

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-acrécimo</i>	86
8. Problemas práticos de aplicação da teoria do <i>rendimento-acrécimo</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 procedimental	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 procedimental 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 procedimental 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 im-	
postos	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 indirecta 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 APARENTES 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 presun- tiva 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

Excurso: 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 fracionamento 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