

- 2** Nota de abertura
- 3** Rogério Pereira Rodrigues
Movimento contabilístico do IRC.
Análise da norma interpretativa do POC
n.º 2/88
- 10** Rui Barreira
As despesas confidenciais ou
indocumentadas após a reforma fiscal
- 13** Jorge Costa Oliveira
O regime fiscal das sociedades
«holding»
- 19** Jurisprudência
■ Prazo e natureza jurídica da impugnação
■ Ónus da prova e deveres de cooperação
- 27** Decisões administrativas
■ IVA: Declaração periódica. Prazo de entrega
■ Declaração de inscrição no registo/início de actividade e declaração de alterações
■ Transformação de veículos automóveis de mercadorias em viaturas de turismo
■ Reporte de rendimentos de trabalho e de comissões
■ Indemnizações devidas por incapacidade temporária ou permanente em resultado de acidente de trabalho
■ Contribuição autárquica (artigo 27.º do CCA)
■ Declaração para efeitos de inscrição matricial de prédios, designadamente terrenos para construção
- 33** Documentos
■ Dossier Reforma Fiscal - IV: Benefícios fiscais
- 39** Consultório
■ Transparência fiscal
- Legislação (destacável)
Diagramas fiscais (destacável)

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ **DIRECTOR:** Jaime Antunes ■ **COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA:** J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira
 ■ **COLABORADORES:** António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), 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. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), 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 Barreira (adv.-FDL), 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 9707753261 ■ **Depósito legal** n.º 23939/88 ■ **Registo na DGCS** n.º 112897
 ■ **ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE:** Rua Augusta n.º 275, 5.º — 1100 Lisboa ■ **Telefones:** 37 22 81 — 36 97 69 — 36 50 02

Revista mensal ■ **Preço de cada número:** 700\$00 ■ **Assinatura anual:** 7000\$00 ■ **Pedidos de assinaturas para:** FISCO, R. de Santa Marta, 47 - 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 - 55 85 35 ■ **As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.**

retido na fonte: nestes dois casos não está sequer em discussão se se trata de um recurso depois de uma primeira apreciação pela Administração ou de uma acção: o comportamento processual do administrado só pode ser descrito com rigor se falarmos de uma acção em que se pretende ver apreciada a existência ou não da dívida fiscal que exigiria a autoliquidação ou a retenção na fonte.

Tal como se não põe a questão de saber se estamos perante um recurso se se verificar um atraso, ou uma controvérsia, a respeito da restituição oficiosa do imposto prevista pelo artigo 89.º do Código do IRS: aí a acção não expressamente prevista mas indispensável. Será uma acção de condenação onde se procurará obter a entrega pelo Estado da quantia que se alega estar em falta.

Em conclusão: trata-se de construir um sistema de acções que confirmam tutela efectiva aos direitos do administrado, em matéria fiscal. Com a ultrapassagem definitiva da velha querela sobre se estamos perante uma acção ou um recurso que só poderia fazer sentido na fase hoje ultrapassada em que se consideravam os tribunais administrativos órgãos da Administração.

J. L. Saldanha Sanches

¹ Ver o Caso Quadrado e Flores, publicado no n.º 1 da *Fisco*, com anotação de Rui Barreira.

² Luís Fábria «Monismo ou Dualismo na Estruturação do Processo Administrativo», Lisboa, 1988, separata da *Revista da Faculdade de Direito*. Sobre as várias posições, ver também *Princípios do Contencioso Tributário*, do autor, Lisboa, 1987, p. 76.

³ «Monismo ou Dualismo...», p. 142.

⁴ Tal como sucede com os *comissioners* do sistema britânico que conhecendo as causas em 1.ª instância têm conseguido manter em número muito reduzido o número de recursos para os tribunais comuns. Basil Sabine, *Tax Appeals Handbook*, Londres, 1983. E um grande número de recursos

para os tribunais fiscais vai provocar excessiva duração dos processos, o que se torna um problema insolúvel na organização da justiça fiscal de modelo germânico. V. a este respeito Tipke-Kruse, AO, Einführung FGO, an. 17, 1987.

⁵ Onde haverá lugar para acção de impugnação onde se procura obter a revogação ou modificação de um acto tri-

butário, a acção condenação onde se procura que a Administração tenha um certo comportamento (procedendo ao reembolso de uma certa quantia por exemplo) ou a acção declarativa onde se pretende ver apreciada a existência de uma relação jurídica ou declarada a nulidade de um acto tributário. Michael Streck, *Der Steuerstreit*, Colónia, 1986.

Ónus da prova e deveres de cooperação

Territorialidade — Ónus de prova — I — Para efeitos de imposto profissional, o elemento de conexão estabelecido no artigo 2.º do Código do Imposto Profissional para a aplicação no espaço da lei fiscal é a localização da fonte dos rendimentos do trabalho. II — O ónus de prova atribuído ao contribuinte em processo fiscal pela jurisprudência corrente deve ser entendido em conjugação com os princípios da verdade material e da aquisição processual.

Acórdão de 20 de Abril de 1988, de que foi relator o juiz desembargador Dr. José João Fernandes da Silva. Processo n.º 59 000. Registo n.º 60 973.

Acordam, em conferência:

1 — Vítor Manuel Melo Sousa Uva, engenheiro electrotécnico, identificado nos autos, impugnou, com fundamento em inexistência de facto tributário, a liquidação do imposto profissional efectuada pela Repartição de Finanças do 10.º Bairro Fiscal de Lisboa respeitante ao ano de 1978, no montante de 151 720\$00, acrescida de 2300\$00 de agravamento.

Alega que a quantia de 851 398\$80, que deu origem à colecta impugnada, não lhe foi entregue como honorários ou a título de qualquer remuneração, mas para ser entregue à empresa espanhola onde trabalhava, como efectivamente sucedeu.

E mesmo como rendimento do trabalho, nunca podia ser tributado em Portugal, por força do princípio da territorialidade do imposto, pois residia em Espanha e estava contratado por

uma empresa espanhola para o exercício de uma actividade que vinha sendo tributada nesse país.

2 — A liquidação teve por base a apresentação pela Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., com sede em Almada, de uma nota modelo 9, donde constava ter o impugnante auferido, no ano de 1978, daquela Sociedade, a importância de 851 398\$80, por serviços prestados como engenheiro.

3 — O representante da Fazenda Pública sustenta na sua resposta que deve manter-se a liquidação impugnada, porque a importância assim recebida não foi posta à disposição da empresa espanhola, mas se destinou ao pagamento de serviços prestados pelo impugnante à Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda.

4 — Na sentença foi julgada a impugnação improcedente, por o impugnante não ter satisfeito o ónus de provar a não existência dos pressupostos em que se baseou o acto tributário impugnado, acolhendo assim a posição do ilustre representante da Fazenda Pública.

5 — Dela vem interposto o presente recurso, fundado na existência de prova bastante da inverificação dos pressupostos da tributação em imposto profissional, porque, como se lê nas respectivas conclusões:

a) Por um lado, prova-se que a quantia em causa foi entregue à sociedade espanhola;

b) Por outro lado, mesmo que a importância recebida tivesse sido auferida pelo recorrente, nunca seria tributada em Portugal, por força do princípio da territorialidade do imposto, formulado no artigo 2.º

do Código do Imposto Profissional.

6 — Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7 — Considera-se provada a seguinte matéria de facto:

a) O recorrente residiu em Espanha com a mulher e filhos, desde 13 de Julho de 1975 até fins de Dezembro de 1978, e nesse país prestou serviço de engenheiro electrotécnico por conta da empresa TMI — Técnica Mincira Industrial, SA, com sede em Madrid, desde 13 de Julho de 1975 até 31 de Julho de 1978 (fls. 2, 10 e 12);

b) Por esta actividade foi tributado em Espanha pelo imposto geral sobre os rendimentos das pessoas físicas (fls. 14 a 23);

c) Em 1978 a TMI, SA, contratou com a CIMPOR o projecto e parte da realização de uma obra em Maccira-Liz, ficando como responsável técnico pela construção e montagens dos pórticos, integrando os custos destes serviços na empreitada adjudicada à Metalúrgica Gaivotas (fl. 61 verso);

d) O recorrente, ao tempo quadro da TMI, era o coordenador do empreendimento por parte desta empresa, deslocando-se nessa qualidade várias vezes a Portugal, para acompanhamento da execução da metalo-mecânica, sendo as relações estabelecidas entre a TMI e a Metalúrgica Gaivotas, Lda. (fls. 61 verso e 62);

e) Entre ambas havia obrigação de pagamentos mútuos, porque a empresa espanhola fornecia à portuguesa engenharia, e esta aplicava na execução da obra materiais, cujo diferencial de preços havia que ter em conta no preço total da empreitada (fl. 61 verso e carta a fl. 24);

f) Em 18 de Maio de 1978, o recorrente assinou o recibo fotocopiado a fl. 39, em que declara ter recebido da Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., a quantia de 851 398\$80 «em conceito de colaboração e assistência técnica, bem como remuneração pelos serviços de inspecção» (fls. 37 e 39) e recebeu um cheque de igual importância, que depositou na conta de um familiar (fls. 50 e 51);

g) Em 20 de Junho de 1978, o presidente de conselho de administração da TMI, SA, assinou o recibo a fl. 6, em que diz ter recebido do recorrente a quantia de 851 398\$80, que com sua autorização foi entregue ao recorrente pela Sociedade Metalúrgica Gaivota, Lda., «como primeiro pagamento da importância de que aquela sociedade era devedora à TMI, SA» (fl. 6);

h) A assinatura do presidente, José Martinez, no recibo está reconhecida pelo consulado português em Madrid em 13 de Janeiro de 1979;

i) A Metalúrgica Gaivotas, Lda., apresentou em 23 de Janeiro de 1979, na repartição de finanças competente, uma nota modelo 9, onde consta ter o recorrente auferido daquela firma no ano de 1978 a importância de 851 398\$00 por serviços prestados como engenheiro (fls. 40 e 38);

j) Com base nesta nota modelo 9, o chefe da repartição fixou a matéria colectável em 766 260\$00, fixação de que o recorrente reclamou; no entanto, a comissão distrital manteve a decisão do chefe da repartição em 8 de Dezembro de 1983, fixando o agravamento de 2300\$00 (fl. 40);

l) Em 19 de Dezembro de 1983, foi o recorrente notificado para pagamento do imposto no valor de 151 720\$00 mais 2300\$00 de agravamento, totalizando a importância de 154 020\$00, verba esta debitada ao tesoureiro da Fazenda Pública em 22 de Março de 1984 (fl. 40);

m) A impugnação foi deduzida em 2 de Julho de 1984.

8 — Examinemos em primeiro lugar a questão da *territorialidade*, suscitada nas alegações de recurso e na petição inicial, que não logrou obter pronúncia na decisão. Por força daquele princípio, estaria excluída a tributação em imposto profissional, mesmo que se considerasse a quantia recebida proveniente de rendimento do trabalho, porque o recorrente tinha domicílio em Espanha, estava ao serviço de uma empresa aí sediada e era tributado nesse país.

O direito fiscal, como direito público e expressão da soberania do

Estado, aplica-se apenas a factos ocorridos no território da ordem jurídica de que dimana. Nisto consiste, em tese geral, o princípio da territorialidade da lei fiscal, que numa aceção positiva significa que as leis tributárias se aplicam no território nacional de um modo genérico, mesmo aos não nacionais (v. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, e p. 203, e Carlos Pamplona Corte Real, «Curso de Direito Fiscal», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268-270, p. 141).

O pressuposto ou elemento de conexão delimitador do âmbito de aplicação territorial da lei fiscal varia conforme o imposto em questão e é estabelecido em relação a cada um dos diversos códigos fiscais.

Em matéria de imposto profissional, o elemento de conexão é a localização da fonte ou origem dos rendimentos.

Ele incide sobre os rendimentos imputáveis ao exercício, no continente ou ilhas, de uma actividade por conta de outrem, ou de uma actividade por conta própria, constante da tabela anexa ao Código, etc.

Quer dizer que é a localização da fonte, da causa jurídica da percepção do rendimento, que condiciona a sujeição a imposto profissional dos rendimentos tributáveis.

Desde que auferidos de uma empresa portuguesa em território nacional, os rendimentos mencionados no artigo 1.º do Código estão sujeitos a imposto.

Não relevam portanto os elementos de conexão apontados pelo recorrente, tais como a residência noutro país, a contratação e a tributação nele, improcedendo assim as correspectivas conclusões do recurso.

9 — Voltemos agora à questão tratada na sentença recorrida, a qual se analisa em saber se o recorrente recebeu a referida quantia, como remuneração de serviços prestados por conta própria ou para entregar à TMI, SA, como pagamento de quantias no âmbito do contrato de subajudicação com a Metalúrgica Gaivotas.

A decisão recorrida limitou-se à análise de dois documentos — o recibo a fl. 39, que serviu de base, com a declaração modelo 9, à liquidação impugnada, e o recibo a fl. 6, que apoia a tese da recorrente.

E conclui que, por não se ter alcançado o resultado probatório suficiente para decretar a anulação, o acto se deveria manter, já que sobre o impugnante recaía o ónus da prova da inexistência do facto tributário.

9.1. — Tem sido corrente a orientação jurisprudencial de atribuir ao impugnante o ónus de prova dos factos em que baseia o seu pedido de anulação do acto tributário.

Esta atribuição funda-se umas vezes na presunção da legalidade deste acto, no seguimento da doutrina sustentada por V. Favero, in *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, ano 1959, p. 366, e referida por A. J. Sousa e J. S. Paixão, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado*, p. 287, outras na natureza constitutiva do processo de impugnação (cf. A. Xavier, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, p. 57).

Todavia, para J. L. Saldanha Sanches, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 340-342, pp. 169 e seguintes, pode falar-se apenas de um ónus de impugnar, «uma vez que o impulso processual da responsabilidade do contribuinte é condição *sine qua non* para a existência da impugnação. Mas a existência de um ónus de prova subjectivo é incompatível com a existência de poderes-deveres do juiz e da Administração».

As conclusões da doutrina e jurisprudência portuguesas são inaceitáveis, por não tomarem na devida conta o princípio da verdade material, no processo fiscal. Dentro do princípio da aquisição processual é ao conjunto dos factos de que o tribunal deve tomar conhecimento, favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte, que há que atender no momento decisório».

Seja qual for, no entanto, a posição a tomar quanto ao ónus da prova em abstracto, no processo fiscal nunca seria lícito limitar o objecto de prova *in casu* àqueles dois documentos, pois outros existem, nem proceder à sua valoração, como foi feito.

Não vemos razão para excluir do elenco dos factos provados o recibo a fl. 6, porquanto:

— Na própria decisão recorrida se reconhece que não foi forjado na iminência da impugnação, pois, sendo esta interposta em fins de 1983, o re-

conhecimento por semelhança da assinatura do presidente da TMI, SA, foi feito pelo consulado português em Janeiro de 1979;

— Tem o mesmo valor probatório daqueles em que se baseou a liquidação, ambos documentos particulares sujeitos à livre apreciação do juiz, não havendo razão para os discriminar;

O recibo a fl. 6 é bem mais claro que o a fl. 39, ao indicar a causa da entrega do valor: «pagamentos de parte da importância de que aquela Sociedade é devedora à TMI, SA».

E esta causa torna-se compreensível se atentarmos no quadro geral das relações das duas empresas com o recorrente, que nos é traçado pelas testemunhas: uma leitura atenta dos depoimentos revela, com razão de ciência, que o recorrente tinha funções de coordenador da subempreitada por parte da TMI, SA, a qual fornecia engenharia à empresa portuguesa, que não havia representação legal da TMI, SA, em Portugal, que a entrega do dinheiro directamente se destinava a facilitar a sua movimentação, que o recorrente não prestava serviços à Metalúrgica Gaivotas, e que a proveniência do dinheiro tinha origem em diferenciais de preços de ferro, no início e no fim da empreitada (carta a fl. 24).

E nem seria fácil ou possível fazer mais prova sobre este assunto pelo depoimento de um representante da Metalúrgica, que se sugere na sentença recorrida, dadas as más relações existentes, com origem em posições antagónicas na mesma empreitada (depoimento a fl. 61 verso).

Tudo sugere, como afirma o recorrente, que não há qualquer conflito ou oposição entre os dois recibos; antes um é complemento do outro. A quantia de 851 398\$00 recebida da Sociedade Metalúrgica em 18 de Maio de 1978 foi entregue à sociedade TMI, SA, em 20 de Junho de 1978.

9.2. — Por outro lado, a liquidação surgiu como resultado do envio à repartição de uma nota modelo 9, que serve para fiscalizar o imposto, relativamente a profissionais por conta própria que auferiram remunerações de quaisquer entidades (artigo 49.º do Código do Imposto Profissional). E só após a reclamação do recorrente, notificada que lhe foi a fixação da matéria colectável,

se procedeu à averiguação do facto tributário através do SPF Tributária de Almada, em cujo relatório, de 23 de Novembro de 1983, se junte o recibo justificativo da nota.

A informação não contém outros elementos de relevo além do recibo, afigurando-se as suas asserções meramente conclusivas, sem apoio factual.

Repare-se que naquele a justificação da entrega é assim expressa: «Recebi [...] em conceito de colaboração e assistência técnica bens como remuneração devida a serviços de inspecção.» Não se diz se a colaboração e assistência técnica e os serviços de inspecção foram da pessoa que assinou o recibo ou da entidade com quem haviam sido contratados, sendo até esta interpretação mais racional e apropriada, apesar de a qualidade de representante estar nela omissa.

Repare-se que expressão semelhante, e também pouco inteligível, está escrita na carta a fl. 25 da mesma Sociedade Gaivota, Lda.: «A facturação que por nós será feita, em conceito de aprovisionamento e fabricação de estruturas metálicas [...]»

O Código do Imposto Profissional estabelece como forma normal de tributação em imposto profissional a obrigação de entrega em Janeiro de cada ano de uma declaração modelo 5 (artigo 6.º) e para os profissionais livres a obrigação de autoliquidação (artigo 28.º do Código do Imposto Profissional). Nada disto ocorreu com o recorrente, que não entregou qualquer declaração nem autoliquidou imposto nem consta dos autos que por essas razões lhe tenha sido instaurado o competente processo de transgressão.

10 — Parece-nos que o recibo a fl. 38, em si mesmo ambíguo, enviado por uma entidade cuja segurança em conhecimentos tributáveis se desconhece e despido de quaisquer outros elementos de escrita, sem averiguações em qualquer processo, não oferece aquele alto grau de probabilidade da existência de facto tributário que se exige em geral para a prática do acto tributário (v. A. Xavier, *Conceito e Natureza*, p. 157).

Ocorrido este e posta em causa a sua legalidade neste processo contencioso, não nos restam dúvidas de que ficaram abalados os fundamentos em

que repousava.

Fortes indícios existem agora para alicerçar a conclusão que se firma de que a quantia recebida pelo recorrente o foi na veste de representante da empresa para a qual prestava serviço subordinado.

A liquidação foi assim ilegal, por inexistência de facto tributável em imposto profissional (artigos 1.º e 2.º do Código do Imposto Profissional).

Termos em que concedem provimento ao recurso, revogam a sentença recorrida e anulam a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Abril de 1988. — José João Fernandes da Silva — José de Jesus Costa — José de Oliveira Moita. — Fui presente, Abílio Madeira Bordalo.

(*Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 351.)

ANOTAÇÃO

Um contribuinte português que estava a trabalhar para uma empresa espanhola recebeu uma certa quantia de uma empresa com sede em Portugal e passou um recibo do mesmo recebimento. Desse mesmo recibo não se pode concluir com segurança que este é passado por causa de um pagamento feito pela empresa portuguesa como remuneração do contribuinte.

Um recibo passado pela empresa espanhola procura provar que se trata de um pagamento feito pela empresa portuguesa à empresa espanhola.

Com os elementos constantes do processo fica-se perante uma dúvida insanável: foi uma remuneração de trabalho, como tal devendo pagar imposto profissional, ou trata-se de um pagamento de uma empresa a uma outra, por um serviço prestado?

Confiando talvez que seria ao contribuinte que competiria provar que não era uma remuneração, a Administração não procedeu a mais averiguações. E considerando que era a esta que incumbia a demonstração da existência do facto tributário a 2.ª Instância deu provimento à impugnação.

A decisão não é inteiramente nova

na jurisprudência portuguesa: no mesmo sentido tinha decidido em 1980 o STA, num acórdão votado pelos cons. Manuel Salvador e Laurentino da Silva Araújo (ap. ao *Diário da República*, 31 de Outubro de 1984, rec. n.º 1465), abonando-se numa esclarecida interpretação da posição tomada por Alberto Xavier nos *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*. E tal como faz o presente acórdão chamando à colação o princípio definido com toda a clareza por Alberto Xavier no *Conceito e Natureza do Acto Tributário* e, segundo o qual, em caso de dúvida, deve a Administração abster-se de praticar o acto tributário.

Mas o acórdão de 1980 do STA parecia uma posição minoritária que não iria fazer carreira. O presente acórdão pode inaugurar uma viragem na jurisprudência, em especial numa época em que passou a ser doutrina oficial da Administração caber a ela e não ao contribuinte a prova da existência do facto tributário.

Não se pense contudo que esta nova posição da Administração põe termo a este problema e torna mesmo irrevelante a posição que os tribunais vão adoptar sobre o assunto: o ónus da prova vai manter-se sempre como questão axilar no processo fiscal (tal como é no processo civil) e por isso não está para sempre resolvida a questão: passou apenas para uma fase nova.

Pois, na verdade, não pode passar-se da posição simplista que é ao contribuinte que cabe sempre demonstrar a ilegalidade do acto, para a posição, igualmente simplista, que é à Administração que cabe sempre demonstrar que o facto existe.

Consideremos apenas a este respeito a situação criada pela revogação operada, juntamente com a do Código do Imposto Complementar, no sistema dos sinais exteriores de riqueza, ou, mais rigorosamente, dos sinais exteriores de rendimento.

Integrado no Código do Imposto Complementar e aplicado com singular falta de convicção o regime dos sinais exteriores de rendimento estabelecia uma correlação entre a posse

de certos bens (carros de luxo, barcos, aviões, etc.) e a titularidade de certos rendimentos. Era uma nova forma do velho imposto sobre as portas e janelas e um regresso decidido à tributação das aparências.

Mas vamos supor que se verifica, já quanto à aplicação do IRS, a situação tipificada no artigo 15.º-A do Código do Imposto Complementar: manifesta disparidade entre o rendimento demonstrado pela posse de um certo número de bens e o rendimento declarado. E suponhamos também que o contribuinte não fornece qualquer justificação para esta disparidade.

Ora, como escreveu recentemente Salvator la Rosa, sempre que se pretende tributar o rendimento real tem de se exigir a cooperação do contribuinte¹. Esta torna-se uma componente indispensável da determinação dos impostos e daí a legitimidade (pois constitui o exercício de um dever expressamente cometido pela lei) com que a Administração solicita este ou aquele esclarecimento do contribuinte: e esse dever de cooperação assume contornos particularmente nítidos no caso de ter havido uma impugnação do acto tributário: uma vez demonstrada a existência de um conjunto de circunstâncias que apontam para situações em que «os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos», como afirma a alínea c) do n.º 2 do artigo 66.º do Código do IRS, a Administração pode proceder a uma liquidação sobre valores maiores que os declarados.

E os deveres de cooperação do impugnante só podem ter como limites a relevância ou não relevância fiscal de determinados factos², ao contrário do que sucede por exemplo com um terceiro, que pode estar vinculado por um dever de observação do segredo profissional.

E na medida em que a negação da prestação de informação ou esclarecimento representa a violação de um dever jurídico — por exemplo, o fornecimento de explicações plausíveis para a disparidade entre os rendimentos declarados e o grau de consumo

verificado — está justificada, neste caso concreto, a inversão do ónus da prova.

Da mesma forma que em certos casos especiais a lei pode proceder a ela, sem que contudo se possa continuar a sustentar que a presunção de executoriedade do acto tributário

coloca o ónus da prova do lado do imputante.

J. L. Saldanha Sanches

¹ Pois quando a tarefa de recolha de dados recai apenas sobre a Administração,

esta acaba sempre por tributar de acordo com valores ordinários médios. Salvatore la Rosa, «I Modelli Accertativi nem nel Sistema Tributario Italiano», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1986, p. 1514.

² Rolf Wittman, *Mitwirkungspflicht und Aufklärung in der AO*, *Steuer und Wirtschaft*, 1987, p. 41.

INFORMAX

INSTITUTO PORTUGUÊS DE INFORMÁTICA, lda

Rua Castilho, 81 - 4.º Esq.
1 200 LISBOA
Telef. 56 10 60
Telefax 52 72 31



fruto
do saber

...Qualidade

...Eficácia

* Ensino de Informática e Electrónica

** Software

* Programação de computadores (10 meses). Informática para Utilizadores (60 horas). Electrónica - Digital Aplicada e Microprocessadores (8 e 16 bit). Comunicações.

** Equipas altamente qualificadas. Aplicações "à medida" para construtores ou representantes de hardware; ou para grandes e médios utilizadores — em cooperação.

