

*Ana Paula Dourado*

# **A Natureza Jurídica da Autoliquidação**

**SEPARATA DA REVISTA JURÍDICA**



## A Natureza Jurídica da Autoliquidação (\*)

Ana Paula Dourado

### I Considerações Iniciais

A aplicação da taxa à matéria colectável encerra um processo de concretização de direitos e deveres — a determinação da dívida de imposto define as posições jurídicas do Estado e do contribuinte. Num primeiro momento, o acto tributário em sentido amplo — englobando lançamento e liquidação — aparece necessariamente ligado ao acto administrativo. Só assim as garantias do contribuinte e a «auctoritas» do Estado são simultaneamente asseguradas.

Quando o interesse material do Estado na aquisição de quantias a título de imposto é assegurado sem a emanção de um acto proveniente de um órgão administrativo, verifica-se um novo modo de conceber as relações entre o contribuinte e a Administração<sup>(1)</sup>. Por isso, a chamada autoliquidação como fenómeno generalizado nos últimos anos, consiste numa transferência de responsabilidades respeitante à concreta aplicação da norma tributária<sup>(2)</sup>. Contudo, não podemos esquecer o interesse

---

\* Este artigo foi escrito no final do 3.º ano do curso (1987) e teve por base um trabalho apresentado na oral de Direito Fiscal I. A recente introdução do IRS e IRC não trouxe alterações substanciais ao problema tratado. Foram contudo indicados os artigos dos novos Códigos que se considerou conveniente. Agradeço a orientação dos docentes Eduardo Cabrita, Saldanha Sanches e Rui Barreira.

(1) — A Ferdinando Basciu, «Autoliquidazione del Tributo», *Revista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Anno XLV n.º 2, Giugno 1986.

(2) — Optamos pela denominação autoliquidação e não autoacertamento, já que destacamos também o fenómeno «liquidação» do «accertamento». É de referir no entanto, que os autores que tratam os momentos do «accertamento» indiferentemente, o distinguem, também eles, do «autoaccertamento»: os actos e instrumentos jurídicos são diversos num caso e no outro. Assim, A. D. Giannini, Berliri, Allorio, Cocivera.

público subjacente — a aquisição de receitas fiscais — cuja tutela cabe primordialmente à Administração Financeira.

Como ponto de partida vamos aceitar que substancialmente a determinação quantitativa da dívida de imposto pelo contribuinte é uma actividade lógica idêntica à desenvolvida pela Administração <sup>(3)</sup>.

Iremos situar preferencialmente a controvérsia num outro plano: o da natureza jurídica da autoliquidação.

Mas não pretendemos de modo algum menosprezar a conexão necessária entre as duas qualificações: considerar a actividade do contribuinte materialmente idêntica à da Administração, implica desde logo ultrapassar concepções publicistas exacerbadas respeitantes ao acto tributário. Assim, e neste contexto, encontramos o dever geral de cooperação do contribuinte o qual abrange deveres de conduta — verdadeiras obrigações «de facere» — como é o caso das declarações tributárias a apresentar à Administração fiscal, iniciando-se então a actividade de controlo por parte dessa Administração.

A atribuição destes deveres aos particulares é uma consequência necessária quer do aumento crescente do número de contribuintes quer, do objectivo de tributação de rendimentos reais <sup>(4)</sup>. Daí que se situarmos a problemática neste âmbito, haverá tendência para passar a abordar a declaração tributária e respectiva natureza jurídica <sup>(5)</sup>.

No entanto, talvez esta perspectiva nos conduza a simplificar a questão e a desvalorizar a autoliquidação como acto do processo tributário.

A declaração tributária ocupa lugar de destaque neste processo, é certo. Defende-se que essa declaração contém valorações sobre factos, permitindo a concretização da obrigação fiscal e originando sanções em caso de infracção de deveres. Não se trata pois de uma declaração de ciência, na medida em que se tomam decisões das quais resultam diferentes efeitos <sup>(6)</sup>. Optamos contudo por isolar o momento da liquidação, efectuado pelo particular, atribuindo-lhe assim a relevância que conside-

(3) — Neste sentido, Micheli, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, 1985.

(4) — A tributação de rendimentos reais, considerada mais adequada a exigências de justiça fiscal, implica a generalização dos deveres de cooperação dos contribuintes, uma vez que a actividade da Administração se tornaria demasiado dispendiosa.

(5) — J.L. Saldanha Sanches, «O Problema da Autoliquidação: Condicionamentos Históricos», *GTP: Colectivas Documento de Trabalho*, Setembro, 1987.

(6) — Há quem defenda por isso, o carácter negocial da declaração do contribuinte, neste sentido, Saldanha Sanches, cit..

ramos merecer. Na verdade, a declaração tributária condensa várias etapas de interpretação de normas tributárias, determinação da matéria colectável e, nem sempre, aplicação da taxa a essa matéria determinada <sup>(7)</sup>.

## II Algumas posições acerca da natureza jurídica da autoliquidação

### 1. A posição de Alberto Xavier — a irrelevância jurídica da autoliquidação

Alberto Xavier <sup>(8)</sup> nega a relevância jurídica da autoliquidação. A actividade mediadora entre a verificação do facto típico e o cumprimento da obrigação de imposto não será um acto jurídico autónomo diferenciado do pagamento desse imposto. A aplicação da taxa à matéria colectável pode não se limitar a operações lógicas mas ainda assim é mero pressuposto de facto da conduta do devedor. Para este autor, a subsunção do facto à norma só é aplicação do direito, só é acto jurídico com efeitos próprios, quando efectuado por um órgão administrativo — postula heteronomia de sujeitos. O acto administrativo é unilateral, praticado por um órgão da Administração, no exercício dos seus poderes, visando a produção de efeitos jurídicos sobre uma situação individual, num caso concreto <sup>(9)</sup>. Por isso, entre privados, a adequação espontânea à norma legal, é consumida pela actuação em concreto dessa norma <sup>(10)</sup>. A esta irrelevância da vontade de cumprir desde que o pagamento seja válido, se referem aliás outros autores — Oppo, Ferrara, Carnelutti, Nicòlo, entre outros. De acordo com esta posição, se a liquidação estiver afectada por erro, dolo ou coacção, mas o pagamento não for atingido por esses vícios, mantém-se a eficácia liberatória daquela.

Alteradas que estão as concepções publicistas sobre o acto tributário — e as suas funções autoritárias — parece ser de considerar que a autoliquidação se traduz num acto jurídico com efeitos próprios. E estamos perante um acto jurídico sempre que uma conduta humana lícita conduz a

(7) — Rui Barreira, *A Autoliquidação no Direito Fiscal*, pág. 113 seg., (tese de mestrado ainda não publicada).

(8) — A. Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pág. 51 e segs..

(9) — Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I Almedina, Coimbra, 1984, pág. 428.

(10) — Assim, Isabel Magalhães Collaço, *Da Qualificação em Direito Internacional Privado*, Lisboa, 1964, pág. 11.

efeitos jurídicos provenientes da lei directa e imperativamente, ainda que de acordo com a vontade do agente<sup>(11)</sup>. Ora, face ao nosso regime jurídico, só aparentemente o erro na liquidação está dependente do erro no pagamento. Com efeito, à autoliquidação corresponde um sistema de cobrança eventual (artigo 19.º do CPCI). Daí que, face à confusão cronológica das duas fases, o eventual erro na autoliquidação só possa descobrir-se no momento da cobrança. A autoliquidação consubstancia um dever jurídico porque é objecto de sanções perante infracções legais. A infracção fiscal consiste no «facto ilícito declarado punível por lei ou regulamento fiscal»<sup>(12)</sup>. Se atentarmos nos Códigos do imposto profissional, do imposto de selo e em geral, do «imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte»<sup>(13)</sup> verificamos que se consideram infracções e como tal são punidas, a «falta de entrega» dessas prestações<sup>(14)</sup> — o que abrange o não acatamento do dever de autoliquidar o imposto<sup>(15)</sup> cfr. arts. 97.º e 101.º do IRS e art. 86.º do IRC.

## 2. O acto tributário como acto delegado

De acordo com outra concepção, a autoliquidação é um acto tributário por delegação de poderes. Parecem conduzir nesse sentido, as posições de M. Fenech, Armindo Monteiro e Cardoso Mota. Se entendermos por acto de delegação o acto pelo qual o órgão normalmente competente e devidamente habilitado, permite que o órgão ou agente exerçam toda ou parte de competência cuja titularidade lhe pertence<sup>(16)</sup>, concluímos pela inexistência de delegação de poderes nos casos de autoliquidação.

Analise os requisitos mencionados. Quanto à necessidade de lei

(11) — Manuel de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. II.

(12) — *Contencioso Aduaneiro*, aprovado pelo decreto-Lei n.º 31664, de 22/11/1941, art. 1.º.

(13) — Decreto-Lei n.º 619-76 de 27-7.

(14) — Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1984, pág. 321.

(15) — Para mais, os Códigos Tributários estatuem expressamente, penas ou para o incumprimento do dever de autoliquidar (art. 59.º do CIP, art. 90.º/1 e 103.º do IRS e art. 80.º do IRC) ou para falta de declaração, omissões, inexactidões (art. 142.º do CCI, art. 107.º do CIC).

(16) — Marcello Caetano, op. cit., vol. I.

de habilitação, poderemos considerar que os artigos 2.º e 18.º do CPCI preenchem esse requisito. Mas seria ainda exigível que os poderes de delegação sejam conferidos em cada acto. O que não sucede nesses casos. Por outro lado, a delegação de poderes envolve dois órgãos da mesma pessoa colectiva pública e pressupõe uma competência simultânea. A competência da Administração perante a autoliquidação é uma competência de controlo e fiscalização — o que corresponde a uma actividade diversa daquela. Se considerarmos que o acto de liquidação goza do privilégio de execução prévia<sup>(17)</sup> — a autoliquidação tem de se diferenciar desse acto tributário administrativo: não faz sentido a aplicação desse princípio aos actos dos particulares<sup>(18)</sup>.

## 3. O Acto de forma livre

Uma outra orientação considera que o acertamento constitui um conceito unitário de reconhecimento de uma situação económico-social. E nesse conceito inclui a autoliquidação destacando uma única diferença — ser um acto de forma livre. Desde logo se pode avançar uma crítica aos defensores desta posição, nomeadamente, a D'Amati: a forma exterioriza, transmite e revela uma vontade. Problematizar a questão em análise salientando esse aspecto divergente é ultrapassar as dificuldades de forma. A exigência de um acto administrativo tributário com vista à determinação quantitativa do imposto pode corresponder, actualmente, a uma visão ultrapassada das relações entre credor e devedor — já o dissémos. Mas, colocar no mesmo plano jurídico o acto administrativo (tributário) e a autoliquidação, será confundir dois níveis diversos. D'Amati menciona ainda a possibilidade de o particular remeter para a Administração a tarefa de acertamento. No nosso regime jurídico, esse procedimento só é possível em relação ao Imposto Complementar, Secção A. A autoliquidação reveste-se aqui, de carácter facultativo e conduz à obtenção de uma vantagem — um desconto de 3% sobre a colecta em dívida. Trata-se pois de um ónus jurídico e não de uma verdadeira alternativa.

(17) — E se entendermos por tal, as prerrogativas de actuação do Estado face aos cidadãos e conseqüente definição de situações estáveis com presunção de legalidade.

(18) — Partindo do princípio que o acto administrativo depende da qualidade da pessoa — como defende, entre outros, Soares Martinez — não existe o privilégio de execução prévia na autoliquidação.

#### 4. A tese de homologação

Há ainda quem mencione a necessidade de uma intervenção administrativa em todas as situações de autoliquidação. Encontramos neste campo os autores que defendem a tese da homologação<sup>(20)</sup>. Mas a homologação é o acto administrativo «que absorve e torna seus os fundamentos e conclusões de uma proposta ou parecer apresentados por outro órgão»<sup>(21)</sup>. Trata-se de actos integrativos visando confirmar actos administrativos anteriores. Admitindo-se a existência de um acto jurídico pelo particular — e não será acto administrativo — sabe-se que a actividade da Administração acaba por ser eventual. E mesmo que a fiscalização se efective, perante a exactidão dos dados fornecidos pelo contribuinte, a Administração não emite qualquer acto.

#### 5. A teoria do acto tácito

Verificamos que face à autoliquidação a Administração emite um acto tributário expresso nos casos em que determina a correcção daquela. Daí que alguns autores, considerem a existência de um acto tácito administrativo sempre que a administração se não pronuncie sobre a exactidão das declarações do contribuinte<sup>(22)</sup>. A teoria do acto tácito revela-se inadequada: com efeito, o contribuinte ao proceder à autoliquidação cumpre um dever sancionável por lei e não solicita qualquer pretensão à Administração. Por outro lado, o silêncio deste órgão não significa um acto de aprovação, tanto mais que muitas vezes não existe qualquer fiscalização das declarações do particular. Os requisitos formais do «acto tácito» não se encontram pois reunidos, nem esta construção é compatível com a própria figura da autoliquidação ligada à responsabilização fiscal do contribuinte.

#### 6. O Controlo Administrativo da Autoliquidação

Berliri, Micheli, Sainz Bujanda, situam a actividade do contribuinte no

(19) — D'Amati, *L'Imposto di Bolo*, pág. 21 e segs..

(20) — Ruben de Carvalho, Silva Araújo, e Rodrigues Pardal, entre outros.

(21) — Freitas do Amaral, *Manual de Direito Administrativo*, vol. III.

(22) — Denotam-se também aqui, concepções publicistas exageradas.

mesmo plano da que é desenvolvida pela Administração, embora no primeiro caso seja submetida a um controlo administrativo. Gallo-Cassertano menciona a ratificação, como resultado de uma actuação de controlo pela administração a qual integra os actos do contribuinte. Jarach refere que, se a actividade do contribuinte constituísse verdadeira liquidação, não poderia ser modificada pela Administração, mas pelo juiz. Diga-se desde logo, que entre nós, o artigo 4.º do CPCP estipula a revisão dos actos tributários pela própria Administração.

É a própria lei que confere a possibilidade de rectificação de actos próprios pela autoridade tributária. Parece-nos que todos estes autores tomam como base uma consideração das relações contribuinte-Administração determinada: a Administração tem um papel autoritário e de garante.

Incluimos num outro grupo Carmen del Bollo, Fasitta, Eseveri e Manteri. De acordo com estes, os actos do administrado são verdadeiros actos de liquidação no sentido em que visam os mesmos efeitos dos actos tributários administrativos. Contudo, não disfrutam do privilégio de execução prévia. Tratar-se-ia de um cálculo-proposta com o mesmo resultado destes últimos, com o objectivo de facilitar o controlo.

### III Ensaio de algumas conclusões

#### 1. A autoliquidação não é momento insuprimível da relação de imposto

A propósito desta questão, merece referência a controvérsia sobre a relevância da liquidação como momento da relação de imposto. Parte da doutrina — Giannini, Tesoro, Pugliese, Bari — defende ser a liquidação um momento insuprimível da obrigação de imposto. O acertamento traduz-se numa série de actos necessários para a constituição e avaliação tributária dos vários elementos constitutivos do débito de imposto com a consequente aplicação da taxa determinando-se, assim, a dívida de imposto. Outros deparam entre os impostos «instantâneos» — «impostos sem imposição» — em que o pagamento é o momento posterior à verificação dos pressupostos tributários, e os impostos em que a liquidação é necessária para o cumprimento da obrigação. O acertamento não constituirá momento insuprimível da relação de imposto, pois em certos casos assume uma relevância psicológica<sup>(23)</sup>.

(23) — O acertamento só seria necessário nos impostos directos, pois desse acertamento nasceria o vínculo obrigacional entre o fisco e o contribuinte. Já quanto aos impostos

Parece não ser indispensável na dinâmica da obrigação de imposto, a existência de um facto jurídico autónomo de aplicação da norma material. Será correcto distinguir, então, impostos com e sem acertamento. Não optamos contudo por uma correspondência com os impostos directos e indirectos em que os primeiros seriam objecto de acertamento, ao contrário do que acontece com a segunda categoria.

Mas fará sentido dizer que em alguns casos o interesse material do Estado é resultado de um procedimento complexo, decomposto numa série de actos disciplinados por lei, com o escopo de determinar o quantitativo da dívida de imposto; noutros, verificamos que a concretização da norma tributária implica o simples pagamento do imposto e a actividade dirigida a esse momento não assume relevância jurídica autónoma. É o que acontece com o imposto automóvel, a taxa militar, o imposto de selo — constatamos aqui que os actos dirigidos ao pagamento traduzem uma simples operação mental. Não concordamos com a crítica de Braz Teixeira. Considera este autor, que esta concepção conduz a fraccionar o conceito de imposto, o que seria imperfeição grave<sup>(24)</sup>. Proceder a classificações tendo por base a observação de realidades, parece-nos lícito. Categorizar os factos que seguem regimes diversos, torna-se mesmo conveniente. Por isso, nem sempre encontramos o fenómeno liquidação (ou autoliquidação — se for caso disso). E é neste pressuposto que também assenta o nosso raciocínio.

## 2. A provisoriedade não é característica exclusiva de autoliquidação

Apontar como característica da autoliquidação a provisoriedade, pressupõe, logicamente, a definitividade da liquidação emanada de acto tributário-administrativo. O artigo 3.º do CPCI refere a definitividade deste acto. Atentemos no problema: através deste conceito delimitam-se os actos que podem ser submetidos a recurso contencioso. Ora, podemos constatar, e apesar do artigo do Código do PCI, que a lei prevê casos de liquidação provisória: é o que se passa com a Contribuição Industrial (artigo 85.º e segs. do CCI), com a Contribuição Predial (artigo 226.º e 227.º do CCP), com o Imposto da Sisa (artigo 47.º e 56.º, § único do CSSD) e com o Imposto de Mais-Valia (artigo 18.º e 23.º do CIMV). É também o que

indirectos, bastaria a verificação dos pressupostos contidos na previsão legal. Neste sentido, Alorio e Michelli.

(24) — Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. 1.

estipula actualmente o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (arts. 78.º n.º 1 e), 78.º n.º 3 e 81.º n.º 1) e CISRPC (art. 71.º n.º 9). Esta liquidação provisória tem lugar quando a Administração procede à concretização das normas tributárias com base em certos índices e ainda quando o contribuinte contesta o valor de alguns elementos tributários. Nestes vários exemplos, só após o apuramento dos efectivos pressupostos tributários — ou respectiva inexistência — surgirá o acto tributário definitivo<sup>(25)</sup>.

No respeitante à autoliquidação, pode defender-se que o acto do contribuinte é modificável sem qualquer necessidade de recorrer a procedimentos especiais de revisão. Adequam-se as informações obtidas através de comprovação tornando-se então a liquidação definitiva<sup>(26)</sup>.

Acrescente-se que a obrigatoriedade não caracteriza a autoliquidação no sentido em que a Administração tem o dever de fiscalizar a determinação da dívida de imposto pelo contribuinte, podendo pois afastar-se desse resultado emitindo um acto tributário. Mas, ainda assim, a Administração tem de invocar os factos que permitem contestar a autoliquidação. Existe um dever de fundamentação — cfr. art. 111.º § 1.º do CIP; art. 138.º do CIC; art. 81.º, n.ºs 2, 3 e 4 do IRS; art. 77.º do IRC<sup>(27)</sup>. De qualquer modo, a certeza que a autoliquidação atinge reveste menor grau do que a conseguida através do acto da Administração. Nestes últimos podem ser alterados através de revisão pelo próprio órgão que o praticou — quer a iniciativa provenha do contribuinte ou da Administração (cfr. art. 4.º do CPCI). Trata-se de modificações levadas a cabo pela entidade de que o acto emanou — na autoliquidação o sujeito está dependente de outra autoridade, que pode emitir um acto obrigatório para o particular<sup>(28)</sup>.

## 3. A tendência para uma fiscalização cada vez menos efectiva. O dever de autoliquidar correctamente.

A autoliquidação pode pois ser sujeita a comprovação futura. Mas não convém menosprezar o que nos revela a realidade: existe uma tendên-

(25) — Rui Barreira, op. cit., pág. 78 e segs..

(26) — Cfr. CCI. arts. 45.º, 83.º e 85.º; CCom. Secção B, arts. 41.º, 43.º e 97.º.

(27) — Rui Barreira, op. cit., pág. 89.

(28) — Rui Barreira salienta a existência da «possibilidade» com natureza transitória e a «verdade material» sem natureza inquisitória.

cia de aleatoriedade progressiva na fiscalização levada a efeito pela Administração. Deste modo consolidam-se as autoliquidações, ainda que pela mera passagem do tempo.

Uma vez mais, cumpre salientar os deveres de cooperação do contribuinte e conseqüente responsabilização conferida ao sujeito passivo da relação de imposto<sup>(29)</sup>. Este tem o dever de prestar à Administração um conjunto de provas que permitem a concretização da sua dívida de imposto e o dever de apresentar factos relevantes que lhe serão imputados<sup>(30)</sup>. Compreende-se então que a declaração do contribuinte se torne o centro das atenções. Defendemos já a eventual desvalorização da autoliquidação, como resultado desta concepção. Mas é necessário referir a posição que defende a declaração como verdadeiro acto negocial que permite o cumprimento válido da dívida de imposto: este será o efeito produzido pela declaração-liquidação.

Dissémos ainda agora que o exercício dos poderes de fiscalização da Administração reveste, de modo geral, carácter eventual — cfr. CComp., art. 97.º. Para mais, os actos do contribuinte não são pré-ordenados funcionalmente para a sucessiva actuação da Administração: existe um dever de proceder correctamente à autoliquidação<sup>(31)</sup>. Já sabemos também que decorridos os prazos para uma eventual correcção dos resultados pela Administração, a soma devida é a indicada pelo contribuinte — isto, para todos os efeitos jurídicos relevantes. E «in extremis» podemos até mencionar a ineffectividade da fiscalização referida colocando a provisoriedade da autoliquidação no mesmo plano da provisoriedade da liquidação (CCP arts. 292.º e 375.º; CCI art. 64.º, IRS art. 78.º n.º 3, art. n.º 81.º n.º 1 e IRC, art. 71.º/9 e 77.º n.º 1).

Mas enfim, convém sermos razoáveis e não conduzir as situações ao exagero. Não nos atrevemos pois a equiparar as duas actuações.

Atentemos agora no regime da autoliquidação no CCI: o art. 85.º estatui que a liquidação efectuada pelo contribuinte reveste carácter provisório. O art. 113.º do CCI exige o envio duplicado das declarações para os serviços da DGCI para estes poderem verificar a conformidade

(29) — *Supra*, pág. 2.

(30) — Saldanha Sanches refere-se aqui a «declaração negocial». Rui Barreira defende, pelo contrário, que não se trata de acto negocial.

(31) — Já referimos que o não cumprimento é objecto de sanções: cfr. art. 197.º/Secção B, CICCCom..

dos factos declarados «em face dos elementos que dispuserem ou puderem obter». Ora esta comprovação acaba por ser meramente formal como se pode depreender dos termos do artigo citado. O art. 114.º, por seu turno prevê uma comprovação de carácter selectivo, no que se refere ao exame à escrita do contribuinte pelo menos uma vez em cada quinquénio. Facilmente nos apercebemos da aleatoriedade desta verificação. O CIP estabelece por sua vez a possibilidade de uma «eventual correcção desta liquidação» — art. 28.º § 1.º — que deverá basear-se em informação fundamentada pelos serviços de fiscalização — art. 11.º a). Não se determina contudo um prazo para a conversão da autoliquidação provisória em definitiva. Isso acontecerá se a Administração não corrigir essas declarações do contribuinte, consolidando-se então essas declarações. Cfr. art. 84.º do IRS e art. 78.º do IRC. Saldanha Sanches distingue a este propósito entre o acto tributário de produção eventual — que engloba as reacções ao incumprimento do contribuinte e os actos obrigatórios de liquidação — e a liquidação originada nos deveres de cooperação do contribuinte.

#### 4. A importância do pagamento

Negámos já que o acto de pagamento possa anular os eventuais erros da autoliquidação. De qualquer modo, o pagamento é o acto jurídico que determina o fim ao processo definido pela lei, constituindo mais um dever de cooperação do contribuinte. E como tal, possibilita o controlo — pelo menos formal da autoliquidação por parte dos órgãos administrativos. Salientámos ainda que à autoliquidação corresponde um regime de cobrança eventual: a finalidade da atribuição dos rendimentos reais das empresas, a crescente imprevisibilidade desses mesmos rendimentos ligada à celeridade da vida económica, são também os factores que justificam essa forma de cobrança. Constituem entre nós receitas eventuais, a tributação dos contribuintes do Grupo A — contribuição industrial — a tributação dos rendimentos de imposto profissional e complementar; o mesmo se passa quanto ao IRS, art. 90.º n.º 1 e n.º 2 e quanto ao IRC, art. 86.º. O mesmo sucede no tocante aos impostos indirectos, mas optámos anteriormente por não considerar nestes casos o fenómeno de autoliquidação. O art. 19.º do CPCI, prevê a passagem a cobrança virtual, no caso de o pagamento não ser cumprido no prazo devido.

### 5. Conclusão final

Situámos a autoliquidação entre os actos jurídicos. E sabemos que acto jurídico é a «manifestação de vontade que, enquanto tal, produz efeitos jurídicos». Como toda a acção humana, o acto jurídico tem uma finalidade. Mas a lei atribui-lhe efeitos independentemente dos fins que orientam o agente. O que se passa no que respeita ao acto tributário?

Poderemos ir mais além e atribuir-lhe carácter negocial? É que no negócio jurídico os efeitos decorrentes da lei, são conformes à vontade do agente. O negócio jurídico constitui acto de autonomia privada e implica auto-regulação de interesses. Os particulares têm liberdade de autoordenação, ainda que necessariamente dentro de limites. Assim sendo, parecemos não ser possível classificar a autoliquidação como negócio jurídico. Com efeito, a autoliquidação deve respeitar um modelo de comportamento definido por lei. Por isso lhe é conferida relevância jurídica. Não esqueçamos que ela se insere nos deveres de cooperação do contribuinte com a Administração. Não estamos pois perante actos de autonomia privada, uma vez que o particular está vinculado a uma determinada conduta. É certo que o contribuinte no cumprimento dos seus deveres valora, faz opções — por isso a declaração tributária não é mera declaração de ciência. Mas essa declaração, nomeadamente a aplicação da taxa à matéria colectável, vai ser objecto de comprovação. Se o cumprimento é defeituoso ou se forem descobertas omissões, a autoridade sanciona. Tudo isto não é posto em causa pela aleatoriedade e inefectividade progressivas que as verificações pela administração têm vindo a revestir. A autoliquidação pode-se consolidar pela passagem do tempo. Mas também pode ser objecto de correcção. Os efeitos jurídicos, na prática, produzem-se desde que o contribuinte adopta o comportamento previsto. Mas não consideramos estes argumentos suficientes para inserir a autoliquidação nos negócios jurídicos.

O importante é acentuar a mudança de atitudes contribuinte-administração. Juridicamente basta qualificar a auto-liquidação como acto jurídico.

Ana Paula Dourado

### Bibliografia

- AMARAL, Diogo Freitas — *Direito Administrativo; III*, Lisboa 1984.
- ANDRADE, Manuel — *Teoria Geral da Relação Jurídica, II*, Coimbra, 1974.
- ANDRADE, Robim de — *A Revogação dos Actos Administrativos*, Coimbra, 1969
- BASCIU, A Ferdinando — «*Autoliquidazione del Tributo*», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno XLV, n.º 2, Giungno, 1986.
- BERLIRI, Antonio — *Principi di Diritto Tributario n.º III*, Milão, 1964.
- CAETANO, Marcello — *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra, 1980.
- COCIVERA, Benedetto — *Accertamento Tributario*, *Enciclopedia del Diritto*, I.
- COSTA, J.M. Cardoso da — *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1972.
- DAMATI, Nicola — *Imposta di Bollo*, Turim, 1962.
- GIANNINI, Massimo Severo — *Accertamento*, *Enciclopedia del Diritto*, I.
- MARTINEZ, Pedro Soares — *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983.
- MICHELLI Gian Antonio — *Corso di Diritto Tributario*, Turim 1985.
- SANCHES, J.L. Saldanha — «*O Problema da Autoliquidação: Condicionamentos Históricos*», GTP Colectivas Documento de Trabalho, Setembro, 1987.
- TEIXEIRA, António Braz — *Princípios de Direito Fiscal*, Coimbra, 1979.
- XAVIER, Alberto P. — *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972.