

INSO

■ DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - LEGISLAÇÃO

TRIBUTAÇÃO DO INVESTIMENTO ESTRANGEIRO

J. J. AMARAL TOMÁS: OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
A. BEJA NEVES: CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

M. ODETE OLIVEIRA-SEVERINO DUARTE: CESSÃO DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL
A. COSTA OLIVEIRA E J. D. SILVA FERNANDES: CRIME FISCAL E CONTABILIDADE
J. VIEIRA REIS: PROVISÕES NO NOVO POC

MARÇO 91
ANO 8
MENSAL
1000\$00

- | | |
|---|--|
| <p>2 Nota de abertura
A conferência sobre o investimento estrangeiro</p> <p>3 Maria Odete Oliveira e Severino Duarte
As cessões a título oneroso do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele (Aspectos do seu tratamento em IVA e em imposto de selo)</p> <p>9 A. Costa Oliveira e J. D. Silva Fernandes
O crime de fraude fiscal e a contabilidade</p> <p>14 José Vieira dos Reis
A metodologia contabilística das provisões adoptada no novo POC</p> <p>17 J. J. Amaral Tomás
Os preços de transferência</p> | <p>25 Carlos Loureiro
Problemas de eliminação de dupla tributação: método de atenuação (O ponto de vista do importador de capital)</p> <p>29 José Silva Jorge
Problemas da eliminação da dupla tributação: métodos de atenuação</p> <p>33 António Beja Neves
O conceito de estabelecimento estável</p> <p>41 Ana Paula Dourado
Comentário</p> <p>47 Decisões Administrativas</p> <p>53 Calendário Fiscal</p> |
|---|--|

FISCO

■ DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António Manso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís 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), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ REVISÃO: Maria José Mascarenhas
 ■ 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: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44
 ■ 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 N12897
 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54 — Telefax: 352 85 15.

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

COMENTÁRIO

Ana Paula Dourado*

1 — Pode concluir-se das intervenções do Dr. Beja Neves e do Dr. Rui Barreira** que a tributação em Portugal de rendimentos com origem no nosso território — de entidades não residentes — é muito abrangente:

— O conceito de estabelecimento estável é mais amplo do que o adoptado pelo Modelo de Convenção da OCDE;

— E há entidades não residentes exercendo actividades temporárias ou intermitentes, sem instalação fixa ou representação permanente, sujeitas a tributação em Portugal, embora seja duvidoso que os princípios do Direito Fiscal Internacional legitimem essa tributação.

O Dr. Rui Barreira mencionou de início um elemento de crucial importância na decisão de investir a que o Professor Vogel dedicou alguma atenção: apesar de os impostos sobre o rendimento não serem medidos pela utilização dos bens públicos, podemos admitir uma correspondência entre a decisão de investir e a avaliação não só dos impostos como dos serviços — benefícios — que o investidor pode esperar e que lhe podem fazer falta¹.

A tributação pelo Estado da origem de acordo com os seus níveis domésticos e o facto de menos bens públicos serem recebidos pela empresa, afectarão a decisão de investir².

Se um Estado com menos benefícios tem um regime de tributação gravoso, é provável que as decisões de investimento de não residentes não lhe sejam muito favoráveis.

Chamou-se a atenção, nas comunicações feitas, para a insuficiência das só doze convenções de dupla tributação celebradas por Portugal. O problema assume maior acuidade na relação com Estados não comunitários se partirmos do princípio que mais tarde ou mais cedo a harmonização multilateral comunitária terá de ser feita.

Quanto à observação respeitante aos dados estatísticos sobre se a decisão de investir é influenciada pela tributação: foram realizados estudos nos EUA, por Hartman (1984),

Boskin e Gale (1986), para os períodos comparáveis (1965-79 e 1956-84) e utilizando o mesmo modelo, que permitem concluir que os impostos, ou o seu efeito nas taxas de rendimento líquido pós-tributação, podem afectar o nível de investimento directo os EUA³.

Mas a utilização do modelo Hartman modificado mostra que os investimentos directos através de lucros retidos é elástico relativamente às taxas de impostos e taxas de rendimento. Já o investimento estrangeiro, através de novos fundos, é inelástico por referência à variação das mesmas taxas. E o rendimento fiscal derivado do investimento directo estrangeiro é inelástico por referência às taxas fiscais aplicadas aos não residentes⁴.

Da análise feita respeitante a juros, *royalties*, dividendos e mais-valias decorre que, na ausência de convenção internacional, a carga tributária é muito elevada por comparação com outros Estados comunitários.

Em jeito de comentário às comunicações precedentes do Dr. Beja Neves e do Dr. Rui Barreira, cabe-me colocar as seguintes questões:

— Qual a relevância do conceito de «estabelecimento estável» num espaço económico cada vez mais integrado, como é o caso da CEE?

— Nesse espaço, fará sentido calcular o rendimento do estabelecimento através do chamado método directo?

2 — A tributação do estabelecimento estável está relacionada com o princípio da tributação na origem. É genericamente aceite que o rendimento com origem no território de um Estado, pertencente a residentes ou a não residentes, é tributado por esse Estado⁵.

Neste sentido, o direito exclusivo de cada Estado ao exercício do poder tributário no seu território constitui a regra mais importante da soberania fiscal⁶.

Uma vez que a tributação na origem diz respeito à proveniência do rendimento e não à sua atribuição, nem todos os impostos sobre o rendimento são adequados para a

implantação do princípio da fonte. O mais adequado é um *Imposto in rem*: imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a uma taxa única ⁷.

O imposto individual sobre o rendimento é pessoal e é um imposto progressivo, com deduções e isenções, e não estaria conforme com o princípio da origem. Por isso não se tributam entre nós os lucros exportados dos estabelecimentos sem personalidade jurídica em sede de IRS. Mas não é esta a solução adoptada ao tributar-se os dividendos distribuídos pelas filiais às sociedades-mães, nem quando se tributa os dividendos distribuídos a quaisquer indivíduos não residentes, sem lhes atribuir crédito de imposto.

3— Consideremos uma outra questão: ao exercer os seus poderes tributários, o país da origem terá de definir o que é tido como fonte dentro de um Estado.

Mas o princípio não tem sido discutido, salvo algumas excepções. R. e P. Musgrave, por ex., definem origem como o local em que a actividade gera rendimento ⁸. Origem ou fonte significa um Estado com o qual a produção está relacionada de uma ou outra forma.

O tipo de conexão não pode ser definido em geral. (Onde e quanto exactamente existe valor acrescentado quando uma empresa em A vende bens manufacturados em B armazenados em C a uma empresa em D, através de um agente em E?) A definição de fonte depende de considerações técnicas ⁹.

Actualmente, o termo estabelecimento estável é de crucial importância. A existência de um estabelecimento estável num país é o conceito utilizado no modelo de tratado da OCDE, e em diversas leis nacionais como condição, limitando a extensão até à qual fazer negócio num país constitui fonte de rendimento af. Este critério tem em vista evitar uma situação em que qualquer conexão comercial com um país, mesmo insignificante, permita invocar uma regra de tributação ¹⁰.

No modelo OCDE, art.º 5.º, ao definir-se estabelecimento estável, tem-se em vista um instalação fixa, com certo grau de permanência e com carácter produtivo. Mas excluem-se actividades temporárias, por ex. actividades de construção de duração mais curta que 12 meses, actividades que, embora estáveis, não são consideradas objecto conveniente de tributação, vg. actividades preparatórias ou auxi-

liares (no comentário ao Modelo de Convenção da OCDE referem-se como exemplo as instalações para fins de publicidade, investigação científica ou execução de um contrato de patente ou de *know-how*, se tais actividades forem de natureza preparatória ou auxiliar). Cada caso deve ser examinado de acordo com as suas especificidades ¹¹.

Por outro lado, se uma empresa tiver uma pessoa a agir por sua conta num Estado de que não é residente, considera-se que dispõe de um estabelecimento estável: mesmo na ausência de uma instalação fixa (são os agentes dependentes). Este agente deve actuar em nome da empresa, com poderes suficientes para a vincular, utilizá-los com frequência, e em operações relacionadas com a actividade da empresa ¹².

Se, por ex., essa pessoa negociar pormenorizadamente um contrato, de forma vinculatória para a empresa, será irrelevante que o não assine ¹³.

Podemos concluir que os rendimentos industriais e comerciais que uma empresa não residente receba no interior de um país não devem ser tributados nesse país a não ser que os rendimentos estejam ligados a uma actividade permanente e duradoura: é o princípio do estabelecimento estável, não respeitado pelo nosso sistema, como foi referido pelo Dr. Beja Neves.

A própria regra do estabelecimento estável foi criticada por abrir a porta a empresas que não querem ser tributadas num país: têm só de arranjar um modo de não cair sob a definição.

Nos congressos da Associação Fiscal Internacional considera-se estabelecimento estável ¹⁴:

A parte da empresa juridicamente dependente que do ponto de vista internacional não se encontra no Estado em que a empresa-mãe é residente.

Do ponto de vista fiscal, as filiais são consideradas como sujeitos de direito distintos e separados.

Ora, o facto de uma sociedade controlar outra não deve conduzir à conclusão que a sociedade subordinada seja tratada como estabelecimento estável da primeira. Mas só estaremos perante uma empresa distinta, quando para além da independência jurídica houver independência económica ¹⁵.

4— Se existir estabelecimento estável, há que saber ainda se se aplica a regra da força de

atração, em que todo o rendimento com origem no Estado pelo dono do estabelecimento é tributável, independentemente da sua conexão com o estabelecimento estável¹⁶: esta regra implica o desincentivo ao investimento e é desnecessária a partir do momento em que o país de origem já tem o direito de tributar: como referiu o Dr. Beja Neves, é a regra aplicada em Portugal, não aconselhada pelo Modelo de Convenção da OCDE e uma das opções mais criticáveis em termos de risco fiscal de determinadas actividades e respectivos rendimentos, vg. no sector financeiro.

Já as Convenções contra a dupla tributação, celebradas por Portugal, não consagram este princípio.

De acordo com o Modelo de Convenção, os ganhos de capital só serão tributáveis se estiverem relacionados com os bens económicos pertencentes ao estabelecimento (art.º 7.º, § 1 da Convenção Modelo): princípio da pertença económica¹⁷.

Mas o que se passa normalmente é que o Estado da residência e o Estado do estabelecimento se reservam o direito de determinar o montante de imposto imputável ao estabelecimento segundo os seus próprios critérios — sobre uma base autónoma sem ter em conta a situação global da empresa. E como se sabe, não só as formas de calcular utilizadas são diferentes, como há reticências por parte das autoridades fiscais, em utilizar para os seus fins documentos cuja autenticidade não podem verificar¹⁸.

Definir o rendimento líquido em que os não-residentes são tributados sob a regra da fonte, inclui a distribuição dos itens do rendimento e da despesa. Em alguns casos, o país da origem não faz sequer um esforço para estabelecer um rendimento líquido. A alternativa é o lançamento de um imposto global.

5 — E como devem ser divididos os lucros para objectivos fiscais?

Há duas perspectivas possíveis¹⁹.

Uma atribui os lucros ao país de origem na base da dimensão da actividade geradora de lucro conduzido pelo negócio no estrangeiro — é a perspectiva da actividade.

Por seu lado, a perspectiva do estabelecimento atribui os lucros a determinadas unidades da organização empresarial.

Como sabemos, a prática corrente é a da regra do estabelecimento estável.

Mas a determinação da «estabilidade», como vimos, apresenta ambiguidades e envolve um grau de arbitrariedade.

E podem fazer-se diversas críticas ao método das contas separadas²⁰:

— Podem ser atribuídos lucros ao estabelecimento mas apurar-se perdas no conjunto da empresa;

— Os lucros podem ser atribuídos e tributados no Estado do estabelecimento antes de realizada a venda final pelo Estado da sociedade-mãe.

A perspectiva das contas separadas só é apropriada se o estabelecimento for substancialmente independente.

Se existir interdependência os lucros do estabelecimento podem ser sub ou sobre-declarados.

A perspectiva do estabelecimento estável não é suficientemente compreensiva do ponto de vista da Administração fiscal.

Do ponto de vista económico é pouco defensável atribuir lucros entre Estados na base da organização empresarial na qual surgem²¹.

Uma vez mais a questão reside em saber até onde pode ir a competência do Estado em tributar os rendimentos com origem no seu território.

E a divisão dos lucros de acordo com o critério da actividade parece ser mais racional. Essa actividade deve ser vista como parte de todo o conjunto de actividades lucrativas de toda a unidade empresarial.

Este conceito de unidade empresarial é baseado na interdependência interna e pode não coincidir com a sua forma legal.

Após identificada a unidade, distribuir-se-iam os lucros entre os Estados de acordo com um índice de contribuição territorial.

Esta perspectiva requer uma entidade supranacional para a implantar.

Podem ser consideradas diversas fórmulas de distribuição (fórmula dos benefícios; localização dos factores de produção; origem dos lucros: fórmula «Massachusetts» em que se atribui um peso relativo ao lado da oferta (seus componentes: impostos directos e propriedade dos factores de produção) e da procura (vendas).

Alguns proponentes deste método parecem aceitar que se chega a um resultado justo desde que todos os lucros sejam computados numa base, de ecus, por exemplo.

A soberania nacional implicaria, contudo,

— À medida que isto acontecer tornar-se-á insatisfatório o método de contas separadas.

— Em algumas indústrias, as actividades económicas dos vários membros de um grupo empresarial estão tão interligadas que não há possibilidade de dividir com precisão os rendimentos entre os diversos estabelecimentos: se um membro do grupo produzir para o outro um produto que não tivesse outro mercado e não houvesse um terceiro preço para comparar e julgar os preços de transferência.

— Noutros casos a interdependência entre os estabelecimentos é tão grande que cada uma contribui e depende das outras de tal forma que é conceptualmente impossível distinguir os rendimentos separadamente mesmo com uma aplicação sofisticada do método.

— O recurso às fórmulas de partilha e de combinação unitária envolverá uma substancial uniformidade na política fiscal e correspondente perda de soberania fiscal.

— Quanto aos efeitos económicos ²⁹:

— Do ponto de vista das administrações fiscais, a escolha entre uma fórmula de repartição e de contas separadas reside na facilidade administrativa e no produto de rendimento. A equidade pode ou não ser uma questão considerada importante mas a distorção económica não é.

— Da parte dos contribuintes existe a preocupação da equidade e do total a pagar. Estes não se interessarão pelos problemas políticos sobre a questão de saber se a tributação afecta ou não as decisões de investir.

— Os decisores políticos, contudo, devem preocupar-se com todos estes aspectos.

¹ Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation of Income — a Review and Re-evaluation of arguments*, Part I, Intertax, 8-9, 1988, p. 312.

² Idem.

³ Kan H. Young, «The Effects of Taxes and Rates of Return on Foreign Direct Investment in the United States», *National Tax Journal*, vol XLI, pp. 109 ss.

⁴ Idem

⁵ Peggy Musgrave, «International Coordination of Taxes on Capital Income», *Tax Coordination in the EEC*, ed. Cnossen, Deventer, 1987, p. 204.

⁶ Ottmar Buhler, *Princípios de Derecho Internacional Tributário*, Madrid, 1968, trad. de F. Torrejon, p.175.

⁷ P. Musgrave, cit.

⁸ Vogel, cit., p. 225.

⁹ Vogel, idem.

¹⁰ Leif Mutén, «Some Topical Issues Concerning International Double Taxation», *Comparative Tax Studies, Essays in Honour of Richard Goode*, Oxford, 1983, p. 322.

¹¹ «Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital — OCDE, 1977», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 159, tradução de Teresa Curvelo, Lisboa, 1989, pp. 38 e 86 a 88 e 93.

¹² Idem, pp. 97 e 98.

¹³ Cf. o Acórdão do STA de 16/3/88, rec. n.º 5202 e respectiva anotação na *Fisco* n.º 7, Abril de 89, pp.31 a 35, onde talvez se possa colocar uma questão desta natureza.

¹⁴ Max Beat Ludwig, «L'Imposition des Entreprises Ayant des Établissements Stables à l'Étranger», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LVIIIa, Congresso de Lausanne, International Fiscal Association, Roterdão, 1973, pp I/27.

¹⁵ No ponto de vista de Estados em vias de desenvolvimento, o princípio da origem deveria ser mesmo preferível ao princípio do estabelecimento estável. Este seria o único meio de evitar a evasão fiscal que atinge os PVD.

¹⁶ Max Beat Ludwig, cit., pp. 5 e ss.

¹⁷ Modelo de Convenção da OCDE, pp. 41, 42 e 105 a 110.

¹⁸ Ludwig, idem.

¹⁹ Por todos, P. Musgrave, «International Tax Base Division and the Multinational Corporation», *Public Finance*, 4, 1972.

²⁰ Idem e Mc Lure, «Economic Integration and European Taxation of Corporate Income at Source: some Lessons from the U.S. Experience», *European Taxation*, Agosto de 1989, p. 243.

Lei do Orçamento para 1991 IVA — Direito à dedução do IVA correspondente às aquisições de gasóleo

Origem: SIVA
Ofício-Circulado n.º 2937, de 8 de Janeiro de 1991

Texto integral

1. Deverá ser publicada, dentro de dias, a Lei do Orçamento do Estado para 1991, que contém legislação directa respeitante ao IVA, sobre o assunto em epígrafe; nos termos da Lei, a nova redacção da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA entrará em vigor no Continente 5 dias após a publicação (15 dias nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira).

Com vista a tornar conhecido normativo e a esclarecer dúvidas que se poderão levantar sobre a sua interpretação, procede-se à divulgação dos esclarecimentos que se seguem.

2. A nova redacção da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA vem permitir a dedução integral do IVA correspondente às aquisições de gasóleo para certos veículos e para todas as máquinas consumidoras de gasóleo que não sejam veículos matriculados, continuando a restringir em 50% o direito à dedução para os restantes veículos. Assim, passarão a conferir direito à dedução integral do IVA, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, os consumos de gasóleo de:

- Todas as máquinas que não sejam veículos matriculados;
- Veículos licenciados para transportes públicos, com excepção do *rent-a-car*;
- Veículos pesados de passageiros; e
- Tractores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à actividade agrícola.

A definição de *veículos pesados de passageiros* e de *veículos licenciados para transportes públicos* resulta do respectivo livrete. As características de *pesados* e de *passageiros* figuram respectivamente nas rubricas *categoria* e *tipo*. Por seu lado, *veículos licenciados para transportes públicos* são os que têm a indicação *aluguer* na rubrica *serviço*, exceptuando-se, como refere a Lei, os automóveis de aluguer sem condutor ou *rent-a-car*.

Quanto aos *tractores*, exige-se cumulativamente que:

- Conste do livrete respectivo a qualificação de tractor agrícola;
- O tractor seja utilizado exclusiva ou predominantemente em trabalhos agrícolas, próprios ou alheios.

3. Dado o diferente direito à dedução, recomenda-se que, nas facturas de aquisição de gasóleo, seja aposta a matrícula do veículo a que se destina, continuando tal indicação a dispensar a indicação do domicílio do sujeito passivo adquirente. Evidentemente, devem ser discriminadas na contabilidade, em virtude de terem tratamento diferente, as aquisições de gasóleo, com direito à dedução de 50% do IVA e à da totalidade do imposto.

Entretanto, a partir da entrada em vigor do regime geral de IVA para as vendas de gasolina e gasóleo, o que acontecerá ainda no corrente ano, sendo revogado o Decreto-Lei n.º 521/85, de 31 de Dezembro, deverão os revendedores passar a fazer referência ao IVA nas suas facturas, nos termos dos artigos 35.º e 38.º do Código, bem como a indicar as quantidades de combustível vendidas.

4. O novo regime de direito à dedução só se aplica às aquisições efectuadas a partir da entrada em vigor da Lei do Orçamento.

5. As disposições dos n.ºs 1 e 3 do artigo 32.º da lei do Orçamento, também respeitantes ao IVA, só entrarão em vigor após a publicação do respectivo Decreto-Lei de aplicação, mantendo-se até essa data a vigência das normas sobre o enquadramento dos sujeitos passivos (artigo 58.º) e os limites actuais da isenção (artigo 53.º).

COMENTÁRIO

O facto de o IVA incluído no preço do gasóleo apenas poder ser deduzido parcialmente, independentemente dos «veículos» que o utilizam, foi desde sempre objecto de crítica.

A decisão então tomada pelo legislador, quando da entrada em vigor do CIVA, foi no sentido da simplificação administrativa. Permitia-se apenas a dedução de 50% do IVA incluído no preço de venda ao público do gasóleo, mas não era objecto de qualquer apreciação discricionária por parte da Administração Fiscal a forma como era utilizado. Assim, se um sujeito passivo utilizasse o gasóleo nas suas viaturas ligeiras de turismo teria o direito a deduzir 50% do IVA incluído no respectivo preço, ou seja, exactamente na mesma proporção que era admitida para a utilização em máquinas de uso industrial ou viaturas pesadas de passageiros e mercadorias.