

FISCO

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

Redação: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEFF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Arlindo Correia (DGC), Carlos Lobo (FDL), Clotilde Celorico Palma (dGF), Fernando Castro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silveiro Matens (DGC), J. Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISEG/CEP), Luis Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGC), Manuel António Pita (FDL/ISCIE), Manuel Faustino (DGC), Margarida Mesquita Padua (UCP, CEP), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEFF), Maria Odele Oliveira (DGC), Maria dos Prazeres Louisa (CEP), Mário Alexandre (CEP), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardeiros & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCIE/CMM), Rui Duarte Moutais (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Sérgio Vasques (FDL), Severino Duarte (DGC), Vasco Valdez Matias (dGF/ISCAL)

TRADIÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: LEX ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47

Assinatura por 12 números Esc.: 15 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 27 500\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX, 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 Louissense, Lda. ■ Depósito legal n.º 565/792

SUMÁRIO

Nota de Abertura	2
A Política Tributária em 1995	
Doutrina	3
MARIA EDUARDA AZEVEDO	
A Fiscalidade e a Competitividade Empresarial no Quadro do Mercado Único Europeu	
Doutrina	9
JOÃO FERNANDES	
As Recentes Medidas Anti-Abuso do Código do IRC	
Doutrina	15
JOSÉ CARLOS GOMES SANTOS	
Reflexões sobre o Regime Fiscal das Cooperativas	
Doutrina	21
ANTÓNIO JOSÉ A. MARCOS	
As Taxas Municipais e o Princípio da Legalidade Fiscal	
Doutrina	41
JOAQUIM PEDRO F. C. COSTA	
A Evasão e Fraude Fiscais Face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal	
Doutrina	57
DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO	
La Naturaleza de la Actividad Probatoria Desarrollada en los Procedimientos Tributarios	
Jurisprudência	75
CLOTILDE CELORICO PALMA	
Tributação de Automóveis Usados	
Jurisprudência	91
J. L. SALDANHA SANCHES	
Amnistia, Perdão e Impugnação	
Jurisprudência	99
J. L. SALDANHA SANCHES	
A Interpretação da Lei Fiscal e o Abuso de Direito	
Orientações Administrativas	113
Contratos de Futuros Directriz Contabilística	

AMNISTIA, PERDÃO E IMPUGNAÇÃO

ACÓRDÃO DE 22 DE FEVEREIRO DE 1995

RECURSO Nº 17.845

ASSUNTO: Impugnação da liquidação. Pagamento voluntário. Amnistia.

SUMÁRIO: É judicialmente impugnável a liquidação do imposto, mesmo que este tenha sido pago como condição do aproveitamento de "benefícios" concedidos pela lei de amnistia.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL

RECURSO Nº 17.845

Recorrente: CONVAU-Construções do Vau, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmº Consº Dr. Jesus Costa.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I

Convau-Construções do Vau, Lda, nos autos devidamente identificada, interpôs o presente recurso de despacho de 23.11.1993, a fls. 120 e 121, do senhor Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que, por impossibilidade superveniente da lide, e ao abrigo da alínea f) do artº 287º do Código de Processo Civil, julgou extinta a instância de impugnação que o ora recorrente deduzira contra a liquidação de IVA relativo ao 4º trimestre de 1987, no montante de 17 409 403\$00, feita pela Repartição de Finanças de Portimão, pedindo a sua anulação parcial, na parte respeitante ao imposto liquidado com relação ao ano de 1986, no montante de 7 610 039\$00, em virtude de a recorrente ter entretanto pago a referida importância de 17 409 403\$00, para beneficiar da Lei de Amnistia nº 23/91, de 4 de Julho.

Considerou o despacho recorrido que, de acordo com a jurisprudência dominante, o contribuinte que beneficie de condições de regularização fiscal com pagamento de imposto fica impossibilitado de sindicá-lo contenciosamente a respectiva liquidação.

A recorrente discorda deste entendimento e remata as suas alegações com extensas conclusões - quase todas um acerbo de argumentos a favor da sua tese e não questões a decidir pelo tribunal - que se resumem do seguinte modo:

- A recorrente impugnou parcialmente, em 13 de Abril de 1992, a liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado relativa ao ano de 1987, no montante global de 17 409 403\$00;

- A impugnação parcial foi fundamentada no facto de parte do IVA liquidado (7 610 039\$00) ser referente ao ano de 1986 e não ao ano de 1987 e, como tal, ter já caducado o direito de liquidação do imposto quando essa liquidação foi efectuada pela Administração Fiscal;

- A recorrente pagou o montante total do imposto liquidado como forma de obviar aos elevados custos financeiros que decorreriam da prestação de uma garantia para suspensão do processo de execução fiscal entretanto instaurado pela Administração Fiscal para cobrança coerciva da dívida;

- O pagamento do imposto foi efectuado no dia 8 de Julho de 1992, ou seja, posteriormente à entrada em Juízo da impugnação judicial que ocorreu em 13 de Abril de 1992;

- Conforme veio a ser reconhecido em despacho de rectificação do duto despacho recorrido;

- A recorrente, ao efectuar o pagamento do imposto no prazo de 180 dias contados da notificação da liquidação beneficiou da amnistia prevista no artigo 1º, alínea x), 2º da Lei nº 23/91, de 4 de Julho;

- Em consequência desse pagamento, o tribunal a quo julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, por considerar que, segundo a jurisprudência dominante, o contribuinte que beneficie de condições de regularização fiscal com pagamento de imposto fica impossibilitado de sindicatá-lo contentiosamente a sua liquidação;

- Tal impugnabilidade funda-se na ideia de que o pagamento do imposto é condição sine qua non para alcançar o benefício;

- Esse fundamento, se eventualmente correcto à luz de leis de amnistia anteriores, não logra qualquer justificação no que concerne à amnistia da Lei nº 23/91, uma vez que o artº 1º, alínea x), 2º, desta Lei prevê a possibilidade de, em caso de litígio, o contribuinte beneficiar da amnistia se fizer o pagamento dentro de 180 dias a contar do trânsito em julgado da sentença decisória, ao passo que nas anteriores leis de amnistia, o prazo máximo de pagamento era de 90 dias contados da notificação da liquidação do imposto;

- O legislador, ao estender o prazo de pagamento para além do trânsito em julgado da sentença pretendeu e demonstrou não existir qualquer relação entre as condições de benefício da amnistia e a impugnabilidade do acto de liquidação do imposto;

- A não se entender assim, estar-se-ia a violar o princípio constitucional da igualdade, ao permitir-se que beneficiasse da amnistia quem não pagou o imposto e discutiu a sua liquidação até final e não se permitir continuar a discussão da legalidade da liquidação a quem pagou o imposto;

- A decisão recorrida viola o disposto no artº 1º, alínea x), 2º, da Lei nº 23/91, de 4 de Julho.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento, uma vez que, por um lado, a decisão recorrida segue a

jurisprudência maioritária do STA e, por outro, o argumento de que o facto de a lei admitir o pagamento depois do trânsito em julgado da decisão não colhe, uma vez que o segmento da norma que o admite se refere apenas às impugnações pendentes à data da entrada em vigor da Lei de Amnistia nº 23/91, o que já sucedera com o artº 1º, alínea t), da Lei nº 16/86, de 11 de Junho.

Colhidos os vistos dos adjuntos, cumpre decidir.

II

Está assente que em 13.4.1992 a ora recorrente apresentou a petição de impugnação do imposto de IVA liquidado pela Repartição de Finanças de Portimão, no montante de 17 409 403\$00, relativo ao 4º trimestre de 1987, e em 8.7.1992 pagou a referida quantia na tesouraria da Fazenda Pública - cfr. despacho de fls. 134, rectificativo do despacho aqui impugnado.

Em face destes factos e das conclusões das alegações da recorrente, a questão que se coloca é apenas a de saber se, efectuado o pagamento do imposto liquidado e em dívida no decurso do processo de impugnação, para o efeito de o contribuinte beneficiar da Lei nº 23/91, de 4 de Julho, o processo de impugnação pode prosseguir seus termos ou se o pagamento do imposto implica a impossibilidade superveniente da continuação desse processo e a consequente inutilidade da lide.

Vejam os.

III

1 - A questão tem sido frequentemente submetida à apreciação deste STA e a jurisprudência é largamente maioritária no sentido de que o pagamento do imposto, como condição de o contribuinte poder beneficiar de "regalias" fiscais, nomeadamente de benefícios decorrentes de amnistias, implica inexoravelmente a impossibilidade de dedução de impugnação ou o prosseguimento da que houver sido deduzida.

O argumento central deste entendimento radica na consideração de que o pagamento implica a aceitação do condicionalismo imposto no diploma que concede os "benefícios" fiscais e uma renúncia à possibilidade de impugnação, que tem um efeito correspondente à desistência em processo civil - cfr., a título exemplificativo, os acs. de 10.5.1989, no rec. nº 10 500, in - Fisco nº 16, págs. 25 e segs., e de 5.7.1991, rec. nº 12 715, in Apêndices ao DR, págs. 658 e segs., e acs. aí citados, ou na ideia de que o pagamento definitivo do imposto constitui uma condição absolutamente necessária para que o contribuinte possa auferir os referidos "benefícios" fiscais, tratando-se de uma situação de base contra-prestacional do tipo do ut des, em que o contribuinte só pode optar entre pagar e beneficiar das regalias que a lei lhe oferece, não mais podendo impugnar a liquidação, ou impugnar mas não poder beneficiar das ditas "regalias" fiscais - cfr., a título de exemplo, o ac. de 13.3.1991, no rec. nº 13 086, in Apêndices ao DR, pág. 299 e segs. e o ac. de 9.6.1993, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no rec. nº 13 087. Por vezes acentua-se que a aquiescência constitui um princípio ou um instituto processual de carácter geral, de que constitui aplicação o artº 681º, nºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, segundo os quais não pode recorrer quem tenha aceitado, de modo expresso ou tácito, a decisão.

2 - Não parece, contudo, que este seja o melhor entendimento.

2.1 - Em primeiro lugar, afigura-se mais que questionável que o pagamento do imposto como condição da amnistia ou do aproveitamento de benefícios fiscais implique, em tese geral, a aquiescência ao imposto. Estamos em crer que muitas vezes o interessado paga o imposto para poder aproveitar a amnistia ou outros "benefícios fiscais", mas sem querer renunciar à possibilidade de impugnar a liquidação do imposto. A prova disso faz-se sempre que, apesar do pagamento, o interessado deduz impugnação. E mostra a experiência que são muitos os casos em que isso acontece. E, de resto, exactamente o que se verifica no caso sub judice, em que a recorrente impugnou a liquidação, pagou o imposto liquidado mas manteve o propósito de continuar com a impugnação.

2.2 - Depois, tal entendimento afronta, de forma directa e clara, o princípio da legalidade fiscal. Como sublinha o Prof. Teixeira Ribeiro na RLJ, em anotação ao ac. desta 2ª Secção de 10.5.89, ao interesse público na legalidade do imposto "não pode sobrepor-se o interesse particular do Estado em obter receitas. Seria na verdade impensável que a lei garantisse ao Estado, contra qualquer impugnação, a cobrança, embora com multa reduzida, de imposto a que não tem direito".

A legalidade fiscal implica a indisponibilidade da relação jurídica fiscal e por consequência a impossibilidade de renúncia à impugnação no quadro de uma transacção entre o interessado e o Fisco, ainda que operada por via legal.

Saldanha Sanches, em anotação ao ac. desta Secção de 24.5.89, no nº 18 da revista "Fisco", salienta o carácter irrenunciável do direito à impugnação e a impossibilidade de aplicar no processo fiscal, apesar da tentação para o fazer quer para a jurisprudência quer para o legislador, os institutos civis da transacção judicial ou extrajudicial".

E mais adiante acrescenta: "E esta impossibilidade é tanto mais marcada quanto nos encontramos perante um instituto como o "direito ao recurso" que "representa a especificação, no domínio do contencioso administrativo, do direito de acesso aos tribunais.

Conceder uma certa vantagem a um particular (amnistia de uma infracção, pagamento a prestações de um imposto em dívida, redução de multa) em troca da renúncia deste à possibilidade de exercer o seu direito à acção judicial constitui assim uma impossibilidade jurídica: a lei constitucional estabelece uma relação incidível entre a situação jurídica do particular e os meios de tutela, pois estes não são renunciáveis".

2.3 - Daí que não tenham relevo os argumentos invocados por alguns acórdãos, nomeadamente pelo acima citado ac. do Pleno da Secção de 9.6.93, no rec. nº 13 087 - aliás, tirado por escassa maioria -, de que o objectivo do legislador ao conceder "regalias" fiscais é o de arrecadar receitas, compensando o esquecimento da infracção com a cobrança do imposto, e de que por isso a arrecadação deste é definitiva, sendo o pagamento estabelecido como condição absolutamente necessária da amnistia.

Certo é que o legislador, com medidas amnistiadoras de infracções fiscais tem em vista, além eventualmente de outros propósitos, a arrecadação dos impostos em dívida. Mas tal escopo não pode deixar de ter subjacente a ideia de que se refere a impostos legalmente em dívida. Por outras palavras: a lei tem

subjacente a ideia de que os impostos foram liquidados de harmonia com a lei. De outro modo estaria a legitimar transacções fiscais por via legal.

De resto, o efeito querido pelo legislador, sempre que o contribuinte paga o imposto liquidado, é alcançado. E, se vem a ser reconhecido por decisão judicial que o Estado tem direito ao imposto, ele já se encontra arrecadado. Ora, que válida razão haverá para que o Estado não deva restituir um imposto que os tribunais venham a decidir que não é devido? E que válida razão haverá para que se deva postergar o princípio constitucional da recorribilidade dos actos tributários? Negá-lo seria meter no mesmo saco os contribuintes cumpridores e os remissos.

Acresce que do facto de a lei estabelecer como condição absolutamente necessária para o benefício da amnistia que o contribuinte pague o imposto e os juros não resulta necessariamente que, na ideia da lei, o pagamento seja definitivo e irreversível. O carácter absoluto do pagamento como condição da amnistia nada tem a ver com a possibilidade de impugnação da liquidação e com a eventual resolutiveidade do pagamento. E veremos dentro em pouco que, segundo o próprio artigo 1º, alínea x), 2º, da Lei nº 23/91, o pagamento do imposto e dos juros devidos nem sequer é obrigatório antes do trânsito em julgado da decisão judicial que estabeleça a legalidade da liquidação.

2.4 - Exactamente por isso é que também não releva o argumento de que se trata de o contribuinte exercer a opção de pagar e beneficiar da amnistia, mesmo que entenda que não deve, ou não pagar e não beneficiar da amnistia, pelo que não ficaria beliscado o princípio da legalidade. Com efeito, o contribuinte ficaria colocado perante uma verdadeira coacção: sujeitar-se a pagar um imposto que entende que não deve para evitar os graves prejuízos que lhe resultarão dos tradicionais e até aqui insuperáveis atrasos da justiça fiscal, associados ao risco da perda da impugnação.

Ora, o legislador não pode ter querido esta coacção.

O princípio da legalidade, na vertente que para o tema em análise importa, não está em o Estado poder ou não dispensar a arrecadação do crédito tributário que esteja definido - a conformidade constitucional dessa possibilidade é geralmente admitida: cfr. Nuno Sá Gomes, in CTF nº 307/309, pág. 112, e Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, pág. 133 - mas antes em que não devem ser exigidos impostos que não sejam devidos. Certo que o contribuinte é livre de impugnar ou não a liquidação de impostos que lhe sejam exigidos e se o não fizer o princípio da legalidade não sai beliscado. Mas é óbvio que esse princípio já sai absolutamente ferido se se entender que o convite ao pagamento dos impostos liquidados é acompanhado da impossibilidade legal de o contribuinte poder discutir a legalidade da liquidação mesmo depois de ter pago o crédito tributário liquidado.

2.5 - Por outro lado, sendo certo que o pagamento do imposto não obsta à impugnação da respectiva liquidação, a que justo título entender-se que, se o pagamento for efectuado para o contribuinte beneficiar de uma amnistia, ficará impedido de discutir judicialmente a legalidade da liquidação. A que título fugir-se à regra geral da impugnabilidade das liquidações?

2.6 - Por último, tem razão a recorrente ao invocar o disposto no artº 1º, alínea x), 2º, da Lei nº 23/91, de 4 de Julho.

Na verdade, tal preceito, ao conceder a amnistia às infracções fiscais puníveis apenas com multa (que não ultrapasse certo montante) desde que o imposto e juros de mora porventura devidos sejam pagos dentro de 180 dias a contar da

entrada em vigor da lei, da notificação da liquidação ou, em caso de litígio, a contar do trânsito em julgado de sentença decisória, revela inequivocamente que o legislador desliga a amnistia da concepção de que o pagamento do imposto é definitivo e irreversível. Pois, se o legislador admite que o contribuinte beneficie da amnistia desde que pague o imposto e os juros eventualmente devidos dentro de 180 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial, é forçoso reconhecer, por identidade de razão, que o legislador quis autorizar que o contribuinte pudesse discutir a legalidade da liquidação, mesmo após o pagamento do imposto e juros eventualmente devidos, sob pena de premiar os contribuintes mais remissos em detrimento dos mais cumpridores e violar de modo escandaloso o princípio constitucional da igualdade.

Sustenta o Exm^o Magistrado do M^o P^o que o preceito citado apenas se refere às impugnações existentes à data da entrada em vigor da Lei n^o 23/91 e que o mesmo já acontecia com o art^o 1^o, alínea t), da lei de amnistia anterior, a Lei n^o 16/86, de 11 de Junho. Mas sem razão.

De facto, o art^o 1^o, alínea x), 2^o, da Lei n^o 23/91 de modo algum limita a possibilidade do pagamento do imposto e juros, como condição do benefício da amnistia, dentro do prazo de 180 dias a contar do trânsito de sentença, à hipótese de já haver impugnação judicial a correr termos à data da entrada em vigor da lei. A letra do preceito não fornece qualquer indicação nesse sentido nem se vê razão para que ele assim se deva interpretar. Bem pelo contrário, existem fortes razões para pensar que o legislador pretendeu exactamente o contrário. Basta pensar na possibilidade de a notificação da liquidação ocorrer após a entrada em vigor da lei, hipótese na qual o preceito é claro no sentido de o contribuinte poder esperar pela decisão judicial e, no caso de ser convencido da legalidade da liquidação, pagar o imposto e juros que sejam devidos, no prazo de 180 dias a contar do respectivo trânsito em julgado.

E o que se diz deste preceito diz-se por igual razão do art^o 1^o, alínea t), da Lei 16/86.

Pelo exposto, afigura-se não ser de seguir a jurisprudência maioritária deste STA, salvo o muito respeito que é devido aos seus subscritores.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e se revoga o despacho recorrido, devendo a impugnação seguir seus regulares termos.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 22 de Fevereiro de 1995

José de Jesus Costa

Ernâni Marques da Silva Figueiredo

Francisco Rodrigues Pardal (Vencido, tendo em consideração a jurisprudência no acórdão citado e ainda o facto do pagamento do imposto ser uma condição para beneficiar da amnistia já depois de deduzida a impugnação ter como efeito a falta de objecto e origina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide. Com efeito, o direito à impugnação judicial embora seja uma garantia do contribuinte (art^o 19, alínea c), do CPT) está na disponibilidade do contribuinte podendo ou não impugnar. Ora, se quer obter um benefício que a lei lhe confere, tem de aceitar o respectivo condicionalismo legal: ubi commodi ibi incomundi, cfr. Jean Jacques Bieuvendu, Droit Fiscal, PUF, Paris 1987, p. 88/92 que trata esta matéria nos acordos e opções fiscais que a Administração concede aos contribuintes.)

Fui presente, *António Mota Salgado*.

ANOTAÇÃO

Sobre a decisão contida neste acórdão, à qual não podemos regatear aplausos e que representa uma viragem na jurisprudência do STA mais vale remeter para o que escrevemos na FISCO. n^o69, onde tratámos precisamente deste assunto.

No caso presente gostaríamos apenas de sublinhar que uma dos argumentos do impugnante para querer ver apreciada a legalidade do imposto entretanto pago, foi o custo da garantia que deveria ter prestado para que execução fiscal não prosseguisse.

O que quer dizer que o princípio *solve et repete*, que faz com que o contribuinte deva pagar ou prestar caução para se salvar da penhora se volta contra o contribuinte se por acaso do seu pagamento - mesmo em condições mais vantajosas do que as normais - também no caso em que se conclui do pagamento que este deseja renunciar ao direito de impugnar.

Se a doutrina deste acórdão se tornar a jurisprudência do STA, este problema ficará resolvido.

Mas não é este a única situação em que o carácter não suspensivo da impugnação fiscal pode constituir uma lesão do interesse legítimo do contribuinte

É que se a exigência da prestação de garantia para sustentar a execução se evita que o contribuinte use o processo para protelar o pagamento - um estudo do Fundo Monetário Internacional diz-nos que no Brasil a utilização do processo judicial para atrasar os pagamentos está a ter um efeito muito negativo nas cobranças - mas pode ser um custo excessivo para este.

Nomeadamente se os processos duram demais, com os custos da garantia a tornarem-se um encargo para os contribuintes que nem uma possível vitória processual pode compensar.

Uma solução mais equilibrada deveria conduzir a que o sistema continuasse a dissuadir o recurso à impugnação apenas para retardar o pagamento: mas sem com isso prejudicar o contribuinte que de boa fé recorre aos tribunais.

Mas esse é um dos muitos aspectos em que o processo fiscal não salvaguarda ainda os direitos do contribuinte: e acentuemos o aparente paradoxo, sem que o direito processual fiscal garanta eficazmente esses direitos, não há qualquer possibilidade de garantir mais justiça na cobrança dos impostos, por meio da repressão da fraude fiscal.

Porque o que subsiste de arbítrios de autoritarismo no sistema quanto à negação dos direitos dos contribuintes, parece funcionar com uma espécie de compensação absurda para as dificuldades que o sistema tem de tornar a vida mais difícil para os contribuintes que não cumprem.

JL Saldanha Sanches