

# FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

MARIA DOS PRAZERES LOUSA: SOBRE  
A TRIBUTAÇÃO DO LUCRO CONSOLIDADO

J. SILVÉRIO MATEUS: IMPOSTO SUCESSÓRIO  
POR AVENÇA SOBRE AS ACÇÕES

ANA P. DOURADO: TRIBUTAÇÃO DA  
POUPANÇA E HARMONIZAÇÃO FISCAL NA CEE

RUI PINTO: CUSTOS FISCAIS  
DO REDIMENSIONAMENTO DAS EMPRESAS

A TRANSPARÊNCIA FISCAL

FEVEREIRO 90  
ANO 2  
MENSAL  
700\$00

17

- 2** Nota de abertura  
A nova lei dos ilícitos fiscais
- 3** J. Silvério Mateus  
O imposto sucessório por avença na transmissão de acções
- 5** Ana Paula Dourado  
A tributação da poupança e a harmonização fiscal na CEE
- 10** Rui Pinto  
Custos fiscais do rendimento das empresas
- 12** Maria dos Prazeres Lousa  
Notas às instruções e normas de aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado
- 23** Jurisprudência  
■ Ónus da prova e ónus da colaboração
- 29** Decisões administrativas  
■ IVA — Amostras e ofertas  
■ IVA — Apreciação dos pedidos de revisão de liquidações emitidas pelo SIVA  
■ IVA — Agricultura  
■ IVA — Indemnizações de seguros, franquias  
■ IVA — Analistas clínicos  
■ IVA — Informação n.º 15  
■ IVA — Enquadramento de bens nas listas anexas ao CIVA  
■ IRS — Documentos comparativos de despesas
- 35** Dossier transparência fiscal  
■ J. L. Saldanha Sanches: Sociedades transparentes — alguns problemas no seu regime  
■ Manuel António Pita: As sociedades profissionais
- 51** Calendário fiscal
- 55** Bibliografia
- Legislação (destacável)

## FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Lufs Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Lufs Máximo (jur.-FDL), Lufs Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista--SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Moraes [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: Sodalivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 558525/35 — 558735/45/54

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.

venientes de outros estados. Daqui resultam os fenómenos de dupla tributação.

O direito de tributação de todo o rendimento, dentro das fronteiras de um Estado, traduz um conceito territorial de tributação de reconhecimento quase universal<sup>7</sup>. O princípio de tributação na origem revela a preocupação de saber «de onde vem o rendimento», mas não «a quem pertence esse rendimento». O IRC é um imposto *in rem* que pode ser aplicado a uma taxa fixa e cobrado perto da fonte do rendimento (v.g. da empresa — cfr. artigo 4.º, n.º 2 do do CIRC). A tributação de não residentes em IRC, justificada pelo direito de tributação territorial, aplica-se aos factores mais móveis e consegue ultrapassar a dificuldade de tributação de rendimentos de empresas multinacionais.

O princípio da residência, por seu turno, é compatível com um sistema pessoal de tributação do rendimento. E um sistema de tributação do rendimento global deve basear-se nesse princípio. Mas, como a realização do Mercado Interno e o correspondente aumento de mobilidade de factores de produção, a definição de residência para efeitos fiscais tornar-se-á cada vez mais difícil (cfr. entretanto, artigo 16.º CIRS e artigo 2.º/4 CIRC).

O IRS, sendo um imposto pessoal e não *in rem*, é tributado a taxas progressivas com deduções e isenções [artigo 21.º, n.ºs 1 e 2 e b) CIRS], ligadas a circunstâncias pessoais dos contribuintes residentes. Mas, como se disse, são tribuadas em IRS pessoas singulares não residentes: por exemplo, sujeitam-se os rendimentos de capitais dessas pessoas a uma taxa liberatória da obrigação imposto, uma vez que não é possível conhecer a sua situação tributária global (artigo 74.º, f) CIRS). Descaracteriza-se, assim, a ideia nuclear da unidade na tributação das pessoas singulares, para além de se agravar a tributação de não residentes, como veremos.

No caso do IRC, verifica-se a

tributação também com base no princípio da residência, como meio de atingir o rendimento estrangeiro de empresas residentes (artigo 4.º, n.º 1 CIRC).

A tributação das empresas de acordo, unicamente, com o princípio da residência, conduziria a uma concentração dos impostos nos estados onde as empresas têm a sua sede ou direcção efectiva, provocando uma distribuição arbitrária do rendimento. Por isso, convém que os países em que o investimento estrangeiro assume níveis importantes tributem de acordo com o princípio da fonte — tentando contudo não penalizar fiscalmente esse investimento.

Como solucionar então os problemas de dupla tributação decorrentes deste sistema?

3. O fenómeno de dupla tributação jurídica internacional é definido, no Modelo de Convenção de dupla tributação da OCDE, como resultante da aplicação de um imposto relativamente ao mesmo contribuinte, à mesma matéria tributável e ao mesmo período de tempo<sup>8</sup>. Mas pode alargar-se esta noção, incluindo nela os casos em que uma mesma transacção, respeitante ao mesmo tipo de rendimento, é tributada por dois ou mais estados, em mãos de contribuintes diferentes (por exemplo, empresas associadas). O termo dupla tributação, em si mesmo, tem uma conotação negativa<sup>9</sup>; significa, para além do que foi referido, que a soma dos impostos pagos separadamente conduz a um resultado acima do nível considerado justo. A dupla tributação internacional implica, assim, que o investidor internacional suporte uma carga de imposto maior do que um outro parceiro económico — exercendo este uma actividade económica diversa.

A dupla tributação internacional pode resultar de uma operação que pretende evitar a saída de capitais de residentes ou diminuir o investimento de não residentes no país em causa

(quanto a estes último objectivo, ele não será desejado por nenhum estado membro da Comunidade e muito menos, obviamente, para Portugal); ou pode resultar da competição entre estados para conseguir recursos fiscais — a tributação segundo os princípios da residência e da origem demonstrará essa atitude de concorrência. Estes sistema viola o princípio da justiça fiscal, estimulando a evasão fiscal e distorcendo os movimentos de capitais.

3.1. A Comissão das Comunidades tem considerado que as convenções bilaterais contra a dupla tributação não resolvem, satisfatoriamente, o problema. Essas convenções propiciam correntes privilegiadas de trocas bilaterais, excluindo os outros estados membros. Por outro lado, as convenções bilaterais não são aplicáveis automaticamente. E verifica-se que poucas são as pessoas singulares que requerem a sua aplicação. Com efeito, estas terão receio de ver aumentada a progressividade do seu imposto sobre o rendimento no país da residência, nomeadamente quando os rendimentos obtidos noutra estado constituem fracção importante do seu rendimento global.

A Comissão salienta ainda o facto de a rede de convenções não ser completa. O desejável seria a celebração de uma única convenção comunitária, nos termos do artigo 220.º do Tratado CEE, como foi defendido já em 1967, no relatório Ségré. De qualquer modo será preferível atingir, em primeiro lugar, um nível satisfatório de harmonização das legislações fiscais dos estados membros.

O CIRC estipula, como é regra, a atenuação da dupla tributação internacional só no caso de ter sido celebrada convenção nesse sentido (artigo 73.º CIRC).

3.2. Sobre esta matéria, deve-se referir a proposta de directiva do Conselho sobre as disposições fiscais comuns aplicáveis às socie-



deades-mães e filiais nos estados membros<sup>10</sup>; está em causa a cooperação entre empresas na comunidade e pretende-se eliminar a dupla tributação dos dividendos distribuídos por uma filial à sociedade-mãe estabelecida noutra Estado membro. Deste modo propõe-se a eliminação da retenção na fonte desses dividendos pelo estado membro da filial.

O nosso regime fiscal, como se assinalou, tributa actualmente esses rendimentos. Pode dizer-se mesmo que, existindo um número significativo de filiais estrangeiras em Portugal, a abolição dos impostos de retenção traria inconvenientes graves, a nível orçamental<sup>11</sup>.

Por isso mesmo, está prevista uma norma excepcional para o nosso país.

Refira-se também a proposta de directiva do Conselho relativa à eliminação da dupla tributação que resulta da correcção, por parte de um estado membro, do montante dos lucros de uma empresa; a dupla tributação acontece quando essa correcção não é acompanhada de ajustamento correspondente no estado membro em que a empresa associada está estabelecida. A proposta prevê a criação de comissões de arbitragem constituídas por representantes independentes. Este procedimento conduziria à eliminação da dupla tributação dentro de um período de tempo determinado com base no princípio *arm's length* — ou de independência total — se as duas administrações não tiverem chegado a acordo dentro de um determinado prazo. E enquanto não forem introduzidas normas comuns relativas a preços de transferência, a dupla tributação é inevitável. A discussão destas e outras propostas de directivas foi retomada desde 1984 pela Comissão, mas a adopção das propostas pelo conselho tem sido bloqueada. Apesar do interesse colocado pela Comissão e da prioridade atribuída pela Presidência espanhola no primeiro semestre de 1989, à matéria em causa, não se conseguiu chegar a

acordo. Uma das propostas implicaria que em Portugal se tributassem mais onerosamente as aplicações de capitais aqui efectuadas por emigrantes.

O problema continua, pois, adiado, apesar de ser verdadeiramente necessário chegar a acordo: a realização do mercado interno postula a eliminação da dupla tributação internacional (ou entre estados membros); a liberalização dos movimentos de capitais, sem a adopção de medidas que eliminem essa dupla tributação, conduzirá a uma circulação anormal desses capitais — não haverá uma afectação eficiente de recursos; a evasão fiscal tenderá a agravar-se; se esta não for possível, devido à eficaz assistência mútua entre os estados, o resultado poderá ser ainda pior: a poupança será penalizada de modo quase irresponsável e, em última análise, o crescimento das economias europeias, ou até da economia europeia enquanto Mercado Único, será muito penalizado.

4. Estes inconvenientes resultantes da dupla tributação entre estados membros verificam-se também no caso de tributação de dividendos sem se ter em conta o imposto de empresa, já pago: é a chamada dupla tributação económica. Os defensores do conceito de rendimento global consideram que o imposto sobre os rendimentos da empresa não deverá ser tributado separadamente do imposto sobre esses rendimentos distribuídos (ao contrário do que é defendido no sistema clássico). Essa perspectiva seria inconciliável com o princípio da capacidade contributiva. A empresa deverá ser entendida como uma via para o rendimento do accionista. A dupla tributação dos dividendos pode induzir as empresas a reter os seus lucros em vez de os distribuir<sup>12</sup>. Como consequência, serão retirados fundos do mercado de capitais e reforçar-se-ão tendências monopolísticas; será preferível contrair empréstimos do que emitir novas acções, uma vez que os juros são

deduzíveis; o rendimento líquido de capital aplicado em empresas será mais baixo em comparação com o rendimento de capital aplicado no sector não empresarial — resultarão distorções da distribuição de capital entre os dois sectores.

A proposta de directiva de 1 de Agosto de 1975 estipula o princípio de tributação na origem dos rendimentos das empresas e defende a atribuição de um crédito de impostos aos titulares dos dividendos, independentemente do estado onde residam. Pretende-se, assim, a instauração de um sistema de integração — o sistema de imputação — de modo a atenuar a dupla tributação económica.

O custo orçamental desse crédito seria, em princípio, suportado pelo estado membro onde os lucros tiveram origem. Os estados poderão, contudo, repartir o custo do crédito através de um acordo bilateral — evitar-se-ão deste modo grandes perdas de receitas para os estados que acolhem investimento estrangeiro.

Quase todos os estados membros adoptam, actualmente, este regime, mas o crédito é apenas inteiramente (cf. artigos 45.º, 58.º, 71º e 72.º CIRC).

5. Os rendimentos de aplicações de capitais de não residentes estão sujeitos a uma taxa liberatória da obrigação de impostos (artigo 74.º f) CIRS).

Não se pode dizer que este regime seja favorável aos não residentes — conjugando os artigo 6.º h), 14.º 1, 15.º 2, CIRS, verificamos que os dividendos de não residentes são tributados em Portugal. O que conduzirá a uma dupla tributação económica e a uma dupla tributação internacional, se partimos do princípio que também o país da residência tributa não só os rendimentos obtidos no seu território, como também os rendimentos dos seus residentes.

De qualquer modo, a aplicação de taxas liberatórias favorecerá a

não declaração dos rendimentos, das contribuições aqui tributadas, no respectivo país de residência. No caso da tributação da poupança aplicada em depósito à ordem ou a prazo (artigo 74.º a) CIRS), não é possível o englobamento dos rendimentos devido à existência de segredo bancário. Por outro lado, o facto de, no nosso ordenamento jurídico, a maior parte dos títulos mobiliários ser ao portador, não registadas nem depositadas, conduz à existência de um regime de anonimato [artigo 74.º, b), CIRS] que encorajará a fuga ao imposto no país da residência.

O próprio sistema de retenção na fonte dos impostos em causa pode favorecer a invocação de práticas administrativas que dificultem a obtenção de informações por parte do estado do residente. Ou seja o regime adoptado quanto à tributação de capitais de não residentes, ao mesmo tempo que penaliza o investimento estrangeiro em Portugal, favoreceria a evasão fiscal no respectivo país de residência!

A directiva proposta em Junho de 1989<sup>13</sup> relativa ao alargamento de troca de informações entre estados membros vem, entretanto, impedir a invocação de práticas administrativas que limitem a prestação de informações — se um estado membro tiver fortes supeitas de evasão fiscal.

Assim, a evasão fiscal continuará a ser possível se a legislação fiscal dos estados impedir a prestação de informações. Mas isso já não acontecerá devido a práticas administrativas.

Questão diversa é a de saber se a eliminação do sistema de retenção na fonte não facilitaria, mais ainda, a evasão fiscal.

6. A aplicação de taxas liberatórias a rendimentos de não residentes significa a tributação destes em IRS e IRC — o que em princípio é contraditório com uma política de atracção de investimentos estrangeiros, política essa que ainda é permitida

(enquanto a harmonização da tributação directa não avance).

A harmonização fiscal visará, a médio ou a longo prazo, um modelo de equidade de distribuição de rendimentos entre os estados, de equidade do contribuinte e, eventualmente, de neutralidade quanto à afectação dos recursos. Este último aspecto implica que o sistema fiscal não deve influenciar a escolha do estado onde investir. Em última análise, pode assegurar-se esta neutralidade através do referido crédito de imposto suportado pelo país da origem. O modelo em causa será defendido por quem considere que a realização do Mercado Interno não permite uma Europa a várias velocidades. Neste sentido, só um mercado único, modelo de modelo federal, permitiria a autonomia da Europa como bloco, perante o exterior. Se a opção for esta, Portugal não poderá então, unilateralmente, atrair poupanças estrangeiras. Repetindo, não se justificará à primeira vista, neste momento, a pesada tributação de rendimentos de não residentes.

No entanto, muitas vezes, a concorrência entre estados é no sentido de obter recursos fiscais, tanto quanto possível. Se a dupla tributação internacional for atenuada, mesmo até pela evasão fiscal nos países de residência, a obtenção de recursos pelos estados que mais deles necessitem apontam para um sistema funcional de distribuição de recursos fiscais entre os estados.

A verdade é que não foram ainda adoptadas medidas de coordenação multilateral (com vista, v.g. à eliminação das duplas tributações).

Com a liberalização dos movimentos de capitais, que consequência advirão dos diversos regimes de tributação da poupança?

Os estudos mais recentes elaborados nos Estados Unidos indicam que a diferença da carga tributária, nos diferentes Estados federados, influencia as decisões quanto à localização do investimento<sup>14</sup>. E estes resultados atingiram maiores pro-

porções a partir do momento em que os Estados Unidos se sentiram ameaçados por outros blocos económicos. Para uma economia crescer e competir há limites respeitantes aos custos que uma empresa pode suportar. Os custos tributários, porque visíveis, podem ser controlados. Sejam ou não correctas estas conclusões, a verdade é que as políticas fiscais estão a ser elaboradas, nos diferentes Estados federados, tendo em conta que as diferenças de tributação têm muito peso mas decisões de localização de investimento.

Pode então afirmar-se que com a liberalização dos movimentos de capitais, sem medidas comunitárias que evitem as duplas tributações e sendo ainda menos previsível a adopção de uma harmonização fiscal funcional, Portugal deveria optar por uma política de atracção de investimento estrangeiro.

7. Com a liberalização dos movimentos de capitais e a existência de regimes de taxas liberatórias com retenção na fonte, como o nosso, aumentará a possibilidade de evasão fiscal internacional.

Como referimos, para além da directiva 77/779, propôs-se em Junho do ano passado o alargamento da actuação contra a evasão fiscal. A evasão fiscal distorce a concorrência, atribuindo os rendimentos aos estados onde as situações fiscais são mais favorecidas. Mas a evasão fiscal internacional reflecte o tratamento inadequado das transacções internacionais — nomeadamente, e uma vez mais, a existência das duplas tributações.

A evasão fiscal não é a pior consequência de uma tributação que penaliza a poupança<sup>15</sup>: o contribuinte tem vantagens; a economia mundial não fica necessariamente prejudicada, apesar de um grande proporção das despesas dos estados deverem ser financiados por impostos. O Fisco do país de tributação baixa beneficia, bem como a economia nacional desse país. No país da residência, a

evasão pode ter só como consequência a eliminação da dupla tributação.

Não estamos, obviamente, a defender a evasão fiscal. Mas convém reflectir sobre a perda de rendimento causada pela diminuição da poupança

e pelo aumento da despesa — estas consequências de uma tributação exagerada serão muito mais graves. Não nos esqueçamos que a tributação do rendimento na CEE é maior do que a do consumo — e o contri-

buinte pode sempre optar por ganhar menos.

Não será pois conveniente avançar com medidas que combatam a evasão fiscal sem se progredir no campo das duplas tributações.

<sup>1</sup>Directiva 88/361/CEE de 24 de Junho. São admitidas, contudo, excepções relativamente a Portugal (entre outras).

<sup>2</sup> «Whatever Happened to Saving»? *The Economist*, 3/9 de Fevereiro, 1990, p. 15.

<sup>3</sup> Explicar-se-á, mais à frente, o significado de ambas as noções.

<sup>4</sup> Neste sentido, Richard Musgrave, «Situação Actual da Teoria da Tributação», *Fisco*, n.ºs 12 e 13, p. 4.

<sup>5</sup> Alguns economistas consideram actualmente que o sistema ideal deve tributar a despesa individual e o *cash-flow* das empresas (os contribuintes preencheriam uma declaração especificando todos os rendimentos e a poupança). A tributação deveria ser imparcial quanto ao tratamento da despesa e da poupança, do investimento em acções ou em títulos, dos empréstimos contraídos em bancos ou no mercado de capitais. Uma tributação assim preconizada seria administrativamente mais simplificada, a carga de imposto não seria distorcida pela inflação e conseguir-se-ia uma atitude neutra perante a poupança. V. Richard Musgrave, cit. e «Sweet Neutrality», *The Economist*, cit., p. 67.

<sup>6</sup> As medidas para incentivar uma e outra variáveis serão diversas: pode-se defender, como propõe Musgrave, a adopção de uma *policy mix*. A política monetária poderia ser flexível, estimulando num primeiro momento a poupança e a política fiscal rígida, não penalizando o investimento mas tributando-o.

<sup>7</sup> V. Peggy Musgrave «Interjurisdiccional Coordination of Taxes on Capital Income», in *Tax Coordination in the European Community*, 1987, pp. 201 e ss.

<sup>8</sup> «Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital» — OCDE, 1977, CCTF, Lisboa 1989, tradução de Teresa Curvelo.

<sup>9</sup> Barry Bracewell-Milnes, *The Economics of International Tax Avoidance*, Holanda, 1981, pp. 27 e 28.

<sup>10</sup> Proposta de Directiva de 22 de Março de 1969, JOC 39, p. 7.

<sup>11</sup> Robert Georgen, «Harmonização da Tributação das Empresas na Comunidade Económica Europeia», C.T.F., Abril/Junho 89, p. 9, tradução da Teresa Curvelo.

<sup>12</sup> McLure, *Must Corporate Income Be Taxed Twice?*, Washington, 1979.

<sup>13</sup> Proposta de Directiva de 21 de Dezembro de 1976, JOC 301, p. 4.

<sup>14</sup> James Papke e Leslie Papke, «Measuring Differential Tax Liabilities and their Implications for Business Investment Location», *National Tax Journal*, vol. XXXIX, n.º 3, Setembro de 1986, pp. 357 a 366.

<sup>15</sup> V., neste sentido, Barry Bracewell, *op. cit.*, pp. 97 e ss.