

- 2** Nota de abertura
- 3** Maria Margarida Cordeiro Mesquita
IVA: o regime dos serviços prestados por advogados
- 8** J. L. Saldanha Sanches
As avaliações do IVA e os deveres de cooperação dos retalhistas
- 11** Maria Eduarda Azevedo
A protecção jurídica e o regime fiscal do software
- 14** J. Silvério Mateus
Regime fiscal dos loteamentos urbanos
- 21** *Jurisprudência
- Oposição à execução e título executivo
 - Reversão da execução e título executivo
- 33** Decisões administrativas
- Sisa: Aquisição de habitações. Isenção. Convolução de isenções.
 - Sisa: Avaliação do artigo 57.º do Código. Divergência entre o preço declarado e o preço efectivo.
 - Sisa e imposto de mais-valias: Troca de bens presentes por bens futuros.
 - Imposto sobre sucessões e doações: Bens imóveis. Determinação do seu valor.
- 39** Documentos
- Dossier Reforma Fiscal-II
 - Autorizações legislativas na proposta de lei do orçamento.
- 48** Consultório
- Legislação (destacável)
- Diagramas fiscais (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: Jaime Antunes ■ COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA: J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira
 ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), João Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), Jorge Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Margarida Mesquita Palha (jur.-CEF-UCP (L)), Maria Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), Maria Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos
 ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. dos Fanqueiros, 174, 1.º — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Proinfec — Produtora de Informação Económica, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua Augusta, n.º 275, 5.º, Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 501810811 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua Augusta n.º 275, 5.º — 1100 Lisboa ■ Telefones: 37 22 81 — 36 97 69 — 36 50 02

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, Rua Augusta n.º 275, 5.º, 1100 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

AS AVALIAÇÕES DO IVA E OS DEVERES DE COOPERAÇÃO DOS RETALHISTAS

J. L. Saldanha Sanches*

Os métodos utilizados pela Administração para determinar a dívida fiscal dos sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado, no caso especial dos retalhistas que não estão obrigados a passar uma factura por cada uma das suas vendas, têm provocado nos últimos meses uma forte controvérsia sobre a legitimidade dos métodos de avaliação.

Mas os problemas que se colocam no IVA — avaliação ou estimativa do imposto devido por se considerar que a declaração do contribuinte não pode servir de base à liquidação — são apenas uma concretização da questão mais geral da legitimidade das avaliações.

Vamos por isso começar por abordar de forma geral o problema das avaliações, para abordar em seguida o caso concreto do imposto sobre o valor acrescentado, a partir do enquadramento geral obtido na primeira parte.

1. A legitimidade das avaliações

A avaliação fiscal — ou estimativa, recurso a métodos indiciários, ou outras designações para a mesma forma de actuação administrativa — constitui sempre uma *ultima ratio fisci*. E a escolha desta designação não foi ocasional. O seu autor (Albert Hensel, nos anos 20) tinha presente a inscrição que figurava nos canhões de Luís XIV: *ultima ratio regnum*.

Tal como o rei recorria à guerra quando se esgotavam as hipóteses de solução pacífica dos conflitos, a Administração recorre às avaliações quando estas se tornam o único método de calcular a dívida fiscal, quando a liquidação não pode assentar, como sucederá na grande maioria dos casos, nos elementos fornecidos pelo contribuinte. E, em particular, quando este procedeu à autoliquidação do imposto, permitindo,

The use of valuation methods under VAT and other taxes is dependent on certain legal requirements being met. This paper tries to determine such preconditions as far as retailers are concerned.

O recurso aos métodos das avaliações no IVA e nos restantes impostos tem como pressuposto a verificação de certas condições colocadas pela lei. Neste trabalho procura-se definir esses pressupostos no caso dos retalhistas.

através de um cálculo feito por si próprio, o cumprimento da sua obrigação tributária.

Ora é desta natureza da avaliação que necessariamente decorrem alguns dos pressupostos básicos para a sua legitimidade.

O primeiro é que a avaliação tem o claro recorte de uma medida excepcional. É um método indispensável perante a existência de declarações fraudulentas. Haverá sempre declarações fraudulentas e a Administração ficaria desarmada se não tivesse meios de evitar que elas beneficiassem o contribuinte-infractor. Mas trata-se de uma medida excepcional, onde se colocam problemas de grande delicadeza: quando se recorre a uma avaliação, há sempre, como já foi dito, «um défice do Estado de Direito», uma restrição poten-

cialmente lesiva dos direitos fundamentais do contribuinte.

O segundo é que o recurso a métodos indiciários constitui sempre uma sanção, pela violação que deverá ter existido de deveres de cooperação do contribuinte.

Uma vez que os métodos actuais de tributação assentam na cooperação dos contribuintes, as leis fiscais estabelecem necessariamente uma complexa descrição das suas obrigações acessórias. Obrigações estas que têm um carácter instrumental, na medida em que se destinam simultaneamente a permitir o cálculo da dívida pelo contribuinte e o eventual controlo destas operações pela Administração.

O recurso à avaliação tem como pressuposto que a violação destes deveres de cooperação tornou o controlo impossível. Não é apenas o pagamento, como último estágio do processo de autoliquidação, que está errado. Há um vício insanável (doloso, apenas negligente) na declaração que obriga ao recurso a outras formas de cálculo, onde necessariamente se actua através de um mero juízo de probabilidade.

Ou, em síntese, este procedimento excepcional e sancionatório só pode ser utilizado se for legitimado pela violação de um dever de cooperação do contribuinte ou pelo não comportamento deste dentro dos parâmetros positivamente definidos pela lei.

Os textos legais devem proceder a uma regulamentação clara e tão minuciosa quanto o necessário dos deveres que incumbem ao sujeito passivo. Violados estes, incorrendo o contribuinte nalguns dos comportamentos omissivos ou afastados do comando legal, a Administração procede a uma avaliação da dívida.

E opera por esta forma uma ver-

dadeira inversão do ónus da prova. A partir daqui é sobre o contribuinte que recai o ónus de provar que a avaliação não tem bases suficientemente sólidas.

E para isso a avaliação deverá ser fundamentada, indicando claramente o percurso decisório e as verdadeiras motivações da Administração e quais os indícios que, a partir de um razoável grau de probabilidade, serviram para o cálculo da dívida fiscal. Uma vez que por prova indiciária se não pode entender meras suspeitas ou convencimentos subjectivos mas sim uma correcta interpretação de factos indesmentíveis.

Assim sucedia, no essencial, com a possibilidade de proceder a uma determinação oficiosa do imposto devido quando, no imposto de transacções, se provava um consumo exagerado de mercadorias. Dada a estabilidade dos coeficientes técnicos de produção, a um dado consumo de açúcar correspondia necessariamente uma dada produção de bolos, dentro de uma flutuação que não poderia ultrapassar uma certa amplitude.

Ou com o regime actual de passagem do método do grupo A para os do grupo B, no Código da Contribuição Industrial, ou da do recurso a métodos indiciários, no novo Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas.

2. IVA e deveres de cooperação

No imposto sobre o valor acrescentado os deveres de cooperação do contribuinte atingem um valor elevado, como decorre naturalmente da natureza deste imposto.

Calcular o valor acrescentado por cada um dos agentes que compõem o circuito produtivo é, por si só, um problema contabilístico. Não admira por isso que a liquidação do IVA exija o suporte documental de uma contabilidade minuciosamente regulamentada e que a lei preveja outros deveres de colaboração assentes na documentação das operações comerciais a realizar pelo sujeito passivo.

E entre essas obrigações encontra-se o dever geral de facturação, previsto

pela alínea b) do artigo 28.º, de «emitir uma factura ou documento por cada transmissão de bens ou prestação de serviços», de modo a ficarem documentadas todas as transmissões de bens do sujeito passivo do IVA.

Mas a este dever geral de documentar mediante factura as operações realizadas contrapõe-se a situação excepcional, prevista pelo artigo 39.º, para as transmissões feitas por retalhistas: a natureza deste tipo de transacções levou o legislador a dispensar a emissão de facturas para cada uma das transmissões, como facilmente se compreenderá.

Tornar obrigatória a passagem de uma factura para transmissões de bens caracterizadas pela rapidez e pelo grande número de transmissões de escasso valor unitário constituiria um excessivo encargo administrativo. E para colmatar a lacuna que a ausência de factura cria no dever de documentar as operações, e consequentemente na possibilidade de controlo e fiscalização das mesmas, prevê o artigo 46.º a elaboração de um registo especial das operações, feito diariamente, e permite o artigo 47.º o registo das contraprestações sem distinção de taxa.

Encontramo-nos portanto numa situação em que os deveres de cooperação do contribuinte sofrem uma importante limitação.

Limitação esta que, se decorre do normal intuito da lei de não criar dificuldades administrativas insuperáveis à actividade dos retalhistas, cria também uma situação nebulosa por dificultar ou impossibilitar as actividades de controlo e fiscalização por parte da administração fiscal.

Mas é a partir do quadro preciso de deveres de cooperação criado por estas normas que deveremos considerar a possibilidade de se recorrer ou não a métodos de avaliação para determinar o imposto em falta.

E se o contribuinte cumpriu os deveres de cooperação que lhe são impostos pela lei, não poderá em princípio haver lugar ao recurso a presunções ou estimativas, e decorrendo isto quer dos princípios gerais que regem as

avaliações quer, como veremos, do próprio regime que a lei estabelece para as avaliações no IVA.

3. O regime das avaliações no IVA

A não aceitação das declarações dos sujeitos passivos do IVA e a sua rectificação por parte do chefe da repartição de finanças está prevista pelo artigo 82.º do CIVA: nele se afirma que o chefe da repartição de finanças procederá «à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos».

O pressuposto da rectificação é por isso a consideração com algum fundamento que se deveria ter declarado mais imposto do que aquele que figura na declaração. E enumerando depois os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo as várias formas de obter uma convicção fundada de que as declarações contêm inexactidões ou omissões, refere o confronto entre declarações, análise do seu conteúdo, elementos relativos à contribuição industrial ou imposto profissional, fiscalizações efectuadas nas suas instalações e exame dos seus elementos de escrita.

E é após a demonstração «sem margem para dúvidas», como se afirma no n.º 4 do mesmo artigo, que se verificam omissões ou inexactidões nos registos ou nas declarações, que se pode passar à tributação com base nas operações que o sujeito passivo «presumivelmente» efectuou.

Ou, em conclusão: o artigo 83.º do CIVA contém um regime para as avaliações que nas suas linhas fundamentais corresponde ao que tinha sido definido para, por exemplo, a passagem para a avaliação fiscal em vez da contabilidade como base da liquidação no Código da Contribuição Industrial: os controlos administrativos começam por demonstrar «sem margem para dúvidas» (artigo 85.º, n.º 3) que os elementos contabilísticos que deveriam servir de base à liquidação não merecem confiança. Como se diz no artigo 84.º, haverá necessidade «de recorrer a pre-

sunções ou estimativas por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto». E é exactamente este o pressuposto que legitima a avaliação.

Por isso a questão que se coloca é a de saber quais são os elementos que permitem apurar claramente o imposto. E uma vez que o apuramento do imposto se terá de basear no cumprimento, pelo contribuinte, dos deveres de cooperação que lhe forem criados pela lei, daqui decorrerá necessariamente que o imposto, nos termos legais, só não poderá ser apurado se alguns dos deveres de cooperação se encontrarem por cumprir.

No caso que estamos a tratar aqui, as dificuldades de determinação exacta do imposto provêm precisamente da natureza das operações comerciais dos retalhistas que levaram à não exigência de factura, tornando difícil a distinção entre os preços normais, os preços praticados em períodos de saldos, os descontos, etc.

E boa parte das dificuldades podem provir da ausência de regulamentação mais precisa dos seus deveres (suficientemente precisa para possibilitar o controlo fiscal, suficientemente flexível para não criar excessivos custos administrativos), criando simultaneamente uma larga margem para práticas fraudulentas e a necessidade de atribuir poderes demasiado vastos aos órgãos de inspecção.

Mas, considerando o caso com base na presente regulamentação, parecem indiscutíveis as seguintes conclusões, em dois casos distintos.

O primeiro é o daqueles retalhistas que cumpriram todos os deveres de cooperação que a lei lhes atribui, e neste caso, para que se calcule administrativamente um imposto diferente daquele que foi declarado não é admissível a via das presunções e avaliações: a Administração terá de demonstrar que dos elementos fornecidos pelos sujeitos passivos do imposto e daqueles que obteve na sua actividade fiscalizadora resulta um imposto maior que o declarado. E estamos perante não uma avaliação fiscal, assente em métodos

indiciários e nalgumas presunções, mas sim numa determinação do imposto operada pela Administração com toda a objectividade contabilística. E é evidente que aqui o dever de provar recai inteiramente sobre a Administração, uma vez que o contribuinte cumpriu todos os deveres de cooperação que a lei lhe atribui.

O segundo caso é o de situações

em que se verifica violação dos deveres de cooperação do contribuinte. E aqui está automaticamente legitimado, ainda que com sujeição ao princípio da razoabilidade e da legitimidade, o recurso a métodos de avaliação e a presunções. Recaindo inteiramente o ónus da prova, se quiser pôr em causa os valores do imposto apurados, sobre o contribuinte.

* *Jurista. Centro de Estudos Fiscais. Faculdade de Direito de Lisboa.*

NÓS FORMAMOS

FORMAMOS TÉCNICOS
DE INFORMÁTICA
DESDE 1973

CONSULTORES DE INFORMÁTICA · SOFTWARE POR MEDIDA
ENSINO DE INFORMÁTICA E DE ELECTRÓNICA

INFORMAX
INSTITUTO PORTUGUÊS DE INFORMÁTICA, lda

Rua Castilho, 61-4: Esq. - Telef. 56 10 60 - 1200 LISBOA