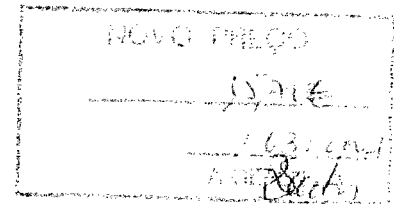


- |  |   |
|--|---|
| <p><b>2</b> Nota de abertura<br/>As custas e os custos do processo</p> <p><b>3</b> Paulo de Pitta e Cunha<br/>Direito de habitação periódica,<br/>utilidade turística e benefícios fiscais</p> <p><b>15</b> Luís Manuel Teles de Menezes Leitão<br/>A evasão e a fraude fiscais face à<br/>teoria da interpretação da lei fiscal</p> | <p><b>41</b> Jurisprudência</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ A tributação dos transportes no âmbito da 6.ª directiva – IVA (Comentário a dois acórdãos do Tribunal das Comunidades</li> <li>■ Juros compensatórios e juros indemnizatórios</li> </ul> <p><b>51</b> Decisões Administrativas</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ IRS: Ajudas de custo</li> <li>■ Poupança-Habitação: perda de benefícios</li> <li>■ Comissões: retenção na fonte</li> </ul> <p><b>53</b> Consultório Fiscal</p> |
|--|---|



## FISCO

■ doutrina ■ jurisprudência ■ legislação ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), 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 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), 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 DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ 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: Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44.  
 ■ 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: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa ■ Telefones: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45 (Ana Gaiotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

n.º 5, da 6.ª Directiva que, ao prever a futura tributação dos transportes de pessoas, segundo um princípio de origem, acrescenta que a tributação se limitará ao «trajecto efectuado no interior da Comunidade».

No entanto, este argumento pode ser algo atenuado, se se pensar que esta disposição — artigo 28.º, n.º 5 — se insere na 6.ª Directiva, na sua forma originária, isto é, com um artigo 9.º-2-b) que localiza o transporte em razão das distâncias percorridas no interior de cada estado membro.

A mesma discussão pode vir a gerar-se em tomo da tributação de transportes internos, com trajecto por países terceiros ou por espaços internacionais, se o artigo 9.º-2-b) vier, efectivamente, a ser modificado, no sentido de estabelecer uma

tributação no país de origem. Poder-se-á perguntar, então, se haverá ainda cabimento para a interpretação feita por estes dois acórdãos do Tribunal Europeu.

20 de Maio de 1991

**Maria Teresa Lemos**  
Jurista/CEF/SAIVA

<sup>1</sup> Texto extraído do J. O. C 77, de 5/04/86.

<sup>2</sup> Texto publicado no Boletim Informativo do Tribunal de Justiça da CEE, n.º 7/90, p. 2 a 4.

<sup>3</sup> Em relação ao segundo acórdão, relativo ao transporte entre a França continental e a Córsega (Recurso n.º 30/89), cfr. Comentário de Dominique Berlin, in *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 26 (3), Julho-Setembro, 1990, p. 572 e 573.

## Juros compensatórios e juros indemnizatórios

Acórdão de 16 de Janeiro de 1991

*Assunto:* Contribuição industrial. Juros compensatórios. Exame à escrita. Juros a favor do contribuinte.

*Sumário:* 1. São devidos juros compensatórios pelo contribuinte se por facto a este imputável for retardada a liquidação da (ou parte da) contribuição industrial.

2. Verificam-se estes pressupostos se o lucro tributável é corrigido, para mais, com base em elementos colhidos em exame à escrita do contribuinte.

3. Face à legislação então vigente, só podiam, em 1982, liquidar-se esses juros compensatórios até à data em que, terminando o exame à escrita, se tivesse concluído o respectivo relatório.

4. O § 1.º do artigo 140.º do CCI limita a contagem de juros a favor do contribuinte aos casos de erro de facto imputável aos serviços, razão por que eles não são devidos nos casos de erro de direito, ainda que igualmente imputável aos serviços da Administração Fiscal. (Nesta parte o relator ficou vencido).

SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO  
SECÇÃO DE CONTENCIOSO  
TRIBUTÁRIO  
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
GERAL

Recurso n.º 13021  
Recorrente: SEBES – Consultório Técnico e Comercial, Lda.  
Recorrida: Fazenda Pública  
Relator: Juiz conselheiro Castro Martins.

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

1. SEBES – Consultório Técnico e Comercial, Lda., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mmo. Juiz do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, lavrada em 14/11/87, a fls. 104-107, que julgou improcedente a sua impugnação da liquidação de 2 040 200\$00 de juros compensatórios efectuada pela Repartição de Finanças do 14.º Bairro Fiscal de

Lisboa sobre parte da sua contribuição industrial de 1979.

A finalizar as suas alegações de recurso oferece as seguintes conclusões:

a) A ora recorrente devia ter apresentado até 30/6/80 a declaração m/2 de contribuição industrial relativa ao exercício de 1979.

b) «Em consequência foi, pelos serviços da Administração Fiscal, efectuada a liquidação provisória» dessa contribuição [artigo 84.º/a) do C. C. Industrial], a qual devia ter sido corrigida até 15/9/80, nos termos do § único do artigo 85.º do código.

c) De facto, este § único, que abrange as situações previstas quer no n.º 1.º, quer no n.º 2.º do corpo desse artigo 85.º, impõe à Administração Fiscal um dever de correcção da liquidação provisória, conduzindo a uma interpretação restritiva do § único do artigo 93.º *in fine*, afinal o cerne da questão: saber qual o termo final da contagem dos juros compensatórios devidos ao Estado pelo retardamento da liquidação imputável ao contribuinte pelo seu atraso na entrega da declaração m/2.

d) Assim, sendo a correcção ou suprimento da falta do contribuinte posterior a 15/9/80, esta data constitui o termo final do período durante o qual são de liquidar juros compensatórios, sendo o seu termo inicial a data de 1/7/80.

e) Por falta de apresentação da referida declaração m/2 foi em 12/2/81 levantado auto de notícia, que nessa data deu entrada na respectiva Repartição de Finanças, onde foi instaurado o devido processo de transgressão.

f) Na liquidação do imposto e no exercício da função repressiva a actividade da Administração Fiscal é inteiramente vinculada [artigos 84.º/a), 85.º/§ único e 93.º/§ único do C. C. Industrial, e artigos 108.º/§ 3.º, 110.º, 125.º e 168.º do C. P. Penal, aplicáveis por força do artigo 1.º/§ único/a) do CPCIJ].

g) Assim, desde que chegue ao conhecimento da Administração Fiscal a existência de uma situação de facto passível de imposto ou uma infracção às leis tributárias, devem os serviços competentes actuar imediatamente, procedendo à liquidação do imposto num caso e da multa no outro.

h) Com a entrada do auto de notícia na repartição de finanças em 12/2/81, a Administração Fiscal teve conhecimento daquela situação de facto que pode constituir uma infração e foi alertada de que era devido imposto, pelo que ficou a dispor de todos os elementos indispensáveis à liquidação não só da multa mas também da contribuição industrial do ano de 1979.

i) Desta forma a entrada na repartição de finanças, em 12/2/81, do auto de notícia, supriu ou corrigiu a falta do contribuinte, a quem deixa de ser imputável, a partir daí, o atraso da liquidação.

j) Neste sentido se pronunciam Rodrigues Pardal no Boletim da DGCI n.º 114, de Junho de 1968, e a própria Administração Fiscal no ponto 3 da sua Circular n.º C-6/82, de 6/9/82, e assim se decidiu na sentença do 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa de 12/6/86 no proc. de impugnação n.º 119/84.

l) Considerar como termo final da contagem dos juros compensatórios qualquer outra data — 15/2/82 (apresentação da declaração m/2), 25/8/82 (transmissão à repartição de finanças do aumento da matéria colectável resultante da análise da declaração e seus anexos) ou 29/10/82 (participação à repartição de finanças do resultado da visita de fiscalização da IGF) — viola os artigos 84.º/a), 85.º/§ único e 93/§ único do C. C. Industrial.

m) A sentença reconida, ao considerar, numa interpretação extensiva do § único do citado artigo 93.º, que a falta do contribuinte só se encontra suprida ou corrigida quando a Administração Fiscal estiver em condições de determinar em toda a sua extensão o quantitativo final do imposto devido, viola os ditos preceitos do C. C. Industrial.

n) Deve, pois, revogar-se a sentença, declarar-se ilegal a liquidação impugnada e mandar-se restituir à recorrente os 2 040 200\$00 de juros compensatórios, contando-se a favor da mesma os juros do § 1.º do artigo 140.º do C. C. Industrial.

Não houve contra-alegação.

O parecer do Digno Magistrado do Ministério Público junto deste STA é no sentido de que o recurso merece parcial provimento pelas razões seguintes:

— O exame à escrita realizado pela IGF foi necessário por a declaração m/2 apresentada pela recorrente em 15/2/82 não revelar toda a sua situação tributária e por ela não possuir escrita idónea;

— Assim, o atraso na liquidação ocorreu em razão do comportamento da recorrente, que não cumpriu as regras fiscais;

— Todavia não podiam ser-lhe liquidados juros compensatórios a partir de 24/7/82 — dia seguinte ao termo do exame à escrita — pois desde então dispunha a Administração Fiscal dos elementos necessários para efectuar a liquidação e, por outro lado, não pode o contribuinte ser penalizado em razão do ritmo da máquina burocrática do Fisco: no caso dos autos, entre o fim do exame à escrita e a sua participação à competente repartição de finanças mediaram mais ou menos três meses, como podiam ter medindo seis ou doze, e a lei é omissa quanto a tal prazo.

Colheram-se os vistos legais.

2. Factos provados com interesse para a decisão:

A — Em 12/2/81 foi pelo chefe da respectiva repartição de finanças levantado o auto de notícia fotocopiado a fls. 29 por a ora recorrente, contribuinte do grupo A da contribuição industrial, ainda não ter apresentado a declaração mod. 2 desse imposto relativa ao exercício de 1979;

B — Em 15/2/82 a ora recorrente apresentou essa declaração manifestando um lucro tributável de 429 882\$00;

C — Da verificação efectuada nos termos do artigo 113.º do CCI resultou um aumento da matéria colectável de 1 041 004\$00, facto transmitido em 25/8/82 à Repartição de Finanças do 14.º Bairro Fiscal de Lisboa, que liquidou a contribuição e os juros compensatórios correspondentes;

D — A Inspeção-Geral de Finanças efectuou um exame à escrita da ora recorrente que terminou em 23/7/82 e cujo resultado veio a ser participado à repartição de finanças em 29/10/82;

E — Desse exame resultou, após reclamação da ora recorrente e depois de feita a dedução prevista no artigo 1.º/a) da Lei n.º 42/77-06-10 (5% do

valor das exportações efectuadas), a fixação, pelo sistema do grupo B, de 18 217 657\$00 de lucro tributável naquele exercício de 1979;

F — Sobre esta matéria colectável liquidou a Repartição de Finanças do 14.º Bairro Fiscal de Lisboa a contribuição industrial (colecta e adicionais), na importância de 7 378 416\$00, a que abateu 537 322\$00 da liquidação feita anteriormente;

G — Sobre a diferença, de 6 841 094\$00, tal repartição liquidou ainda juros compensatórios pelo período de 851 dias, de 1/7/80 a 29/10/82, tendo apurado o montante de 2 179 404\$00, a que, porém, abateu 139 204\$00 de juros anteriormente liquidados (sobre aquela parcela de imposto de 537 322\$00), assim apurando o valor ora em questão de 2 040 200\$00.

3. Como vimos atrás, a pretensão da recorrente é a de ver anulada, por violação de lei, a referida liquidação de juros compensatórios, por os mesmos não lhe serem exigíveis até 29/10/82, como aí se considerou, mas apenas até 15/9/80, ou, no máximo, até 12/2/81.

3.1. O artigo 93.º do C. C. Industrial dispõe que, se por facto imputável ao contribuinte for retardada a liquidação da devida contribuição, ele se constitui na obrigação de pagar juros compensatórios, a contar do termo do prazo para a apresentação da declaração ou para o cumprimento da obrigação de que resultou atraso na liquidação, até à data em que vier a ser suprida ou corrigida a falta.

Não suscita qualquer controvérsia a interpretação de que o «facto imputável» ao contribuinte previsto nesta norma tem de lhe ser censurável a título de dolo ou de mera culpa.

Por outro lado, de entre os pressupostos para a constituição desta obrigação, a ora recorrente apenas questiona que esteja verificado o de o retardamento da liquidação lhe ser imputável a partir daquela data de 15/9/80.

3.2. Alega ela que, nos termos do § único do artigo 85.º do C. C. Industrial, a liquidação provisória devia ter sido corrigida até 15/9/80.

Efectivamente esse § mandava corrigir a liquidação provisória até 15 de Setembro — no caso até 15/9/80 —

mas deve obviamente entender-se que a Administração Fiscal só podia cumprir essa obrigação — nos casos, como este, de contribuintes do grupo A — quando lhe houvesse sido oportunamente apresentada a declaração m/2, pois o que o legislador ali lhe impunha era que até tal data estudasse e apreciasse tal declaração e seus anexos e, tendo em conta os dados dela constantes, procedesse às correcções dos erros que, de acordo com as normas legais aplicáveis, neles encontrasse.

Mas certo é que apesar de, como contribuinte do grupo A, ter obrigação de até 30/6/80 apresentar a declaração m/2 relativa ao exercício de 1979 com os elementos necessários ao cálculo da respectiva matéria colectável (vd. artigos 45.º e 46.º do C. C. Industrial), a ora recorrente só cumpriu esse dever em 15/2/82, pelo que em 15/9/80 carecia a Administração Fiscal de elementos que lhe permitissem proceder à referida liquidação correctiva.

Começou aí a conduta culposa da recorrente, que a constituiu na responsabilidade de indemnizar o Fisco pelos correspondentes prejuízos, indemnização essa que a lei fixa à *forfait*, através da figura dos juros compensatórios.

E nem essa sua culposa conduta cessou em 15/9/80 nem então se verificou, como vimos acima, qualquer comportamento omissivo por parte da Administração Fiscal de modo a poder concluir-se, como pretende a recorrente, que daí em diante deixava de recair sobre esta a responsabilidade pelo atraso na liquidação.

3.3. Sustenta ainda a recorrente que, constatada pela Administração Fiscal a existência de uma situação de facto passível de imposto ou uma infracção às leis tributárias, devem os serviços competentes actuar imediatamente procedendo à liquidação do imposto num caso e da multa no outro; e acrescenta que, com a entrada do auto de notícia na repartição de finanças em 12/2/81, a Administração Fiscal teve conhecimento daquela situação de facto que pode constituir uma infracção e foi alertada de que era devido imposto, pelo que ficou a dispor de todos os elementos indispensáveis à liquidação não só da multa

mas também da contribuição industrial do ano de 1979.

Mas não tem razão.

O que no referido auto o próprio chefe da respectiva repartição de finanças noticia é a falta da declaração m/2 relativa ao exercício de 1979 cuja apresentação, conforme ele aí refere, «era obrigatória até 30 de Junho de 1980».

Para elaborar este auto de notícia, o seu autor apenas precisava de verificar que a ora recorrente estava registada, na repartição de finanças por ele chefiada, como contribuinte do grupo A da contribuição industrial e que não dera ali entrada aquela declaração m/2, factos que podia ter verificado em qualquer ocasião desde 1/7/80 e não apenas em 12/2/81.

Assim, não foi a entrada no seu próprio serviço do auto por si lavrado que lhe veio dar — a ele, a que competia proceder à liquidação — conhecimento de qualquer facto que ele não conhecesse já, ou seja, de que a ora recorrente estava em falta quanto à entrega da declaração m/2; designadamente, era esse auto completamente omissivo a respeito da existência de matéria colectável, não continha a menor informação sobre que actos praticara a ora recorrente em 1979 susceptíveis de enquadramento no C. C. Industrial, nem, sobretudo, quais os seus proveitos e custos nesse exercício.

Em suma, esse auto não o habilitava minimamente a fazer a liquidação, mas apenas a aplicar à ora recorrente a multa prevista, conforme ali se refere, no artigo 142.º/a) do C. C. Industrial, cujo valor nem dependia directamente da contribuição a liquidar.

Manteve-se, portanto, a situação de incumprimento, de falta da colaboração legalmente exigida e, pois, de responsabilidade pelos juros compensatórios por banda da ora recorrente, falta de que ela só em parte se redimiria ao apresentar, em 15/2/82, a declaração em falta.

3.4. Na verdade, nem então a ora recorrente pôs inteiramente fim à sua culposa conduta, porquanto veio a verificar-se que tal declaração não era afinal digna de crédito, por os elementos contabilísticos dela constantes não assentarem em escrita fidedigna: através

de um exame à sua escrita, efectuado pela Inspecção-Geral de Finanças e terminado em 23/7/82, veio a apurar-se que o lucro tributável desse exercício de 1979 era várias vezes superior ao por ela declarado, traduzindo-se a diferença em quase duas dezenas de milhões de escudos.

Assim, a matéria colectável por que a ora recorrente teria — e devia ter — sido tributada logo inicialmente, até ao prazo limite de 30/6/80, era a que foi afinal apurada, de 18 217 657\$00, se a sua escrita e a sua declaração m/2 estivessem correctas e esta houvesse sido apresentada dentro do prazo imposto pelo artigo 45.º do C. C. Industrial.

Portanto foi por facto imputável à ora recorrente que lhe não foi logo em 1980 liquidada toda a contribuição industrial por ela devida.

E para esse facto não concorreu a administração fiscal, que procedeu à liquidação que lhe cabia efectuar em face da declaração modelo n.º 2 apresentada pela ora recorrente em 15/2/82 e procedeu a exame à sua escrita dentro do prazo que o legislador lhe facultava.

Na verdade, o C. C. Industrial até concede à administração um prazo mais dilatado para fazer esse exame e a liquidação adicional que ele justifique, sendo sempre devidos juros compensatórios pelo contribuinte, nos termos do citado artigo 93.º, se a causa de tal liquidação adicional esurver, como aqui, em não serem fidedignas a escrita e a declaração m/2 sobre que haja assentado a anterior determinação da matéria colectável.

Dispõem, com efeito, os artigos 90.º e 91.º do C. C. Industrial que, se na liquidação tiver habido erros (de facto ou de direito) ou omissões de que tenha resultado prejuízo para o Estado, deve a repartição de finanças repará-lo mediante liquidação adicional (artigo 90.º), a que também deve proceder quando, como no presente caso, depois de liquidada a contribuição industrial do grupo A, seja de exigir, em virtude de exame à escrita do contribuinte ou fixação de matéria colectável nos termos do artigo 114.º, maior imposto do que o já liquidado (artigo 91.º), numa e noutra hipótese desde que a liquidação adicional não ultrapasse, como aqui não ultrapas-

sou, o prazo fixado no artigo 94.º, que é o termo do quinto ano seguinte àquele a que o lucro tributável respeite.

Observe-se, por fim, que o citado artigo 114.º do C. C. Industrial prevê exames às escritas dos contribuintes do grupo A (antes da redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 474/85-11-11 prescrevia o mínimo de um exame por quinquénio, passando depois a determinar que tais exames se farão sempre que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos o entenda conveniente), acrescentando, em parágrafo, que, se em face de tal exame se verificar a impossibilidade de controlar a matéria colectável já determinada de harmonia com as disposições dos artigos 22.º a 49.º ou ressaltarem fundadas dúvidas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade, será a matéria colectável determinada de novo, de harmonia com as disposições aplicáveis aos contribuintes do grupo B.

3.5. Conclui-se que recai sobre a recorrente a obrigação de pagar ao Fisco juros compensatórios sobre a referida diferença de imposto de 6 841 094\$00, resultante da liquidação adicional provocada pelos resultados apurados no aludido exame à sua escrita, e pelo período decorrido desde 1/7/80 até, pelo menos, 23/7/82, data do termo desse exame.

3.6. Resta apreciar se à omni recorrente podiam ser também exigidos, como o foram pela entidade liquidadora, juros compensatórios desde esta data de 23/7/82 até 29/10/82, data em que o relatório do referido exame foi recebido pela repartição de finanças competente para proceder à liquidação.

Ao liquidar esses juros até tal data a repartição limitou-se a dar cumprimento a instruções contidas em circulares e ordens de serviço da Administração que, como é jurisprudência assente, são directivas internas que vinculam os serviços seus destinatários mas não os tribunais, sem prejuízo de os contribuintes se poderem delas prevalecer.

O magistrado do Ministério Público junto deste STA opina que à recorrente não podiam ter sido liquidados juros compensatórios a partir de 24/7/82 — dia seguinte ao termo do exame

à escrita —, pois, por um lado, a partir dessa data, a administração fiscal passou a dispor dos elementos necessários para efectuar a liquidação e, por outro, o contribuinte não pode ser penalizado em razão do ritmo da máquina burocrática do Fisco: no caso dos autos, entre o fim do exame à escrita e a sua participação à competente repartição de finanças mediaram mais ou menos três meses, como podiam ter mediado seis meses ou um ano e a lei é omissa quanto a tal prazo.

Face a este conflito de interesses, que efectivamente a lei não resolve, o Ac. desta Secção de 6/6/90, lavrado no recurso n.º 10 501, considerando que não era possível proceder à liquidação imediatamente após a realização do exame à escrita, por ser ainda necessário que o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sobre proposta fundamentada do Director-Geral das Contribuições e Impostos, proferisse despacho — a notificar ao contribuinte porque judicialmente impugnável — autorizando a mudança de tributação do grupo A para o grupo B (§§ 4.º e 5.º do artigo 54.º do C. C. Industrial), julgou razoável um prazo de 55 dias do calendário para esses trâmites.

Neste caso, porém, tais formalidades não foram observadas nem tinham que o ser, porquanto em 1982 ainda não vigoravam os referidos §§ 4.º e 5.º do artigo 54.º do C. C. Industrial.

Por isso deve entender-se que a Administração estava habilitada a proceder à liquidação desde a data de 23/7/82 em que, terminado o referido exame à escrita, se deu por concluído o respectivo relatório; o que implica não poder a recorrente ser responsabilizada pelo ulterior atraso na liquidação.

Ora, como se liquidaram juros compensatórios até 29/10/82, tem de se anular a liquidação, a qual terá de ser refeita pela entidade liquidadora competente de modo a abranger só o período de 1/7/80 a 23/7/82.

4. Pede ainda a recorrente que sejam contados a seu favor os juros previstos no § 1.º do artigo 140.º do C. C. Industrial.

Porém, este preceito apenas manda contar tais juros a favor do contribuinte quando tenha havido erro de facto

imputável aos serviços. E no caso o erro foi de direito e não de facto.

Por isso improcede esta pretensão da recorrente.

5. Pelo exposto, acordam em, concedendo provimento parcial ao recurso jurisdicional e revogando assim nessa parte a sentença recorrida:

a) Julgar a impugnação parcialmente procedente e, assim, anular a questionada liquidação dos juros compensatórios na parte em que os liquidou para além de 23/7/82, devendo a mesma ser, pois, refeita pela entidade liquidadora competente de modo a abranger só o período de 1/7/80 a 23/7/82;

b) Ordenar a revisão da conta de custas da 1.ª Instância de harmonia com este julgado; e

c) Condenar a recorrente nas custas, na proporção de vencida, com a procuradoria de 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 16 de Janeiro de 1991

*Agostinho Castro Martins*  
(Relator vencido em parte,  
Conforme declaração de voto anexa)

*José Jesus Costa*  
*António Ferreira da Rocha*

Fui presente, *Gouveia e Melo*

#### DECLARAÇÃO

Votei no sentido da procedência da pretensão da recorrente de que fossem contados a seu favor os juros previstos no § 1.º do artigo 140.º do C. C. Industrial.

É que, em relação aos juros compensatórios liquidados em excesso e por ela pagos, verificam-se os pressupostos legais que impõem ao Estado o dever de indemnizar, dever este cuja consagração no citado preceito é apenas afloração do princípio geral vertido nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 48 051, de 21/11/67, e, desde logo, no artigo 22.º da Constituição, de aplicação directa, que dispõe que o Estado é civilmente responsável por acções ou omissões praticadas pelos seus funcionários no exercício e por causa do exercício das suas funções de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

Por isso, embora aquele § 1.º do artigo 140.º do C. C. Industrial limite a contagem de juros a favor do contribuinte aos casos de erro de facto imputável aos serviços, esta obrigação do Estado deve estender-se também aos casos, como este, de erro de direito imputável aos serviços, por força do citado artigo 22.º da Constituição.

Lisboa, 16 de Janeiro de 1991

Agostinho Castro Martins

### ANOTAÇÃO

Uma empresa não apresentou no prazo legalmente exigível a declaração exigida pelo Código da Contribuição Industrial.

Tendo-a apresentado fora de prazo, verificou-se que a mesma não merecia confiança, tendo sido apurado um lucro mais elevado do que o constante na declaração, através de um exame à escrita. Algum tempo depois desse exame, foi feita uma liquidação pela Administração com juros compensatórios.

Mas como o exame à escrita e a determinação por via administrativa do lucro tributável terminou numa determinada data e só mais tarde a Administração efectuou a liquidação, considerou o acórdão que os juros compensatórios não poderiam ser cobrados a partir do momento em que a Administração dispunha da possibilidade de efectuar a liquidação.

Considerando também um voto de vencido do cons. Agostinho Castro Martins, que do art.º 22.º da CRP resulta para o estado uma obrigação de indemnizar, por ter cobrado juros compensatórios em excesso, não devendo por isso ser considerada a distinção pressuposta pelo parágrafo 1.º do art.º 140.º do CCI entre erros de facto e erros de direito, uma vez que só os primeiros dariam lugar a indemnização.

Começamos pela primeira destas questões, que é a determinação

do prazo em que devem ser contados os juros compensatórios.

### A natureza jurídica dos juros compensatórios

Ao limitar o parecimento do dever de pagar juros compensatórios aos casos em que há um facto imputável (e por isso censurável) ao contribuinte que retarda efectivamente a liquidação, o acórdão está a tirar todas as consequências da natureza sancionatória destes.

Poderíamos ter juros compensatórios, sem qualquer função punitiva, se a lei os fixasse ao nível das taxas de juro com que se financiam as empresas, assegurando assim a sua neutralidade financeira.

Retornando ao direito civil, onde estes conceitos tiveram a sua origem, poderemos encontrar juros compensatórios e puramente compensatórios, dentro do quadro geral da indemnização decorrente da responsabilidade civil «se o credor tiver de lançar mão de capitais seus que estavam a render ou tiver de aplicar capitais que iriam ser cedidos mediante empréstimos remunerados»<sup>1</sup>.

E um regime semelhante, para o caso de atraso no cumprimento de obrigações fiscais, encontramos nos E.U.A., onde se procura evitar o enriquecimento sem causa do devedor, através da instituição de uma taxa idêntica ao rendimento médio do uso alternativo de fundos ou ao custo que os empréstimos terão para o contribuinte. E temos por isso uma taxa de juros compensatórios com base na *prime rate*<sup>2</sup>.

Mas em Portugal, ainda que sem posição expressa da lei a esse respeito, os juros compensatórios têm natureza penalizadora.

Tal como sucede com a lei geral dos impostos da Alemanha, a AO 77, que, com o fim de assegurar a entrega pontual da declaração e o preenchimento dos seus requisitos legais, prevê o pagamento de uma quantia correlacionada com o im-

posto em dívida, mas com um limite máximo.

Sendo esta disposição qualificada pela doutrina como um meio de «carácter repressivo e preventivo» com a natureza própria de uma medida de pressão, destinada a assegurar a declaração e a cobrança dos impostos.

E dado o seu carácter sancionatório, exige expressamente a lei que o atraso se apresente como culposo (*wenn die Versaumnis entschuldbar erscheint*)<sup>3</sup>.

E a mesma doutrina do pressuposto da culpabilidade ou da simples negligência acolheu o Supremo Tribunal Administrativo, como regra decisória sobre a manutenção ou não manutenção dos juros compensatórios.

Na sua jurisprudência tem este decidido que para que o retardamento leve ao pagamento de juros compensatórios, terá de haver um comportamento censurável do contribuinte<sup>4</sup>.

Aplicando esta doutrina ao presente vemos que não poderia existir o dever de pagar juros compensatórios, por retardamento da liquidação, quando o atraso, independentemente das culpas anteriores do contribuinte, já era da Administração.

É que, usando a linguagem do n.º 2 do art.º 80.º do actual Código do IRC, depois de terminado o apuramento do lucro tributável encontra-se «suprida ou corrigida a falta». Por acto da Administração, é certo.

Mas a falta está suprida, não havendo pois fundamento legal para continuar a contar juros compensatórios.

### A indemnização do contribuinte

Mas no voto de vencido do conselheiro Castro Rodrigues levanta-se uma outra e importante questão: o direito do contribuinte a ser indemnizado sempre que por erro da Administração — de facto ou de direito — pague em excesso.

É que se o contribuinte paga mais do que deveria ter pago por erro do Estado e o Tribunal lhe vem dar razão, temos um prejuízo e tanto maior quanto mais demorar a resolução judicial do litígio.

E por isso vem actualmente o art.º 24.º do Código do Processo Tributário determinar que sempre que em processo judicial ou gracioso se determine ter havido erro «imputável aos serviços» haverá direito a juros indemnizatórios. Contados como os compensatórios.

Para que não haja dois pesos e duas medidas nas relações Estado - contribuinte.

E devemos considerar este artigo do CPT como a concretização do princípio constitucional que o cons. Castro Rodrigues formula no seu voto de vencido: o Estado é civilmente responsável pelos erros e omissões praticadas pelos seus funcionários.

Embora a natureza sancionatória

dos juros compensatórios, e a sua possível elevação acima da taxa de imobilização do capital em causa, possa levantar alguns problemas.

Semelhantes aos que são colocados pela impossibilidade de compensar o Estado nos casos em que há fortes vantagens financeiras no retardamento da liquidação, sem que este atraso possa ser imputado ao contribuinte.

Problemas que não se colocariam, ou estariam consideravelmente atenuados, se houvesse um prazo razoável para a decisão final dos processos judiciais ou se houvesse sempre reacção atempada da Administração aos atrasos do contribuinte.

Porque, com as coisas como estão, seria mais adequado uma taxa de mera compensação financeira para o Estado e o contribuinte. Idêntica ao custo dos empréstimos para as empresas e determinada a partir dos mecanismos de mercado.

<sup>1</sup> J. Antunes Varela, Anotação a um acórdão do STJ, *RLJ*, 102, pág. 90.

<sup>2</sup> Harry K. Mansfield, «The Role of Sanctions in Taxpayer Compliance» in *Income Tax Compliance. A Report of the ABA Section of Taxation Invitational Conference on Tax Compliance*, Montreal, 1983, pág. 229.

<sup>3</sup> W. Schick, «Die Steuererklärung», *StuW*, 1988, pág. 326. Aceitando-se a sua dedutibilidade fiscal em certos casos: AO, Tipke - Kruse, parágrafo 152. nt. 30

<sup>4</sup> Sobre isto, entre a numerosa jurisprudência existente, v. Ac. Dout. n.º 247, pág. 986, Ac. Dout. n.º 287, pág. 1226.

Não havendo lugar à aplicação de juros compensatórios «quando se verifica uma natural divergência entre a Administração e o contribuinte.» F. Rodrigues Parra, «Juros Compensatórios», in *Crítica e Técnica Fiscal*, n.º 114, pág. 3.

J. L. Saldanha Sanchez



SPS

Sociedade Portuguesa de Seguros s.a.



GRUPO