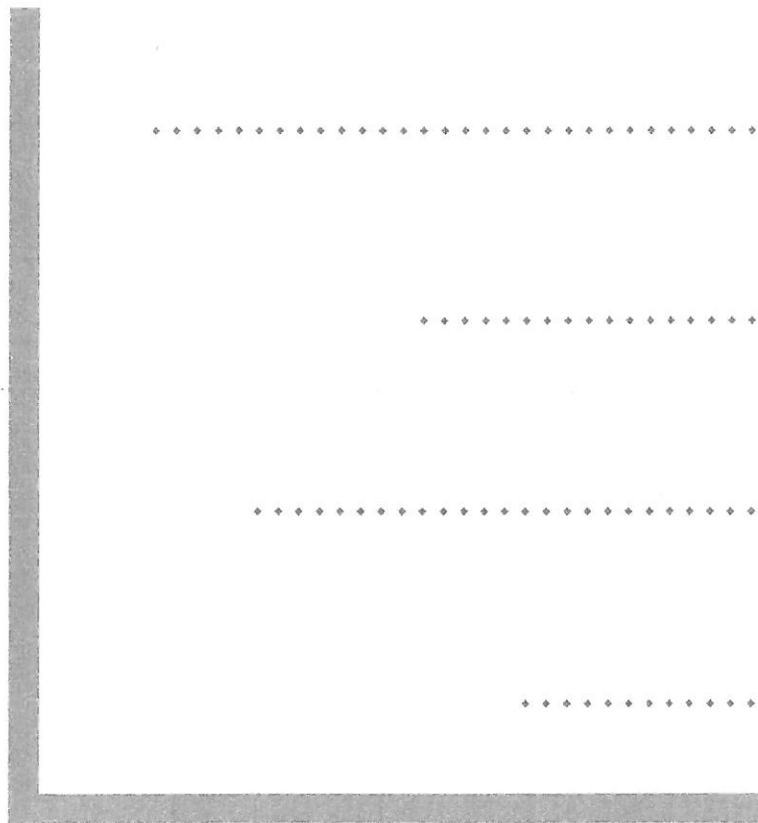


FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■



JANEIRO 90
ANO 2
MENSAL
700\$00

16

- 2** Nota de abertura
A propósito da evasão fiscal
- 3** Rui Barreira
A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais
- 9** Jorge Magalhães Correia
Breve reflexão em torno do novo regime das infracções fiscais não aduaneiras
- 14** Mário Alberto Alexandre
Alterações ao IVA no Orçamento para 1990
- 20** José Carlos Gomes Santos
A tributação dos profissionais liberais: uma proposta de mudança
- 25** Jurisprudência
■ Impugnação judicial. O princípio «solve et repete»
■ Sumários seleccionados
- 37** Decisões administrativas
■ Transmissão de títulos de rendimento fixo
■ IRS: Dispensa de declaração anual à entidade patronal
■ Correção ao ofício circulado n.º 15/89
■ IVA: Cessão de estabelecimento comercial
■ Organização interna e arquivo dos processos
■ IRS: Opção de retenção por «casado único titular»
■ Categoria E: Limite de retenção
■ IVA: Informação n.º 14
■ Explorações agrícolas e plurianuais
■ Declaração do artigo n.º 114, n.º 1, alínea c) do CIRS
■ Fórmulas e tabelas de retenção mensal para 1990
- 47** Documentos
■ Jorge Magalhães Correia: Corrupção e fiscalidade: Breves considerações sobre as determinações fiscais da corrupção
- 50** Consultório
- 53** Conferência
■ Carlos M. Bernardes: Reforma Fiscal e investimento estrangeiro
- Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), 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 Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (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), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), 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).

■ 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. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$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 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 558525/35 — 558735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 700\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 55 85 25 — 55 85 35 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

Impugnação judicial. O princípio «solve et repete»

Recurso n.º 10 500
Acórdão de 10 de Maio de 1989

Assunto: Processo. Impugnação judicial. Pagamento do imposto para beneficiar da redução da multa. O princípio *solve et repete*. Pagamento do imposto. Relevação da falta.

Sumário: 1. É judicialmente inimpu-gnável a liquidação do imposto que foi pago — no todo ou em parte — como condição do benefício de redução da multa, desde que a impugnante já tenha aproveitado de tal redução.

2. O princípio *solve et repete* — paga e reclama — não tem aplicação integral no sistema fiscal português, havendo apenas a sua afloração no artigo 262.º, II, do CPCI, mas sempre dependente da prova, no todo ou em parte, da insuficiência dos meios económicos do recorrente.

3. O pagamento do imposto não constitui condição prévia e necessária da impugnação da liquidação do imposto.

4. A relevação da falta é uma forma de extinção da infracção tributária mediante o pagamento de parte da multa, desde que o infractor regularize a sua situação tributária quer pagando o imposto em falta e respectivos juros compensatórios, quer cumprindo as obrigações tributárias acessórias.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DE CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
GERAL

Recurso n.º 10 500 em que são recorrente Sobetão — Indústrias Vigo — Betão do Centro, SA, e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exm.º Conselheiro Dr. Francisco Rodrigues Pardal.

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

SOBETÃO — Indústrias Vigo — Betão do Centro, contribuinte n.º 500252386, com sede em Alcains, Castelo Branco, colectada em contribuição industrial, grupo A, pelo exercício da actividade «Fabrico de Pré-Esforçado e Artefacto de Cimento», veio impugnar judicialmente, com fundamento em ilegalidade, traduzida na aplicação da alínea b) do artigo 11.º do Código do Imposto de Transacções (CIT), a liquidação do imposto de transacções do montante de 8 599 531\$, relativo ao período de Janeiro de 1980 a Dezembro de 1984, conforme notificação de 13 de Setembro de 1989, alegando ainda a preterição de formalidades legais (artigo 5.º do CCPCI).

O representante da Fazenda Pública apresentou, em 3 de Abril de 1987, a sua resposta onde se manifesta pela improcedência da impugnação.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Castelo Branco julgou a impugnação improcedente por a impugnante ter beneficiado das medidas previstas no n.º 7 do ofício circular n.º 697, Proc. 9.92/1689, de 28 de Março de 1985, e do Decreto-Lei n.º 746/75, de 31 de Dezembro, o que significava aquiescência ou aceitação do acto de liquidação.

A impugnante, não se conformando com tal decisão, interpôs recurso, *per saltum*, para este Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alín a b), do ETAF, formulando as conclusões seguintes:

1.ª — No regime fiscal português o pagamento é condição da prossecução de qualquer processo gracioso ou de impugnação judicial.

2.ª — Esta solução legal deriva do princípio *solve et repete* assente na presunção de legalidade do acto tributário.

3.ª — O acto tributário definitivo e executório, só é susceptível, assim, de ser colocado em crise pelo contribuinte se, antes ou até certa fase do processamento, pagar ou prestar caução idónea.

4.ª — O pagamento, condição da reacção, tem qualificações legais diversas, mas mesmo quando chamado de *voluntário*, ele é obrigatório e pressuposto indispensável da movimentação dos meios de reacção administrativa ou judicial do contribuinte.

5.ª — Não existe a figura jurídica, para o pagamento dos impostos, ou pagamento *espontâneo* e, em consequência, qualquer presunção de renúncia ao direito de reacção.

6.ª — O Decreto-Lei n.º 746/75 não criou uma modalidade diversa do pagamento voluntário (no sentido do CPCI — nomeadamente, a do pagamento espontâneo), pelo que o que ao seu abrigo se efectuar, não sendo coercivo, tem de ser considerado voluntário, ainda que por partes ou prestações.

7.ª — E daí haver de desencadear os efeitos do pagamento voluntário, isto é, ser condição da impugnação e não destruidor do direito de impugnar.

8.ª — O Decreto-Lei n.º 746/75 não constitui um benefício do contribuinte, mas uma solução expedita — a única, porventura, viável, na época de o Estado cobrar os seus créditos fiscais, de outra forma inexecutáveis ou, sendo-o, com efeitos sociais e económicos altamente inconvenientes.

Termos em que se deve ser revogada a, aliás, douta sentença recorrida, com todas as consequências legais, nomeadamente, a da baixa dos autos ao Tribunal *a quo* para que sejam concretizadas as diligências da fase instrutória, tudo com o esperado suprimento dos Venerandos Conselheiros, que se solicita, sempre se fazendo a costumada Justiça.

O distinto representante do Ministério Público é de parecer que o recurso não merece provimento, na esteira da jurisprudência formada neste Supremo Tribunal e de que é exemplo o recente acórdão de 8 de Fevereiro de 1989, tirado no recurso n.º 5329, em hipótese em todo idêntica à do caso *sub judice*.

A digna representante da Fazenda Pública é da mesma opinião.

Corridos os visto legais, cumpre decidir.

1. A sentença *a quo* deu como provada a seguinte matéria de facto:

I. Consoante as informações oficiais (fls. 23v. a 24v.), encontra-se a impugnante colectada em contribuição industrial, grupo A, pela actividade de «fabrico de pré-esforçados e artefactos de cimento» e registado para efeitos de transacções sob o n.º 060/114.

II. No ano de 1985, através dos Serviços de Fiscalização Tributária, foi fixada matéria colectável em contribuição industrial pelo sistema do Grupo B, com referência aos anos de 1980 e 1981, sendo levantado auto de notícia por infracção ao artigo 51.º do Código da Contribuição Industrial.

III. No decurso da visita foi elaborado um relatório para efeitos de fixação da matéria colectável nos termos da alínea b) do artigo 11.º do Código do Imposto de Transacções, com referência aos anos de 1980, 1981, 1983 e 1984.

IV. Foi a ora impugnante notificada, nos termos e para efeitos previstos no n.º 7 do ofício circular n.º 697, Proc. 9.92/1689, de 28 de Março de 1985, ficando autorizada a entrega o imposto de transacções de 8 599 531\$00, não liquidado e devido pelas transacções presumivelmente efectuadas entre Janeiro de 1980 a Dezembro de 1984, acrescido dos juros compensatórios e da multa de 5 por cento prevista no Decreto-Lei n.º 746/75, de 31 de Dezembro, podendo, no prazo de 15 dias, requerer ao Senhor Director de Finanças o pagamento em prestações. Não foi levantado auto de notícia.

V. Fixada a matéria colectável nos termos da citada alínea b) do artigo 1.º, em 3 372 432\$00 para 1980, em 43 679 651\$00 para 1981, em 48 858 826\$00 para 1982, em 54 165 548\$00 para 1983 e em 54 332 752\$00 para 1984, não houve reclamação.

VI. Tendo em conta o imposto em devido tempo entregue nos cofres do Estado, foram apuradas as seguintes diferenças: para 1980, 441 273\$00, para 1981, 1 283 156\$00, para 1982, 1 870 150\$00, para 1983, 2 630 594\$00 e para 1984, 2 384 358\$00, o que totaliza o imposto em falta de 8 599 531\$00.

VII. No dia 18 de Outubro de 1985, entregou a ora impugnante imposto do ano de 1984, de 870 283\$00, acrescido de 145 918\$00, de juros compensató-

rios, e de 429 977\$00, de multa, nos termos do citado Decreto-Lei n.º 746/75, e um requerimento a solicitar o pagamento em prestações do restante imposto em falta.

VIII. Foi deferido tal pagamento, em doze prestações mensais. Em 29 de Novembro de 1985, efectuou a entrega de 441 273\$00, de imposto do ano de 1980, com 444 184\$00, de juros compensatórios; em 31 de Dezembro seguinte, pagou o imposto de 703 033\$00, respeitante à parte 1981, com 657 215\$00 de juros compensatórios e em 28 de Fevereiro de 1986, entregou o imposto de 580 123\$00, referente à parte restante ao relativo ano de 1981, com 530 930\$00, de juros compensatórios.

O M.º Juiz recorrido por a recorrente ter beneficiado das medidas previstas no n.º 7 do ofício-circular n.º 697 e do Decreto-Lei n.º 746/75 julgou a impugnação improcedente, uma vez que a concessão das facilidades requeridas para o pagamento do imposto em falta e da multa em causa se traduzia na aquiescência ou aceitação do acto de liquidação.

Por seu lado, a recorrente entende que o pagamento do imposto não pode considerar-se uma condição destruidora do direito de impugnar.

Portanto, a questão a decidir, neste recurso, consiste em saber se o pagamento do imposto para beneficiar de alguma redução na multa impede o contribuinte de impugnar o imposto liquidado e pago.

2. Está provado nos autos que a recorrente foi liquidado, relativamente ao período de Janeiro de 1980 a Dezembro de 1984, o imposto de transacções em falta do montante de 8 599 531\$00, calculado face a fixação da matéria colectável, nos termos do artigo 11.º, alínea b) do C.I.T.

A recorrente foi notificada para os efeitos previstos no n.º 7 do ofício-circular n.º 697, já referido, para efectuar o pagamento do imposto de transacções liquidado, acrescido dos juros compensatórios, e de 5 por cento da multa, nos termos do Decreto-Lei n.º 746/75, podendo, no prazo de 15 dias, requerer ao director de Finanças o pagamento do imposto em prestações.

Em 18 de Outubro de 1985, a recorrente entregou, nos cofres do Estado

870 283\$00 de imposto de 1984, acrescido de 145 918\$00 de juros compensatórios e 429 977\$00 de multa, nos termos do Decreto-Lei n.º 746/75, e um requerimento a solicitar o pagamento do imposto em falta em prestações. Este pedido foi deferido, permitindo o pagamento em 12 prestações mensais. A contribuinte foi pagando as prestações mensais.

De tudo isto ressalta que a recorrente beneficiou no pagamento da multa de 95 por cento, pois a multa graduada no montante igual ao imposto a quantia de 429 977\$00, ou seja 5 por cento da multa, nos termos do artigo n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 746/75.

Em face deste benefício obtido pela recorrente, o M.º Juiz *a quo* decidiu que não podia ser impugnada a liquidação do imposto, por o pagamento da multa reduzida a 5 por cento revelar uma aquiescência ou aceitação tácita da liquidação do imposto (artigo 681.º, n.ºs 2 e 3, do CPC).

Com efeito, a recorrente, para auferir da vantagem de redução da multa teve de efectuar o pagamento do imposto em falta relativo ao ano de 1984 e respectivos juros compensatórios, requerendo ainda o pagamento em prestações com referência ao imposto em falta dos anos de 1980 a 1983.

A recorrente aceitou o condicionamento que a Administração fiscal lhe propôs (v. *supra*, n.º 1, IV): pagava 5 por cento da multa e parte do imposto de transacções em falta e dos juros compensatórios e quanto ao restante requeria ao Director de Finanças o pagamento em prestações. Este pedido foi deferido, permitindo-se o pagamento em doze prestações. Os autos revelam (v. *supra* n.º 1, VIII) que a contribuinte pagou, até 28 de Fevereiro de 1986, três prestações, ou seja o imposto e os juros compensatórios relativos aos anos de 1980 e 1981. A última prestação referenciada nos autos já foi para depois da dedução da presente impugnação — 16 de Janeiro de 1986.

O pagamento da multa reduzida e do imposto de transacções em falta — no todo ou em parte — de acordo com o condicionalismo proposto pela Administração fiscal, nos termos do citado ofício-circular n.º 687, de 28 de Março de 1985, revela que a recorrente aceitou as condições que lhe

eram oferecidas: *ubi commoda ibi incommoda*.

Assim, não pode a contribuinte, depois de alcançar um benefício, vir atacar a liquidação do imposto pago, no todo ou em parte, o qual condicionou a redução da multa paga.

A recorrente tomou uma opção: beneficiar da redução da multa, pagando para obter tal redução parte do impostos de transacções encontrado em falta.

Esta aceitação por parte da recorrente através do pagamento da multa reduzida e do imposto revela a renúncia à utilização dos meios processuais que possam atacar quer a aplicação da multa quer a liquidação do imposto (cfr. artigos 567.º, n.º 2, e 681.º, n.ºs 2 e 3 do CPC).

Perante o condicionalismo proposto pela Administração fiscal, a contribuinte tinha toda a liberdade de actuação: ou atacar a liquidação do imposto através de reclamação e ou de impugnação e contestava à infracção ou adería à proposta.

A adesão ao proposto é incompatível com a vontade de impugnar a liquidação do imposto em falta.

A dedução da impugnação judicial é uma faculdade e não um dever. O contribuinte não é obrigado a impugnar. Impugna, se quiser.

Assim, se é livre em impugnar ou deixar de impugnar, também deve ser livre em aceitar as condições da Administração fiscal.

Porém, tal aceitação traduz-se em não deduzir a impugnação.

Na verdade, tendo-se a recorrente valido do pagamento do imposto para obter uma redução da multa — de 95 por cento —, tal facto tem como efeito a renúncia à discussão da liquidação do imposto através da impugnação, o que significa que lhe é vedado discutir a legalidade da liquidação do imposto, dado o comportamento assumido.

Tal pagamento tem um efeito semelhante à desistência, à confissão e à transacção em processo civil (cfr. artigos 293.º e seguintes do CPC) ela, em certa medida, assimilável à impossibilidade da lide [cfr. artigo 287.º, alínea e), do CPC].

Portanto, é judicialmente inimpu gnável a liquidação do imposto que foi pago — no todo ou em parte — como condição do benefício de redução

da multa, desde que a impugnante já tenha beneficiado de tal redução.

Esta é, aliás, a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal, como pode ver-se, entre outros, dos acórdãos: o Tribunal Pleno de 22 de Julho de 1981 — recurso n.º 1551 — no Apêndice ao D.R., de 10 de Julho de 1985, p. 354; do Pleno da Secção de 4 de Novembro de 1987 — recurso n.º 3122 — no Apêndice cit., de 30 de Novembro de 1988, p. 767; do STA (2.ª); de 4 de Abril de 1984 — recurso n.º 2541 — no Apêndice cit., de 10 de Setembro de 1986, p. 276, de 14 de Novembro de 1984 — recurso n.º 2448 — no Apêndice cit., de 10 de Setembro de 1986, p. 726 e AD, 278, p. 192; de 17 de Abril de 1985 (contencioso tributário aduaneiro) — recurso n.º 2393 — no Apêndice cit., de 20 de Novembro de 1986, p. 61; de 12 de Outubro de 1988 — recurso n.º 3410; de 8 de Fevereiro de 1989 — recurso n.º 5329.

3. A recorrente alega que o pagamento do imposto é condição da prossecução de qualquer processo gracioso ou de impugnação judicial.

Deve referir-se que o princípio *solve et repete* — paga e reclama — não tem aplicação integral no nosso sistema fiscal. Só há uma afloração do princípio no artigo 262.º, II, do CPCI, mas sempre dependente da prova, no todo e em parte, da insuficiência dos meios económicos do recorrente (ver, neste sentido, os acórdãos do Tribunal Constitucional, relativos ao artigo 15.º, n.º 15, do Decreto-Lei n.º 21/85, de 17 de Janeiro, que determina que os recursos contra a aplicação de uma coima, nos casos previstos no n.º 1, só terão seguimento após o prévio depósito do quantitativo da coima, n.º 269/87, de 10 de Julho de 1987 — no DR, II, n.º 202, de 3 de Setembro de 1987, p. 10 918; n.º 30/88, de 26 de Janeiro de 1988, no DR, I, n.º 34, de 10 de Fevereiro de 1988, p. 476, n.º 116/89, de 12 de Janeiro de 1989, no DR, II, n.º 96, de 26 de Abril de 1989, 9.º 96.

Condicionar o seguimento do recurso ao pagamento do imposto ou da multa aplicada, sem se ter em conta a insuficiência dos meios económicos, isso constituiria uma violação da garantia constitucional de acesso aos tribunais, prevista no artigo 20.º, n.º 2 da Constituição, onde se estipula que

não pode ser denegada justiça por insuficiência dos meios económicos: cfr. artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 387-B/87, 29-13: v. artigo 19.º e Decreto-Lei n.º 391/88 de 26-1.º.

O facto de se exigir para a suspensão da execução fiscal — artigos 99.º e 160.º do CPCI — a prestação de caução ou a realização da penhora isso não constitui uma condição prévia e necessária da impugnação da liquidação. A prestação da caução ou a realização da penhora revelam uma garantia e não um pagamento.

Não se exige o pagamento do imposto para se deduzir a impugnação.

Pode até acontecer que a impugnação seja decidida antes da execução chegar à fase da penhora.

Quer dizer: o pagamento do imposto não constitui condição prévia e necessária da impugnação da liquidação do imposto (cfr. Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1983, p. 407; sobre o princípio *salve et repete*, ver F. Rodrigues Pardal, «Garantias da obrigação tributária», na *Revista das Contribuições e Impostos*, anotado, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 1969, I, p. 455; Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1975, p. 495; A.D. Giannini, *Intituzioni di diritto tributario*, 9.ª ed. Milano, Guiffirè, 1965, pp. 259 e segs., Guilian Fonrouge, *Derecho Financiero*, II, 3.ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, pp. 729 e segs.).

4. Em processo tributário — procedimento administrativo ou processo de execução fiscal — só há dois tipos de pagamento: voluntário e coercivo.

Na técnica do Código de Processo das Contribuições e Impostos (artigo 20.º) o pagamento voluntário podia ser pagamento à boca do cofre — pagamento sem juros de mora — e pagamento voluntário com juros de mora.

Nos Códigos do IRS, IRC e CA, só há pagamentos voluntários e pagamentos coercivos (artigos 90.º e 101.º, do CIRS; 82.º, 85.º, 86.º e 90.º do CIRC; 22.º e 23.º da CCA; 6.º, n.º 2, 29.º, n.º 1, do DL 492/88, de 30 de Dezembro).

Deve referir-se que nenhum destes pagamentos é condição para se poder reagir contra a liquidação do imposto

quer através de reclamação quer através de impugnação judicial.

São pagamentos que têm por função extinguir a dívida do imposto e acrescido.

Porém, tais pagamentos já são condição de certos benefícios a conceder ao contribuinte em determinadas circunstâncias: v.g. caso da amnistia: artigo 1.º, alínea t), da Lei n.º 16/86, de 11-6: artigos 2.º, 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 53/88, de 25 de Fevereiro.

5. O Decreto-Lei n.º 746/75, de 31 de Dezembro — artigo 8.º — tem por fim permitir aos infractores a redução na multa desde que se apresentem a regularizar a sua situação tributária dentro dos quinze dias imediatos ao termo do respectivo prazo, ainda que tenha sido levantado auto de notícia ou feita participação ou denúncia.

Este normativo releva parte da multa a aplicar — 95 por cento — desde que o infractor se apresente a regularizar a sua situação tributária dentro do prazo fixado no preceito.

Foi esta relevação da falta para a Administração fiscal propôs aos infractores através do citado ofício circular n.º 697, de 28 de Março de 1985, autorizando a redução da multa de 5 por cento desde que os contribuintes, no prazo de 15 dias a contar da notificação (v. supra, n.º 1, IV), entregassem nos cofres do Estado imposto em falta, sem embargo de solicitar o pagamento do imposto em prestações (v. supra, n.º 1, VII)

Portanto, a relevação da falta é uma forma de extinção da informação tributária mediante o pagamento de parte da multa desde que o infractor regularize a sua situação tributária quer pagando o imposto em falta e os juros compensatórios quer cumprindo as obrigações tributárias acessórias (v. artigos 3.º, 4.º e 5.º, do Decreto-Lei n.º 53/88, de 25 de Fevereiro).

No caso *sub judice*, a relevação da falta traduzia-se na redução da multa a 5 por cento, desde que o infractor pagasse a multa reduzida e o imposto em falta bem como os juros compensatórios, sem prejuízo de requererem o pagamento do imposto em prestações.

Esta proposta da Administração fiscal de relevação da falta foi, como já vimos (v. supra, n.º 2) aceite pela

recorrente tendo pago a multa reduzida e parte do imposto em falta e dos juros compensatórios tendo referido o pagamento do imposto ainda em dívida em prestações o que lhe foi deferido em 12 prestações.

A relevação da falta estava condicionada ao pagamento da multa reduzida e do imposto, no total ou em parte.

Foi neste sentido que a Administração Fiscal aplicou o artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 746/75. A recorrente aceitou as condições propostas.

6. Em face do exposto, não alcançam procedência quaisquer das alegações invocadas pela recorrente nas conclusões.

Daqui resulta que a sentença recorrida não merece qualquer censura, pelo que tem de ser mantida.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar a sentença recorrida.

São devidas custas, fixando-se a procuradoria em cinquenta por cento.

Lisboa, 10 de Maio de 1989.

Francisco Rodrigues Pardal (relator), *Armando José Girão Leitão Cardoso e Ernâni Figueiredo*.

Fui presente, *Gouveia e Melo*.

ANOTAÇÃO

No Acórdão relevam duas questões de particular interesse. Vamos questionar o que nele se refere a propósito de cada uma delas:

1. O pagamento do imposto para beneficiar da redução da multa impede o contribuinte de impugnar o acto de liquidação.

2. O princípio *solve et repete* no nosso sistema fiscal tem apenas uma afloração no artigo 262.º, II, CPCI.

No que diz respeito ao primeiro aspecto, não se pode defender que a dívida se extinguiu pelo cumprimento de pena — pela «forma mais usual» (cfr. Acórdão de 22/7/81, STA, 2.ª Secção). O CPCI não impede que o pagamento resultante de liquidação

seja impugnado através de acção judicial. Aliás até o pressupõe nos casos de cobrança eventual. A pena não foi estabelecida por órgãos judiciais mas por órgãos da Administração: ora, só a condenação proferida pelo juiz faz caso julgado «quanto à existência e qualificação da infracção tributária» — artigo 136.º CPCI. Não é de exigir também que a liquidação do imposto, por ser efectuada no processo de transgressão, tenha de ser questionada nesse mesmo processo. É verdade que há no processo em questão uma simultaneidade de apreciação da matéria colectável e do ilícito: interdependência entre imposto e multa. Mas uma vez que estamos numa fase pré-jurisdicional do processo, desde que o contribuinte respeite os prazos do artigo 89.º CPCI, nada impede a opção pela redução da multa e posterior impugnação da liquidação. Com efeito, a Constituição garante o recurso ao controlo judicial contra *quaisquer* actos da Administração que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 268.º, n.º 2 CRP — revisão de 82, artigo 268.º, n.º 4 — revisão de 89). O princípio constitucional da legalidade democrática concretiza-se, no plano fiscal, nos artigos 106.º, n.º 3, e 268.º, n.º 4, CRP. O processo tributário deve tutelar o interesse público, impedindo a violação dos direitos dos contribuintes por parte da Administração. A tributação deve ser feita de acordo com a lei. Daqui decorre o princípio do dever de averiguação oficiosa dos factos relevantes¹. Por isso também, a consequência do princípio da verdade material é objectivo do processo fiscal.

A atitude do STA — nesta como em outras situações — conduz a uma injustificada preclusão à apreciação judicial dos direitos e interesses. Consideramos que a liquidação efectuada em processo de transgressão pela própria Administração, sem preocupações nem garantias de imparcialidade, não pode impedir um controlo jurisdicional desse acto administrativo. A indiferenciação que ainda existe nomeadamente em processo de trans-

gressão, entre Administração e Tribunais, conduz à diminuição das garantias do contribuinte, à diminuição das possibilidades de discussão da existência do facto tributário ou de outra ilegalidade. É conveniente a existência de um sistema em que os litígios entre Administração e contribuinte possam ser resolvidos por comissões, evitando a sobrecarga de litígios em tribunais. Mas essas comissões devem apresentar, pela sua composição, garantias de imparcialidade (já existem novas comissões distritais de revisão compostas por elementos da Administração que não tenham participado nos processos em que vão intervir). Seria desejável a criação de comissões de composição mista com participação de representantes do contribuinte, como acontece em outros países. Concebe-se até, em certas condições e com expressa previsão legal, que alguns litígios menos graves possam ser dirimidos por essas comissões.

No direito italiano existe uma figura cuja natureza jurídica era reconduzida à transacção: o «concordato» fiscal. A orientação da doutrina e da jurisprudência tende actualmente a qualificá-la como acto unilateral com adesão posterior do contribuinte². No entanto, a função típica do «concordato» não se traduz na prevenção ou repressão da lide. Pretender-se-á, sim, tornar eficaz a enorme máquina da tributação, v.g. da liquidação, através de uma colaboração «honesta» entre fisco e contribuinte — por exemplo nos chamados casos de «avaliação discricionária»³.

A lei italiana mantém o «concordato» no âmbito de alguns impostos indirectos, dentro de limites precisos. Questiona-se se o acto pode ser impugnado autonomamente e se o pode ser por vícios de direito. Só nos interessa referir que a ideia prevalente postula a impugnabilidade do concordato de *per se* ou dos vícios dos actos com ele relacionados. Entre nós o contribuinte não pode transaccionar o seu direito de acção judicial (uma vez mais, cfr. artigo 268.º, n.º 4, CRP).

Não se pode, portanto, partir de um pressuposto de opção entre um benefício e a discussão da existência ou montante do imposto. A jurisprudência do STA tem considerado que o pagamento do imposto para beneficiar da redução da multa (ou o pagamento voluntário para poder beneficiar da amnistia)⁴ demonstra aceitação do condicionalismo proposto pela Administração fiscal.

Essa aceitação seria então incompatível com a impugnação da liquidação. Fala-se a este propósito num princípio geral de aquiescência e invocam-se preceitos do Código do Processo Civil [v. g. artigos 681.º, 293.º e seguintes., 287.º d) e e)], sem se ter em conta a sua inadequação ao processo fiscal. Mesmo em Itália, onde o «concordato» está rigorosamente delimitado por lei, surgem críticas a este recurso a esquemas civilistas.

Não se diga também que após o pagamento o contribuinte fica na mesma situação que a Administração: o contribuinte tem a garantia de não se poder ver perseguido judicialmente «por qualquer infracção relacionada com a suposta falta de pagamento do tributo», portanto seria lógico não poder questionar os pressupostos de exigibilidade do imposto e da multa. Mas se é a própria Administração que fiscaliza e avalia, exercendo uma função pré-jurisdicional com vista a sancionar a atitude do contribuinte, não se pode dizer que haja igualdade de planos — nem nesse momento, nem depois. A Administração julga os seus próprios créditos. E atribui uma redução da multa em seu próprio proveito: para conseguir cobrar o mais cedo possível os seus créditos fiscais. Uma vez que a decisão é proferida contra o contribuinte, só o contribuinte pode questionar essa decisão. Assim, ou deixará o processo de transgressão seguir o seus termos, não pagando a liquidação do imposto e multa efectuada pela Administração — e então no próprio processo de transgressão discutir-se-á a legalidade da dívida; ou (ao contrário do que decidiu no Acórdão) poderá instaurar processo

de impugnação, se tiver optado por pagar o imposto e beneficiar da redução da multa, artigo 5.º CPCI⁵.

Consideremos agora o princípio *solve et repete*.

A recorrente alega que o pagamento efectuado é condição de impugnação judicial no regime fiscal português. O STA, como se referiu, não aceita essa impugnação após o pagamento do imposto e salienta ainda que o princípio *solve et repete* só tem uma afloração no nosso sistema, «dependendo da prova da insuficiência dos meios económicos do recorrente».

Mas em que consiste esse princípio, quais os seus fundamentos e que aplicação tem no regime fiscal português?

O princípio *solve et repete*, na sua faceta mais pura, determina que o contribuinte só possa discutir a legalidade da existência do imposto perante os tribunais, através do pagamento do imposto, sendo necessária prova desse pagamento. Este privilégio gravíssimo do Estado pode ser intuitivamente explicado como meio particular de tutela do seu crédito tributário. É contudo necessária uma explicação jurídica do instituto, tendo sido avançadas várias teorias.

Defendeu-se, por exemplo, tratar-se de uma regra excepcional que visa concretizar a todo o custo a cobrança prevista⁶.

Mas este objectivo, meramente prático, não é reconduzível a princípios gerais de direito relativos aos actos administrativos. E como tal, não seria permitida uma interpretação analógica do princípio — nem talvez uma interpretação extensiva. O empirismo da justificação dada nestes termos é insuficiente e não consegue justificar essa intromissão abusiva por parte do Estado na esfera do contribuinte. Consagrados publicistas — Borri, Vitta, D'Alessio, Pugliese — reconduzem o *solve et repete* a uma característica geral dos actos administrativos. Deste modo, consegue-se uma explicação jurídica sem se negar o escopo prático do princípio. No entanto, Mortara chama a atenção para o facto de não existir interesse prático quando se trata de

impostos indirectos por a cobrança ser eventual. E não será correcto concluir que o *solve et repete* intimida o contribuinte no sentido de evitar que este impugne a liquidação com o mero objectivo de atrasar a cobrança. Com efeito, não é provável que haja alguma vantagem em diferir o pagamento devido para, em contrapartida, enfrentar os riscos e danos dos litígios — não se devendo presumir que os órgãos administrativos operam com critérios injustos. Para Mortara, o *solve et repete* é um corolário lógico e necessário do princípio da executoriedade. O *solve et repete* seria mesmo a tradução do princípio da executoriedade em matéria pecuniária. Nesse caso, o instituto deveria *vigorar* em todas as pretensões pecuniárias do âmbito da Administração Pública. E não se trata de um princípio geral decorrente da executoriedade, pois se assim fosse teria de existir em todos os ordenamentos jurídicos onde vigora o princípio da executoriedade. Ora, o princípio da executoriedade só implica que a acção judicial — v.g. de impugnação — não suspenda a execução. O que é diverso da inadmissibilidade da acção perante o tribunal antes do pagamento do imposto.

O *solve et repete* pode ainda ser justificado como um princípio paralelo, embora distinto, da executoriedade. Giannini defendeu que ambos os princípios têm como pressuposto a presunção da legalidade dos actos administrativos. E o *solve et repete* teria uma função análoga à executoriedade conduzindo à execução de acto administrativo. Compreendido nesta perspectiva, o *solve et repete* não é uma norma excepcional ditada como um privilégio no interesse exclusivo da Administração financeira. A sua função é processual, e por isso o não pagamento do imposto traduz-se numa incompetência provisória da autoridade judicial. É indiferente falar-se em excepção ou em pressuposto processual.

A incompetência do juiz é uma condição negativa que consiste na ausência de requisitos; o pressuposto

é uma condição positiva para a admissibilidade do recurso. De qualquer modo, a competência do juiz é uma condição para conhecer do fundo da causa e não para aplicar o *solve et repete*. Esta teoria nega as relações entre este último princípio e a executoriedade e chega a conclusões diversas.

Numa outra concepção, o conceito de executoriedade é tido como unitário mas assume aspectos diferentes consoante a categoria dos actos, a sua natureza, objecto e finalidade. Existiria assim uma força jurídica ínsita ao acto administrativo em virtude do qual ele impõe e assegura o seu andamento. Ou seja, o acto administrativo é executorio em consequência da presunção da legalidade que lhe é inerente e são-lhe atribuídos por lei meios de coacção adequados para atingir os seus objectivos, tendo em conta o seu escopo e o conteúdo da obrigação. Mas se a executoriedade consiste no facto de os actos administrativos disporem de meios adequados para obterem a executoriedade, estamos perante uma função dúplice.

Convém mencionar que qualquer destas justificações tem por base toda uma filosofia sobre a obrigação tributária e as relações entre contribuinte e o fisco. Com efeito, a obrigação tributária fica quase totalmente absorvida por regulamentações das situações subjectivas: o direito da Administração financeira, a obrigação patrimonial respeitante ao contribuinte⁷.

Esta conexão estabelecida entre obrigação tributária e responsabilidade patrimonial tem as suas raízes no sistema de direitos sobre a riqueza fundiária em género, tal como era regulada no Estado Patrimonial. A concepção de imposto, reportada permanentemente à figura de obrigação e de eficácia, é muito criticável — a relação tributária perdeu o carácter de necessidade que revestia porque as suas fronteiras também se modificaram: os pressupostos, o procedimento de liquidação, os deveres de cooperação do contribuinte, os objectivos de redistribuição de riqueza. Apesar da crise

das concepções patrimoniais do estado, mantém-se a tendência para encarar o imposto com características de realidade. Ainda hoje se favorece a ideia de inerência directa do tributo ao bem atingido. Subjacente a esta concepção está ainda o preconceito da odiosa imposição pessoal a um imposto. Da ideia de direito real originário do Estado sobre a riqueza fundiária decorrem outras, tal como a do *solvere-debere* do prédio, a dos instrumentos de garantia real para a percepção do imposto.

No século XIX os esquemas de imposição eram muito simplificados e recusava-se considerar a efectividade de aquisição do rendimento como pressuposto do imposto. O método indiciário estava em conformidade com a ideologia da sociedade.

No reordenamento do conceito de imposto prevaleceram o empirismo, os valores económicos e factuais sem se reconhecer a devida importância à forma jurídica. A obrigação tributária continua a designar a posição de um sujeito que deve adoptar certo comportamento — *solutio* — porque um comportamento diverso conduz à sua responsabilidade patrimonial: o seu património está sujeito imediatamente à acção executiva. O poder executivo pressupõe a existência da obrigação tributária; é o «poder próprio do credor insatisfeito»⁸. A Administração financeira recorre a meios judiciais próprios para aprender a *res* devida. A Administração tem, pois, uma posição privilegiada de autotutela executiva que resiste à reordenação da figura do tributo. O princípio *solve et repete* é resultado de todas estas concepções que podemos qualificar de anacrónicas. Com a agravante de implicar a denegação de tutela judicial ao contribuinte. O *solve et repete* traduz-se afinal no reforço de autotutela da Administração que se reclama credora.

Este princípio vigorou em Itália, mas o seu campo de aplicação foi limitado, até ter sido declarado inconstitucional em 1961. Argumentou-se que o *favor fisci* e o *iusse imperii*

não eram suficientes para justificar o instituto. E a duplicação do princípio originava um conflito entre diferentes categorias de direitos ou interesses — *v. g.*, entre o *favor fiscii* e o princípio de tutela jurisdiccional dos direitos dos cidadãos. Perante o conflito, deve ser formulado um juízo de prioridade. Assim, a doutrina e a jurisprudência foram restringindo a aplicação da regra aos casos em que o tributo era presumivelmente devido e em que a oposição não aparecesse *prima facie* fundada. Em situações em que a pretensão fiscal contestada não fosse *ictu oculi* fundada por simples leitura da lei ou de documentos da lide — o *solve et repete* não seria aplicável (casos em que o contribuinte não é manifestamente devedor; situações de identificação de pessoa diversa ou de impugnabilidade objectiva do imposto)⁹. Também se defendia «poder ser resolvida, sem observância do preceito que consagrava o *solve et repete*, uma controvérsia de imposto já anteriormente decidida por elaboração jurisprudencial» (Acórdão da Cassação de 31/7/45). A aplicação do princípio a estes casos conduziria a atribuir-lhes funções que não correspondiam às suas.

Apesar de não se ter chegado a acordo quanto ao fundamento jurídico do instituto, em Itália, com a entrada em vigor da Constituição Republicana, discutiu-se fundamentalmente a constitucionalidade da regra. Salientou-se que a norma implicava uma diferença de tratamento entre o contribuinte que estivesse em condições de pagar imediatamente o imposto e o contribuinte que não tivesse meios suficientes para realizar aquele pagamento, nem pudesse obtê-lo por recurso ao crédito: a norma implicava uma iniquidade do direito de acesso aos tribunais. O Tribunal Constitucional considerou que a executividade dos actos administrativos não era prejudicada pelo desaparecimento do *solve et repete*.

Entre nós, a redacção inicial do artigo 262.º CPCI condicionava em termos absolutos o seguimento do recurso no processo de transgressão à

prévia prestação de caução. Essa imposição era mais grave para o contribuinte do que a consagrada nos restantes processos fiscais: a caução em processo de transgressão é condição de seguimento do recurso (ou condição de procedibilidade, segundo alguns). Nos outros processos fiscais, a caução é *tão-somente* condição de suspensão da decisão impugnada — caso não exista penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido. Anteriormente à Constituição de 1976, admitia-se que no caso de o arguido recorrente não ter possibilidades económicas para prestar caução, o processo deveria subir a tribunal superior¹⁰. Considerava-se então não poder opor-se o princípio a terceiro a quem tinham sido penhorados bens para a execução, quando viesse embargar ou recorrer, arguindo a ilegalidade da penhora, porque mesmo quando o terceiro viesse a ser considerado responsável execução já estava garantida. O princípio também não se aplicaria ao credor do executado com garantia real sobre os bens deste — e que contestasse o carácter privilegiado do crédito tributário em relação ao seu. Os administradores de massas falidas, porque não agem em interesse próprio não estariam também eles, sujeitos ao *solve et repete*, assim como o Estado cujos actos administrativos beneficiam da presunção de legalidade.

Como se constata, trata-se de uma exclusão dos casos óbvios, em que não existe propriamente limitação ao princípio, mas sim uma interpretação correcta da sua aplicabilidade. Não há qualquer comparação com a atitude jurisprudencial e doutrinária italiana.

No parecer 8/78 da Comissão Constitucional, diz-se que o artigo 262.º CPCI não consagra, em termos rigorosos, o princípio *solve et repete*. Considero que a caução — embora constitua uma garantia e não um pagamento — tem exactamente o mesmo significado e fundamentos que o pagamento propriamente dito. A diferença traduz um mero rigor formal. Na verdade, como se refere no próprio parecer, não

se trata apenas de recusar efeito suspensivo ao recurso em processo de transgressão, mas de condicionar o seguimento do recurso ao pagamento da quantia a que o infractor tenha sido condenado». De qualquer modo, a Comissão Constitucional declarou a inconstitucionalidade parcial do artigo 262.º CPCI. Com efeito, o artigo 20.º CRP garante a tutela dos direitos individuais pelos órgãos de soberania a quem compete administrar a justiça (artigo 205.º CRP). E assim, só no caso de o recorrente ter disponibilidades económicas, o princípio deixa de ser aplicável. Mas o recorrente terá então de provar que não pode pagar a caução. Ou seja, diversamente do que se diz no Acórdão em análise, o princípio *solve et repete* não está sempre dependente de prova: a sua não aplicação é que depende desta.

Se averiguarmos a orientação da jurisprudência do STA, constatamos uma excessiva utilização do princípio. A caução é entendida como condição de procedibilidade do recurso e não como mera condição de oportunidade de subida¹¹ — ou de suspensão de seguimento do recurso. Esta última interpretação iria «ao arrepio de toda uma filosofia que está presente em qualquer relação entre o contribuinte e o Fisco»¹². Essa filosofia assenta sobre a pretensão da administração em concretizar o direito que reclama pertencer-lhe *ab initio*. O prazo judicial de cinco dias para a prestação de caução é considerado improrrogável. Dentro desse prazo, o contribuinte pode requerer a dispensa de caução. Demonstrar-se-á depois a incapacidade económica para a prestar e os limites dessa capacidade (cfr. Acórdão de 2.ª Secção do STA de 26/7/78, recurso n.º 1114). Exige-se ainda que o oponente preste caução que garanta a dívida exequenda e acrescido (artigo 160.º, § 3.º CPCI) mesmo que o fundamento da oposição seja a ilegitimidade do executado (cfr. Acórdão da 2.ª Secção do STA de 7/10/81; rec. n.º 1752). Não se considera relevante o facto de o artigo 160.º se referir exclusivamente à discussão da legalidade da dívida exequenda — apesar de o

artigo 176.º CPCI admitir outros fundamentos para a oposição, v.g. a ilegitimidade do executado.

Não se diga, portanto, que o nosso sistema fiscal não está estruturado sobre o princípio *solve et repete*. Nem se invoque os preceitos do Código de Processo Civil em que a parte vencida se não puder prestar caução não está em condições de evitar a execução [(artigo 692.º d)]; e o exequente ou qualquer outro credor, estando ainda pendentes os embargos, não poderão obter pagamento sem prestar caução. Nestes casos, o ónus de prestar caução não interfere com o direito de obter decisão definitiva sobre a situação litigiosa, nem limita o acesso aos tribunais. O que não acontece com *solve et repete*, em que na prática se deixa sem tutela situações jurídicas subjectivas passivas. Não questionemos a constitucionalidade do preceito tal como ele se apresenta agora. Mas o ónus da prova recaindo sobre o contribuinte acarreta-lhe encargos e prejudica inclusivamente o objectivo da economia processual.

E afinal é o próprio *solve et repete* que devia ser justificado... Ora, o princípio não é um instrumento necessário para regular o financiamento das finanças estaduais. A executoriedade é suficiente¹³. É artificioso qualificar a falta de pagamento (ou prestação de caução) como vício de procedimento, como condição de procedibilidade, como ónus do contribuinte. Por detrás

dessa exigência esconde-se a denegação de justiça, justiça essa que é garantida pela CRP: o juiz deixa de tomar em consideração o pedido do contribuinte, mesmo se este for fundado. O princípio *solve et repete* não tem pois razão de existência, a não ser por uma já ultrapassada concepção de relações entre a Administração fiscal e o contribuinte.

Ana Paula Dourado

¹J. L. Saldanha Sanches, *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, Lisboa, 1987, p. 33.

²Esta qualificação permite, mais facilmente, sustentar a impugnabilidade do «concordato». V. Allorio, *Diritto Processuale Tributario*, Torinese, Torino, 1962, pp. 84 segs.

³Mas não será correcto falar de avaliação discricionária na matéria (v. Glendi, *L' Oggetto del Processo Tributario*, CEDAM, Padova, 1984, p. 357).

⁴Cf. Acórdão da 2.ª Secção do STA, de 22/7/81, rec. n.º 1533.

⁵Cf. em sentido contrário, os Acórdãos da 2.ª Secção do STA de 22/7/81 já mencionados, de 4/4/84, rec. 2541; de 14/11/84, rec. 2448; de 17/4/85, rec. 2393; e o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 4/11/87, rec. 3122.

⁶Jarach, «Sul fundamento giuridico del solve et repete», in *Rivista di Diritto finanziario*, 1973, pp. 54 e segs.

⁷G. A. Micheli e G. Tremonti, «Obbligazioni», in *Enciclopedia del Diritto*, pp. 409 a 455

⁸*Idem*.

⁹Griziotti, «Quando e perchè l'inapplicabilità del solve et repete», in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1949, II, p. 154; 1950 II, p. 17; Micheli, «In tema di costituzionalità del solve et repete», na mesma revista, 1960, II, pp. 169 segs;

¹⁰Rodrigues Pardal, «Garantias da obrigação tributária», in *Revista de Direito Administrativo*, Tomo V, 1961, 2, pp. 95 segs.

¹¹Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 27/2/85, rec. 2282.

¹²*Idem*.

¹³É verdade que em Inglaterra foi introduzido em 1975 um mecanismo eventualmente reconduzível ao *solve et repete*, argumentando-se que eram interpostos inúmeros recursos com o objectivo de adiar a cobrança. Actualmente, se o contribuinte não concordar com a liquidação efectuada, o funcionário da Administração Fiscal pode chegar a um acordo com o contribuinte.

Se não houver acordo, pode ser interposto recurso para as comissões gerais ou especiais, consoante os casos. Mas o pagamento do imposto não pode ser adiado na sua totalidade. Só deixará de ser paga a parte que os comissários considerarem excessiva. De qualquer modo, o sistema fiscal inglês é diverso do nosso, pelo que não se deverá equiparar o papel do Instituto nos dois sistemas. V. F. R. Davies, *Introduction to Revenue Law*, Sweet and Maxwell, London, 1980, pp. 28 segs.