designadamente o número do certificado de *registo* de cada adquirente.

Daí que tais declarações não pudessem deixar de produzir os legais efeitos de dispensa de liquidação do imposto de transacções por parte da impugnante-recorrida e que esta não devesse recusar a apresentação de semelhantes declarações.

Donde que à impugnante-recorrida não possa exigir-se o pagamento do liquidado imposto de transacções com relação às vendas efectuadas às indicadas firmas adquirentes.

É que — e nunca é demais repeti-lo — as vendas realizadas por um produtor ou grossista registado não são um acto incidente de imposto de transacções quando a adquirente seja um produtor ou grossista registado que apresente a declaração modelo n.º 6 devidamente preenchida e declare destinar as

mercadorias à produção como matéria prima ou à venda por grosso.

§ — Em matéria de facto, vem, porém, provado que as firmas adquirentes não eram grossistas registados, por não se encontrarem registados para efeitos de imposto de transacções.

Dado, porém, que a lei apenas considera como actos não incidentes de imposto de transacções as vendas em que os adquirentes sejam produtores ou grossistas *registados* — impõe-se assim contrastar o reflexo deste facto com relação à alienante-ora recorrida, designadamente para o efeito de saber se essa *falta de registo* dos adquirentes determina a sua responsabilidade pelo imposto de transacções.

Quid juris, pois, no caso de, como no dos autos, se verificou que os adquirentes não possuíam a qualidade de grossistas *registados*?

No puro domínio do Decreto-Lei n.º 47 060, de 1 Julho de 1966, que aprovou o Código do Imposto de Transacções, a alienante que tivesse recebido uma declaração modelo n.º 6 *apenas* era repsonsável pelo imposto de transacções que deixou de liquidar no momento das transacções nos seguintes casos:

a) *Em primeiro lugar*, quando aceitasse uma declaração modelo n.º 6 que não tivesse sido preenchida com as formalidades legais — e designadamente quando essa declaração não contivesse o *número do certificado de registo* do adquirente, por a indicação desse número de registo ser uma formalidade legal.

E isto, por o então artigo 66.º do Código de Imposto de Transacções estabelecer que «as declarações de responsabilidade referidas nos artigos anteriores em que não tivessem sido preenchidas as formalidades ali estabelecidas não produzirão quaisquer efeitos, devendo ser recusadas pelos seus destinatários».

Na verdade, uma vez que da declaração modelo n.º 6 tem de constar o número do certificado do *registo* da adquirente, a declaração modelo n.º 6 em que faltasse esse número de

registo não podia deixar de considerar-se como ineficaz, tudo se passando, pois, como se nenhuma declaração modelo n.º 6 sido apresentada ao vendedor, com a consequente responsabilidade do imposto por este.

Mas esta não é a situação dos autos, em virtude das declarações modelo n.º 6 apresentadas à alienante-ora recorrida conterem o *número* de certificado de registo do adquirente.

b) *Em segundo lugar*, o alienante também só era responsável pelo imposto que deixou de liquidar quando no acto da fiscalização não exhibisse a declaração modelo n.º 6.

O artigo 81.º do Código do Imposto de Transacções expressamente dispunha, com efeito:

«Os produtores ou grossistas registados que tenham feito fornecimentos de mercadorias a coberto de declarações de responsabilidade nos termos dos artigos 64.º ou 65.º deverão arquivar as referidas declarações, ficando responsáveis pelo imposto que tiverem deixado de ser liquidado, sem prejuízo da penalidade prevista no artigo 109.º, se no próprio acto de fiscalização as não exhibirem».

A lei arranca, pois, do princípio de que a não exibição da declaração modelo n.º 6 no próprio acto de fiscalização traduz uma inexistência desta declaração — e daí a responsabilidade do alienante pelo imposto.

A situação dos autos não se enquadra, porém, na prevista neste artigo 81.º, na medida em que o imposto de transacções em causa foi liquidado à ora recorrida em razão de os adquirentes não estarem registados — e não em razão de no acto de fiscalização não haver exibido as declarações modelo n.º 6.

c) *Em terceiro lugar*, o alienante ainda é responsável pelo imposto de transacções que deixou de liquidar quando porventura viesse a provar-se que teve conhecimento de que o adquirente usou indevida ou falsamente da declaração modelo n.º 6.

É o que tudo resulta do artigo 115.º do Código do Imposto

de Transacções, na redacção vigente ao tempo dos factos, enquanto nele se estabelece o seguinte:

«As pessoas singulares ou colectivas que, indevida ou falsamente, façam uso, para efeitos do disposto nos artigos 64.º e 65.º, da qualidade de produtor ou grossista inscrito no registo a que se refere o artigo 48.º, serão punidas com multa igual ao triplo do imposto que tiver deixado de ser liquidado, nunca inferior a 5 000\$00, pela qual responderá solidariamente a pessoa ou entidade que tiver intervindo na transacção realizada a coberto da declaração de responsabilidade, quando o facto delituoso for do seu conhecimento».

Na verdade, se o alienante tem conhecimento de que o adquirente, contrariamente ao que fez constar da declaração modelo n.º 6, não se encontra registado e, pois, faz uso indevido ou falso dessa declaração — bem evidente se torna a responsabilidade do mesmo alienante pelo imposto que deixou de liquidar. Em tal caso tudo se passará, ao fim e ao cabo, como se não existisse uma válida declaração modelo n.º 6.

Dos autos não consta, porém, que a impugnante — ora recorrida tivesse conhecimento de que os adquirentes não se encontravam registados; pelo contrário, vem provado que não sabia que os adquirentes não estavam legalmente registados.

Logo, que à impugnante — ora recorrida não possa ser exigido o imposto de transacções em causa.

6 — De tudo quanto exposto fica claramente resulta que no domínio do Decreto-Lei n.º 47 060, de 1 de Julho ed 1966, que aprovou o Código do Imposto de Transacções, *só nestes* três indicados casos é que o alienante a quem tivesse sido apresentado uma declaração modelo n.º 6, seria responsável pelo pagamento do imposto que deixou de liquidar face à apresentação dessa declaração.

7 — Contra este entendimento vem, porém, certo sector desta 2.ª Secção decidindo no sentido de competir ao alienante a obrigação de verificar a veracidade das declarações de responsabilidade modelo n.º 6 — e daí — segundo julgam

— a responsabilidade do alienante pelo imposto quando vier a apurar-se que o adquirente não estava efectivamente registado ou que o *número de registo* constante da apresentada declaração modelo n.º 6 não corresponde à verdade, por não existir qualquer *registo* por parte do adquirente.

Impõe-se, por isso, contrastar este entendimento.

Antes de tudo, é de sublinhar-se que alguns dos agora sequazes deste entendimento *jamaiz indicam* o *concreto preceito* legal que estabeleça ou imponha ao alienante a *obrigação* de averiguar a veracidade ou não do *número de registo* que o adquirente indica na sua declaração modelo n.º 6.

Pelo contrário, limitam-se a invocar certos princípios ou conceitos de ordem doutrinária ou teórica, a proclamar a necessidade da defesa dos interesses da Fazenda Nacional, obstando-se à evasão ou fraudes fiscais e a afirmar *um genérico dever de diligência* por parte do alienante em relação à representação da declaração modelo n.º 6.

Seguro é, porém, não serem os princípios ou conceitos teóricos ou doutrinários o bastante para se responsabilizar o alienante pelo pagamento do imposto, na medida em que a obrigação de pagamento deste há-de decorrer *da lei* — e não de princípios ou conceitos.

Tão-pouco revela a invocação da necessidade da defesa dos interesses da Fazenda Nacional e a alegação de se dever obstar à evasão ou fraudes fiscais — por isso que a *obrigação* de pagamento do imposto pelo alienante *apenas* pode *decorrer da lei* — e não desde invocado condicionalismo, cujo é do fôro do legislador e não do julgador.

Como bem escreveu o Prof. Doutor Teixeira Ribeiro em crítica discordante às decisões que se apoiam nesta consideração e em outros para concluírem pela responsabilidade do alienante — «não devemos sobrepor a ética à lei, por muito que às vezes apeteça»: Revista de Legislação e Jurisprudência ano 116 — pág. 276.

E, contrariamente ao afirmado pelo mesmo sector desta 2.ª Secção, igualmente não *existe* para o alienante a quem é apresentada uma declaração modelo n.º 6 qualquer *dever genérico de diligência* no tocante à veracidade do número de

registo do adquirente constante dessa mesma declaração — e isto precisamente por, no tempo das transacções em causa ou até 10 de Setembro de 1979, não haver preceito legal algum a impor ao alienante esse *genérico dever* acêrca da veracidade do número de registo.

E tanto assim é que os sequazes da orientação contrária à agora aqui expressa não indicam o preceito legal em que se consubstancia ou esteja previsto esse dever de *diligência* do alienante no tocante à averiguação da verdade do *registo* declarado pelo adquirente das mercadorias.

É certo que, na redacção vigente ao tempo dos factos em causa, o artigo 59.º do Código do Imposto de Transacções dispunha o seguinte:

«A Direcção Geral das Contribuições e Impostos fará publicar no Diário do Governo relação dos produtores e grossistas registados, da qual consta o seu nome ou denominação social, domicílio ou sede e número de registo.

E o § único deste mesmo artigo, acrescentava:

«Será igualmente publicada no Diário do Governo relação dos produtores e grossistas cujos registos tenham sido cancelados, que deverá conter, além dos elementos referidos no corpo deste artigo, indicação da data a partir da qual os cancelamentos produzem efeito.»

Em princípio ou teoricamente, é-se tentado a dizer que este artigo 59.º — e seu § único — contém um genérico dever de diligência do alienante quanto à verificação da veracidade do número de *registo* declarado pelo adquirente na sua declaração modelo n.º 6.

Mas só em teoria que não no *plano geral* se pode acolher semelhante afirmação.

É que — e conforme escrevem os anotadores Madeira Curvelo e Campos Laires — esta disposição do artigo 59.º não tem sido aplicada, possivelmente por a Administração entender que a publicação das relações no Diário da República, além de se tornar consideravelmente dispendiosa, não preenche os fins em vista, pois que não poderiam nunca considerar-se actualizadas, dado que todos os dias são feitos numerosos

registos e efectuados novos cancelamentos: O Imposto de Transacções sobre as mercadorias — 198 — pág. 492.

O argumento do genérico dever de diligência de *verificação da veracidade* do número de *registo* do adquirente é, pois, totalmente irrelevante.

Continuamos, pois, sem disposição legal que imponha ao alienante a obrigação de averiguar a veracidade do número de registo do adquirente apresentante de uma declaração modelo n.º 6.

E compreende-se que assim seja, uma vez que o cumprimento das obrigações impostas pelo Código do Imposto de Transacções é tarefa especialmente da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

O artigo 45.º deste Código expressamente dislumbra, na redacção vigente ao tempo dos factos em causa, o seguinte:

«O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respectiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas e pessoas colectivas de utilidade pública e, em especial, pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos».

8 — De outro modo se vai demonstrar, ainda, a não responsabilidade da impugnante — ora recorrida pelo imposto de transacções que lhe foi liquidado.

Como referido foi — e sabido é — as declarações modelo n.º 6 apenas podem ser usadas por um produtor ou grossista registado que declare destinar os mercadorias a adquirir à produção, com matéria prima, ou à venda por grosso.

O *registo* do adquirente ou apresentante de uma declaração modelo n.º 6 e o destino das mercadorias são assim dois elementos essenciais para a dispensa da liquidação do imposto pelo alienante a quem fôr apresentada uma declaração modelo n.º 6.

A lei previu, porém, a hipótese do *adquirente*, não obstante declarar na declaração modelo n.º 6 o seu número de registo, *não estar real ou efectivamente registado*, sendo, pois,

falsa a indicação do seu registo constante da declaração modelo n.º 6 apresentada ao alienante.

E igualmente previu a hipótese de o adquirente, embora devidamente registado, ter dado às mercadorias um destino diferente daquele para que foram adquiridas — ou seja, não ter destinado as mercadorias à produção como matéria-prima ou à venda por grosso.

Essa segunda hipótese — aliás não verificada no caso dos autos — tinha a sua previsão no § 2 do artigo 56.º do Código do Imposto de Transacções, que assim dispunha, na redacção vigente ao tempo dos factos em causa.

«As inscrições no registo referido no artigo 48.º comprovadas pelos respectivos certificados, enquanto válidos, conferem aos seus titulares, desde que tenham cumprido previamente as formalidades estabelecidas nos artigos 64.º e seguintes, a faculdade de adquirirem as mercadorias para utilização como matéria-prima ou para venda por grosso, sem pagamento de imposto de transacções. O imposto será, porém, devido sempre que às mercadorias seja dado destino diferente daquele para que foram adquiridas».

Quer isto dizer, pois, que o adquirente que estivesse real e efectivamente registado, *mas que viesse a dar às mercadorias adquiridas um destino diferente do declarado* na declaração modelo n.º 6 ficava obrigado a pagamento do imposto que o alienante deixar de liquidar-lhe face à declaração modelo n.º 6.

E esta penalização — digamos assim — do adquirente pelo imposto é inteiramente compreensível se tivermos em atenção que o *destino diferente* dado às mercadorias é um acontecimento ou um facto puramente *pessoal* do mesmo adquirente ou um acontecimento ou facto ocorrido *posteriormente* à intervenção ou *actuação* do alienante no processo de alienação das mercadorias.

E de tal modo essa responsabilidade do imposto era do adquirente que da *própria* declaração modelo n.º 6 e subscrita ou assinada pelo mesmo adquirente constavam — segundo o modelo oficial — as seguintes expressivas palavras.

«Declaramos que assumimos inteira responsabilidade pela veracidade e exactidão do conteúdo do presente documento,

bem como pelo seu uso legítimo, comprometendo-nos a efectuar a liquidação e entrega ao Estado do imposto que fôr devido nos termos do Código do Imposto de Transacções».

A responsabilidade do adquirente pelo pagamento do imposto é assim manifesta, na hipótese de ter adquirido as mercadorias a coberto de um número de *registo* válido ou efectivamente existente, mas as mercadorias adquiridas terem sido utilizados pelo mesmo adquirente para fim ou destino diferente daquele para que foram adquiridas.

Isto posto, *contrastemos*, agora, a *primeira hipótese acima enunciada*, ou seja a hipótese de o adquirente não estar efectiva ou realmente *registado*, não obstante da declaração modelo n.º 6 constar o seu número de registo.

Esta hipótese — que é aliás a que ocorre no caso dos autos — tinha a sua previsão no artigo 115.º do Código do Imposto de Transacções que assim estabelecia, na redacção vigente ao tempo dos factos em causa:

«As pessoas singulares ou colectivas que, indevida ou falsamente, façam uso, para efeitos do disposto nos artigos 64.º ou 65.º, da qualidade de produtor ou grossista inscrito no registo a que se refere o artigo 48.º, serão punidas com multa igual ao triplo do imposto que tiver deixado de ser liquidado, nunca inferior a 5 000\$00, pela qual responderá solidariamente a pessoa ou entidade que tiver intervindo na transacção realizada a coberto de declaração de responsabilidade, quando o facto delituoso for do seu conhecimento».

Por outro lado, importa ainda ter-se em atenção as seguintes palavras insertas no *próprio modelo oficial* n.º 6 que o adquirente apresenta ao alienante:

«Declaramos que assumimos inteira responsabilidade pela veracidade e exactidão do conteúdo do presente documento, bem como pelo seu uso legítimo, comprometendo-nos a efectuar a liquidação e entrega ao Estado do imposto que for devido nos termos do Código do Imposto de Transacções».

Do cotejo entre o transcrito artigo 115.º e o *compromisso* constante desta declaração, e assumido pelo adquirente, inequivocamente resulta, pois, que no caso do mesmo adquirente usar da falsa qualidade de grossista ou produtor regis-

tado, ser-lhe-à instaurado processo de transgressão para aplicação da multa referida no mesmo artigo 115.º e para liquidação do imposto devido, cujo se comprometeu a efectuar nos termos da declaração constante do próprio modelo n.º 6.

Esta mesma transcrita declaração inserta neste modelo n.º 6 logo evidencia também quão erróneo é o entendimento segundo o qual constitui obrigação do alienante averiguar da veracidade e exactidão do conteúdo da declaração modelo n.º 6, designadamente no tocante ao número de registo indicado pelo adquirente.

Na verdade, e segundo consta do próprio modelo n.º 6, o adquirente é quem — e só ele — declara assumir a responsabilidade pela veracidade e exactidão do conteúdo da declaração modelo n.º 6, bem como pelo seu uso legítimo, comprometendo-se a efectuar a liquidação e entrega ao Estado do imposto, no caso de não veracidade e inexactidão do contrato da declaração modelo n.º 6 ou do uso não legítimo desta.

Confirmada fica assim a afirmação feita ao longo deste acórdão no sentido de não *existir* no domínio do Decreto-Lei n.º 47 066, de 1 de Julho de 1966, que aprovou o Código do Imposto de Transacções, *qualquer preceito* a impor ao alienante a obrigação de averiguar a veracidade do conteúdo da declaração modelo n.º 6 — e especialmente no que concerne à veracidade do número de registo indicado ao alienante pelo adquirente.

Os próprios termos do compromisso assumido pelo adquirente, e constante da própria declaração modelo n.º 6 nos termos transcritos, logicamente excluem qualquer *obrigação do alienante* no sentido de averiguar a veracidade do número de registo do adquirente.

Em conclusão: no caso de o número de registo indicado na declaração modelo n.º 6 não corresponder à verdade, designadamente por o adquirente não estar sequer registado, a este mesmo adquirente será de aplicar-se a sanção prevista no artigo 115.º do Código do Imposto de Transacções e de exigir-se o imposto de transacções que deixou de ser liquidado face à apresentação da declaração modelo n.º 6.

O alienante apenas será solidariamente responsável pela multa estabelecida neste mesmo artigo 115.º para o adquirente *quando o facto delituoso fôr do seu conhecimento*, ou seja, quando o mesmo alienante tiver conhecimento de que o adquirente não estava real e efectivamente registado, como expressamente dispõe o citado artigo 115.º

Do mesmo processo caberá ao alienante a responsabilidade do imposto quando tiver conhecimento de que o adquirente não estava real e efectivamente registado.

Na verdade, se o alienante tem conhecimento de que o adquirente, contrariamente ao que fez constar da declaração modelo n.º 6, não se encontra registado e, pois, faz uso indevido ou falso dessa declaração — bem evidente se torna a responsabilidade do mesmo alienante pelo imposto que deixou de liquidar, por em tal caso tudo se passou, ao fim e ao cabo, como se não existisse uma válida declaração modelo n.º 6.

Mas — e como anteriormente já foi dito — dos autos não consta que a ora recorrida não tivesse conhecimento de que os adquirentes não se encontravam registados, pelo contrário, vem provado que não sabia que os adquirentes não estavam legalmente registados.

Daí que à impugnante — ora recorrida não possa ser exigido o imposto de transacções em causa.

9 — É certo que o artigo 1 do decreto-lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, veio dar nova redacção ao artigo 66.º do C. I. Transacções, responsabilizando o produtor ou grossista — alienante pelo imposto devido, nos casos em que tendo aceiteado a declaração modelo n.º 6 com dispensa de visto prévio da respectiva repartição de finanças, se venha a verificar que o adquirente não se encontrava devidamente registado.

E igualmente certo é que pelo artigo único do decreto-lei n.º 400/80, de 25 de Setembro, foi outra vez, dar nova redacção ao mesmo artigo 66.º, atribuindo-se, em alguns casos, aos produtores ou grossistas a responsabilidade de procederem à identificação dos produtores ou grossistas adquirentes.

Mas seguro é que se trata num e noutro caso de disposições inovadores que manifestamente se não aplicam às situações anteriores à sua entrada em vigor — como é a dos autos.

A *natureza inovadora* destas disposições está claramente manifestada no preâmbulo do citado Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10 de Setembro, enquanto nele se lê o seguinte:

«*Inovação* porventura importante na luta contra a fraude é a responsabilização dos fornecedores pelo imposto devido, nos casos em que, tendo sido aceites declarações de responsabilidade modelos n.º 5 e 6, com dispensa de visto prévia da repartição de finanças, se venha a verificar que a adquirente se não encontrava registada».

No sentido inovador das indicadas disposições legais se pronunciam o Prof. Doutor Teixeira Ribeiro — *in* Revista de Legislação e Jurisprudência n.º 3714 — pág. 274 e o Prof. Doutor Leite de Campos em parecer junto a processo pendente neste Supremo, como é do conhecimento geral.

10 — Pelo exposto, negam provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Julho de 1984.

João de Matos (Relator) — *Félix Alves* — *António Gomes* (vencido).