

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

RUI PINTO DUARTE:
15 ANOS DE LEIS SOBRE "LEASING" - BALANÇO
E PERSPECTIVAS

JOÃO FERNANDES:
O NOVO REGIME CONTABILÍSTICO E FISCAL
DA LOCAÇÃO FINANCEIRA

ARLINDO N.M. CORREIA:
UM DIREITO PENAL FISCAL EUROPEU

VIEIRA DOS REIS:
TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DA DIFERENÇA DE
AQUISIÇÃO (REMANESCENTE)

INFORFISCO:
LUCRO CONSOLIDADO

MAR/ABR 94

ANO 6

MENSAL

2500\$00

(C/IVA incluído)

63

64

SUMÁRIO

FISCO

- 2** **Nota de Abertura**
Os Dossiers "Inforfisco"
- 3** **RUI PINTO DUARTE**
15 anos de leis sobre "Leasing" - balanço e perspectivas
- 15** **JOÃO FERNANDES**
O novo regime contabilístico e fiscal da locação financeira
- 23** **ARLINDO N.M. CORREIA**
Um direito penal fiscal europeu
- 27** **VEIRA DOS REIS**
Tratamento contabilístico da diferença de aquisição (remanescente)
- 33** **Recensões - ANA PAULA DOURADO**
Alberto Xavier, "Direito Tributário Internacional", "Tributação das Operações internacionais"
- 36** **Jurisprudência - CLOTILDE CELORICO PALMA**
IVA: Facturas e redução do imposto
- 43** **Orientações Administrativas**
Coordenação de Leonel Corvelo de Freitas
- 61** **Dossiers - Inforfisco**
LUCRO CONSOLIDADO

FISCO

■ DOUTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

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

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, jurista), 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 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).

■ GERÊNCIA: José Luís Santos Silva ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: J. M. F. M.
■ 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: Gráfica Europam ■ DISTRIBUIÇÃO: Dig livro.
■ PROPRIEDADE: Edifisco ≡ Sociedade de Informação Fiscal, Lda. ≡ Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$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
■ PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa • Telef: 815 48 51 ... Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1300\$00 ■ Assinatura anual: 13 800\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

**Alberto Xavier, "Direito Tributário Internacional,
Tributação das operações internacionais,"
Almedina, Coimbra, 1993.**

Nesta obra, o professor Alberto Xavier conjuga uma explanação dogmática do Direito tributário internacional, com uma análise do regime unilateral e convencional português, aplicável aos factos tributários internacionais: depois de definidos o objecto (título I), conteúdo e natureza do Direito tributário internacional (título II), o título III é dedicado às fontes internacionais e internas, e o título IV aos elementos de conexão, os quais são abordados sobre o quadro teórico delineado nos capítulos anteriores. O regime português, unilateral e convencional, relativo aos factos tributários internacionais sujeitos aos impostos sobre o rendimento, bem como o regime aplicável às zonas francas da Madeira e de Santa Maria, são analisados ao longo dos dois títulos seguintes (V e VI). E o título VII trata a questão do âmbito de eficácia das normas - âmbito espacial do exercício da actividade de aplicação e execução das leis (pp. 519 ss.).

O autor inicia a monografia, caracterizando e delimitando os factos que constituem objecto do Direito tributário internacional (título I- O Objecto do Direito tributário internacional). A soberania fiscal estadual, ao legitimar a tributação de factos relacionados com outro(s) ordenamento(s), além do ordenamento interno, manifesta-se através do âmbito de incidência e do âmbito de eficácia das normas, que constituem afinal, limites ao poder soberano (pp.5-9, 12-17).

A coexistência dos diferentes ordenamentos é assegurada por limites (heterónomos) decorrentes do Direito internacional público (pp. 12-17), e por limites autónomos fixados pelo legislador interno através de normas unilaterais, que não impedem o concurso de uma pluralidade de normas de diferentes ordenamentos jurídicos, causando dupla tributação internacional e contribuindo para o fenómeno de elisão fiscal internacional.

Relacionada a soberania fiscal com o

âmbito de incidência e de eficácia das leis, o autor analisa o elemento de conexão territorial, enquanto fundamento da tributação de factos inter-estaduais. A este propósito, critica a concepção clássica do princípio da territorialidade (conexão real ao território) como «critério de imputação de um facto a um território» (p.29), por estar esvaziado da função originária. Com a adopção pelos ordenamentos jurídicos da tributação pessoal do rendimento (tributação do rendimento universal para efeitos de apuramento da capacidade contributiva), o princípio da territorialidade vê a sua função exaurida, e limitada a um ponto de partida para a tributação na fonte e na residência.

A exposição teórica é acompanhada, nestes capítulos e ao longo de todo o livro, por ilustrações de jurisprudência de vários países, e desse diálogo constante entre a realização jurídica do caso concreto e a dogmática, o leitor apercebe-se das principais questões «práticas» e «teóricas» do Direito tributário internacional.

Por exemplo, terá já ocorrido ao leitor que a divulgação do serialismo de Pierre Boulez e a morte de Schoenberg estão relacionados com a «competência qualificatória» dos ordenamentos, e podem ser prejudicadas por uma dupla tributação internacional (pp. 146-147)?

E poderá um Estado tributar os dividendos, distribuídos a um sr. Ross não-residente, por uma empresa não-residente, que participa no capital de uma empresa residente (pp. 15-16)?

Ou poderá a administração fiscal tributar os rendimentos de uma empresa não-residente, porque 99% das suas acções são detidas por uma empresa residente (p.17)?

Estes exemplos ilustram os conflitos de interesses entre os vários Estados que reclamam legitimidade em tributar os rendimentos de residentes e os obtidos na fonte, por

não residentes. Entre outras causas, a tributação resultante da utilização de vários elementos de conexão (integrado, segundo Alberto Xavier, na previsão das normas de conflitos (cf. pp. 195 ss.)), conduz à dupla tributação, que o autor caracteriza juridicamente como o resultado de um concurso (real) de normas (pp. 40-42). O capítulo II é dedicado ao estudo dos elementos do conceito: identidade do facto (e a regras das quatro identidades) e pluralidade de normas emanadas do mesmo nível de governo (p. 31 ss.).

O autor distingue a dupla tributação em que existe identidade de sujeitos (dupla tributação jurídica), e a chamada dupla tributação económica, que resulta, por exemplo, da dupla tributação dos rendimentos distribuídos entre sociedades residentes em diferentes Estados, afastando-a dos quadros do Direito tributário internacional (pp. 32-36).

A atenuação ou eliminação da dupla tributação internacional constitui apenas um dos objectivos de algumas normas do Direito tributário internacional, pois as suas fontes normativas têm um escopo mais alargado; ou seja, são fontes de Direito tributário internacional, todas as normas respeitantes às situações internacionais, sejam elas normas de conexão (normas de conflitos) ou normas de regulação material (pp. 49 ss.).

No capítulo I do título II (conteúdo e natureza do Direito tributário internacional), através da classificação das normas, em normas substanciais (normas de conflitos e normas materiais) e normas instrumentais, o autor abrange e arruma todo o conteúdo do Direito tributário internacional (cf. p. 60), permitindo-lhe essa classificação tirar conclusões sobre a sua natureza jurídica (cap. II): a homogeneidade deste ramo de Direito decorre do objecto (situações tributárias internacionais) e do tratamento dogmático que deve ser dado às «normas de delimitação internas» e às «normas de colisão internacionais», enquanto normas de conflitos.

Devido à sua natureza jurídica, elas devem ser enquadradas na perspectiva do Direito de Conflitos (pp. 86-89).

A tese do autor sobre o Direito tributário internacional, é centrada nestas páginas: a abordagem sob a perspectiva do Direito Comum de Conflitos, e a teoria do elemento de conexão, permitem construir cientificamen-

te o Direito tributário internacional.

Como corolários desta tese, ressalta o entendimento do autor sobre o art.º 2.º n.º 3 do Modelo de convenção OCDE (pp. 130-136), o problema das qualificações (pp. 137-169), e o entendimento sobre a elisão fiscal internacional caracterizada, por causa deste enquadramento, como fraude à lei (304-332); e ainda, o tratamento sistemático dado aos elementos de conexão (título IV), cuja análise sucede ao título sobre fontes internacionais e internas: a classificação dos elementos de conexão não deve ser distinta consoante a origem das fontes.

Tendo por base, não só a moldura conceptual dos títulos I, II e IV, como a evolução histórica dos acordos de dupla tributação traçada no título III, onde é examinado o âmbito de aplicação, e referidas as outras fontes internacionais, as de Direito Comunitário, e as internas, o leitor dispõe dos instrumentos necessários para compreender os títulos seguintes: neles são explanados, criticamente, o regime unilateral e convencional português, em matéria de imposto sobre o rendimento.

Assim, por ex., é explicado o regime interno de tributação universal de rendimentos, e criticada a inexistência de normas unilaterais que atenuem a dupla tributação internacional, na ausência de acordos de dupla tributação (pp. 335-346) - se não for aplicável o regime comunitário harmonizado, transposto (art.º 45.º CIRC); é também criticado o regime interno das taxas aplicáveis aos rendimentos de não residentes, pela falta de justificação subjacente às diferenças consagradas (pp. 373-376).

Com a ilucidação do regime aplicável a estabelecimentos estáveis de não residentes, às zonas francas, do regime convencional, e finalmente, título sobre o âmbito de eficácia das normas, o leitor encontra neste livro do Professor Alberto Xavier, um tratamento exaustivo do Direito tributário internacional português.

Ana Paula Dourado