

# DIREITO INTERNACIONAL FISCAL, SOBERANIA E TERRITORIALIDADE: UMA PERSPECTIVA LUSO-BRASILEIRA

Rui Marques\*

Paulo Marques\*\*

*«O maior jogo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos».*

PADRE ANTÓNIO VIEIRA, in Sermão de Santo António [1642]

## 1. INTRODUÇÃO



em relação à aplicação da lei tributária no espaço, vigora o *princípio da territorialidade*<sup>1</sup> (artigo 13.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), segundo o qual as normas tributárias se aplicam, em regra,

---

\* Doutorando na Faculdade de Direito de Lisboa.

\*\* Docente da Faculdade de Direito de Lisboa.

<sup>1</sup> Na lição de AMÉRICO BRÁS CARLOS, ensina-se que «A lei fiscal apenas se aplica aos factos ou pessoas que estejam em conexão com o território, entendido como o âmbito espacial de uma determinada ordem jurídica. Nisso consiste o *princípio da territorialidade* e dele decorrem duas consequências: as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território nacional (*vertente negativa do princípio da territorialidade*) e as leis fiscais nacionais (*vertente positiva do princípio da territorialidade*)» (*Impostos – Teoria Geral*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 171).

O princípio da territorialidade tem no seu espírito o propósito afastar o princípio da nacionalidade das relações tributárias, bem como vedar o arbítrio dos poderes tributários de um outro Estado nos casos em que não existe sequer conexão

Muito crítico do princípio da territorialidade, ALBERTO XAVIER destaca que «De um modo geral, as hipóteses de incidência dos tributos fundiários, dos impostos de

aos factos tributários que ocorram no território nacional. Este elemento de conexão, a par do da residência do beneficiário dos rendimentos, e num contexto actual de globalização, potenciam o nosso questionar sobre conceitos como o da soberania tributária, o Direito Internacional, e a dupla tributação, que vão ser objecto da nossa atenção e esforço de concatenação.

## 2. O DIREITO INTERNACIONAL E CONEXÃO

O *Direito Internacional Fiscal*, constituindo um ramo do *Direito Internacional Público* atém-se a situações da vida com cariz internacional que envolvam dois ou mais ordenamentos jurídicos munidos de poder para tributar, conforme o respectivo critério de *conexão*. Este ramo do direito não apenas precisa os limites na aplicação das suas normas (ex: normas provenientes de tratados, acordos e convenções) como limita as próprias normas do Direito Internacional Interno<sup>2</sup>.

Distingue-se com nitidez do *Direito Internacional Privado*<sup>3</sup>, uma vez que o primeiro diz respeito a situações de concorrência e não propriamente de conflito na aplicação das normas do Direito Tributário Interno de cada Estado.

O elemento de conexão acaba por fixar a interligação entre o facto tributável e o ordenamento jurídico interno do Estado de modo a legitimar a tributação internacional. Para além da limitação territorial, o exercício da competência tributária dos Estados exige forçosamente a *conexão* (ex: residência, localização dos bens, fonte produtora dos rendimentos) entre o capital ou rendimentos tributáveis e a jurisdição tributária do Estado em

---

consumo, dos impostos aduaneiros, isto é, a existência de um prédio, o consumo de bens, a passagem pela linha de fronteira, não só oferecem dificuldades de localização, como se verifica no território de um só Estado. E, sendo assim, o princípio da territorialidade fundamenta a delimitação da competência tributária dos Estados» (*Direito Tributário Internacional do Brasil*, São Paulo, 2010, p. 19).

<sup>2</sup> Existe assim relação entre o Direito Internacional e o Direito Nacional.

<sup>3</sup> O Direito Internacional Privado consiste no conjunto de normas jurídicas, criado por um Estado, com o intuito de resolver os conflitos de leis no espaço.

causa.

Os elementos de conexão podem ser de cariz *pessoal* (ex: nacionalidade e residência) ou *real* (ex: fonte produtora dos rendimentos).

### 3. A SOBERANIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

O princípio da *soberania* tributária<sup>4</sup> (Estado-Nação) e a natureza *pública*<sup>5</sup> do Direito Tributário<sup>6</sup> implicam no âmbito da eficácia espacial das normas, a aplicação do princípio-regra da

---

<sup>4</sup> Um conceito amplo de *soberania tributária* não pode deixar de abranger a dimensão legislativa, judicial e administrativa.

No âmbito fiscal, a soberania estatal persiste em manifestar-se de forma particularmente contundente, se atentarmos que o poder tributário consiste numa importante prerrogativa dos Estados, daí que no contexto de globalização surgem, não raras vezes, inúmeros problemas de dupla tributação e de fraude e evasão tributária, os quais importa combater, recorrendo para isso, a esforços conjugados entre as diferentes máquinas fiscais estaduais, as quais estão *co-vinculadas* ao cumprimento escrupuloso do *sigilo fiscal*.

<sup>5</sup> O *direito público* tem por função a atribuição de poderes de autoridade (*ius imperii*) aos entes públicos, mas igualmente, proceder à regulação e limitação desses poderes, assegurando assim os direitos dos cidadãos e das suas organizações (Cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL in *Última Lição*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 47-48; GERMANO MARQUES DA SILVA in *Introdução ao Estudo do Direito*, 2.<sup>a</sup> Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2007, pp. 145-148 e J. OLIVEIRA ASCENSÃO in *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, 13.<sup>a</sup> Edição Refundida, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 333-335).

Não concordamos com DIOGO LEITE DE CAMPOS quando considera o direito das obrigações de imposto como sendo um ramo do direito das obrigações (in *Natureza Jurídica do Direito Tributário*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1995, p. 129).

<sup>6</sup> DIOGO FREITAS DO AMARAL define-o como sendo «o ramo do direito público constituído pelo sistema de normas jurídicas que definem os impostos e o respectivo montante a pagar pelos cidadãos e pelas empresas ao Estado e aos entes públicos menores, e que asseguram a protecção dos direitos dos contribuintes perante a Administração tributária, e desta perante eles» (in *Manual de Introdução ao Direito*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2012, p. 286).

*territorialidade*<sup>7</sup>, segundo o qual, num sentido *positivo*, as normas tributárias de um Estado se aplicam no seu território e apenas nele mesmo aos não nacionais, ou num sentido *negativo* segundo o qual as normas tributárias de outro Estado não se aplicam em território nacional.

O princípio da territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do facto gerador do imposto<sup>8</sup>, diferentemente do princípio da nacionalidade, que determina a tributação dos cidadãos portugueses, mesmo os residentes no estrangeiro.

A noção de territorialidade guarda uma conexão estrita com a própria evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais. E, linhas gerais, a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar factos que guardem um elemento de conexão com o seu território.

A doutrina tem igualmente distinguido a territorialidade em sentido *real e pessoal*, relevando na primeira modalidade os elementos objectivos dos factos tributários (ex: localização dos bens, a localização da fonte de produção do rendimento), enquanto que na segunda modalidade, confere-se relevância à personalização dos tributos, isto é, aos elementos subjectivos dos tributos ou impostos (ex: sede da empresa ou residência do contribuinte singular).

No entanto, o princípio da territorialidade na sua concepção clássica não deve ser perspectivado em termos absolutos, já

---

<sup>7</sup> Este princípio constitui o fundamento sobre o qual assenta o alcance espacial das leis tributárias de um ordenamento jurídico sobre os factos descritos nas leis pertencentes a este mesmo Estado (artigo 103.º, n.º n.º 2, da Constituição).

Segundo o fiscalista brasileiro HELENO TAVEIRA TÔRRES, «O conceito de territorialidade é imprescindível para o tratamento de qualquer elemento do direito Internacional. Nenhum conceito pode ter maior interesse no direito tributário internacional do que este, pois serve como fundamento para todos os demais contornos dos regimes jurídicos aplicáveis, e em particular pelos vínculos que mantém com a noção de soberania, em face do poder de tributar dos Estados» (*Direito Tributário internacional Aplicado*, Quartier Latin, São Paulo, 2003, p. 72).

<sup>8</sup> O facto gerador de imposto *constitui* a relação jurídica tributária (artigo 36.º, n.º 1, da LGT), tendo a declaração um mero cariz declarativo.

que, actualmente, a generalidade da doutrina prefere o princípio da pluralidade de ordens jurídicas nacionais (princípio da *universalidade*) na vez do vetusto princípio da exclusividade do ordenamento jurídico nacional, posto este último em crise com o incremento da crescente desmaterialização dos actos e das relações jurídicas, potenciada pelo uso das tecnologias de informação de comunicação no actual cenário de globalização (*world wide income taxation*).

#### 4. A IMPORTÂNCIA DA *RESIDÊNCIA*, *SEDE* OU *DIRECÇÃO EFECTIVA*

A *nacionalidade* tem caído num certo desuso, dando-se actualmente primazia à *residência*<sup>9</sup> (situação jurídica de um contribuinte em relação a um Estado) e ao *local da situação dos bens* (tributação do bem imóvel onde o mesmo estiver localizado – por exemplo, no artigo 1.º, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). Tem-se assistido à especial preponderância da *residência* - artigo 15.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS, «A condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado). Normalmente, o residente terá bens nesse território e obterá aí, pelo menos, uma parcela dos seus rendimentos.

A residência é, hoje, geralmente aceite como constituindo o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado. Tal legitima a tributação dos residentes numa base mundial, i. e., de todos os rendimentos independentemente do local onde os mesmos sejam obtidos (*world income principle*)» (*Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 17).

<sup>10</sup> Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (artigo 15.º, n.º 1, do CIRS), numa importante afirmação do princípio da capacidade contributiva (artigo 4.º, da LGT).

Segundo o Supremo Tribunal Administrativo, «Um cidadão residente em Portugal que aufera rendimentos de um país estrangeiro, onde esteve por mais de cento e oitenta e três dias, no ano a que se refere o pagamento do imposto, deve ser tributado nesse

A proveniência dos rendimentos (*fonte*) pode representar um importante critério, quando não opera o critério da residência, conforme denunciam os artigos 18.º, do Código do IRS, e 4.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), identificando onde é exercida a actividade e a fonte de pagamento.

No âmbito da tributação do rendimento das pessoas colectivas, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português (artigo 2.º, n.º 3, do Código do IRC). Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (artigo 4.º, n.º 1, do Código). As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos (artigo 4.º, n.º 2,).

## 5. A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E AS CONVENÇÕES

Sempre que o *elemento de conexão* implique a incidência ou a aplicação da lei tributária interna de mais de um Estado, então falamos em *dupla tributação*.

A *dupla tributação* verifica-se sempre que existe um conflito de normas e o mesmo facto se insere na previsão de duas normas distintas, implicando a existência de mais do que uma única obrigação jurídica de imposto.

A *dupla tributação internacional*<sup>11</sup> traduz-se na taxação dupla de um mesmo fluxo de rendimentos em domicílios fiscais diferentes, logo pertencendo a ordenamentos jurídicos distintos,

---

país» (Acórdão de 22 de Fevereiro de 2006 – Prc. n.º 01021/05).

<sup>11</sup> Existe *dupla tributação jurídica* sempre que o mesmo sujeito fiscal é duplamente tributado em relação à mesma realidade (facto tributário).

ou seja, com a deslocação da actividade ou do investimento de um contribuinte para um Estado que não o da sua residência (ex: um cidadão português compra acções de uma empresa de um país estrangeiro que foram tributadas em sede de IRC e de IRS pela distribuição de dividendos no domicílio fiscal (sede) dessa empresa e são em momento posterior igualmente tributados pelas autoridades tributárias do domicílio fiscal (residência) do investidor nacional<sup>12</sup>. É comum as autoridades fiscais desses países celebrarem *convenções para evitar a dupla tributação internacional*<sup>13</sup>, isto é, acordos bilaterais com vista à eliminação ou mitigação dessa dupla tributação (ex: taxas de retenção na fonte mais baixas).

As normas constantes de *convenções internacionais* regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua *publicação* oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português (artigo 8.º, n.º 2, da Constituição), pelo que daqui resulta que, em observância do princípio da recepção automática, os normativos constantes das *convenções para evitar a dupla tributação internacional* (CEDT) são considerados como estando em vigor automaticamente no ordenamento jurídico português – cláusula geral de recepção plena (valor *supra* legal e *infra* constitucional).

Os acordos sobre dupla tributação internacional representam uma inovação face ao tradicional princípio da territorialidade, embora aceitando a competência em função da residência acabam por criar regras de desempate.

---

<sup>12</sup> A *dupla tributação internacional* traduz-se na tributação cumulativa dos mesmos rendimentos no país de residência do sujeito passivo e no país da fonte (tributação em mais de um Estado).

<sup>13</sup> Tem sido seguido o Modelo da OCDE.

Segundo destaca AMÉRICO BRÁS CARLOS, «as chamadas *convenções de dupla tributação* estabelecem regras de atribuição de competência para tributar e regras de repartição do poder de tributar entre os Estados celebrantes: o *Estado da fonte*, onde é obtido o rendimento; e o *Estado da residência*, onde se situa a sede, direcção efectiva ou domicílio do sujeito passivo» (*Impostos – Teoria Geral*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 210).

Dando-se o caso de uma sociedade brasileira ter recebido pagamentos de uma sociedade portuguesa, não obstante a primeira se tratar de uma pessoa colectiva não residente, sobre a mesma impende a obrigação do imposto sobre o rendimento (“renda”) das pessoas colectivas (via de regra, sociedades comerciais). Isto é assim porque estão em causa rendimentos obtidos em território português, num afloramento do princípio da territorialidade ou da fonte, conforme surge postulado no artigo 4.º, n.º 2 e n.º 3, alínea c), do Código do IRC:

*«2 — As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.*

*3 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:*

*c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:*

*1) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;*

*2) Os derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;*

*3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;*

*4) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;*

*5) Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;*

*6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;*

*7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;*

*8) Os provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;».*



Concomitantemente, não poderá realizar-se a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território português por entidade não residente, sem que se mostrasse pago ou assegurado o imposto que fosse devido, conforme impõe o artigo 132.º, n.º 1, do Código do IRC. Sob pena de responsabilidade tributária (pelo pagamento da prestação tributária em falta) e contra-ordenacional (por infracção administrativa)<sup>14</sup>.

No sentido de o Estado Português<sup>15</sup> poder acautelar a boa cobrança dos impostos, e sendo o titular dos rendimentos uma entidade não residente - que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis -, a lei impõe à entidade pagadora que efectue uma retenção na fonte, a título liberatório ou definitivo, no momento do pagamento – artigo 94.º, do Código.

A taxa de imposto a aplicar é, de acordo com o tipo de rendimentos, a constante no artigo 87.º, n.º 4, do Código<sup>16</sup>. Devendo a importância retida ser entregue ao Estado Português até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi deduzida (n.º 6, do artigo 94.º).

Em face do antedito, a legislação interna portuguesa acolhe a regra da competência do Estado da fonte e estabelece a obrigação de a entidade pagadora (residente) efectuar a retenção na fonte, no tocante ao imposto sobre os rendimentos auferidos por entidade não residente em território português.

Sucedede que, ocorrendo o primado das normas de fonte hierárquica superior, como as Convenções, por força do artigo 8.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa<sup>17</sup>, e dispondo

---

<sup>14</sup> Vide o artigo 125.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

<sup>15</sup> Que, recordamos, é origem e território dos rendimentos.

<sup>16</sup> Actual artigo 87.º

<sup>17</sup> Os constitucionalistas JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, referindo a existência de uma “relação de subordinação” das convenções afce á Constituição, observam que se qualquer tratado ou convenção «valesse (ou valesse desde logo) com base de um novo e superior Direito, ele vincularia os Estados e entraria em vigor independentemente disso e, depois seriam as normas constitucionais incompatíveis ou desconformes que seriam tidos por inválidas ou por revogadas. Ora, tal não se verificou, nem

estas em sentido diferente ou contrário, soçobram tanto aquela regra da competência como, a jusante, a obrigação da retenção de imposto.

Destarte, se existe uma Convenção destinada a eliminar a dupla tributação (ADT) firmada entre o Estado Português e o Estado de residência da entidade beneficiária, que não atribui ao primeiro a competência para tributar os rendimentos<sup>18</sup>, a entidade pagadora está dispensada de efectuar a retenção na fonte do imposto (artigo 98.º, do Código).

Para que a entidade pagadora possa usufruir da dispensa de retenção a entidade beneficiária dos rendimentos deve, perante aquela, fazer a prova da verificação dos pressupostos que resultem da Convenção, através da apresentação de um formulário de modelo 21-RFI<sup>19</sup> certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência (artigo 98.º, n.º 2).

Retenha-se que, por *certificação* apenas poderemos entender o acto de reconhecimento formal por quem de direito de que uma entidade que, no período de tributação em causa, é residente fiscal (no Brasil), estando aí sujeita a imposto sobre o rendimento, com a identificação da entidade que certifica, a data, a assinatura e o selo oficial.

Caso a entidade beneficiária (trata-se de um substituído tributário, não residente) não tenha efectuado essa mesma prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, a entidade pagadora (trata-se de um substituto tributário, residente) fica ela mesmo obrigada a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 5, do artigo 98.º). Ainda assim, pode esta última afastar a sua responsabilidade tributária

---

Vai verificar-se» (*Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, p. 91-92).

<sup>18</sup> Isto é, o Estado da fonte (Portugal) não é competente para tributar os rendimentos auferidos pelo não residente do outro Estado.

<sup>19</sup> Aprovado por Despacho n.º 4743-A/2008, de 8 de Fevereiro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 37, de 21 de Fevereiro de 2008, e sujeito à rectificação n.º 427-A/2008, de 25 de Fevereiro, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 43, de 29 de Fevereiro, do Ministro de Estado e das Finanças.

(com ressalva da contra-ordenacional, isto é, da por infracção administrativa), *a posteriori*, se comprovar, com o referido formulário, devidamente certificado, a verificação dos pressupostos para a dispensa de retenção (n.º 6).

Sucedem que, nalguns Estados, as autoridades fiscais estão impossibilitadas - designadamente por imposição da sua legislação ordinária interna -, de autenticar o quadro III do mencionado formulário que é destinado, precisamente, à certificação de residência fiscal ao abrigo do artigo 4.º das convenções. É o caso do Brasil, com todo o interesse para o caso que nos ocupa.

Pelo Despacho n.º 22600/2009, de 7 de Outubro, do Ministro de Estado e das Finanças - publicado a 14 de Outubro de 2010 na 2.ª Série, n.º 199, do Diário da República - ficou determinado que, comunicada oficialmente pelas autoridades fiscais do outro Estado a impossibilidade de operar a certificação do formulário mod. 21-RFI, ainda assim a mesma poderá ser aceite em modelo próprio emitido por esse Estado<sup>20</sup>. Mas tem que conter, à semelhança do que existe para o quadro III formulário 21-RFI, todos os seguintes elementos:

- a identificação do não residente;
- a menção de que este é/foi residente para efeitos fiscais, nos termos do artigo 4.º da convenção aplicável, no ano ou anos em causa, estando aí sujeito a imposto sobre o rendimento;
- a identificação da entidade que certifica;
- a data;
- a assinatura;
- o selo oficial.

Não obstante esta faculdade, para além do formulário de modelo em vigor no seu Estado, a entidade não residente (beneficiária) tem na mesma que juntar o formulário de modelo 21-RFI devida e completamente preenchido e assinado, exceptu-

---

<sup>20</sup> Entenda-se, o da *residência* do beneficiário do rendimento.

ando, naturalmente, o quadro reservado à certificação da autoridade fiscal do Estado de residência.

O Despacho n.º 22600/2009 permite a aceitação de formulário em modelo próprio emitido pelo Estado do beneficiário mas, à semelhança do que ocorre no quadro III do formulário 21-RFI, tal modelo tem que reunir, cumulativamente, certos elementos.

Por outro lado, é bem verdade que o Despacho n.º 22600/2009 veio acolher a *faculdade*, que até aí não existia, de na impossibilidade das autoridades fiscais do Estado do beneficiário certificarem o formulário mod. 21-RFI, ainda assim poder ser aceite um formulário em modelo emitido por esse Estado, mediante o cumprimento de determinados requisitos cumulativos.

Assim, cabe ao sujeito passivo a prova dos pressupostos da dispensa de retenção. O que bem se compreende, pois é ele o interessado, é ele quem invoca o direito à dispensa.

Existindo um ónus probatório dirigido a um determinado fim, que impende sobre o contribuinte<sup>21</sup>, deve o mesmo obedecer a uma forma própria, não substituível. Com interesse para a questão que vimos aflorando, cumpre recordar o entendimento sancionado pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em Acórdão de 10 de Julho de 2012 (Proc. n.º 05568/12):

*«Os versados formulários não são susceptíveis, quanto aos dados factuais cuja comprovação podem assegurar, de substituição, por outro tipo de documentação ad hoc, com o pretexto, por exemplo, de que a prova de residência configura um mero requisito ad probationem, já que a certificação de residência é um ato de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a administração tributária/at à confirmação desses pressupostos.»*

---

<sup>21</sup> *Vide*, entre muitos outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19 de Outubro de 2011 (Proc. n.º 0607/11). Ou ainda os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 24 de Janeiro de 2012 (Proc. n.º 05079/11) e de 11 de Dezembro de 2012 (Proc. n.º 05810/12).

*A previsão legislativa nacional de exigência de típicos formulários, como decorre, nítido, do art. 90.º n.º 3 CIRC, visou a institucionalização de um específico, privativo, à partida, insubstituível, meio de prova da verificação, preenchimento, de todos os pressupostos legais, que não só da residência dos beneficiários, resultantes e exigidos por convenção destinada a eliminar a dupla tributação».*

De todo o atrás exposto resulta que, pretendendo beneficiar da dispensa de retenção, a sociedade não residente está adstrita a cumprir, sem tergiversações, todos os requisitos fixados no Despacho n.º 22600/2009.

Somente perante um teor manifestamente insuficiente do formulário exibido, não podemos reputá-lo como uma certificação da residência fiscal, apta a fazer aplicar a Convenção. E sendo que, como vimos, as diligências promovidas pela Administração Fiscal não dispensam ou afastam o ónus probatório que impedia sobre a sociedade beneficiária dos rendimentos, nos termos dos artigos 98.º, n.º 2, do Código do IRC, e 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

Por outras palavras, e na senda do que já pudemos explicar, não competirá à Administração Fiscal o ónus da prova da não verificação dos pressupostos da dispensa de retenção na fonte, antes cabendo ao próprio contribuinte. No fundo, é sobre ele que recai o ónus da prova da verificação dos pressupostos em que terá assentado o direito por si invocado e usufruído.

## 6. CONCLUSÕES

Nestes termos, quando o acto de liquidação adicional ou officiosa se fundamenta numa oneração que, *ex lege*, recai sobre o sujeito passivo - não afastada, probatoriamente, por este último -, caberá apenas à Administração a prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos que legitimavam a sua actuação - extraídos, *a contrario*, do artigo 98.º do Código do IRC, e concretizados pelo Despacho n.º 22600/2009. Demonstrando que o contribuinte não apresentou prova bastante para que, *ex lege*, se

pudessem considerar verificados os pressupostos de aplicação da convenção destinada a eliminar a dupla tributação.

Por último, sempre se dirá que um formulário apresentado junto da Administração Fiscal não goza da presunção de veracidade em virtude das suas redundantes omissões – artigo 75.º, nº.2, alínea a), da LGT -, não se aplicando a convenção para eliminar a dupla tributação.



#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- AMARAL, Diogo Freitas do — *Última Lição*, Almedina, Coimbra, 2007.
- *Manual de Introdução ao Direito*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2012.
- ASCENSÃO, J. Oliveira — *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª Edição Refundida, Almedina, Coimbra, 2008.
- CAMPOS, Diogo Leite de — *Natureza Jurídica do Direito Tributário*, Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1995.
- CARLOS, Américo Fernando Brás – *Impostos – Teoria Geral*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- COURINHA, Gustavo Lopes — *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, AAFDL, Lisboa, 2015.
- DOURADO, Ana Paula — *Direito Fiscal - Lições*, Almedina, Coimbra, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito — *Temas de Direito Tributário*,

- Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993.
- *Curso de Direito Tributário*, 28.<sup>a</sup> Edição, Malheiros Editores, S. Paulo, 2007.
- MARQUES, Paulo — *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Apresentação do Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira, Prefácio da Conselheira Isabel Marques da Silva, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
- MIRANDA, Jorge/MEDEIROS, Rui — *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra, 2005.
- MORAIS, Rui Duarte — *Sobre o IRS*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- PEREIRA, Paula Rosado — *A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evita a dupla tributação*, Fiscalidade, nº 29, ISG, Lisboa, 2007.
- ROCHA, Sérgio André — *Apontamentos sobre a troca de informações nas convenções para evitar a dupla tributação de renda*, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º.181, São Paulo, Outubro, 2010.
- SILVA, Germano Marques da — *Introdução ao Estudo do Direito*, 2.<sup>a</sup> Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2007.
- TEIXEIRA, Gloria — *Manual de Direito Fiscal*. 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2010.
- TORRES, Heleno — *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- *Direito Tributário internacional Aplicado*, Quartier Latin, São Paulo, 2003.
- XAVIER, Alberto — *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, São Paulo, 2010.