

J. L. SALDANHA SANCHES

A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO
E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA

2.^a EDIÇÃO

Dissertação de Doutoramento



J. L. SALDANHA SANCHES

A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO
E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA

2.^a EDIÇÃO

Dissertação de doutoramento em Ciências
Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito
de Lisboa, apresentada em 1995



LISBOA 2000

PRÓLOGO

A elaboração de uma tese de doutoramento é uma responsabilidade que deverá, como é sabido, ser pessoalmente assumida mas que só o auxílio de pessoas e instituições vem tornar possível.

Encetando por isso os agradecimentos devidos, devo começar pela instituição onde o meu trabalho tem tido lugar: e com os merecidos agradecimentos ao prof. Doutor Pedro Soares Martinez a quem, como coordenador da área do Direito Fiscal, coube orientar a sua elaboração, pela sua concepção da responsabilidade e da liberdade na elaboração de trabalhos académicos.

Cabendo aqui uma palavra de agradecimento ao prof. Doutor António de Sousa Franco, com quem também trabalhei, pela disponibilidade sempre patenteada, tal como me cabe agradecer os incentivos e conselhos que me proporcionou o prof. Doutor Marcelo Rebelo de Sousa.

Como apoio directamente institucional, deve ser referida a dispensa de actividade docente que me foi concedida pela Faculdade, que juntamente com a equiparação a bolseiro no Centro de Estudos Fiscais, permitiu que a elaboração desta tese não fosse ainda mais tardia.

E aqui devo agradecer ao Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. Vasco Valdez Matias, pela compreensão e pela amizade que sempre me manifestou, nesta fase crucial da minha actividade académica.

Ao bibliotecário do Centro de Estudos Fiscais, Dr. João Paulo Paiva Boléo, devo também agradecer a ajuda que proporcionou, ao permitir-me nos últimos anos obter uma boa parte do suporte bibliográfico que usei para este trabalho. Tal como ao Dr. Rainer Prokisch, da Universidade de Munique, e ao meu colega Dr. Carlos Pinto Correia, então na Biblioteca do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, pela sua disponibilidade para me fazerem chegar em tempo útil mais aquele texto de consulta indispensável, que ainda não tinha podido obter.

E para o Dr. Rui Barreira que depois de uma minuciosa leitura do texto final me fez preciosas críticas e correcções vai uma última, mas muito intensa, palavra de agradecimento.

ABREVIATURAS

AcP	Archiv für die Civilistische Praxis
App. Nov. Dig. It.	Appendice Novissimo Digesto Italiano
ARSP	Archiv für Recht und Sozial-Philosophie
BFD	Boletim da Faculdade de Direito
BMJ	Boletim do Ministério da Justiça
BTR	British Tax Review
CCTF	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CFT	Ciência e Técnica Fiscal
DeJ	Direito e Justiça
DPT	Diritto e Pratica Tributaria
DSuJG	Deutsche Steuerjuristischegesellschaft
E & D	Estado e Direito
Enc. dell Dir.	Enciclopedia dell Diritto
FA	Finanzarchiv
Gir. Comm.	Giurisprudenza Commerciale
Har. L. R.	Harvard Law Review
HHE	HEBB / HÜBSCHMANN / SPITALER, AO - Kommentar
HPE	Hacienda Publica Española
I.N.A.	Instituto Nacional de Administração
JuS	Juristische Zeitung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nov. Dig. It.	Novissimo Digesto Italiano
RDE	Revista de Direito e Economia
RDFHP	Revista de Derecho Financiero Y Hacienda Publica
RDFSf	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza
RDT	Rivista di Diritto Tributario
RFC	Revue Française de Comptabilité
RFDUL	Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
RJ	Revista Jurídica
RLJ	Revista de Legislação e Jurisprudência
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
RPE	Rivista di Politica Economica
StuW	Steuer und Wirtschaft
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	17
I PARTE	
CAPÍTULO 1	
NORMA FISCAL E PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS	25
1.1 ESTRUTURA E FUNÇÃO DA NORMA FISCAL	25
1-1-1 A tipologia dos sistemas quanto à repartição de funções	28
1-1-2 O destinatário da norma fiscal	31
1-1-3 A génese da obrigação tributária	38
1.2 O PROCESSO DE DEVOLUÇÃO DE FUNÇÕES AOS PRIVADOS NO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	42
1-2-1 «O facto gerador do imposto»	42
1-2-2 O modelo de gestão do imposto sobre o valor acrescentado	45
1.3 OBJECTO DO IMPOSTO E APLICAÇÃO DA LEI	49
1-3-1 A decisão legislativa sobre os factos tributários	49
1-3-2 Justiça fiscal e tributação do rendimento	53
1.4 OS DEVERES DE COOPERAÇÃO: A LEI FISCAL COMO NORMA DE CONDUTA	56
1-4-1 Os deveres de cooperação como um corpo de normas do ordenamento jurídico-tributário	56
1-4-2 Deveres de cooperação directamente conexos com a situação de devedor fiscal	61
1-4-3 Deveres de cooperação de sujeitos passivos da relação jurídica tributária	62
1-4-4 Os deveres de cooperação por motivo de dívida fiscal de outrem: o sistema de retenções na fonte	64
1-4-5 As retenções na fonte como uma forma de substituição tributária	67
1-4-6 Retenções a título definitivo e pagamentos por conta	69
1-4-7 As retenções no caso do trabalho por conta de outrem	71
1-4-8 Substituição tributária e subjectividade passiva da relação tributária	72
1-4-9 A responsabilização directa do sujeito passivo	75
1.5 DEVERES DE COOPERAÇÃO E PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL	77

CAPÍTULO 2

ACTIVIDADE ADMINISTRATIVA E ACTOS DA ADMINISTRAÇÃO NA APLICAÇÃO DA LEI FISCAL	87
2.1 A ACTIVIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL	87
2.2 ACTO ADMINISTRATIVO E ACTO TRIBUTÁRIO	90
2-2-1 O conceito de acto administrativo	92
2-2-2 O acto de aplicação da lei fiscal	94
2-2-3 Delimitação do conceito de acto tributário	96
2.3 O ACTO TRIBUTÁRIO NOS TEXTOS NORMATIVOS	98
2-3-1 Acto tributário e «fixação da matéria colectável»	99
2-3-2 Os meios de atribuição de tutela judicial ao contribuinte	102
2.4 EFEITOS DECLARATIVOS E EFEITOS CONSTITUTIVOS NO ACTO TRIBUTÁRIO	108
2-4-1 A dupla função do acto tributário	114
2-4-2 O declínio do acto?	117
2.5 O ACTO TRIBUTÁRIO SANCIONATÓRIO	120
2-5-1 O acto sancionatório não-individualizado: o caso italiano	125

CAPÍTULO 3

ACTO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRAÇÃO DE MASSAS	131
3.1 A EVOLUÇÃO DO UNIVERSO DOS SUJEITOS PASSIVOS	131
3.2 FACTISPÉCIE E TIPO NA PREVISÃO FISCAL	134
3-2-1 Os limites da tipificação	138
3-2-2 A tipificação legal dos «custos» e «deduções»	141
3-2-3 Justiça e praticabilidade	144
3.3 MECANISMOS DE AUTOMAÇÃO NA PRODUÇÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO	145
3.4 AS ORIENTAÇÕES ADMINISTRATIVAS: FUNÇÃO E NATUREZA JURÍDICA	155
3-4-1 Descentralização das decisões e orientações administrativas	155
3-4-2 Aplicação da lei e a função das orientações	157
3-4-3 A interpretação das normas feita por orientações administrativas	163

II PARTE**CAPÍTULO 4**

A AUTO-AVALIAÇÃO COMERCIAL	169
4.1 A DETERMINAÇÃO DO VALOR COMO UM PROBLEMA JURÍDICO	169
4-1-1 O lucro empresarial como objecto directo e indirecto do imposto	169
4-1-2 Valor no património individual e no património comercial	174
4.2 A AUTO-AVALIAÇÃO COMERCIAL E OS SEUS PRINCÍPIOS	179
4-2-1 A recepção fiscal das técnicas de avaliação comercial	179
4-2-2 Os múltiplos fins do balanço	184
4-2-3 A aporia do valor objectivo	187
4.3 A RECEPÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS PELO ORDENAMENTO JURÍDICO: OS «SÃOS PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE» E O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE	189
4-3-1 A formulação de normas jurídicas sobre matérias contabilísticas	189
4-3-2 Os são princípios da contabilidade	192
4-3-3 Normaçoão e normalização contabilísticas	195
4-3-4 Os fins e os destinatários do balanço	198
4-3-5 A decisão contabilística	199
4-3-6 O grau de determinabilidade exigível dos princípios contabilísticos	205
4.4 OS PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS NO PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE	208
4-4-1 A prevalência dos fins comerciais no POC	208
4-4-2 As «características qualitativas» da informação contabilística	211
4-4-3 O princípio da prudência	216
4-4-4 O princípio da continuidade	221
4-4-5 O Princípio da Especialização dos Exercícios	224
4-4-6 O Princípio dos custos históricos	225
4-4-7 O Princípio da prevalência da substância sobre a forma	227
4.5 BALANÇO COMERCIAL E BALANÇO FISCAL	231
4-5-1 O balanço como factispécie tributária	231
4-5-2 A aplicação de leis comerciais a questões tributárias	232
4-5-3 O caso das provisões	234
4-5-4 O conceito de custo	237
4-5-5 O princípio da documentação	242
4.6 A CONSTRUÇÃO FISCAL DO BALANÇO	244

CAPÍTULO 5

CONTABILIDADE E DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA	249
5.1 DEVERES DE COOPERAÇÃO E DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA	249
5-1-1 A contabilidade como um dever declarativo	251
5-1-2 A força probatória da contabilidade	259
5-1-3 Grau de formalização e tipos de declarações	261
5-1-4 O caso especial das declarações de pessoas singulares: a intensidade dos deveres declarativos	263
5.2 A NATUREZA JURÍDICA DA DECLARAÇÃO TRIBUTÁRIA	265
5-2-1 A revogabilidade da declaração tributária	269
5.3 A FUNÇÃO GLOBAL DOS REGISTOS CONTABILÍSTICOS	272
5.4. VÍCIOS DO BALANÇO E VÍCIOS DA DECLARAÇÃO	275
5-4-1 O regime do Código da Contribuição Industrial	275
5-4-2 A tipificação dos vícios da contabilidade no art. 51.º do CIRC ..	279
5-4-3 A inexistência de contabilidade e outras irregularidades	281
5-4-4 A falsificação dos registos contabilísticos	283
5.5 AS FORMAS PROCEDIMENTAIS DA CORRECÇÃO ADMINISTRATIVA DAS DECLARAÇÕES	286

III PARTE**CAPÍTULO 6**

A AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA: PRESSUPOSTOS, FUNÇÃO E LIMITES	291
6.1 DEVERES DE COOPERAÇÃO DOS PARTICULARES E PRINCÍPIO DA INVESTIGAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO	291
6-1-1 A violação de um dever de cooperação e suas consequências	294
6-1-2 Violação de deveres de cooperação e divergência sobre a qualificação de factos fiscalmente relevantes	297
6.2 OS PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO INDICIÁRIA	301
6-2-1 A prova indirecta e os pressupostos da sua utilização	301