

- 2** Nota de abertura
(In)certezas
- 3** Maria Teresa Veiga de Faria
Reforma Fiscal: Estatuto dos benefícios fiscais
- 12** J. Silvério Mateus
A tributação dos imóveis: sisa, IVA, imposto de mais-valias e contribuição predial autárquica
- 20** Mário Prates
Algumas questões «em aberto» no domínio da fiscalidade indirecta na instauração do mercado interno
- 24** Carlos Bernardes
Que base para a tributação das empresas: lucro contabilístico ou «cash-flow»?
- 25** Carlos Bernardes
IRC: Redução ou aumento da carga fiscal?
- 27** António Guerreiro
Os créditos fiscais nos processos de falência, de insolvência e de recuperação de empresas
- 34** Luiz Chaves de Almeida
Nota sobre a noção de lucro líquido da empresa
- 35** Jurisprudência
■ Juros compensatórios e os seus pressupostos
- 39** Decisões administrativas
■ Esclarecimentos sobre os novos impostos
■ Tratamento em IVA do pagamento de indemnização decorrente da não celebração de contratos
■ Imposto complementar 1988
■ Reavaliação do activo imobilizado
■ IRC: Pedidos de isenção
■ Taxas de royalties
■ Isenção ou redução de sisa
- 53** Documentos
■ I Congresso Extraordinário dos Advogados Portugueses
- 55** Consultório
■ Aplicação intercalar de resultados
■ Transparência de suprimentos para reservas
- Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA ■ JURISPRUDÊNCIA ■ LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: Jaime Antunes ■ COORDENAÇÃO EDITORIAL E TÉCNICA: J. L. Saldanha Sanches, J. Magalhães Correia, Rui Barreira
■ COLABORADORES: António Beja Neves (adv.-Deloitte, Ilaskins + Sells), António Borges (econ.-ROC-ISCTE), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), Domingos P. de Sousa (adv.-FDL), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. L. Saldanha Sanches (jur.-CEF-FDL), J. Magalhães Correia (jur.-IGF-FDL), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), 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 Barreira (adv.-FDL), Rui Duarte Morais (adv.-UCP (P)), Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos
■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. 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.

Juros compensatórios e os seus pressupostos

Recurso n.º 10 394
Acórdão de 8 de Fevereiro de 1989

Assunto: *Contribuição Industrial — Abatimentos relativos aos dividendos*

Custos relativos aos complementos de pensões de reforma dos trabalhadores

— *Juros compensatórios*

Sumário: *1. Os abatimentos relativos aos dividendos efectuem-se ao valor colectável, mas líquido de impostos. — 2. São considerados custos nos termos do artigo 26.º, n.º 4, do Código da Contribuição Industrial, as despesas relativas a pensões de reforma ou complementos das pensões de reforma a ex-trabalhadores reformados. — 3. Quando a declaração modelo 2 contiver todos os elementos necessários à sua correcção, os juros compensatórios só são de contar até 15 de Setembro do ano em que a declaração m/2 foi apresentada.*

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

Recurso n.º 10 394 em que são recorrente Fazenda Pública e recorrida Tintas Berger (Portugal), R.L. e de que foi relator o Ex.º Conselheiro Dr. Francisco Rodrigues Pardal.

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

TINTAS BERGER (Portugal), Responsabilidade Limitada, pessoa colectiva n.º 500233152, com sede em Vale de Lide, freguesia de S. João da Talha, Repartição de Finanças de Moscavide, concelho de Loures, veio impugnar a liquidação adicional da contribuição industrial relativa ao rendimento auferido em 1977, pelo

competente chefe de repartição de finanças, do montante de 4 299 402\$ e juros compensatórios da quantia de 2 224 969\$, no total de 6 524 371\$, com fundamento de que determinadas verbas indicadas deviam ser consideradas *custos* e não adicionadas ao rendimento declarado.

O representante do Ministério Público das Contribuições e Impostos apresentou, em 19/3/84, a sua resposta, manifestando-se pela improcedência da impugnação.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa — 3.º Juízo — julgou a impugnação parcialmente procedente no que concerne à verba de 121 746\$50 respeitante a impostos de capitais que incidiram sobre dividendos, com base no artigo 42.º, alínea a), do CCI; relativamente à verba de 144 000\$ referente a complementos de pensões de reforma pagas a ex-gerentes da recorrida, não tendo a administração fiscal questionado a sua expressão quantitativa mas a sua qualificação, foi considerado custo para efeitos fiscais nos termos ao artigo 26.º, n.º 4 do CCI; quanto aos juros compensatórios, foram considerados ilegais aos contados a partir de 15/9/78, por a declaração nela conter todos os elementos para a sua apreciação.

O M.º Juiz ordenou a subida do processo em recurso obrigatório.

A impugnante não contra-alegou.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância julgou-se incompetente em razão da hierarquia [artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, alínea a), do ETAP], ordenando a subida dos autos a este Supremo Tribunal.

O distinto representante do Ministério Público é de parecer que o recurso não merece provimento, tanto mais que a sentença recorrida se integra no entendimento da jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Por seu lado, a digna representante da Fazenda Pública entende que o recurso merece provimento no que respeita às pensões de reforma e seus complementos, referidas no artigo 26.º,

n.º 4, do CCI, que só podem ser concedidas aos empregados da empresa e não aos sócios ou accionistas, mesmo que tenham sido gerentes ou administradores (cfr. *Código da Contribuição Industrial anotado*, por J. Barreiros e outros, Rei dos Livros, 1986, p. 246).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A impugnante é contribuinte do Grupo A para efeitos de contribuição industrial;

b) A impugnante apresentou, em 30/6/78, a declaração M/2 da contribuição industrial, referente ao exercício de 1977, na qual indicou um lucro tributável de 110 161 492\$, procedendo à liquidação provisória;

c) O lucro tributável veio a ser corrigido para 129 918 899\$, pela DGCI (+17 757 402\$), tendo-se efectuado, além de outros, os seguintes adicionamentos:

C1) prémios de seguros: 2 109 407\$
C2) imposto de capitais: 110 671\$
C3) subsídios de férias: 11 098 901\$
C4) despesas com veteranos: 90 513\$
C5) pensões facultativas: 268 800\$
C6) gastos plurienais: 2 436 402\$

d) A verba C1 corresponde ao pagamento pela impugnante de prémios de seguros sobre a vida de diversos servidores da impugnante;

e) Parte desses seguros destinam-se a garantir a sobreviventes beneficiários prestações pecuniárias periódicas a partir da morte da pessoa segura (as denominadas «rendas de sobrevivência»);

f) Outra parte desses contratos de seguros, a que corresponderam prémios pelo menos no montante de 43 503\$70, destina-se a garantir a um administrador da impugnante a partir de 1/7/76 uma prestação pecuniária periódica complementar da pensão de reforma que o regime da segurança social lhe assegura (as denominadas «renta vitalícia diferida»);

g) No ano de 1976, a impugnante recebeu da EMULSA — Fábrica de Emulsões de Resinas Sintéticas, Ld.ª., em cujo capital social participa com uma quota de 50 por cento, há mais de

dois anos, o lucro de 701 753\$50, deduzido de 121 746\$50 de imposto de capitais — secção B;

h) A impugnante escriturou os recebimento desse rendimento ilíquido (823 500\$) e o pagamento de imposto (121 746\$50) em rubricas separadas;

i) Deduziu ao lucro tributável a quantia de 701 753\$50;

j) A impugnante criou no lucro de 1977 uma conta de encargos a liquidar, a qual afectou os resultados do exercício, correspondendo ao valor dos subsídios de férias a pagar ao seu pessoal devidas pelo trabalho prestado durante 1977 e calculado com base nos salários em vigor no dia 31/12/77 (C3);

1) A verba C4) respeita a despesas da impugnante, que, à semelhança do que vinha fazendo havia vários anos,

1.1) premiou com um relógio trabalhadores com 15 anos de ligação laboral à empresa;

1.2) ofereceu um beberete de convívio entre os premiados, outros trabalhadores que pela sua antiguidade estavam em vias de obter igual galardão e a administração da empresa;

m) A verba C5) respeita ao pagamento das seguintes pensões:

m.1) pensão de sobrevivência à viúva de um dos antigos gerentes da impugnante no montante de 124 800\$ (4 x 31 200\$);

m.2) pensão complementar ao ex-gerente da impugnante Rogério Afonso 60 000\$ (12 x 5 000\$);

m.3) pensão complementar ao ex-gerente da impugnante Rui Godinho no montante de 84 000\$ (12 x 7 000\$);

n) A impugnante considerou como custo:

n.1) a despesa respeitante à aquisição de catálogos e tabelas no montante de 2 983 184\$40;

n.2) o pagamento de direitos de fabrico no montante de 671 332\$40;

o) A administração fiscal adicionou a verba C6), correspondendo a 2/3 do total referido em n) por considerar tratar-se em ambos os casos de gasto plurianual.

Perante esta matéria de facto, o M.º Juiz julgou procedente a impugnação relativamente:

— à verba de 121 746\$50 respeitante a impostos de capitais que incidiram sobre dividendos, com base no artigo 42.º, alínea a), do CCI;

— à verba de 144 000\$ referente a complementos de pensões de reforma pagas a ex-gerentes da recorrida, não tendo a administração fiscal questionado a sua expressão quantitativa, mas a sua qualificação, considerada como custo para efeitos fiscais nos termos do artigo 26.º, n.º 4, do CCI;

— aos juros compensatórios por considerar ilegais os contados a partir de 15/9/78, por a declaração modelo 2 conter todos os elementos para a sua apreciação.

A sentença ficou sujeita a recurso obrigatório (artigo 256.º do CPC) na parte em que foi contrária à posição assumida pelo representante do Ministério Público das Contribuições e Impostos em 19/3/84.

O recurso obrigatório tem por escopo fundamental defender a legalidade.

Esta, até 1/10/85, era defendida pelo representante do Ministério Público das Contribuições e Impostos nos processos tributários.

A partir de 1/10/85, nos processos tributários, quem defende a legalidade é o representante do Ministério Público (artigo 69.º do ETAF).

Portanto, é necessário averiguar as partes da decisão que foram contrárias à posição assumida pelo representante do Ministério Público das Contribuições e Impostos.

2. A verba de 121 746\$ respeitante a imposto de capitais que incidiram sobre dividendos com base no artigo 42.º, alínea a), do CCI.

Está provado nos autos que a recorrida recebeu de uma empresa onde tinha 50 por cento do capital dividendos do montante de 832 500\$, relativamente ao ano de 1977.

Relativamente a tais dividendos pagou imposto de capitais, secção B (artigo 6.º n.º 1 do Código do Imposto de Capitais) do montante de 121 746\$50, deduziu ao lucro líquido apurado a quantia de 712 822\$ quando na realidade devia ter apenas deduzido 701 753\$50 (823 500\$ - 121 746\$50). A empresa deduziu a mais 11 068\$.

A administração no exame que fez à declaração m/2 (artigo 113.º do CCI, cf. artigos 85.º único e 90.º) corrigiu, no quadro 18, a verba de 167 404\$

(v. fls 102) onde estava incluído o imposto de capitais, secção B, de 121 746\$50.

Ora, o imposto de capitais, secção B, não é deduzido à colecta (artigo 99.º, alínea a), do CCI) mas é um custo (artigo 26.º, n.º 6, do CCI); cf. artigo 37.º, alínea c).

Isto significa que foi ilegal a inclusão da verba de 121 746\$50 nas correcções de verbas.

Acontece que o artigo 42.º, § 2 do CCI determina que as verbas a deduzir nos termos das alíneas a) e b) serão líquidas de impostos. Daí que ao montante de 832 500\$ devia ser deduzido o imposto de capitais — 121 746\$50 — o que significa que a dedução devia ser de 701 753\$50.

A recorrida deduziu 712 822\$, ou seja, mais de 11 068\$.

Portanto, à quantia de 121 746\$50 deve abater-se a quantia de 11 068\$, o que representa que foi corrigido a mais 110 678\$.

Deste modo, na correcção de rendimento colectável devia abater-se a quantia de 110 670\$ (v. fls 102).

Nesta parte a sentença recorrida não merece censura salvo nesta pequena diferença de 11 068\$: determina a verba de 121 746\$50, quando só há a abater a quantia de 110 678\$00.

3. A verba de 144 000\$ referente a complemento de pensões de reforma pagas a ex-gerentes da recorrida, não tendo a administração fiscal questionado a sua expressão quantitativa mas a sua qualificação como custo para efeitos fiscais nos termos do artigo 26.º, n.º 4, do CCI.

Está provado nos autos que a empresa recorrida atribuiu a dois ex-trabalhadores que exerceram as funções de gerência complementos de pensão de reforma no ano de 1977:

A administração fiscal, na correcção da declaração m/2, adicionou ao lucro declarado a verba de 144 000\$.

O M.º Juiz decidiu que era tal adição ilegal, dado o disposto no artigo 26.º, n.º 4, do CCI.

E decidiu bem.

Com efeito, os trabalhadores beneficiados exerceram as funções de gerência na recorrida.

Trata-se do exercício de uma actividade necessária à produção de proventos da empresa.

Este entendimento está de acordo com redacção dada ao n.º 4 do artigo 26.º do CCI pelo Decreto-Lei n.º 503-B/76, de 30 de Junho, que se refere a «pensões de reforma, complementos de pensões de reforma» (cf. José Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira, *Código da Contribuição Industrial Anotado*, 2.ª edição, Rei dos Livros, 1986, Lisboa, p. 243, nota 109; Garcia de Freitas e Soares Teles, *Código da Contribuição Industrial Anotado*, 5.ª edição, Coimbra Editora, 1981, I, p. 342, nota 3.12; p. 380, nota 43).

Nesta parte, o recurso também não merece provimento.

Não contende com esta afirmação o facto de a digna representante da Fazenda Pública defender que «as pensões de reforma e seus complementos referidos no n.º 4 do artigo 26.º do CCI são os concedidos *unicamente* aos empregados das empresas não abrangendo os atribuídos a sócios ou accionistas mesmo quando tenham sido gerentes ou administradores» (cf. J. Barreiros e outros, *Código Contribuição Industrial, cit.*, p. 246, nota 123), uma vez que, no caso em apreço, os beneficiários das pensões de reforma eram trabalhadores da empresa, embora tenham exercido as funções de gerência.

São situações completamente diversas.

Assim, a verba de 144 000\$ não é de adicionar ao rendimento declarado e corrigido.

4. Os juros compensatórios liquidados posteriormente a 15 de Setembro de 1978 são ilegais, por a declaração m/2 conter todos os elementos para a sua apreciação.

A declaração foi apresentada em 30/6/78. Esta continua todos os elementos necessários para os serviços da administração fiscal procederem à correcção da autoliquidação provisória (artigo 85.º § único do CCI). Não foram invocadas quaisquer omissões ou inexactidões. Estavam em causa apenas questões de critérios relativamente a certas verbas.

Com efeito, não houve necessidade de proceder-se ao exame à escrita da impugnante. Tudo isto revela que não houve da parte da empresa recorrida qualquer acto ou facto que impedisse a liquidação correctiva prevista

no artigo 85.º § único do CCI (ver artigo 93.º CCI).

Como os elementos que originaram as correcções existiam na declaração m/2, os juros compensatórios só se podiam contar até 15 de Setembro de 1978.

Esta é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal, como pode ver-se dos acórdãos, entre outros, de 16/3/88 — recurso n.º 4457; 25/5/88 — recurso n.º 4770; 24/2/88 — recurso n.º 5203; 16/11/88 — recurso n.º 5333.

Nesta parte, também a sentença recorrida não merece censura.

5. Em face do exposto, o recurso obrigatório não merece qualquer êxito. A sentença recorrida é de manter salvo quanto ao valor de 121 746\$50 que deve ser apenas de 110 678\$ (ver *supra* n.º 2) a abater.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso obrigatório e, em consequência, manter a sentença recorrida, salvo quanto à quantia a abater referida — 110 678\$.

Só são devidas custas na 1.ª Instância de acordo com o decidido (artigo 3.º da Tabela de Custas no STA).

Lisboa, 8 de Fevereiro de 1989

Francisco Rodrigues Pardal (Relator)
Armindo José Girão
Leitão Cardoso, Hernâni Figueiredo.
Fui presente, Gouveia e Melo

ANOTAÇÃO

1. Podem dividir-se em três grupos principais as questões suscitadas por este acórdão.

A primeira é a reafirmação da posição já tradicional do STA, que atribui ao Ministério Público das Contribuições e Impostos, até 1 de Outubro de 1985 (data da entrada em vigor do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais) a defesa da legalidade. Depois desta data, nos criticáveis termos deste decreto, que distingue entre «legalidade», cuja defesa cabe ao Ministério Público, e «interesses legítimos da Fazenda», cuja defesa cabe ao representante desta, a defesa da legalidade caberá apenas ao Ministério Público.

Neste acórdão, essa diferença de concepções entre a função dos dois representantes do Estado no mesmo processo tem já consequências quanto às posições tomadas: o Ministério Público considera que o recurso não merece provimento, o representante da Fazenda dá-lhe provimento parcial, por considerar que não são custos despesas com pensões de reforma concedidas a sócios que eram antigos gerentes da sociedade.

Apesar disso, o Supremo vai ter que se debruçar não apenas sobre a única questão que é mantida por um dos representantes do Estado mas sim sobre as que foram sustentadas pelo outro representante do Estado na primeira instância: como se afirma no acórdão, «é necessário averiguar as partes da decisão que foram contrárias à posição assumida pelo representante do Ministério Público das Contribuições e Impostos».

Esta ordenação processual confere, deste modo, poderes extraordinários ao Ministério Público na 1.ª instância: ainda que mais tarde a sua posição seja abandonada pelo representante do Ministério Público junto do STA, este terá de se debruçar sobre questões anteriormente suscitadas.

Sublinhe-se também que a dupla representação do Estado faz com que este tenha perante o mesmo caso duas posições distintas: do ponto de vista da legalidade e do ponto de vista dos legítimos interesses da Fazenda Nacional.

No caso do ponto de vista da legalidade, leva ao abandono total das posições sustentadas na 1.ª instância. Mas o ponto de vista dos interesses legítimos levaria à defesa de uma parte deles. Para além das questões ligadas ao conceito de legalidade e interesse público, pode compreender-se facilmente porque existe um tão grande atraso no julgamento de processos fiscais.

2. A segunda questão, que também não vamos abordar aqui, é o problema das pensões de reforma pagas a antigos gerentes. Não só nos parece certa a solução dada ao caso, como nos parece

ser esse o regime actualmente vigente e criado pelos artigos 23.º (custos) e 38.º (realizações de utilidade social) do CIRC. Em especial no que diz respeito ao regime criado pelo artigo 38.º quanto a seguros realizados pela empresa, só nos parecem excluídos os que concedam ao gerente vantagens claramente superiores às que são concedidas aos demais trabalhadores da empresa.

3. Eliminadas as duas primeiras questões propomo-nos agora examinar a questão dos juros compensatórios, no sentido da determinação dos pressupostos da sua aplicação.

Nos termos do Código da Contribuição Industrial, como veremos parcialmente reproduzidos pelo CIRC, os juros compensatórios eram a consequência do atraso da liquidação imputável ao contribuinte. Mas sem que se avançassem quaisquer notas para a definição do comportamento do contribuinte que permitiam considerar que o atraso lhe era imputável.

Perante este quadro geral, foi pouco a pouco a jurisprudência do STA procedendo a uma concretização dos princípios de aplicação desta norma, no sentido de distinguir entre comportamentos do contribuinte que levariam à aplicação de juros compensatórios e quais os que não levariam a essa mesma aplicação.

Neste sentido, veio a afirmar «que constitui jurisprudência uniforme deste STA, face ao artigo 93.º do CCI e a outros preceitos paralelos dos diversos códigos, que não basta que o facto causa do retardamento se ligue objectivamente ao contribuinte, a esse título lhe sendo de imputar ou atribuir. É ainda indispensável que a ilicitude da conduta se ligue uma certa culpa, que torne aquela censurável»¹.

E desta forma o STA criou um critério para distinguir entre retardamentos da liquidação, não provenientes de comportamento censurável do contribuinte e de naturais divergências de critérios entre o contribuinte e a administração.

E juntamente com este criou um segundo limite para a aplicação dos

juros compensatórios, acentuado no presente acórdão: se a declaração contém todos os elementos que deva conter, os juros compensatórios só poderão contar-se até ao dia 15 de Setembro, data que o § único do artigo 85.º do CCI impunha para a realização da liquidação definitiva.

Ora mesmo sem discutirmos o acerto deste segundo princípio, esta aplicação dos juros compensatórios, independentemente da culpa e por um prazo bem definido, parece pressupor a neutralidade financeira dos mesmos²: a vantagem obtida pelo pagamento tardio é compensada pelo juro cobrado nesse período. Que nunca pode ser muito elevado, porque há uma limitação de tempo.

Mas no artigo 80.º do CIRC, ao mesmo tempo que mantém a indefinição dos requisitos para aplicação dos juros compensatórios (facto imputável ao contribuinte), introduz duas alterações: no sentido do princípio já desenvolvido pela jurisprudência do STA determina no seu n.º 4 que se o atraso na liquidação decorrer de erros evidenciados pela própria declaração os juros só poderão contar-se por 180 dias. E os juros serão iguais à taxa de desconto do Banco de Portugal, mais cinco pontos percentuais.

Que resulta destas alterações?

Vamos supor um caso em que o atraso se deve a uma aceitável divergência de critérios. O prazo máximo de seis meses limita a penalização.

Mas a introdução de uma taxa igual à taxa básica de desconto, mais cinco pontos percentuais, fórmula que se destina a evitar a constante disparidade entre a taxa fixada pela lei e a taxa de juro do mercado, é apenas parcialmente flexível: o peso dos cinco pontos adicionais tenderá a aumentar quando o juro descer e a diminuir quando o juro subir.

Pode, pois, tornar-se fortemente penalizadora, mesmo que nada exista de censurável no comportamento do contribuinte. Da mesma forma que pode ser muito escassamente penalizadora mesmo que haja um comportamento censurável por parte do contribuinte.

Mais adequado seria, por isso, uma previsão legal para actos do contribuinte que por manifestarem apenas uma conduta dirigida ao retardamento da liquidação provocassem um comportamento penalizador dos juros compensatórios e simultaneamente constituísse uma causa de justificação para condutas que não pudessem ser consideradas como dirigidas a essa mesma finalidade³.

A solução para que aponta o CIRC deverá levar os tribunais a uma nova reapreciação do significado jurídico de acto imputável ao contribuinte, pois nos casos em que houve atraso na declaração a situação é clara.

Mas é-o bastante menos nos numerosos casos em que possa haver mera divergência aceitável de critérios: mesmo que sejam os «erros» previstos pelo n.º 4 do artigo 80.º, pois a primeira consequência do carácter penalizador que foi dado aos juros compensatórios é a existência de mais apertado requisito para a sua aplicação.

J. L. Saldanha Sanches

¹ *Acórdãos Doutrinários*, 247, p. 968.

Neste caso, o STA considerou que o contribuinte tinha sido induzido em erro pelo próprio modelo da declaração oficial. Mas a culpa do contribuinte podia existir pela ausência de fundamentação de alguns elementos contidos na declaração. V. *Acórdão da 2.ª Instância*, Colecção, 1982, p. 261. Ou à existência de simples negligência. *Acórdãos Doutrinários*, 266, p. 204.

² E pode considerar-se que há neutralidade financeira quando, por exemplo, estes juros são iguais à *prime rate*, como sucede nos EUA.

³ Criando os chamados *fattispecie di evasione* que acompanham sempre o regime de autoliquidação. Nicola d'Amati, «Autoaccertamento Tributario», *Enciclopedia dell Diritto*, p. 581, nt. Salvatore la Rosa, «Metodi di Accertamento e Reforma Tributaria», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, Junho 1978, p. 220. Também na Alemanha o pagamento de juros pelo atraso na liquidação exige o preenchimento dos elementos que tipificam a fraude fiscal. Tipke-Kruse, AO, 1986, an. 2, § 235.