

FISCO

COTA B 04-16/1993
N.º EX.

SUMÁRIO

Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND), CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

■ Redacção: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Artur Correia (DGCI), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Castro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silveiro Mateus (DGCI), J. Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISEG/CEF), Luis Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel António Pita (FDL/ISCTE), Manuel Faustino (DGCI), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Louisa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/CMVM), Rui Duarte Morais (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (IGF/ISCAL)

■ TRADIÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: Lex-Edições Jurídicas, Lda. ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ SERVIÇOS TÉCNICOS: Quinta das Lagoas, St.ª Maria de Corroios, 2800 Almada, Telef. 253 48 21, Fax 253 40 68 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47 ■ ARMAZEM E DISTRIBUIÇÃO: Lisboa - Rua João Ortigão Ramos, 29-B, 1500 Lisboa, Telef. 764 98 94, Fax 760 33 12. Porto - Rua. Guerra Junqueiro, 456, 4100 Porto, Telef. 69 99 70, Fax 69 53 79. Coimbra - Estrada Nacional n.º 1, 365, Pedrulha, 3000 Coimbra, Telef. 20945, Fax 20945

Revista mensal ■ Preço de cada número Esc.: 1750\$00 (inclui IVA à taxa de 5%) ■ Assinatura anual Esc.: 13 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 25 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX-Edições Jurídicas, Lda., Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores. ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousanense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

Nota de Abertura A Importância da Jurisprudência	2
Doutrina WILLIAM T. CUNNINGHAM (ARTHUR ANDERSEN & CO., SC) Residência das Pessoas Colectivas	3
Doutrina MARIA ODETE OLIVEIRA e SEVERINO DUARTE Contrato de Empreitada e o IVA	16
Doutrina FERNANDO CASTRO SILVA (BL & C) Contabilização de Futuros e Opções	34
Jurisprudência J. L. SALDANHA SANCHES A Indisponibilidade do Direito à Impugnação	60
Jurisprudência J. L. SALDANHA SANCHES Activo Imobilizado e Conceito de Mais-Valia	70

A INDISPONIBILIDADE DO DIREITO À IMPUGNAÇÃO

ACÓRDÃO DE 21 DE ABRIL DE 1993

RECURSO N.º 15 579

ASSUNTO: Impugnação Judicial. Pagamento do imposto em prestações. Concessão de benefícios fiscais e seu reflexo na impugnação.

SUMÁRIO: Solicitado e autorizado o pagamento do questionado imposto em prestações mensais, ao abrigo do Dec.-Lei nº 53/88, de 25 de Fevereiro, não surgiu, por força da lei ou por vontade das partes, qualquer obstáculo impeditivo ou restritivo à instauração ou ao prosseguimento da impugnação judicial contra a liquidação do mesmo imposto, no âmbito e mercê do benefício concedido.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Recurso nº 15 579, em que são recorrente José Inácio da Costa Lopes, recorrido Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmo. Conselheiro Dr. Santos Serra.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

No processo de impugnação judicial, em que o impugnante, José Inácio da Costa Lopes, solicitou a «correção» da liquidação do imposto profissional que, com referência ao ano de 1982, lhe fora feita pela 3ª Repartição de Finanças de Almada, e bem assim a anulação dos respectivos juros compensatórios, o Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal proferiu despacho a julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide.

E, para assim decidir, aquele Magistrado considerou que, perante o requerimento do contribuinte a solicitar o pagamento do imposto impugnado em prestações, nos termos e ao abrigo do Dec.-Lei nº 53/88, de 25 de Fevereiro, pedido esse deferido, o interessado «renunciou à possibilidade de discutir o acertado de tal liquidação, por - acrescentou - o contribuinte preferir a certeza de pagar o imposto com tais facilidades ao eventual insucesso de uma impugnação judicial».

Com tal decisão não se conformou o impugnante, e daí o presente recurso que, interposto embora para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, foi remetido a este Supremo Tribunal pela via permitida pelo artigo 47º, do Código de Processo Tributário e após aquele Tribunal de 2ª Instância ter declarado a sua incompetência para o conhecimento do recurso.

Na respectiva alegação, encontram-se as seguintes conclusões:

«A) O recorrente requereu e foi-lhe deferido o pedido para beneficiar de regime de facilidades fiscais contido no Dec.-Lei nº 53/88;

B) No seu requerimento foi feito constar inequivocamente que tal benefício não obstará a que as impugnações em curso prosseguissem os seus termos (nomeadamente a impugnação de fls.1);

C) E tal intenção foi reiterada aquando da notificação feita pelo tribunal «a quo»;

D) Impõe-se pois que venha a ser revogada a dita sentença recorrida a fim de que a impugnação prossiga os seus termos até final;

E) Foi violado, nomeadamente, o disposto no artigo 287º alínea c), do C.P.C. [aplicado por remissão do artigo 1º, único, c), do Cód. de Proc. das Contribuições e Impostos]».

Não houve contra-alegação.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público foi de parecer que o recurso não merece provimento, pois, referiu, «a decisão recorrida vai na linha de jurisprudência maioritária da Secção..., a qual, pela sua bondade, é de manter».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

O presente recurso traz para resolver o problema de saber se o benefício do pagamento de determinado imposto em prestações, nos termos do Dec.-Lei nº 53/88, prejudica, ou não, a instauração ou o prosseguimento da impugnação judicial que tenha por objecto a liquidação daquele mesmo imposto.

Começamos por fixar a matéria de facto recolhida na decisão posta em crise, directamente ou por remissão:

- a) Em 28-4-88, o ora recorrente apresentou um pedido a solicitar «autorização para pagamento em maior número de prestações do que as previstas na alínea c), do nº 1, do artigo 23º, do Dec.-Lei nº 53/88, de 25-2, relativamente à dívida de imposto profissional e imposto extraordinário do ano de 1982»;
- b) tal pedido foi deferido por despacho do Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, de 27 de Outubro de 1988, notificado ao contribuinte em 25 de Novembro imediato, iniciando-se logo aquela modalidade de pagamento;
- c) esse mesmo pedido foi formulado «sem prejuízo de deverem prosseguir os seus termos as impugnações em curso», conforme ficou a constar do respectivo requerimento;
- d) em 22 de Março de 1988, foi apresentada a petição de impugnação judicial contra a liquidação do imposto profissional em referência nestes autos.

Posto isto, «quid juris?»

Em face da autorização para pagamento em prestações do imposto liquidado, o Meritíssimo Juiz entendeu que o contribuinte «renunciou à possibilidade de discutir o acertado de tal liquidação, por preferir a certeza de pagar o imposto com tais facilidades ao eventual insucesso de uma impugnação judicial».

Por seu turno, o recorrente sustenta que o benefício do regime de facilidades fiscais contido no Dec.-Lei nº 53/88 - pagamento do imposto em prestações - não impede a instauração ou o prosseguimento da impugnação deduzida contra a liquidação desse imposto, tanto mais quanto é certo que, no requerimento a solicitar a concessão daquele benefício, ficou a constar que tal «não obstará a que as impugnações em curso prosseguissem os seus termos».

Estas as posições em confronto.

O entendimento do Senhor Juiz insere-se na linha da jurisprudência largamente maioritária sobre o assunto (cfr. Ac. do S.T.A., de 10-5-89, in Rev. Leg. Jur., Ano 123º,

n.º 3790, pág. 9, e Acs., citados no douto parecer do Ministério Público, de 12-10-88, Rec. n.º 3410, de 13-3-91, Rec. n.º 13 086 e de 5-6-91, Rec. n.º 12 751), ao passo que a tese sustentada pelo recorrente encontra apoio na doutrina defendida quer pelo Prof. Teixeira Ribeiro (em anotação àquele aresto de 10-5-89) quer, mais recentemente, pelo Acórdão deste Supremo Tribunal de 22-1-92 (Rec. n.º 13 478).

Que dizer?

Será que, efectivamente, o contribuinte, através do solicitado e autorizado pagamento do imposto em prestações, renunciou à utilização dos meios processuais legalmente previstos para atacar o acto de liquidação desse mesmo imposto?

A resposta a uma tal pergunta - e teremos aí a solução para o problema que nos ocupa - passa pela interpretação dos preceitos legais que concederam as referenciadas facilidades de pagamento e bem assim pela análise dos termos em que, no caso concreto, foi peticionado esse benefício.

Vejamos, pois.

O Decreto-Lei n.º 53/88, de 25 de Fevereiro, veio conceder aos contribuintes faltosos determinadas facilidades, com vista à regularização da sua situação perante o Fisco.

Neste sentido, e conforme se lê no relatório daquele diploma, poderiam «ser regularizadas as dívidas exigidas, tanto em processos executivos como de transgressão, com o total perdão de juros e redução de multas e desde que no período previsto fossem pagos os impostos devidos ou acordado um esquema de pagamento a prestações dentro de certos parâmetros, sendo progressiva a onerosidade consoante o prazo de pagamento».

A facilidade de pagamento do imposto em alargado número de prestações mensais - que é precisamente a hipótese dos autos - encontra pleno acolhimento nos vários preceitos do artigo 2.º, do falado Decreto-Lei.

E, quer ali quer ao longo de todo o articulado do diploma, não se fez depender, directa ou indirectamente, a concessão do benefício da renúncia do contribuinte à impugnação da liquidação do imposto em causa, nem daquelas disposições legais resulta qualquer entrave ou restrição à instauração ou ao prosseguimento de uma tal impugnação.

Como o próprio legislador reconhece e anuncia, o Decreto-Lei n.º 53/88 visou «solucionar, de uma forma directa e objectiva, a situação da justiça fiscal, reconhecidamente ineficaz e provocadora de sérios prejuízos tanto para os contribuintes como para o Estado», pelo que «o Governo entendeu assumir medidas, de excepção e temporárias, sem dúvida, mas eficaz, no sentido de se atingir a breve trecho a operacionalidade da justiça fiscal em termos justos, objectivo essencial a prosseguir».

Quer isto dizer que, com tais medidas, ficaram beneficiados tanto os contribuintes como o Estado.

Mas será que, como contrapartida desse benefício, o espírito da lei é o de que o contribuinte renunciou, ainda que tacitamente, aos meios legais de reacção contra o acto tributário em referência e, por sua vez, o Estado prescindiu de outras medidas para satisfação do seu crédito?

Obviamente que não.

Na verdade, surgindo de ambos os lados um interesse público, não seria admissível aquela interpretação, pois, salvo disposição legal em contrário, a tanto obsta, de uma banda, o princípio da legalidade do imposto e, da outra, a natureza pública e, como tal, indisponível da obrigação fiscal.

Aliás, com atinência a este último ponto, o mencionado relatório deixa o aviso de que «o não aproveitamento de tais facilidades implicará, por que libertados os meios

para tal, o accionar imediato dos mecanismos legais adequados à concretização das sanções previstas e da cobrança das dívidas».

Afastada, assim, uma possível renúncia, expressa ou tácita, determinada pelo regime legal ao caso aplicável, resta-nos a possibilidade de o contribuinte ter renunciado, explícita ou implicitamente, à questionada impugnação judicial.

Ora, perante o teor do requerimento a solicitar a concessão das facilidades de pagamento do imposto, não há dúvida de que o contribuinte, longe de renunciar ao direito de impugnar a liquidação desse imposto, antes quis acautelar essa faculdade ao referir expressamente, naquele requerimento, que tal pedido era formulado «sem prejuízo de deverem prosseguir os seus termos as impugnações em curso».

Por consequência, em vez de se poder inferir do comportamento do contribuinte que este quis renunciar à impugnação, estamos perante uma manifestação de vontade, clara e inequívoca, no sentido do prosseguimento da deduzida impugnação.

Em suma: solicitado e autorizado o pagamento do questionado imposto em prestações mensais, ao abrigo do disposto no Dec.-Lei n.º 53/88, de 25 de Fevereiro, não surgiu, por força da lei ou por vontade das partes, qualquer obstáculo impeditivo ou restritivo à instauração ou ao prosseguimento da impugnação judicial contra a liquidação do mesmo imposto, no âmbito e mercê do benefício concedido.

Nesta conformidade, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, não podendo o tribunal «a quo», pelo fundamento ora afastado, deixar de conhecer do objecto da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Abril de 1993

Manuel Fernando dos Santos Serra - José Jesus Costa - Carlos Alberto Pereira Gouveia Horta do Valle (vencido por entender que face a um ofertado e expressamente aceite e destruindo benefício relacionado com a liquidação do imposto, não pode o contribuinte vir depois pôr em crise a liquidação de tal tributo).

Fui presente, *António Mota Salgado*.

Anotação - No mesmo sentido julgou o Ac. Sup. Trib. Adm., de 22-1-92, recurso n.º 13 478 ainda inédito, e pronunciou-se se o Prof. Teixeira Ribeiro, em comentário ao Ac. Sup. Trib. Adm., de 10-5-89, que julgou em sentido oposto, in *Rev. Leg. Jur.*, Ano 123, n.º 3790, pág. 9.

ANOTAÇÃO

A frequente concessão de amnistias, perdão de multas ou juros compensatórios através de uma lei especial, é tradicionalmente seguida de uma controvérsia judicial: depois do contribuinte ter aproveitado o regime mais favorável que a lei lhe atribuiu para regularizar a sua situação poderá, ou não, conseguir que os tribunais se pronunciem sobre a legalidade da dívida fiscal? Poderá ou não, impugnar a existência da obrigação fiscal que entretanto foi cumprida?

A posição dominante do STA, reafirmada em inúmeros acórdãos, tem sido que a aceitação da possibilidade de pagar a dívida com um regime mais favorável, implica como consequência automática e necessária de tal pagamento, a renúncia ao processo de liquidar.

E foi esta a questão que mais uma vez se colocou a propósito do D/L nº 225/94. E por ironia, se prevalecesse a orientação da impossibilidade de recurso à impugnação, este regime mais favorável de cumprimento de dívidas fiscais iria tornar-se parcialmente inaplicável às empresas que tendo por hábito pagar os seus impostos, também impugnem ou reclamam das decisões da Administração.

Mas perante o silêncio da lei e má redacção da primeira das orientações administrativas sobre esta matéria, foi publicada uma outra circular que pretende esclarecer as dúvidas existentes sobre esta questão.

Com o seguinte teor:

Em aditamento ao ofício-circulado nº 4231, de 3 do mês em curso, da DSJT, comunica-se o seguinte:

1. Por meus despachos de 11 e 26 do corrente mês, foi dada concordância para divulgação pelos Serviços dependentes da DGCI das instruções do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e da direcção-geral do Tesouro, uma vez que os procedimentos administrativos para a execução do Decreto-Lei nº 225/94 implicam a articulação com os serviços dependentes daqueles organismos.

2. Por despacho do Sr. S.E.A. Fiscais de 25.10.94, foi sancionado o seguinte entendimento:

Relativamente às dívidas em que foi deduzida impugnação ou reclamação (inclusive oposição), mas que não o tenha sido pela totalidade, é admissível a adesão ao D.L. 225/94 na parte da dívida que não seja objecto de litígio.

Também, nos casos em que o contribuinte tiver requerido a redução do valor que é objecto de litígio, a parte da dívida que entenda ser devida, deverá ser aceite na adesão àquele diploma.

No entanto, salienta-se que ninguém deverá ser impedido de aderir ao D.L. 225/94 sempre que nesse sentido se manifeste, cabendo aos Tribunais pronunciar-se subsequentemente se tal é causa de extinção da lide.

A questão está assim nos tribunais, onde nasceu e que a deverão resolver. O que aumenta a importância do acórdão e que um colaborador da FISCO fez oportunamente chegar às nossas mãos e que agora anotamos.

A QUIESCÊNCIA DO PARTICULAR

Como exemplo paradigmático das concepções que conduziram a esta linha jurisprudencial, podemos utilizar um acórdão de 4/4/84⁽¹⁾ que teve como

⁽¹⁾ Caso *Pastelaria Pêra Doce Ld.* STA, 4/4/84.

relator o actualmente jubilado cons. Félix Alves, que era nesse tempo (e com inteira justiça) um dos juizes mais influentes do STA.

Tratava-se no caso de um processo de transgressão, tendo o contribuinte usado da possibilidade que lhe foi concedida para pagar o imposto em prestações.

E uma vez que o tinha pago, teria revelado aceitação. Pois “ a aquiescência ou aceitação constitui, como se sabe um princípio geral (ou um instituto processual) aplicável sempre que não seja excluído por derrogação expressa ou tácita (cf. uma aplicação do princípio no art. 681º, nº 2 e 3 do CPC).

Ora como princípio geral que é, aplica-se outrossim em processo tributário, excluindo, por conseguinte, a aquiescência, a possibilidade de deduzir-se impugnação.

E advirta-se que o princípio pode ter lugar mesmo tratando-se de matéria relativa a direitos indisponíveis, pois, como se tem entendido, uma coisa é a disposição directa (desses direitos) outra o efeito que a lei atribui a um determinado comportamento processual.

E advirta-se mais que, actualmente, predomina na doutrina (especialmente na doutrina italiana) a opinião que a aquiescência pode também verificar-se em processo penal, embora em casos pouco frequentes, como bem se compreende - e daí que possa ter lugar, como é evidente, em processo penal fiscal”.

E valeu a pena fazer esta longa citação, porque o cons. Felix Alves não foge a nenhum dos problemas centrais desta matéria. Não nos parece que os resolva da melhor forma. Mas coloca-os e procura enfrentá-los.

E vejamos de que problemas se trata.

O primeiro é dos institutos de direito processual, moldados como sempre na matriz do processo civil: não vamos desenvolver a questão assim mas a aplicação dos princípios do processo civil ao processo fiscal, mesmo que inicialmente tenha sido uma tentativa para limitar os privilégios processuais do fisco, conduziu sempre a uma denegação dos direitos dos particulares⁽²⁾.

Nesta fase, já com o princípio da aplicação acrítica destes princípios em crise, o acórdão procura distinguir entre a disposição directa de direitos indisponíveis - o que não seria aceitável - e a sua perda por efeito de uma decisão processual. Entre a perda directamente desejada e a perda aceite como preço de uma outro qualquer objectivo.

Mas será a distinção relevante?

⁽²⁾ Pensemos apenas no princípio da “igualdade das partes” aplicado ao processo fiscal. Primeiro conduz a que o Estado se assumia como parte e use os seus imensos recursos para litigar até ao fim na busca não da decisão justa (como deverá fazer) mas na que proporciona maiores receitas, levando, pelo menos, a um prejudicial prolongamento do litígio. Segundo, remetendo o juiz à passividade, coloca todo o risco da acção a cargo do contribuinte. Sobre estas questões v. do autor, *Princípios do Contencioso Tributário* (Lisboa 1987).

⁽³⁾ Caso RAR, STA, Pleno 13/4/83, AD, 259 950-951.

Melhor será seguir aqui a posição que tinha sido tomada pelo Pleno do STA em 1983⁽⁴⁾ quando este, acolhendo plenamente a posição de ALBERTO XAVIER, o princípio da indisponibilidade em processo fiscal, citando largamente o que sobre tal assunto este autor escreve no “Conceito e Natureza do acto Tributário”. Princípio que implica (e vamos resumir a referida citação, onde o Pleno se louva para decidir) que do mesmo modo que o Fisco não pode “dispor do seu direito, ou renunciando à aplicação do tributo, ou à sua cobrança” também “não pode o contribuinte consentir espontaneamente no pagamento de um imposto indevido”⁽⁴⁾.

A aplicação deste princípio, tão solenemente proclamado pelo Pleno do STA, a estes casos resolveria a questão. O particular não pode dispor do seu direito de recorrer aos tribunais para pôr em causa a legalidade de qualquer das suas obrigações tributárias.

O ACORDO NO PROCESSO FISCAL

Mas como argumento adicional para a sua decisão, invoca também o acórdão o favor com que a doutrina em geral e a italiana em particular encararia a aquiescência ou aceitação, mesmo em processo penal.

E sem que nos sintamos competentes para ter opiniões sobre o processo penal, nomeadamente o italiano, podemos efectivamente encontrar no Direito Fiscal desse país uma tendência histórica (com base por exemplo no *concordato tributario* ou na adesão explícita do contribuinte à liquidação) para evitar litígios judiciais em determinadas matéria⁽⁵⁾.

E, em outros ordenamentos jurídicos, são bem conhecidos os sistemas que assentam na possibilidade da transação (*settlements*) na fase judicial ou pré-judicial entre a administração e os contribuintes mesmo em caso de acusação penal por uma fraude fiscal grave⁽⁶⁾.

O ponto está em saber se tais sistemas (e em que medida) poderiam ser objecto de recepção entre nós dada a especial ênfase que a Constituição atribui ao princípio do direito à justiça administrativa⁽⁷⁾, para além da questão prévia da desejabilidade de tal recepção.

⁽⁴⁾ XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário* (Lisboa 1972) 147-148.

⁽⁵⁾ Sobre a situação actual de tais institutos RASTELLO, *Diritto Tributario -Princippi Generali* 4^a e. (Padova 1994) 574-587. A situação é muito pouco clara pelo que se pode avaliar na análise doutrinal que dela é feita.

⁽⁶⁾ Sobre as condições destas *settlement negotiations* v. BECKETT / SABINE, *Revenue Investigations and Appeals Manual* 2^a ed. (London 1990) 68-78 e JUNGHANS / BECKER, *Federal tax Litigation* (Boston 1992) 20.03.

⁽⁷⁾ Para a questão, mais geral do princípio da legalidade e dos contratos fiscais v. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões Acerca da sua Admissibilidade)* (Coimbra 1994) *maxime* 215 ss.

Mas a questão é de certo modo ociosa: o princípio que afirma que a aceitação de um qualquer regime mais favorável para o cumprimento de obrigações fiscais implica a renúncia ao direito de reclamar ou impugnar, nunca foi formulado pelo legislador. E para que existisse, teria que o ser.

Tem sido sempre afirmado apenas pela jurisprudência, mas sem que tenha alguma vez constituído uma opção explícita do legislador: que deveria nesse caso, proceder a uma regulamentação mais cuidada desta questão.

O PRINCÍPIO SOLVE ET REPETE

Mas é necessário recordar também que no processo tributário português depois de estar feita uma qualquer liquidação, continua a ser necessário como condição para evitar a penhora, que se pague previamente o imposto impugnado ou se preste caução mesmo depois da impugnação do imposto.

E pode por isso afirmar-se que vigora, no essencial, o princípio *solve et repete*⁽⁸⁾.

E os tipos de relação processual que caracterizam este sistema tornaram-se mais acentuados pela previsão expressa no Código do Processo Tributário, da impugnação após a autoliquidação, da substituição tributária e do pagamento por conta (cf. arts 151^a, 152^a e 153^a) - todas elas formas de impugnação que têm lugar após o pagamento - enquanto na lei anterior existia apenas uma aceitação implícita desta possibilidade.

E se acrescentarmos a isto os juros indemnizatórios previstos pelo art. 24^o do CPT, quando haja erro imputável aos serviços, e os juros (usurários) de mora que correm contra o contribuinte durante toda a duração do processo (e os custos da caução) não podemos deixar de concluir que o processo tributário português está estruturado no sentido de que o contribuinte deverá pagar primeiro e reclamar/impugnar depois.

Mas se isto é assim, com todas as desvantagens que acarreta para o impugnante, torna também obrigatório que um pagamento efectuado pelo contribuinte não possa ser considerado como tendo um “efeito semelhante à desistência, à confissão e à transacção em processo civil”⁽⁹⁾.

O pagamento do imposto, bem ou mal, tem que ser considerado como um antecedente normal da sua impugnação, não podendo extrair-se daí, quer ele seja feito para beneficiar de um regime especial. Podemos criticar, *de jure condendo*, esta quase obrigatoriedade do pagamento prévio que é uma das características do processo fiscal português.

Não podemos é ignorar que este o regime processual que temos e deixar de tirar daí as devidas conclusões.

⁽⁸⁾ Sobre este princípio (e sobre os problemas que implica) v. ANA PAULA DOURADO, *Impugnação Judicial - O Princípio Solve et Repete* (anotação) Fisco n^o 16 (1990) 25-32.

⁽⁹⁾ Comose afirmou no acórdão anotado em FISCO n^o 16 (1990) 27.

AMNISTIA, PERDÃO, PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

No caso do acórdão aqui anotado estava em causa o pagamento de um imposto em prestações. No caso presentemente em curso que motivou as circulares, estamos perante um perdão fiscal concedido por lei, com redução dos juros compensatórios. Num outro caso anotado pelo prof. TEIXEIRA RIBEIRO⁽¹⁰⁾, tínhamos uma lei de 1975 que previa uma redução da multa a 5% a quem se apresentasse voluntariamente para regularizar a situação. E também já tivemos amnistias acompanhadas da condição do pagamento de parte do imposto e de juros.

Mas como ponto comum de todos estes regimes tínhamos o estímulo ao cumprimento através da concessão de um regime legal mais favorável. Mas surgindo sempre o caso de contribuintes que o pretendiam aproveitar mas sem renunciar à possibilidade de ver discutidas judicialmente as suas pretensões.

Em todos estes casos a lei foi inteiramente omissa quanto a essa questão, apesar do grande número de vezes em que os tribunais tiveram de discutir a questão.

Mas poderia o legislador tê-la resolvido?

Em termos gerais, não nos parece admissível: os números 4 e 5 do art. 268º da CRP são particularmente enfáticos na atribuição do direito de recurso aos tribunais administrativos, sempre que haja um direito ou interesse legítimo.

Mas impedirá que, em certos casos, se exija aos contribuintes uma adesão, um reconhecimento exposto da dívida como condição de beneficiar desse regime mais favorável, pondo fim ao litígio?

Em certos casos talvez e outros casos nunca.

Suponhamos por exemplo que foi feita uma liquidação pela administração com base numa determinada circunstância que a administração considera dever tributar e que o contribuinte acha que o não deve ser: juntamente com a liquidação foram cobrados juros compensatórios.

O contribuinte, que está de boa fé e considera ter argumentos sólidos para não pagar, pretende aproveitar a possibilidade de ficar dispensado de juros compensatórios para a hipótese, que não pode excluir, de vir a perder a causa. Como lhe pode ser recusada esta possibilidade se se trata de um contribuinte que em princípio cumpre pontualmente as suas obrigações e está num qualquer litígio com a Administração, sabendo que o regime vai beneficiar outros contribuintes em situação de puro e simples incumprimento e que por isso se não vão dar ao trabalho de litigar?

Ou mais flagrantemente ainda quanto a possíveis injustiças: tomemos o caso das reclamações.

É sabido que é doutrina administrativa que é através de uma reclamação que o contribuinte pode ver reanalisada um qualquer lapso material que

tenha cometido. E que o fez entregar mais do que aquilo que deveria ter entregue.

Se isto coincide com a pretensão de beneficiar de um regime mais favorável, como pode o contribuinte renunciar ao direito de interpor a reclamação?

O que quer dizer que a renúncia ao litígio teria que ser configurada, caso fosse aceitável, para um outro tipo de casos: talvez para aqueles em que a controvérsia diga respeito a puras questões de quantificação, sem alcance geral e que envolvem um reexame de situações com alguma complexidade material: como quase sempre sucede no que diz respeito ao *quantum* da obrigação tributária.

Com todas as dificuldades que isto implica para a delimitação de zonas onde possa ser aceitável a renúncia ao exame da questão pelo tribunal.

Porque essas dificuldades são as que acompanham todas as tentativas para transportar para um litígio de direito público como é o processo fiscal as técnicas de composição e de transacção típicas do direito civil, porque está-se sempre demasiado próximo do limite que é a negociação da dívida fiscal.

Razão teve pois o STA para neste caso e indo contra uma jurisprudência dominante, para não considerar extinto o direito de impugnar pelo facto do contribuinte ter aproveitado um regime mais favorável para pagar a dívida.

Parecendo estarem reunidas as condições para um recurso para o Pleno da Secção de modo a ser obtida a necessária harmonia da jurisprudência.

Na verdade, segundo a alínea b) do art. 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, “compete ao Pleno da Secção conhecer” dos recursos dos acórdãos da secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à do acórdão da mesma Secção”.

“**Sobre o mesmo fundamento de direito**”: como parece ser o caso aqui.

Para além das variações circunstanciais a questão é sempre a mesma: saber se o pagamento de um imposto para aproveitar um regime mais favorável (sendo o pagamento condição para beneficiar desse mesmo regime) implica uma renúncia ao direito de reclamar ou impugnar.

É a essa questão de alcance geral que este acórdão e os que constituíram até agora a jurisprudência dominante do STA responderam de forma oposta: este considerando que existe um direito indisponível e os restantes equiparando o pagamento à aquiescência, ainda que esta seja uma figura desconhecida no Direito Fiscal português.

J. L. SALDANHA SANCHES

⁽¹⁰⁾ Revista de Legislação e Jurisprudência n.º 125 (1990) 9-15.