

# Índice

PREFÁCIO .....	7
NOTA PRÉVIA .....	9
SUMÁRIO .....	11
ABREVIATURAS .....	13
INTRODUÇÃO .....	15
1. Razão do tema .....	15
2. Um tema de importância crescente .....	16
3. Plano da exposição .....	18
4. Advertências .....	19

## PARTE I

### **Conceitos essenciais para a compreensão do tema**

#### CAPÍTULO I **A TRIBUTAÇÃO PRESUNTIVA**

1. Ponto de partida .....	23
2. Superação da oposição entre rendimento real e normal .....	23
2.1. Rendimento real e Constituição .....	28
2.2. Rendimento real efectivo e rendimento real presumido .....	29
2.3. Terminologia a adoptar .....	36
3. Conceito de presunção .....	40
3.1. Os vários tipos de presunções .....	44
3.2. O problema das presunções absolutas .....	46
3.3. Distinção entre presunção e ficção .....	47
3.4. O carácter não exclusivamente probatório da presunção .....	51
3.5. Presunção e métodos indiciários .....	60

4. Âmbito da tributação presuntiva .....	61
4.1. Factores que servem de base às presunções .....	61
4.2. Os dois grandes tipos de tributação presuntiva .....	63
4.3. Situações potenciais de tributação presuntiva .....	65
4.4. Ficções e tributação presuntiva .....	65

## CAPÍTULO II

### O CONCEITO DE RENDIMENTO

1. Ponto de partida .....	66
2. Doutrinas económicas .....	68
3. Doutrinas fiscais .....	72
4. O <i>rendimento-produto</i> : contribuições mais relevantes .....	74
4.1. QUARTA .....	74
4.2. SELIGMAN .....	75
4.3. BATTISTELLA .....	77
4.4. PLEHN .....	78
5. Ideias dominantes acerca da corrente <i>rendimento-produto</i> .....	79
a) O rendimento como riqueza corpórea .....	79
b) O rendimento deve provir de uma fonte produtiva durável .....	79
c) O rendimento deve ser periódico .....	80
d) O rendimento é líquido por definição .....	80
e) O rendimento pode ser monetário ou em espécie .....	80
f) Exclusão das mais-valias .....	81
g) Síntese .....	81
6. O <i>rendimento incremento patrimonial</i> : contribuições mais relevantes .....	81
6.1. SCHANZ .....	82
6.2. HAIG .....	83
6.3. SIMONS .....	85
7. Algumas conclusões acerca da corrente <i>rendimento-acréscimo</i> .....	86
8. Problemas práticos de aplicação da teoria do <i>rendimento-acréscimo</i> .....	88
8.1. Benefícios em espécie .....	89
8.2. Benefícios derivados do uso de bens de consumo duradouros, e bens e serviços directamente produzidos pelo sujeito passivo .....	90
8.3. As mais-valias .....	90
8.4. Prestações de alimentos e benefícios da segurança social .....	92
9. Afastamento de um conceito legalista de rendimento .....	93

## CAPÍTULO III

### FACTO TRIBUTÁRIO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. Ponto de partida .....	96
2. Contextualização do facto tributário .....	96
2.1. Facto tributário e norma tributária .....	96
2.2. Formulação e articulação das normas tributárias .....	96

2.2.1. Normas jurídicas de formulação fragmentária e normas integradoras ou de segundo grau .....	98
a) Normas de formulação fragmentária .....	98
b) Normas integradoras ou de segundo grau .....	99
2.2.2. A importância dos conceitos de tipo, tipologia e tipicidade .....	100
a) Tipo .....	100
b) Tipologia .....	103
c) Tipicidade .....	104
2.3. Delimitação terminológica e conceptual .....	105
2.4. Elementos constitutivos do facto tributário .....	107
2.4.1. Elemento subjectivo .....	108
2.4.2. Elemento objectivo .....	108
2.4.3. Os (sub)elementos do elemento objectivo .....	109
a) (sub)elemento material .....	109
b) (sub)elemento temporal .....	110
c) (sub)elemento quantitativo .....	112
d) (sub)elemento espacial .....	113
3. Conceito de matéria tributável .....	114
3.1. Posição dominante .....	115
3.2. Posicionamento crítico .....	118
3.3. Posição adoptada .....	125

## PARTE II

### **Tributação presuntiva do rendimento**

#### CAPÍTULO I

##### **IDEIA DA SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA**

1. Introdução .....	133
2. O advento da tributação presuntiva do rendimento em França .....	133
2.1. Surgimento do conceito de rendimento .....	133
2.2. Razões para a determinação do rendimento através de presunções .....	136
2.3. Características da tributação presuntiva do rendimento .....	139
2.4. Concretização da tributação presuntiva do rendimento .....	140
3. Tributação presuntiva do rendimento no sistema fiscal português .....	141
3.1. Reforma fiscal de 1922 .....	142
3.2. Reforma fiscal de 1929 .....	144
3.3. Reforma fiscal de 1958-1965 .....	146
3.4. Reforma fiscal de 1988-1989 .....	149
3.5. Alterações recentes .....	151

**CAPÍTULO II**  
**A AVALIAÇÃO INDIRECTA**

1. Fundamento .....	152
2. Natureza jurídica da avaliação indirecta .....	153
3. Dimensão predominantemente material ou substantiva: a avaliação indirecta como um regime .....	155
3.1. Enquadramento .....	155
3.2. Dificuldades inerentes a esta tese .....	156
3.3. Superação de uma concepção procedural .....	157
3.4. Posição face à natureza presuntiva da avaliação indirecta .....	158
3.5. Reacções suscitadas por esta tese .....	159
3.6. Posição crítica .....	160
4. Dimensão formal ou instrumental: a consideração da avaliação indirecta como procedimento .....	161
5. A avaliação indirecta como procedimento especial de liquidação e como incidente procedural no domínio do procedimento de liquidação .....	163
5.1. Posição crítica .....	161
6. Avaliação indirecta como uma modalidade do procedimento de avaliação .....	166
6.1. Precisão terminológica .....	166
6.2. Enquadramento .....	167
6.3. Conteúdo .....	168
6.4. Diferenças face a outras teses da avaliação indirecta como um procedimento	169
6.4.1. O carácter instrutório da avaliação indirecta .....	169
6.4.2. Avaliação não é uma actividade probatória .....	170
6.4.3. Carácter presuntivo da avaliação indirecta .....	171
6.5. Posição crítica .....	173
7. A avaliação indirecta como um procedimento de obtenção de provas, de natureza presuntiva .....	174
7.1. Enquadramento .....	174
7.2. Conteúdo .....	177
7.3. Procedimento de natureza presuntiva .....	179
7.4. Reacções a esta tese .....	180
7.5. Posição crítica .....	182
7.5.1. A avaliação indirecta não é um procedimento de obtenção de provas.	183
a) A prova no procedimento tributário .....	184
b) O ónus da prova no procedimento tributário .....	194
7.5.2. A natureza presuntiva da avaliação indirecta fora do estrito âmbito da prova .....	197
7.5.3. A base da avaliação indirecta: presunções simples e presunções legais	199
8. Posição adoptada .....	201
8.1. Natureza substantiva da avaliação indirecta .....	201
8.2. Vertente procedural da avaliação indirecta .....	203
8.3. Natureza presuntiva da avaliação indirecta .....	204

9. Outras características da avaliação indirecta .....	204
9.1. Carácter extraordinário ou excepcional .....	205
9.2. Carácter subsidiário .....	205
9.3. Carácter não alternativo .....	207
9.4. Carácter não discricionário da avaliação indirecta .....	209
9.4.1. Discricionariedade propriamente dita .....	209
9.4.2. A chamada discricionariedade técnica .....	212
9.5. O carácter não sancionador da avaliação indirecta .....	214
9.5.1. A avaliação indirecta não é orientada para a punição .....	214
9.5.2. Sanções decorrentes da avaliação indirecta .....	215
10. Figuras afins .....	217
11. Articulação com outras formas de determinação da matéria tributável .....	220
11.1. Articulação com a avaliação directa .....	220
11.2. Articulação com a avaliação objectiva .....	221
12. Direito positivo .....	222
13. Avaliação indirecta com base em presunções simples .....	224
13.1. Alemanha .....	224
13.2. França .....	226
13.3. Itália .....	230
13.4. Espanha .....	233
14. Avaliação indirecta com base em indicadores objectivos .....	235
14.1. Israel .....	235
14.2. Itália .....	241
15. Direito positivo português .....	247
15.1. Casos de avaliação indirecta .....	247
15.1.1. Posição mais corrente .....	248
15.1.2. Olhar analítico .....	251
a) Natureza presuntiva .....	251
b) Dever de cooperação .....	251
c) Excepcionalidade .....	252
d) Subsidiariedade .....	252
15.2. Controlo da avaliação indirecta .....	257
16. Indicadores objectivos de actividade .....	259
16.1. Natureza presuntiva .....	260
16.2. Situações em que são aplicados .....	261
16.3. Resistência aos indicadores objectivos .....	261
a) Desconsideração da contabilidade organizada .....	262
b) Os indicadores objectivos assentam no rendimento normal .....	263
c) Discriminação dos contribuintes que fazem declaração de rendimentos com base na contabilidade organizada .....	264
d) Erosão da base tributária e penalização dos sujeitos passivos com dificuldades .....	266
16.4. Inquietações relativas ao regime dos indicadores objectivos .....	268
a) Definição dos indicadores objectivos pelo Ministério das Finanças .....	268
b) Contribuintes sujeitos aos indicadores objectivos .....	270

**CAPÍTULO III**  
**AS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA**

1. Terminologia .....	272
2. Fundamento .....	273
3. Natureza jurídica .....	274
3.1. Manifestações de fortuna como mera tipificação do conceito de rendimento .....	275
3.2. Natureza presuntiva da tributação baseada nas manifestações de fortuna .....	278
4. Características das manifestações de fortuna .....	283
4.1. Carácter residual das manifestações de fortuna .....	283
4.2. Excepcionalidade .....	284
4.3. Não subsidiariedade face à avaliação directa .....	285
5. Articulação com outras formas de determinação da matéria tributável .....	285
5.1. Articulação com a avaliação directa .....	285
5.2. Articulação com a avaliação objectiva .....	287
5.3. Articulação com a avaliação indirecta .....	289
a) Semelhanças .....	289
b) Diferenças .....	290
6. Direito positivo .....	291
6.1. Outros sistemas .....	291
6.1.1. Itália .....	291
6.1.2. França .....	293
6.1.3. Espanha .....	295
6.1.4. Estados Unidos .....	297
a) Método do valor líquido .....	297
b) Método das despesas em numerário .....	298
c) Método das contas bancárias .....	298
7. Direito positivo português .....	299
7.1. Determinação do rendimento com base nas manifestações de fortuna em sentido estrito .....	299
a) Presunção de rendimento .....	299
b) Taxatividade das manifestações de fortuna .....	300
c) Afastamento parcial da presunção de rendimento .....	301
d) Aplicação da tabela do artigo 89.º-A da LGT .....	305
e) Valor de aquisição .....	309
7.2. Discrepância entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou consumo evidenciado pelo sujeito passivo .....	310
8. Enquadramento das manifestações de fortuna na avaliação indirecta? .....	311
8.1. Manifestações de fortuna enquanto método de avaliação Indirecta .....	312
8.2. Manifestações de fortuna como mecanismo autónomo de determinação da matéria tributável .....	314
8.3. Manifestações de fortuna simultaneamente como requisito de aplicação da avaliação indirecta e como mecanismo autónomo de determinação da matéria tributável .....	316

## CAPÍTULO IV

### A AVALIAÇÃO OBJECTIVA

1. Terminologia .....	320
2. Fundamento .....	321
3. Natureza jurídica .....	322
3.1. Natureza presuntiva da avaliação objectiva .....	324
3.2. O caso específico dos indicadores objectivos de actividade .....	326
3.3. Avaliação objectiva como uma ficção .....	328
a) RANCAÑO MARTÍN .....	328
b) JUAN LOZANO .....	329
c) ESEVERRI MARTINEZ .....	330
d) Balanço .....	330
3.4. Natureza contratual da avaliação objectiva .....	331
3.4.1. Inadmissibilidade de contratos sobre os elementos essenciais dos impostos .....	332
3.4.2. Negação da natureza contratual da avaliação objectiva .....	334
3.4.2.1. Argumentos contra a natureza contratual .....	334
3.4.2.2. Paralelo com o <i>forfait</i> .....	335
3.4.2.3. Demarcação face aos contratos fiscais .....	336
a) Avença .....	337
b) Transacções fiscais .....	338
c) Outros exemplos de acordos fiscais .....	339
d) Síntese .....	340
4. Características da avaliação objectiva .....	341
4.1. Carácter alternativo .....	341
4.2. Voluntariedade .....	344
5. Articulação com outras formas de determinação da matéria tributável .....	345
5.1. Articulação com a avaliação directa .....	345
5.2. Articulação com a avaliação indirecta .....	346
5.3. Articulação com as manifestações de fortuna .....	348
6. Direito positivo .....	349
6.1. Outros sistemas .....	349
6.1.1. Sistema francês .....	350
6.1.1.1. O <i>forfait</i> .....	350
6.1.1.2. O <i>forfait</i> individual (nota histórica) .....	351
6.1.1.3. <i>Forfait</i> colectivo .....	353
6.1.1.4. Regime das microempresas .....	356
6.1.2. Sistema espanhol .....	357
6.1.3. Sistema italiano .....	361
a) Pessoas colectivas .....	361
b) Pessoas singulares .....	362
c) Balanço .....	362
6.1.4. Outras situações de avaliação objectiva .....	363
6.1.4.1. Imposto sobre a tonelagem ( <i>tonnage tax</i> ) .....	363
6.1.4.2. Regime micro relativo aos rendimentos prediais .....	365
6.1.4.3. Tributação dos rendimentos de capital na Holanda .....	365

7. Direito positivo português .....	368
7.1. Presunções de rendimentos de capitais .....	368
7.2. Presunção de rendimentos prediais .....	369
7.3. Regime simplificado .....	370
7.3.1. Terminologia .....	370
7.3.2. Âmbito .....	371
a) Coeficientes e rendimento mínimo .....	373
b) Indicadores objectivos .....	377
7.3.3. Natureza das presunções suportes da avaliação objectiva .....	379
7.3.3.1. Tendência no sentido da natureza <i>iure et de iure</i> .....	379
7.3.3.2. Argumentos a favor da natureza <i>iuris tantum</i> .....	382
a) A inconstitucionalidade das presunções absolutas .....	382
b) A ilisão da presunção não obsta à simplificação .....	384
c) A presunção absoluta e as vias para prosseguir a avaliação objectiva .....	388
d) A partilha de instrumentos entre o regime simplificado e a avaliação indireta impõe coerência nas soluções .....	389
e) Desvios em relação ao carácter absoluto do regime simplificado .....	390
f) Insuficiência da voluntariedade para sustentar o carácter inelutável do regime simplificado .....	391
7.3.3.3. Consequências da concepção relativa ou <i>iuris tantum</i> .....	391
a) O recurso ao procedimento de ilisão de presunções .....	392
b) Natureza não vinculativa da permanência mínima no regime simplificado .....	392

## CAPÍTULO V

### FORMAS APARENTEIS DE TRIBUTAÇÃO PRESUNTIVA

1. Preços de transferência .....	394
1.1. Introdução .....	394
1.2. Métodos de determinação dos preços de transferência .....	395
1.3. Preços de transferência no sistema português .....	397
1.4. Natureza não presuntiva da tributação baseada nos preços de transferência .....	399
1.5. Excepção à natureza não presuntiva dos preços de transferência .....	400
2. Subcapitalização .....	401
2.1. Em geral .....	401
2.2. Direito português .....	403
2.3. Natureza não presuntiva da subcapitalização .....	403
3. Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (CFC) .....	404
3.1. Introdução .....	404
3.2. Regras de imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado .....	405
3.3. Sistema português .....	406
3.4. Natureza não presuntiva das regras CFC .....	407

4. Tributação da ocupação de casa própria .....	409
4.1. Introdução .....	409
4.2. Exclusão da tributação de ocupação de casa própria da tributação presuntiva do rendimento .....	411
a) Duvidosa inclusão da ocupação de casa própria no conceito de rendimento .....	411
b) Natureza não presuntiva da ocupação de casa própria .....	414
5. Impostos de saída ou de emigração ( <i>exit taxes</i> ) .....	417
5.1. Introdução .....	417
5.2. Os tipos de impostos de saída .....	418
a) Impostos de saída gerais .....	419
b) Impostos de saída parciais .....	419
c) Impostos de saída que alargam ilimitadamente a incidência fiscal .....	420
d) Impostos que visam a devolução de deduções fiscais .....	420
5.3. Impostos de saída em Portugal .....	420
5.4. Natureza não presuntiva dos impostos de saída .....	422
6. Pagamento especial por conta .....	423
6.1. Introdução .....	423
6.2. Natureza não presuntiva do PEC .....	424
7. Tributações autónomas .....	427
7.1. Introdução .....	427
7.2. Natureza presuntiva das tributações autónomas .....	429

### PARTE III

## Excuso: Tributação Presuntiva do Rendimento no plano internacional

Razão de ser e plano de exposição .....	433
---	-----

### CAPÍTULO I DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS

1. Os grupos de sociedades .....	435
1.1. Noção legal .....	436
1.2. Noção económica .....	439
2. Estabelecimento estável .....	441
2.1. O «EE instalação física» .....	443
2.2. Excepções .....	444
2.3. O «EE projecto» .....	445
a) Âmbito .....	445
b) Contagem do período de 12 meses .....	446
2.4. O «EE Agência» .....	447
a) Requisitos do «EE agência» .....	447
b) O caso do agente independente .....	448
2.5. Caso de uma sociedade integrante de um grupo de sociedades .....	448

**CAPÍTULO II**  
**UNIÃO EUROPEIA**

1. Efeito negativo da inexistência de coordenação na tributação das sociedades .....	449
2. Soluções para o problema .....	451
2.1. Imposto Europeu sobre Sociedades .....	452
2.1.1. Natureza não presuntiva deste imposto .....	453
2.2. <i>Formulary apportionment</i> .....	453
2.2.1. A experiência de alguns Estados federais .....	456
2.2.2. A fórmula .....	458
2.2.3. Problemas ligados a este método .....	460
2.2.4. Aplicação do método numa base regional ou universal? .....	461
3. Algumas concretizações do FA .....	464
3.1. <i>Tributação com base na Lei da Residência</i> .....	464
3.2. <i>Base Comum Consolidada</i> .....	468
3.3. <i>Base Fiscal Única Harmonizada Obrigatória</i> .....	471
4. Natureza presuntiva do FA .....	472

**CAPÍTULO III**  
**ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO  
 E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO**

1. Domínio do método da tributação separada face ao FA .....	475
2. Nota histórica .....	476
3. O artigo 7.º, n.º 4, da Convenção Modelo da OCDE .....	477
4. O FA e os métodos <i>da margem líquida da operação e do fractionamento do lucro</i> .....	478
5. FA e comércio electrónico .....	480
5.1. Contextualização .....	480
5.2. Problema da determinação do lucro tributável do EE .....	481
5.3. Inadequação do conceito de EE .....	483
5.4. FA como solução .....	486
a) Enquadramento .....	486
b) FA como solução para o problema da determinação do EE .....	488
c) FA como resposta à inadequação do conceito de EE .....	489
d) Síntese .....	490

SÍNTESE DAS PRINCIPAIS TESES .....	491
CONCLUSÃO FINAL .....	511
BIBLIOGRAFIA .....	513
ÍNDICE JURISPRUDENCIAL .....	545
ÍNDICE .....	549