



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Os Juros Indemnizatórios no Direito Fiscal.

O pressuposto do erro imputável aos serviços.

Chloé Angélique Silva Rodrigues

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020

Os Juros Indemnizatórios no Direito Fiscal.

O pressuposto do erro imputável aos serviços.

Chloé Angélique Silva Rodrigues

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor Rui Duarte Morais
Dissertação de Mestrado em Direito na área de Especialização em
Direito Fiscal

Porto
maio de 2020

Agradecimentos

Aos meus queridos pais, por todo o amor e apoio incondicional, em qualquer circunstância e ocasião.

Ao Dr. Paulo Pichel, pela ajuda e tempo despendido no decorrer da escrita desta dissertação.

A Coimbra e à Faculdade de Direito, minha cidade predileta e inesquecível.

À Universidade Católica, instituição eleita para me especializar em Direito Fiscal e que superou todas as expectativas.

RESUMO

O problema do direito aos juros indemnizatórios no âmbito da anulação de ato de liquidação tem suscitado debate na doutrina, em particular, nas situações de anulação com fundamento em *vício externo*. Apesar de um relativo consenso jurisprudencial, a propósito da noção de *erro imputável aos serviços*, a restrições ao direito a juros indemnizatórios têm merecido crítica da doutrina.

Partindo da noção de juros dada pelo direito civil, procuramos analisar de que modo a figura é recebida e tratada no plano jurídico-tributário. Neste contexto, revela-se determinante a *natureza* dos juros indemnizatórios, em especial, a sua adequação estrutural à fixação antecipada do dano resultante da violação de obrigações pecuniárias. Com efeito, em nosso entender, é a ilegalidade, por contraposição à ilicitude do ato, num contencioso tributário de caráter acentuadamente anulatório, que explica o sentido da jurisprudência maioritária. Não havendo comprovado ato ilícito em sentido estrito, mas somente ato ilegal, falham os pressupostos da aplicação do regime.

Contudo, o ponto essencial – e que, em nosso entender, implica uma releitura do instituto em análise – é a incoerência sistémica provocada pela referida abordagem jurisprudencial assente numa conceção distinta de ilicitude. É que a questão é subtraída ao conhecimento do tribunal no contexto de ação de impugnação tendo por base uma conceção estrita de ilicitude, para, logo de seguida, se aceitar discutir essa mesma questão no âmbito do regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado, onde a conceção de ilicitude abarca já situações de ilegalidade. Ainda neste contexto, há que atender ao problema do *comportamento alternativo lícito* (real ou hipotético) decorrente da renovação do ato primário agora sem o vício que determinou a sua ilegalidade.

Conclui-se que a noção de ilicitude a acolher pelo artigo 43.º da Lei Geral Tributária (e, portanto, a interpretação da expressão *erro imputável aos serviços*) deverá ser informada pela noção de ilicitude resultante do regime de responsabilidade civil extracontratual do Estado enquanto regime matricial e conformador do quadro de responsabilização dos poderes públicos. Assim, um novo olhar para o artigo 43º da Lei Geral Tributária é defensável - *de iure condito* ou *de iure condendo* - no sentido de alargar o seu âmbito de aplicação a casos de ilegalidade do comportamento da AT (ainda que dando relevância excludente à renovação efetiva do ato). Ademais, defende-se que a renovação do ato não exclui o direito do contribuinte a ser indemnizado pelo dano autónomo resultante do vício formal ou procedimental que inquinou o ato originário.

Palavras-chave: obrigação de juro; juro; juro indemnizatório; erro imputável aos serviços; ilegalidade; ilicitude; RRCEE; comportamento lícito alternativo; renovação do ato de liquidação.

ABSTRACT

The right to compensatory interest (juros indemnizatórios) in the context of annulment of a tax assessment has given rise to a debate in legal doctrine, particularly in situations of annulment on the grounds of procedural breach or formal defect. Notwithstanding the relative consensus in case law regarding the notion of ‘error attributable to services’ (erro imputável aos serviços), the restrictive approach followed by tax courts on the right to compensatory interest have been criticized by legal doctrine.

Considering the notion of interest provided by civil law, we analyse how compensatory interest (juros indemnizatórios) are treated for tax purposes. In this context, the nature of compensatory interest is decisive, in particular, its structural suitability for the early determination of the damage resulting from the violation of pecuniary obligations. In fact, in our opinion, it is the illegality of the behaviour as opposed to the illegality of the act, in a tax litigation process of a markedly ‘annulling nature’ (mera anulação), that explains the Administrative Supreme Court case law.

However, the essential question - and which, in our opinion, implies a re-reading of the institute under analysis - is the systemic incoherence caused by the aforementioned case-law approach based on a distinction between ‘illegal act’ and ‘illegal behaviour’. In fact the strict notion of ‘illegality’ under the compensatory interest legal framework (erro imputável aos serviços) is not coherent with the broad notion of ‘unlawful act’ as established in the non-contractual liability of the State and other public bodies legal framework. Furthermore, in the context of the latter, it is necessary to address the problem of licit alternative behaviour (real or hypothetical) resulting from the renewal of the primary act now without the formal defect that caused its illegality.

One may conclude that the notion of illegality under Article 43 of the LGT (and therefore the notion of ‘error attributable to the services’) should be influenced by the notion of illegality resulting from the regime of non-contractual liability of the State and other public bodies as a paramount legal regime. Thus, a new broaden approach to art. 43 LGT is defensible *de iure condito* or *de iure condendo*. In any case, we understand that the effective renewal of the act should not exclude the taxpayer's right to damages resulting from the formal or procedural defect in the original act, nor the right to be compensated for the interim damage resulting from the unavailability of the tax amounts unduly assessed.

Keywords: interest obligation; compensatory interest; error attributable to services; illegal act; illegal behaviour; RRCEE; licit alternative behaviour; renewal of the act.

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	11
INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1. JUROS NO DIREITO CIVIL	13
1.1 A OBRIGAÇÃO DE JUROS.....	13
1.1.1 ACESSORIEDADE DA OBRIGAÇÃO DE JUROS	15
1.2 A TIPOLOGIA DOS JUROS	16
1.2.1 CRITÉRIO DA FONTE OU ORIGEM IMEDIATA.....	16
1.2.1.1 JUROS LEGAIS.....	16
1.2.1.2 JUROS VOLUNTÁRIOS	16
1.2.2 CRITÉRIO DA FUNÇÃO OU FINALIDADE.....	17
1.2.2.1 JUROS REMUNERATÓRIOS.....	17
1.2.2.2 JUROS MORATÓRIOS.....	18
1.2.2.3 JUROS COMPENSATÓRIOS	19
1.2.2.4 JUROS COMPULSÓRIOS.....	20
1.2.2.5 JUROS INDEMNIZATÓRIOS	20
1.3. A CLÁUSULA PENAL (INDEMNIZATÓRIA) E A SEMELHANÇA COM OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.....	21
CAPÍTULO 2. JUROS NO DIREITO FISCAL.....	24
2.1 JUROS MORATÓRIOS	24
2.2 JUROS COMPENSATÓRIOS	25
2.3 JUROS INDEMNIZATÓRIOS	26
2.3.1 A CUMULAÇÃO DE JUROS MORATÓRIOS E INDEMNIZATÓRIOS	28
CAPÍTULO 3. OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS NO DIREITO FISCAL.....	31
3.1. FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.....	31
3.2 O Erro Imputável aos Serviços.....	33
3.2.1 Os VÍCIOS.....	33
3.2.2 A INTERPRETAÇÃO DA PALAVRA “ERRO”	35

CAPÍTULO 4. O RRCEE.....	40
4.1 FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DO RRCEE.....	40
4.2 O COMPORTAMENTO LÍCITO ALTERNATIVO.....	44
4.3 OS DANOS <i>MEDIO TEMPORE</i>	46
CONCLUSÃO	48
BÍBLIOGRAFIA	51
I. LIVROS E ARTIGOS	51
II. JURISPRUDÊNCIA.....	53

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão(s)
Art.	Artigo(s)
AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CCm	Código Comercial
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
I.e.	Isto é
L	Lei
LGT	Lei Geral Tributária
Nº	Número
P.ex.	Por exemplo
SP	Sujeito Passivo
Ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TRP	Tribunal da Relação do Porto
RRCEE	Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado

INTRODUÇÃO

Os juros indemnizatórios são uma temática não livre de controvérsia. Advertimos, também, para uma escassa defesa do contribuinte, e outrossim, reduzida responsabilidade da AT.

Tendo em conta a dimensão pretendida para uma dissertação de mestrado e a densa temática perante a qual nos propomos debruçar – os juros indemnizatórios no Direito Fiscal – cingimo-nos ao estudo de um dos pressupostos destes: o erro imputável aos serviços.

Para tal, procuramos, tanto quanto possível, apresentar esta temática do plano mais geral para o plano mais específico, de forma a transmitirmos a perceção global deste instituto. Assim, no primeiro capítulo, introduzimos os juros no plano do Direito Civil, espelhando a obrigação de juros, as várias tipologias destes e a semelhança dos juros indemnizatórios com uma cláusula penal como forma de antecipação do dano. Em seguida, no capítulo 2, são referidos os juros no Direito Fiscal, demarcando-se, igualmente, os vários tipos de juros existentes neste plano. Posteriormente, noutro capítulo, debruçamo-nos sobre o caso específico dos juros indemnizatórios no Direito Fiscal, onde aprofundamos o pressuposto em análise neste trabalho – o erro imputável aos serviços – e o problema do ato de liquidação anulado devido a um vício não substancial. No capítulo 4, é estudado o RRCEE, dado que é o fundamento, segundo entendimento reiterado, do ressarcimento de tais atos. Terminamos, em capítulo próprio, com as devidas conclusões e contributos desta dissertação.

Por fim, este trabalho foi realizado perante um estudo aprofundado da doutrina e jurisprudência portuguesa.

CAPÍTULO 1. JUROS NO DIREITO CIVIL

1.1 A OBRIGAÇÃO DE JUROS

Os juros são, antes de mais, uma realidade económica. Pela voz de Correia das NEVES, historicamente, eram três as categorias expostas pelos economistas para a agrupação dos rendimentos: “salários (do trabalho de qualquer espécie), renda (da terra) e lucros (do capital em geral)”. Perante isto, apesar de haver uma autonomização entre a terra e o seu rendimento – a renda – o paralelo não se verifica em relação aos juros, visto o lucro ter correspondência, “indiscriminadamente”, ao capital. Bem entendido, atualmente, esta distinção merece atenção. Assim, economicamente, “considera-se em geral capital todo o bem produzido pelo sistema económico e que é utilizado em ulterior produção (os bens intermédios)”. Ao rendimento do capital ou ao seu preço “chamam os economistas juro ou taxa de juro”. Concluindo, considera-se lucro a “remuneração ou compensação do empresário pelo risco, inovação, incerteza, acção dinâmica e motora do progresso económico”, ao passo que o juro “será a remuneração do mero capitalista (o proprietário dos capitais) [...] que não arrisca, nem inova, pela cedência da disponibilidade dos capitais, *maxime* do dinheiro” (NEVES, 1989, pp. 11-14).

O CC de 1867 não fixava uma noção autónoma de obrigação de juros, sem embargo de fazer referências a esta ao longo do texto¹. Ao invés, o CC de 1967, já na sua versão inicial, consagrou uma secção autónoma dedicada a esta modalidade das obrigações². Esta autonomização é uma evidência da importância do “papel dos juros no quotidiano jurídico económico” (PROENÇA (coord.), 2018, p. 538). Na contemporaneidade, “a obrigação dos juros desempenha uma função económica essencial de remuneração da circulação do capital e de indemnização pelo atraso na sua entrega” (LEITÃO L. M., 2017, p. 156).

Não obstante esta secção autónoma da obrigação de juros e de a mesma irromper em inúmeras e diferenciadas disposições legais³, em nenhuma existe uma definição expressa de juros e assim, deduz-se, que o ordenamento jurídico abarcou o seu conceito primário, o “conceito económico de juros” (NEVES, 1989, p. 17). Por este motivo, esta noção vem sendo desenvolvida pela doutrina e jurisprudência.

¹ P.ex., art. 254º, 873º, 900º CC.

² Ocorreram, somente, uma alteração ao art. 559º revestida no DL nº 200-C/80 e o aditamento do art. 559º-A pelo DL nº 262/83.

³ P.ex., art. 1145º CC; art. 102º CCm; art. 100º LGT e art. 61º CPPT.

Nos trabalhos preparatórios do CC, Vaz SERRA definiu juro como “uma quantidade de coisas fungíveis, que pode exigir-se como rendimento de uma obrigação de capital, em proporção da importância ou valor do capital e do tempo durante o qual se está privado da utilização dele [...] Eles constituem o rendimento do capital” (SERRA, 1956, p. 159).

Antunes VARELA sintetizou a obrigação de juros como a “compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital”, sendo que o montante desta varia em função de três fatores: “a) o valor do capital devido; b) o tempo durante o qual se mantém a privação para o credor; c) a taxa de remuneração fixada por lei ou estipulada pelas partes” (VARELA, 2015, p. 870).

Uma definição mais completa foi desenvolvida por Correia das NEVES, estabelecendo que “os juros são, principal ou fundamentalmente, produto ou rendimento do crédito, [...] um empréstimo ou mútuo, um preço em dívida, uma indemnização pecuniária a pagar, um imposto devido em atraso.” Concretiza que “juridicamente, o juro é, antes de mais, uma obrigação de capital pecuniário previamente cedido ou devido a outro título e não solvido ou satisfeito.” Mais afirma que a obrigação de juros é “vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa ou cifra de remuneração e do tempo de privação, enquadráveis na categoria mais ampla dos frutos civis.” Por princípio, o juro assume uma “natureza pecuniária e [...] vai nascendo dia-a-dia” (NEVES, 1989, pp. 16-23).

Na mesma linha, Almeida COSTA afirma que o juro é “o rendimento de um crédito pecuniário, que se determina em função do montante deste, do tempo durante o qual se fica privado do capital e da taxa de remuneração” (COSTA, 2008, p. 750).

Por último, para Luís Menezes LEITÃO, os juros representam “uma prestação devida como compensação ou indemnização pela privação temporária de uma quantidade de coisas fungíveis denominada capital e pelo risco de reembolso desta” (Leitão L. M., 2017, p. 156).

Assim, podemos definir a obrigação de juros como o rendimento de uma dívida de capital pecuniário, sendo que esta obrigação varia em função do capital devido, do tempo em dívida e da taxa de remuneração.

1.1.1 ACESSORIEDADE DA OBRIGAÇÃO DE JUROS

A obrigação de juros não existe sem a obrigação de capital, porque aquela é rendimento desta ou a remuneração pela sua cedência⁴. Noutra terminologia, a “obrigação de juros é uma obrigação acessória da obrigação de capital”⁵ (SERRA, 1956, p. 163), “não podendo nascer ou constituir-se sem esta” (NEVES, 1989, p. 55).

Algumas soluções legais reforçam esta ideia de dependência. Veja-se, p.ex., o art. 582º nº 1 CC que presume a cessão do crédito de juros no caso da cedência do crédito principal e, bem assim, o art. 599º nº 1 CC que presume a transmissão da obrigação de juros para o novo devedor aquando da transmissão da dívida principal.

Todavia, esta dependência não é absoluta nem perfeita, e nada obsta a que “uma vez constituído, o crédito de juros se autonomize” (VARELA, 2015, p. 875)⁶. Tal tese é totalmente apoiada pela letra do art. 561º CC. Sendo vários os afloramentos deste normativo, tome-se por exemplo o art. 785º CC referindo que, na falta de estipulação do credor em sentido contrário, caso a prestação do devedor seja insuficiente para cobrir o capital e os juros, presume-se que a mesma abrange os juros.

À vista disto, não é inusitado os juros serem devidos a terceiro que não o titular do crédito principal; o credor ceder o seu crédito de juros, e estes passarem a ser devidos a outrem, e reservar, na sua pessoa, o crédito de capital; ou, ao inverso, ceder o último, e manter na sua posse o primeiro. Igualmente, é possível dar-se a extinção do crédito principal perdurando o crédito de juros que já estejam vencidos⁷; ou, do lado oposto, dar-se a extinção do crédito de juros, preservando o crédito de capital⁸.

⁴ Cf., p.ex., Ac. STA 0126/02 de 05-05-2002 que fixa que a “obrigação de juros de mora não pode nascer sem que exista uma dívida de imposto”.

⁵ Isto posto, percebe-se que se as partes acordarem que uma obrigação de juros exista e surta efeitos antes de haver a entrega da quantia mutuada, não se tratam de verdadeiros juros. Cf. (SERRA, 1956, p. 163).

⁶ Também a jurisprudência aponta no sentido da autonomia entre as duas obrigações. Cf., p.ex., Ac. STJ 06A2338 de 12-09-2006 que estipula que “as dívidas de capital e de juros são distintas, embora com forte conexão, valendo o princípio da autonomia do artigo 561º do Código Civil”, e Ac. TRP 99372/17.8YIPRT.P1 de 11-10-2018 estabelecendo que “uma vez constituído o crédito de juros, este autonomiza-se da obrigação de capital”.

⁷ Salvo haver renúncia do credor. A este respeito, repare-se no art. 1147º nº 1 CC que estipula que o mutuário poderá antecipar o pagamento, “desde que satisfaça os juros por inteiro”. De facto, tem o credor direito a recusar o pagamento se os juros não forem solvidos por inteiro. Porém, pela parte final do art. 561º CC, o credor não pode recusar o pagamento dos juros sem o pagamento do capital, pois não perfilha um pagamento parcial vertido no art. 763º CC.

⁸ Cf. (VARELA, 2015, pp. 875-876).

Em suma, “a obrigação de juros é sempre uma obrigação acessória de outra principal: a de capitais. Aquela não nasce sem esta, mas, uma vez gerada ou constituída, tem vida própria e autonomia relativa” (Ac. STJ 079099 de 25-10-1990).

1.2 A TIPOLOGIA DOS JUROS

1.2.1 CRITÉRIO DA FONTE OU ORIGEM IMEDIATA

1.2.1.1 JUROS LEGAIS

A obrigação de pagar juros pode advir da lei, de forma direta e imperativa ou de forma supletiva⁹, vencendo-se os juros independentemente de qualquer acordo e, por conseguinte, os juros serão denominados de legais¹⁰.

Vastos exemplos deste tipo de juros estão plasmados em legislação, nomeadamente no CC: *maxime* o já referido art. 559º; juros devidos pela mora nas obrigações pecuniárias (art. 806º); a gestão de negócios pressupõe, também, os juros legais (art. 465º e), 468º nº1); igualmente pressupostos no instituto do enriquecimento sem causa (art. 806º); ainda no mandato (art. 1164º, 1167º c)); e no depósito (art. 1999º b)). Um exemplo ditado no CCm é pagamento de juros legais no mandato (art. 241º).

1.2.1.2 JUROS VOLUNTÁRIOS

Também quanto à fonte, a obrigação de juros pode ser originária de um negócio jurídico, que surgirá de um encontro de vontades, em nome do princípio da autonomia da vontade individual¹¹, constantemente, por um contrato; mas pode igualmente surgir através de um negócio jurídico unilateral, como um testamento. Por isto, apelidados de

⁹ Como demarca o art. 559º CC, a taxa do juro legal versará os juros convencionais caso estes não a determinem.

¹⁰ Porém, refletindo, todos eles o serão, porque a obrigação de solver os juros voluntários é, também, sancionada legalmente. Cf. (NEVES, 1989, p. 27).

¹¹ Com inúmeras restrições impostas por lei, relevantemente a proibição dos juros usuários, art 559º-A CC que alarga o âmbito do art. 1146º CC a todas as obrigações de juros.

juros voluntários ou negociais. A título de exemplo, repare-se no contrato de mútuo referido no art. 1145º CC¹².

1.2.2 CRITÉRIO DA FUNÇÃO OU FINALIDADE

1.2.2.1 JUROS REMUNERATÓRIOS

No que concerne à função, i.e., ao objetivo económico dos juros, podemos apontar em primeira linha os juros de índole remuneratória e retributiva, sendo uma “contraprestação onerosa pela disponibilidade de capital” (NEVES, 1989, p. 28), representando, assim, uma retribuição do capital, como p.ex., o pagamento de um empréstimo. Entretanto, na mesma linha de pensamento, correspondem ao “rendimento do capital em termos financeiros, ou seja, do capital como factor produtivo” (COSTA, 2008, p. 751). São, outrossim, vistos como uma compensação do “credor pela privação de capital emprestado por determinado prazo” (PROENÇA (coord.), 2018, p. 539).

Como exemplo paradigmático, veja-se o art. 1445º CC sobre o mútuo¹³.

¹² Cf., p.ex., Ac. STJ de 03A2352 de 08-07-2003 “juros de mora [...] contratuais”.

¹³ Cf., p.ex., Ac. STJ 07A930 de 24-05-2007: “os juros remuneratórios distinguem-se dos juros moratórios porque, enquanto aqueles constituem contraprestação onerosa pela disponibilidade do capital mutuado durante vigência do contrato mútuo [...] estes constituem uma reparação pelos prejuízos resultantes do atraso de cumprimento da obrigação ou seja no caso pela não restituição do capital mutuado no momento do vencimento”; e, também, Ac. STJ 07B2646 de 27-09-2007: “Os juros remuneratórios, não têm qualquer relação com o incumprimento do contrato e são calculados em função da duração do contrato”.

1.2.2.2 JUROS MORATÓRIOS

Podemos, distintamente, falar em juros moratórios¹⁴, se a função for a “simples indemnização ou reparação de perdas e danos pela mora¹⁵ no cumprimento de uma obrigação” (NEVES, 1989, p. 28): i.e., não há a restituição do capital no tempo devido¹⁶. Este tipo de juros, quer sejam voluntários quer sejam legais, caem no âmbito da cláusula penal ou pena convencional¹⁷. Na mesma linha, Almeida COSTA defende que a função destes é a “reparação, pelo incumprimento tempestivo de uma obrigação pecuniária” (COSTA, 2008, p. 751). Galvão TELLES refere que, nas dívidas pecuniárias, “o devedor tem de satisfazer, a título de indemnização, juros correspondentes ao tempo em que a mora perdurar” (TELLES, 2010, p. 303). Citando Ferrer CORREIA, o juro de mora “outro objetivo não visa senão compensar o vendedor do montante que ele próprio terá eventualmente de pagar a um banco pelo adiantamento, mediante empréstimo, de uma importância correspondente à fracção do preço que o comprador lhe não satisfaça tempestivamente” (CORREIA, 1986, p. 7).

A título de exemplo legislativo, vejam-se os art. 804º, 805º e 806º CC.

Posto isto, quanto a nós e apesar de haver dissonâncias na doutrina e na jurisprudência, só fazem sentido as duas nomenclaturas – juros moratórios e indemnizatórios – se a sua qualificação for, efetivamente, diversa. Assim, defendemos que os juros moratórios serão aqueles devidos pela mora do devedor, o simples retardamento da prestação, i.e., pelo incumprimento não definitivo da prestação; por outra

¹⁴ Conforme Correia das NEVES e Galvão TELLES, estes são por vezes chamados de indemnizatórios. Cf. (NEVES, 1989, pp. 29, 34); (TELLES, 2010, p. 303). Também no Ac. TC 497/2004 de 30-10-2004 se pode constatar tal facto: “os juros de mora (ou indemnizatórios) são uma componente do próprio capital (da obrigação pecuniária em causa) na medida em que o reintegram pelo atraso indevido no seu pagamento”.

¹⁵ A mora é uma das possíveis formas do incumprimento das obrigações e, de acordo com o art. 804º nº 2 CC, ocorre quando, por causa imputável ao devedor, a prestação não foi efetuada no devido tempo, mas a mesma ainda é realizável.

¹⁶ Sobre esta a função concedida a este tipo de juros, repare-se, p. ex., nos Ac. STJ 072581 de 15-06-1988: “A indemnização moratória é devida na hipótese de retardamento por culpa do devedor, tendo por objectivo reparar os prejuízos causados por esse retardamento”; Ac. STJ 04B410 de 26-02-2004: “A função dos juros moratórios é essencialmente indemnizatória do dano do lesado decorrente do atraso de cumprimento da concernente obrigação pecuniária”; e Ac. STJ 170/1995.C1.S1 de 14-10-2010 que trata da condenação de uma seguradora ao pagamento de “juros moratórios decorrentes do retardamento no pagamento da indemnização que lhe seja imputável. Contudo, antagónicas funções são estipuladas, p.ex., nos Ac. STJ 98A756 de 29-09-1998, onde se pode ler que estes “representam o prejuízo do credor da privação do seu capital”; e no Ac. STJ 03B2749 de 30-10-2003 que explicita que neste caso os juros de mora compreendem uma “função compensatória da desvalorização monetária”.

¹⁷ A cláusula penal consiste “no prévio acordo das partes quanto à indemnização que deverá ser paga pela que não cumpra, com culpa sua, aquilo a que se obrigou” e está definida nos art. 810º e ss CC. Cf. (NEVES, 1989, pp. 81-82). Percebe-se que esta atua no âmbito da responsabilidade contratual.

via, serão devidos juros indemnizatórios quando haja um incumprimento definitivo da prestação.

1.2.2.3 JUROS COMPENSATÓRIOS

Este é um tipo de juro que, as mais das vezes, aparece tratado no âmbito fiscal e foi definido por Correia das NEVES como o “juro que acresce a certas dívidas pelo diferimento concedido no seu pagamento em prestações, quer do juro devido pelo atraso na liquidação de impostos, imputável ao contribuinte, quer do juro a pagar pela Fazenda Nacional no caso de cobrança de imposto a mais por culpa dos serviços”¹⁸ (NEVES, 1989, pp. 29-30). O Autor aponta que, de um modo geral, os juros que não sejam remuneratórios nem moratórios serão compensatórios, dado que os compensatórios correspondem a “outras utilidades cedidas ao devedor ou derivados de outras situações que não as próprias da mora ou da remuneração” (NEVES, 1989, p. 34).

Diversa opinião tem Almeida COSTA, já que, para este, os juros compensatórios emergem da “simples privação do capital” (COSTA, 2008, p. 751). Em direção convergente, Luís Menezes LEITÃO define a função desta tipologia de juros como a de “proporcionar ao credor um pagamento que compense uma temporária privação de capital que ele não deveria ter suportado” (LEITÃO L. M., 2017, p. 158). Na mesma linha de pensamento, também, Hugo VENTURA¹⁹.

Após tal análise doutrinal, reparamos que autores há que defendem que os juros compensatórios serão os que não sejam nem remuneratórios nem moratórios (de difícil perceção tal definição). Porém, outros referem que estes são uma compensação pela simples privação de capital que o credor não devia, simplesmente, ter suportado (que não mais será do que o incumprimento da obrigação principal). O CC nada nos diz em relação a esta definição. Paralelamente, todo o juro acaba por ser compensatório, porque visa sempre a compensação do credor, apesar de poder originar-se por vários motivos, nomeadamente a compensação pela disponibilidade do dinheiro (juros remuneratórios),

¹⁸ Atualmente, são indemnizatórios os juros impostos à AT quando cobra imposto a mais por culpa dos serviços.

¹⁹ Cf. (PROENÇA (coord.), 2018, p. 539). Igual definição foi apontada, p.ex., no Ac. STJ 06A2338 de 12-09-2006: “juros compensatórios (que correspondem à simples privação do capital [...])”.

a compensação pelo atraso da prestação (juros moratórios)²⁰ e a compensação pelo incumprimento definitivo da obrigação (juros indemnizatórios).

1.2.2.4 JUROS COMPULSÓRIOS

Dos vários autores analisados, só Correia das NEVES faz referência a esta tipologia de juros explanada no art. 829º-A CC. Este intitula-os como “juros especiais” com uma “função própria” de “compulsão, [para] coagir o devedor a pagar”. São também chamados de juros coercivos e “não visam reparar ou indemnizar prejuízos” (Neves, 1989, pp. 35, 91).

Nos casos em que a execução específica²¹ não seja possível, é admissível a coação do devedor ao cumprimento, através da denominada sanção pecuniária compulsória²².

Segundo o art. 829º-A nº 4 CC, no caso de ser “estipulado” (leia-se, estipulado pelas partes) ou “judicialmente determinado” (por sentença) “qualquer pagamento em dinheiro corrente” (uma prestação pecuniária), “são automaticamente devidos juros à taxa de 5% ao ano” (não é necessário o requerimento do credor e resulta diretamente da lei), “desde a data em que a sentença de condenação transitar em julgado” (tem de existir uma sentença que condene ao pagamento), “os quais acrescerão aos juros de mora, se estes forem também devidos, ou à indemnização a que houver lugar” (i.e., poderão ser devidos, em caso de mora, juros moratórios, com vista a reparar os prejuízos da mora, ou juros indemnizatórios no caso de incumprimento definitivo de uma prestação pecuniária, mas também serão devidos juros compulsórios, com vista a coagir o devedor a cumprir a obrigação).

²⁰ Cf., p.ex., Ac. 03B4269 de 09-03-2004: “o facto de a lei se lhes referir como moratórios não deve fazer esquecer a verdadeira função - compensatória - desses juros”.

²¹ A execução específica é a satisfação do crédito do credor na forma originária, por via judicial, produzindo-se o mesmo resultado do cumprimento voluntário da obrigação.

²² (LEITÃO L. M., 2016, pp. 265-266).

1.2.2.5 JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Os juros indemnizatórios não são analisados autonomamente²³ por todos os autores. Almeida COSTA identifica que estes “se relacionam, «maxime», com o não cumprimento definitivo de uma obrigação” (COSTA, 2008, p. 751). Partilha da mesma posição Luís Menezes LEITÃO, mencionando que estes juros “são aqueles que se destinam a indemnizar os danos sofridos por outro facto praticado pelo devedor (*maxime*, o incumprimento da obrigação)” (LEITÃO L. M., 2017, p. 158).

1.3. A CLÁUSULA PENAL (INDEMNIZATÓRIA) E A SEMELHANÇA COM OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na verdade, se Correia das NEVES defende que os juros moratórios caem no âmbito da cláusula penal²⁴, também assim cairão os juros indemnizatórios²⁵, visto aquela ter uma função meramente indemnizatória de danos, estabelecendo um “quantitativo indemnizatório rígido ou determinado” com uma natureza compensatória pelo incumprimento. Esta cláusula penal indemnizatória (ou compensatória), com eficácia *inter partes*²⁶, fixa antecipadamente o valor da indemnização, caso haja incumprimento do contrato, ilícito e culposo²⁷ (PROENÇA, 2019, pp. 499-505).

A doutrina, entre nós, dominante (e tradicional) aponta para tal função indemnizatória como estando sempre presente na cláusula penal, sendo que uma função coercitiva, i.e., de coerção ao cumprimento, é vista como “meramente eventual” (MONTEIRO, 1990, pp. 35, 293).

Pode, todavia, afirmar-se que existem espécies ou modalidades de cláusulas penais em relação à função e finalidade por si desempenhadas.

²³ Cf. Nota 14.

²⁴ Cf. Ponto 1.2.2.2 e nota 17.

²⁵ Segundo Calvão da SILVA, chamar-se-á cláusula penal compensatória se a mesma for estipulada “para o caso de não cumprimento” ou cláusula penal moratória em caso de estipulação para o “atraso no cumprimento” (SILVA, 2002, p. 248).

²⁶ Ambas as partes estão vinculadas ao valor estipulado, não sendo de admitir um montante indemnizatório diferente deste com o fundamento de os danos serem inferiores ou superiores.

²⁷ Questão controversa é a necessidade da existência de danos efetivos.

Uma delas, com uma “função compulsória”, parece funcionar como uma penalidade pelo incumprimento e, bem assim, como um agravamento da indemnização devida pelo incumpridor, sendo um *plus*, visando desta forma estimular e pressionar o cumprimento²⁸ (MONTEIRO, 1990, p. 41).

A outra, aquela que muito se assemelha²⁹ aos juros indemnizatórios, tendo por base uma “função indemnizatória” (MONTEIRO, 1990, p. 35), visa “liquidar antecipadamente os danos exigíveis em caso de incumprimento”, essencialmente por “razões de facilitação da prova” (LEITÃO L. M., 2016, p. 272), pois é liberado ao credor “a alegação e a prova do dano concreto”, e sendo sempre exigível “desde que o inadimplemento ou cumprimento imperfeito seja imputável ao devedor” (SILVA, 2002, p. 249). Deste modo, visa simplificar “o cálculo da indemnização exigível” (VARELA, 2006, p. 140), ao mesmo tempo que se pretende furtar os “litígios, as despesas e demoras que uma avaliação judicial da indemnização sempre acarretará” (MONTEIRO, 1990, p. 602).

Assim, Pinto MONTEIRO, defensor desta posição, separa a “cláusula penal em sentido estrito, enquanto sanção pecuniária”, da outra de natureza indemnizatória, enquanto “fixação antecipada do *quantum respondeatur*, como liquidação forfaitaire do dano”³⁰, sendo que é esta última a regulada no CC, por ser a que se adequa a tal regime e por não ser vertida na lei a “indispensabilidade da função coercitiva” (MONTEIRO, 1990, pp. 602, 671).

Ainda, noutra diferente tese, afirma-se que a cláusula penal exerce uma “dupla função”: uma “função ressarcidora”, pois visa definir uma “fixação antecipada” através de uma “pré-avaliação” do dano, vertendo numa indemnização “«forfaitaire» (invariável) e preventiva” facultada pelo devedor em caso de incumprimento ou mora; e uma “função coercitiva”, sendo um instrumento de coerção ao cumprimento da obrigação, se tal cláusula for fixada numa “cifra elevada” em relação ao “dano efectivo”, pois que, desta forma, leva-se ao desencorajamento do incumprimento visto este ser mais oneroso do que a realização, reforçando e garantido, assim, a prestação principal. Na perspectiva de Calvão da SILVA, se a cláusula somente tivesse por função o cálculo antecipado do dano como forma de facilitação da indemnização não lhe podia ser aplicável o regime da “verdadeira cláusula penal”. De outra forma, se a cláusula simplesmente funcionasse como coerção

²⁸ *A priori*, os juros indemnizatórios não têm uma função penalizadora.

²⁹ A acessoriedade da cláusula penal, em relação à obrigação principal, afigura-se como outra semelhança em relação aos juros. Cf. art. 810º nº 2 CC.

³⁰ Efetivamente, a fixação antecipada do dano pode conter uma indireta eficácia preventiva.

teria de se admitir o seu “cúmulo com o cumprimento”, por uma lado, e o seu “cúmulo com a indemnização”, por outro, o que não se verifica (SILVA, 2002, pp. 248-252).

Não obstante a enunciação que se defenda em relação à natureza da cláusula penal, são preponderantes as suas vantagens, pensadas as dificuldades na determinação dos “danos a reparar”, na “forma da sua reparação” e o cálculo do montante dos mesmos, quando em dinheiro for a sua fixação (MONTEIRO, 1990, p. 26).

Com isto, pensamos que, apesar de a cláusula penal ser um instrumento contratual, muito se assemelha aos juros indemnizatórios, pois estes são estipulados (legalmente e não contratualmente) com o objetivo de fixar antecipada e invariavelmente o valor do dano. Na verdade, esta fixação antecipada surge pelo facto de se vislumbrar deveras difícil e moroso uma posterior quantificação do dano – em caso de incumprimento definitivo da prestação, sendo dispensada prova do dano efetivo pelo lesado, bastando-se com a atuação culposa do incumpridor.

CAPÍTULO 2. JUROS NO DIREITO FISCAL

2.1 JUROS MORATÓRIOS

Tal como sugere a qualificação deste tipo de juros, estamos perante o “estado jurídico de mora” (ROCHA & SILVA, 2017, p. 129) por parte dos sujeitos tributários, que não atuam dentro do tempo legalmente estabelecido e, conseqüentemente, destinam-se a ressarcir os prejuízos deste destempo.

Podem ser devidos a favor da AT “quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal” e “até à data do pagamento da dívida” (art. 44º nº 1 e nº 2 LGT)³¹.

Do mesmo modo, são devidos juros de mora a favor do contribuinte no caso de existência de uma sentença³² que demande a restituição de um tributo já pago, desde o “termo do prazo da sua execução espontânea” (art. 102º nº 2 LGT). Neste caso, existe um atraso por parte da AT na execução de decisão judicial, que determina a restituição de montantes indevidamente pagos, sendo que estes juros pretendem incitar ao rápido cumprimento de uma sentença que exija a restituição de um tributo que foi ilegalmente cobrado³³ e, bem assim, “reparar os prejuízos presumivelmente sofridos” pelo SP em virtude “da quantia não paga pontualmente” (SOUSA J. L., 1999, p. 180). Neste âmbito, o art. 43º nº 5 LGT fixa que serão igualmente devidos juros de mora a favor do SP “entre a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão transitada em julgado”³⁴.

³¹ Como se evidencia pela leitura do normativo legal, os juros moratórios recaem em qualquer dívida tributária e não somente num imposto em mora.

³² Daqui se depreende que, se a anulação do ato de liquidação e a restituição do tributo pago forem determinadas por decisão administrativa, não são devidos juros moratórios, porque não se viola o dever constitucional de execução das decisões judiciais, art. 205º nº 2 CRP, fundamento dos juros moratórios (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 321-322).

³³ Cf. (ROCHA & SILVA, 2017, pp. 129-130); (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 317-318).

³⁴ Note-se que existe um preceito legal corresponde ao 43º nº 5 LGT no âmbito dos juros de mora a favor da AT – art. 44º nº 3 LGT.

2.2 JUROS COMPENSATÓRIOS

Os juros compensatórios são “prestações pecuniárias acessórias” (ROCHA & SILVA, 2017, p. 128) e têm por objetivo compensar a AT da falta de cooperação dos deveres acessórios dos contribuintes ou outros obrigados tributários, quando, por facto imputável ao SP, seja “retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”, ou quando o SP “tenha recebido reembolso superior ao devido” (art. 35º nº 1 e nº 2 LGT). Os juros contam-se dia a dia desde o termo do prazo destas obrigações até ao “suprimento ou correção da falta que os motivou” (art. 35º nº 3 e nº 5 LGT).

Deste modo, como pressupostos dos juros compensatórios conta-se, desde logo, a existência de um retardamento, quer seja de parte ou da totalidade da liquidação de um imposto devido³⁵, quer seja da entrega de um imposto a pagar antecipadamente, retido ou a reter em caso de substituição tributária; ou no caso de o SP ter recebido um reembolso (por excesso de retenção na fonte ou pagamento por conta) superior ao que lhe era devido. E, ainda, tal facto ser imputável ao contribuinte, pela sua não cooperação, tornando mais difícil a “tarefa administrativo-tributária”, obstando à descoberta da verdade material e à perceção da receita, sendo por isso de impor uma “compensação” (ROCHA & SILVA, 2017, pp. 128-129).

Acrescente-se que os juros compensatórios “integram a própria dívida do imposto” e devem com ela ser liquidados (art. 35º nº 8 LGT), daí que a globalidade da quantia devida é formada pelos juros compensatórios e pela dívida em si. Por conseguinte, tais juros têm natureza de “agravamento da dívida de imposto”, são como “uma sobretaxa”, assentando numa “dupla presunção” de que o Estado sofre um prejuízo patrimonial por estar privado de dispor de uma quantia e de que o prejuízo é o resultante da aplicação da taxa de juro legalmente prevista à tal quantia de que este ficou privado indevidamente (SOUSA J. L., 1999, p. 145).

Assim, estamos perante uma “reparação de natureza civil” e não de uma sanção. Consequentemente, é necessário ocorrer um nexos de causalidade adequada entre atuação do SP “e o atraso na liquidação ou reembolso excessivo” e uma conduta censurável,

³⁵ De acordo com o art. 35º nº 6 LGT ocorre sempre que “as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais”. Solução esta de “duvidosa adequação e proporcionalidade” (ROCHA & SILVA, 2017, p. 129).

considerada dolosa ou negligente³⁶, por parte do SP³⁷, sendo que a culpa se pressupõe quando se efetue uma infração tributária³⁸.

Desta, imputa-se ao SP o prejuízo que é causado ao erário público e os juros compensatórios visam indemnizar o credor, i.e., a AT pela “perda de uma quantia que não foi liquidada atempadamente ou que foi indevidamente reembolsada” (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 313-314).

2.3 JUROS INDEMNIZATÓRIOS

“Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora e não penalizadora” (GAMA, 2005, p. 121), i.e., visam compensar o SP por prejuízos decorrentes de uma lesiva “atuação ilegal”, procuram “repor a situação que existia antes da lesão” (ROCHA & SILVA, 2017, p. 125) e não pretendem a punição de quem cometeu o erro do qual resultou o pagamento indevido³⁹. A AT pode ser responsabilizada civilmente e está obrigada “à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” (art. 100º LGT).

Deste modo, a AT deve compensar o SP pois este “empobreceu indevidamente (e o Estado enriqueceu indevidamente)” (MORAIS, 2012, p. 366). Assim, os juros indemnizatórios refletem uma “obrigação quase⁴⁰ simétrica dos juros compensatórios” (GAMA, 2005, p. 121).

³⁶ O dolo ou a negligência do SP cessam quando os limites do 35º nº 7 LGT forem ultrapassados, porque pressupõe-se que a AT contribuiu para o prolongamento da privação da quantia em falta. (NETO & TRINDADE, 2017, p. 315).

³⁷ Cf., p.ex., Ac. STA 0632/14 de 21-01-2015: “responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência)”.

³⁸ Cf., p.ex., Ac. STA 021721 de 13-05-1998: “A culpa liga-se, em princípio, à ocorrência de um facto ilícito tipicamente culposo” e Ac. STA 022612 de 23-09-1998: “Integrando a conduta do contribuinte a hipótese de uma infracção fiscal, deverá concluir-se pela existência de culpa por parte deste no retardamento da liquidação de imposto por ela gerado, se não se demonstrar que ela se encontra excluída”.

³⁹ Cf. (NETO & TRINDADE, 2017, p. 216).

⁴⁰ Este “quase” resulta do facto de haver semelhanças estruturais, particularmente, ambos terem natureza de indemnização e também terem como fundamento a responsabilidade civil extracontratual. E algumas diferenças, tais como: ser possível a constituição de juros de mora sobre juros compensatórios, mas já não sobre os indemnizatórios, visto os primeiros estarem englobados na totalidade da dívida tributária e os últimos serem de liquidação autónoma; os juros compensatórios só serem devidos caso haja um nexo de causalidade adequada entre o facto – doloso ou negligente – do SP e o “atraso na liquidação e cobrança do tributo devido” e serem-lhe impostos limites à sua cobrança (art. 35º nº 7 LGT); os juros indemnizatórios não dependerem da atuação culposa da AT e poder ser pedida superior indemnização havendo prova de que

Os factos pelos quais são devidos juros indemnizatórios estão elencados no art. 43º LGT. Citando o seu nº1: “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resultou o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, sendo devidos desde o pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito. Há outros casos, plasmados no nº 3, onde igualmente são devidos estes tipos de juros – nos casos em que a AT incumpe os prazos legais para a restituição de quantias aos SP⁴¹; nos casos em que a AT anula atos tributários com demora de mais de trinta dias na emissão da respetiva nota de crédito; nos casos em que há uma demora de mais de um ano, por facto imputável à AT, na apreciação de pedidos de revisão de um ato tributário; e nos casos em que uma decisão judicial transitada em julgado decida pela inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma na qual se fundou a liquidação da prestação tributária. O nº 2 alarga o âmbito de erro imputável aos serviços (e, portanto, os casos em que são devidos juros indemnizatórios) aos casos em que é feita uma autoliquidação, mas o contribuinte tenha agido em concordância com uma orientação genérica⁴².

Alberto XAVIER compara esta tipologia de juros a uma cláusula penal, visto a lei predeterminar o conteúdo da obrigação de indemnização: “avalia e fixa antecipadamente, *a forfait*”, o montante dos danos e dispensa a “averiguação concreta da sua existência” e o quantitativo dos mesmos (XAVIER, 1972, p. 96). Apresenta-se, nestes termos, uma “avaliação antecipada” do dano “através da fixação de juros indemnizatórios a favor do contribuinte”, sendo uma forma de quantificação do dano onde se presume que “o prejuízo resultante da indisponibilidade da quantia paga coincide com o montante legal dos juros” (SOUSA J. L., 1999, pp. 160, 173).

os prejuízos sofridos são superiores ao montante dos juros indemnizatórios atribuídos (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 324-326).

⁴¹ Faria sentido, nestes casos, serem antes devidos juros moratórios.

⁴² Deste modo, afastam-se as decisões referentes a um só caso, como as informações vinculativas.

2.3.1 A CUMULAÇÃO DE JUROS MORATÓRIOS E INDEMNIZATÓRIOS

A resposta quanto à problemática da cumulação de juros moratórios e indemnizatórios sofreu alterações em virtude do surgimento do art. 43º nº 5 LGT, que abarca os juros de mora agravados.⁴³

Até então era defendida a não cumulação destes dois tipos de juros. Rui MORAIS considerava que a jurisprudência era pacífica e que seriam devidos juros indemnizatórios até findo o “prazo da execução espontânea do julgado” e juros moratórios “a partir daí e até efetivo e integral pagamento”. Assim, este Autor defendia a não cumulação entre os dois tipos de juros porque ambos tinham a mesma “natureza de indemnização por responsabilidade civil extracontratual”, tendo por objetivo reparar os prejuízos que o contribuinte suportou pela “indisponibilidade do montante correspondente à prestação indevidamente paga” (MORAIS, 2012, pp. 375-376). A mesma tese era defendida por Maria TOSCANO, que argumentava que estes juros tinham a mesma função e que, assim sendo, não seria concebível uma “dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade” (TOSCANO, 2014, p. 252) da quantia correspondente à prestação paga indevidamente, ainda que diferentes sejam os factos geradores: no caso dos juros indemnizatórios a “liquidação ilegal” e, no caso dos juros moratórios, “o atraso no pagamento” (Ac. STA 01220/06 de 07-03-2007). Concluía, deste modo, que os juros moratórios e indemnizatórios não podiam coexistir temporalmente, nem podiam os juros moratórios incidir sobre o valor dos juros indemnizatórios vencidos até à constituição da mora⁴⁴.

Também Lopes de SOUSA defendia que não deveria existir cumulação destes dois tipos de juros num mesmo período temporal, por não ser justificável uma dupla

⁴³ São agravados porque, citando o art. 43º nº 5 LGT, “são devidos a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas do Estado e outras entidades públicas”. Agravação esta equivalente à sentida pelo SP quando, igualmente, não proceda ao pagamento do imposto em dívida até “ao prazo da execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado” (art. 44º nº 3 LGT). Ambos os art. foram “introduzidos pela LOE para 2012”, a L nº 64-B/201,1 e tiveram como objetivo criar “um juro legal especial ao não cumprimento das decisões dos tribunais tributários pelos sujeitos passivos” (Cf. Ac. STA 0279/17 de 07-06-2017). Cf., também, p.ex. Ac. TCAS 07963/14 de 07-05-2015.

⁴⁴ Sobre esta posição, Cf., p.ex., Ac. STA 01220/06 de 07/03/2007: “Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente cobrada, eles não são cumulativos [...] Como está em causa a reparação da privação da disponibilidade da prestação tributária, é sobre esta importância (a quantia ilegalmente liquidada) que os juros - indemnizatórios e moratórios - são calculados”; 010/02 de 17-04-2002; 01079/02 de 20-11-2002; 0388/03 de 02-07-2003; 0338/04 de 20-10-2004; 09/07 de 02-05-2007; 01095/05 de 24-10-2007; 839/07 de 31-01-2008; 0447/07 de 17-06-2009; 0880/10 de 02-03-2011; 01114/12 de 06-02-2013; 08311/14 de 23-04-2015.

compensação pela mesma privação da quantia paga indevidamente. Daí que limitasse a incidência do art. 102º nº 2 LGT “aos casos em que não (...) [houvesse] lugar a juros indemnizatórios”, i.e., quando ocorresse a procedência de uma impugnação judicial, mas não tivesse havido erro imputável aos serviços, como o ato ser anulado por “vício de forma, incluindo o vício procedimental, incompetência ou o erro imputável ao contribuinte”, sendo devidos juros de mora “a partir do termo no prazo da execução espontânea” (art. 102º nº 2 LGT). Assim, quando houvesse a anulação de um ato tributário por erro imputável aos serviços, sendo devidos juros indemnizatórios, era somente de aplicar o art. 61º nº 5 CPPT e apenas eram devidos juros indemnizatórios “desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito” (art. 61º nº 5 CPPT) e já não eram devidos juros moratórios, “pois toda a dívida de juros (...) [seria] paga a título de juros indemnizatórios” (SOUSA J. L., 2011, pp. 550-551)⁴⁵.

No entanto, após emergir o aditamento do art. 43º nº 5 LGT, a jurisprudência contrapõe-se e passa a ser, de facto, de admitir “uma efectiva cumulação dos juros indemnizatórios com os juros de mora”, entendimento uniformizado pelo Ac. do STJ 0279/17 de 07-06-2017, uma vez que o legislador teve em vista criar “uma sanção para as situações de incumprimento grave” e nunca pretendeu instituir um regime legal alternativo ou de mútua exclusão entre juros indemnizatórios e moratórios.

Neste caso, e segundo tal Ac. Uniformizador de Jurisprudência, esta taxa dobrada de juros de mora assume uma natureza marcadamente sancionatória⁴⁶ e são devidos desde o período temporal que medeia entre o termo do prazo de execução espontânea da decisão transitada em julgado até à emissão da nota de crédito a favorecer o contribuinte, perdendo, desta forma, a sua natureza indemnizatória ou reparatória.

Assim, os juros indemnizatórios perseguem uma finalidade de compensação do contribuinte pelo prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária, do mesmo modo que os juros moratórios (a favor do contribuinte) também se coadunam com uma função indemnizatória e ressarcitória. Em contrapartida, os juros de mora agravados pretendem incidir do lado oposto da relação jurídico-tributária e tencionam ser um meio de “pressão sobre os devedores para que solvam rapidamente as suas obrigações”. Por outras palavras, enquanto os juros moratórios, indemnizatórios e compensatórios atuam na perspectiva do credor, tentando colmatar perdas sofridas em virtude da privação de

⁴⁵ Seguindo de perto tal tese, Cf., p.ex., Ac. STA 1003/08 de 11-02-2009.

⁴⁶ Parece que os juros de mora estipulados neste art. se assemelham com a sanção pecuniária compulsória.

quantias que lhe são devidas, os juros de mora agravados são vistos na perspectiva do devedor, sendo uma forma de o compelir a efetuar o pagamento em falta.

Dito isto, perante tal regime excepcional, os juros de mora são cumuláveis com os juros indemnizatórios, quando uma decisão judicial preveja o pagamento de juros indemnizatórios, pois os últimos serão devidos “desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito” (art. 61º nº5 CPPT) e os primeiros serão igualmente devidos desde “a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito” (art. 43º nº5 LGT), porque a finalidade dos juros é diferente⁴⁷.

Pacífica é a questão de os juros de mora somente incidirem sobre o tributo a ser restituído e não, outrossim, sobre os juros indemnizatórios, desde logo porque o art. 560º CC proíbe o anatocismo, isto é, proíbe os juros sobre juros⁴⁸.

⁴⁷ Cf. (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, 2012, p. 344), (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 228-229) e, p.ex., Ac. STA 0285/16 de 01-02-2017.

⁴⁸ Cf., p.ex., Ac. STA 033/13 de 08-05-2013: “Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal, não é legalmente admissível a incidência de juros de mora sobre os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte”. Paralelamente, quando o faltoso seja o contribuinte, i.e., quando este não tenha procedido ao pagamento do imposto após terminado o prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e até haver pagamento do imposto devido, recairá sobre ele tais juros de mora agravados que incidem, ainda, sobre o montante de juros compensatórios devidos.

CAPÍTULO 3. OS JUROS INDEMNIZATÓRIOS NO DIREITO FISCAL

3.1. FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O direito a juros indemnizatórios tem-se por um “verdadeiro direito subjectivo do particular em caso de pagamento indevido de uma prestação tributária” (GAMA, 2005, pp. 122-123) e corresponde “à concretização de um direito de indemnização com fundamento constitucional” (TOSCANO, 2014, p. 237), plasmado no art. 22º CRP, que consagra o Princípio da responsabilidade das entidades públicas⁴⁹.

Por conseguinte, verifica-se que o direito a uma indemnização “preexiste em relação ao direito de indemnização que se concretiza nas leis tributárias” e, neste sentido, os juros indemnizatórios são uma concretização da responsabilidade civil do Estado e, assim, uma efetivação de tal Princípio constitucional. Assim, o art. 43º nº 1 LGT considera-se “uma norma sobre o modo de realização de um direito de indemnização” e não “um novo direito indemnizatório” (SOUSA J. L., 1999, pp. 157, 172).

Desta forma, é devida uma indemnização, sob a forma de juros indemnizatórios, nos casos expressamente previstos nas leis tributárias⁵⁰. O art. 43º LGT é considerado uma “norma instrumental”, consistindo num meio processual para obter mais facilmente o direito a uma indemnização (TOSCANO, 2014, pp. 238-239)⁵¹. Por conseguinte, pode ser atribuída uma indemnização superior ao disposto nas leis tributárias e, bem assim, ser atribuída uma indemnização em casos diversos dos estipulados nestes normativos⁵², sendo estes apenas uma enunciação de casos indemnizáveis⁵³.

⁴⁹ Os juros indemnizatórios são apontados como o natural correspondente do Princípio *solve et repete*, i.e., por norma o SP paga o que lhe for exigido ou o que considera ser devido (em autoliquidações) e só posteriormente, se tiver tal convicção, reclama do pagamento. Cf. (GAMA, 2005, p. 123).

⁵⁰ Art. 43º LGT, 100º LGT, 61º CPPT.

⁵¹ Os juros indemnizatórios, por um lado, só têm lugar verificados os pressupostos para a sua aplicação, e como a indemnização está antecipadamente determinada, pode suceder que não haja a cobertura da totalidade dos prejuízos; por outro lado, contempla a vantagem processual da desnecessidade de produção de prova dos prejuízos sofridos.

⁵² Nestes casos, a solução passará por ser proposta uma “ação para efetivação da responsabilidade civil”, através de uma ação administrativa comum, onde terão de ser provados os prejuízos sofridos e a imputabilidade dos mesmos à AT (art. 37º e ss CPTA, *ex vi* art. 2º c), 97º nº 1 p) *in fine* CPPT). Cf. (TOSCANO, 2014, p. 238).

⁵³ Cf. (SOUSA J. L., 1999, pp. 157-158).

Neste contexto, como formas ressarcitórias dos prejuízos, causados pela AT aos SP, contam-se os juros indemnizatórios, outros meios indemnizatórios autónomos previstos pelo legislador⁵⁴ e a aplicação do RRCEE⁵⁵.

Os pressupostos do direito a juros indemnizatórios encontram-se previstos no art. 43º LGT: a existência de um erro num ato de liquidação⁵⁶ de um tributo⁵⁷; o erro ser imputável aos serviços⁵⁸; o erro ser decidido em reclamação graciosa ou impugnação judicial⁵⁹; o erro originar o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Da análise deste art. depreende-se a inexigência de qualquer tipo de culpa da AT. Estamos, assim, perante uma responsabilidade de índole objetiva⁶⁰.

Pelas palavras do Ofício-circulado 60052 de 03-10-2006, desde que os pressupostos para a obtenção dos juros indemnizatórios estejam verificados, o pagamento dos mesmos “não depende de solicitação do contribuinte, devendo ser satisfeito oficiosamente pelos serviços”. Também assim é defendido no Ofício-circulado 60049, de 14-09-2005 – DSJT na sua alínea a)⁶¹. Não está, portanto, sujeito ao Princípio do pedido⁶².

⁵⁴ Cf. art. 53º nº 1 LGT, estipulando o regime indemnizatório específico para quando o devedor ofereceu garantia, sendo a prestação indevida.

⁵⁵ Trata-se do Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas – L nº 67/2007, posteriormente alterada pela L nº 31/2008.

⁵⁶ Apesar do normativo não se referir expressamente a um ato de liquidação, são necessariamente estes que diretamente provocam o pagamento de uma dívida tributária. Cf. (SOUSA J. L., 1999, p. 159).

⁵⁷ O erro que afeta o ato de liquidação pode provir de momento anterior ao mesmo, mas só quando se dá o ato definitivo, a liquidação, poderá ser impugnado – Princípio da impugnação unitária, art. 54º CPPT. Para mais desenvolvimentos sobre este tema, Cf. (MORAIS, 2012, pp. 135-138).

⁵⁸ De forma direta ou através de uma orientação genérica.

⁵⁹ Porém, é feita uma interpretação extensiva desta parte do preceito, tal como é encarada, p.ex., no Ac. STA 0350/06 de 03-05-2006, onde se pode ler: “as expressões “reclamação graciosa” e “impugnação judicial”, contidas no art. 43º nº 1 da LGT, não devam ser interpretadas literalmente como referências aos tipos de processo que têm essas designações, mas sim extensivamente, por forma a abranger outros meios processuais”. Todavia, “essa interpretação há-de ter como limite a referência aos meios administrativos e contenciosos que os sujeitos passivos têm ao seu dispor para impugnação dos actos de liquidação”. Assim, p.ex., a anulação de um despacho administrativo (Cf. Ac. STA 0132/11 de 16-11-2011), ou uma reclamação de decisão do órgão de execução fiscal (Cf. Ac. STA 0350/06 de 03-05-2006) nunca poderão dar origem a juros indemnizatórios. No que toca aos casos de pedido de revisão e apesar de vozes opostas (p. ex. CAAD 56/2012-T de 18-07-2012), veja-se o Ac. STA 04/19.0BALS de 03-07-2019 de Uniformização de Jurisprudência: “pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art. 78.º, n.º 1, da LGT) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].”

⁶⁰ Refira-se que a culpa pode ser um fundamento da imputação do erro à AT, mas a verdade é que não é um necessário pressuposto desta. Cf. (MATOS, 1999, p. 446).

⁶¹ O mesmo é defendido, p.ex., no CAAD 21/2011-T de 06-06-2012, referindo que o direito a juros indemnizatórios não “dependente de um pedido judicial expresso, antes operando ope legis e devendo, portanto, ser atribuído oficiosamente”.

⁶² Há, no entanto, vozes contraditórias, como a de Maria TOSCANO, que defende que quando o SP não pede ao Tribunal a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios e, mesmo assim, este procede a tal condenação, a decisão será nula por excesso de pronúncia, apelando à necessidade da “formulação de pedido de juros indemnizatórios” (TOSCANO, 2014, pp. 236-237). No mesmo sentido, Cf., p.ex., Ac. STA

3.2 O Erro Imputável aos Serviços

O erro – enquanto pressuposto dos juros indemnizatórios – é uma matéria controvertida doutrinariamente.

Para Lopes de SOUSA, o uso do vocábulo “erro” e não “vício” (que abrangerá qualquer ilegalidade) restringe o direito a este tipo de juros, em contrapartida do carácter abrangente do vício. Desta forma, apontam-se o erro sobre os pressupostos de direito e o erro sobre os pressupostos de facto, desligando-se de todos os vícios de forma⁶³ e de incompetência. São apenas de considerar os erros da AT que originem uma definição ilegal da relação jurídica tributária do contribuinte e que impliquem uma superior liquidação à legalmente devida⁶⁴.

3.2.1 Os VÍCIOS

Socorremo-nos dos ensinamentos do Direito Administrativo, porque um ato de liquidação é um ato administrativo, i.e., um ato jurídico unilateral que é praticado, “no exercício do poder administrativo, por um órgão da Administração ou por outra entidade pública ou privada para tal habilitada por lei” e que se reflete numa decisão administrativa, pretendendo a produção de “efeitos jurídicos numa situação individual e concreta” (AMARAL, 2014, pp. 238-239).

Como tal, em relação ao dito ato, distinções merecem ser feitas em relação aos seus elementos, requisitos e pressupostos. Os elementos correspondem às realidades integrantes do próprio ato. Os requisitos correspondem às exigências legais de cada elemento do ato administrativo e repartem-se em requisitos de validade (são os requisitos de legalidade do ato jurídico administrativo, cuja inobservância gera ilegalidade e o ato

0296/05 de 18-05-2005: “não sendo expressamente pedidos juros indemnizatórios, não cabe a condenação da Administração no respectivo pagamento.”

⁶³ Pense-se em todas as garantias dos contribuintes, tais como, o direito de audição (art. 60º LGT), o direito de pedir a revisão da matéria coletável quando tal seja assegurado legalmente (art. 91º LGT) ou o dever de fundamentação da AT (art. 77º LGT). Assim, nestes casos, não haverá lugar a juros indemnizatórios, mas poderão ser devidos juros de mora se a AT não restituir o imposto recebido pela liquidação anulada por vício de forma até ao termo do prazo da execução espontânea da sentença transitada em julgado, e serão devidos desde este momento temporal até à emissão da respetiva nota de crédito (art. 102º nº 2 e 43º nº 5 LGT).

⁶⁴ Cf. (SOUSA J. L., 1999, pp. 159-160); (TOSCANO, 2014, pp. 243-244); (NETO & TRINDADE, 2017, p. 218).

será inválido e, portanto, anulável ou nulo; ou meramente irregular) e requisitos de eficácia. Os pressupostos são as condições que se vertem na possibilidade legal para a prática do ato administrativo⁶⁵.

Assim, os pressupostos de direito e de facto são situações que terão necessariamente de ocorrer para ser juridicamente possível a prática de um ato administrativo⁶⁶ sendo, deste modo, “circunstâncias factuais e jurídicas integrantes da previsão da norma cuja estatuição habilita a prática do acto em causa” (SOUSA & MATOS, 2007, p. 34).

Diferentemente, os elementos do ato administrativo dividem-se em subjetivos, “formais, objetivos e funcionais”. Os elementos subjetivos relacionam-se com os sujeitos do ato administrativo, em regra, a Administração e o particular. Os elementos formais dizem respeito quer à forma, i.e., ao modo de exteriorização do ato, quer a todas as formalidades legais que devem ser “observadas na fase de preparação da decisão” ou na própria fase decisória (aqui enquadram-se, p.ex., o direito de audição dos interessados e o dever de fundamentação dos atos administrativos) e são essenciais para “garantir a correcta formação da decisão administrativa ou o respeito pelas posições jurídicas subjectivas dos particulares”. Os elementos objetivos⁶⁷ têm que ver com o conteúdo e o objeto. E, por último, os elementos funcionais comportando “a causa, os motivos e o fim” (Amaral, 2014, pp. 269-277, 385). Como referido anteriormente, estes elementos consubstanciam-se nos requisitos de validade e legalidade do ato administrativo.

Posto isto, quando os pressupostos e os elementos (e os requisitos) do ato administrativo não forem respeitados, o ato administrativo padece de um vício. Ora, um ato administrativo diz-se ilegal quando é contrário à lei e a ilegalidade do ato pode adotar várias formas que são os diferentes tipos de vícios. Citando Diogo Freitas do AMARAL “«vícios administrativos» são as formas específicas que a ilegalidade do acto administrativo pode revestir” (AMARAL, 2014, p. 421). Desta forma, os vícios podem ser subjetivos (podendo gerar-se um vício de incompetência quando um órgão da Administração pratica um ato administrativo sem que nenhuma lei lhe atribua tal competência) e objetivos e, dentro destes, formais (cobrindo todas as ilegalidades que decorrem da preterição de requisitos formais de legalidade, i.e., requisitos

⁶⁵ Cf. (AMARAL, 2014, p. 277), (SOUSA & MATOS, 2007, pp. 33-40).

⁶⁶ Cf. (AMARAL, 2014, p. 383).

⁶⁷ Marcelo Rebelo de SOUSA refere que existem elementos subjetivos e objetivos que se dividem em materiais (é o elemento objetivo descrito com Diogo Freitas do AMARAL), funcionais e formais. Cf. (SOUSA & MATOS, 2007, p. 35).

procedimentais), materiais (são os vícios de violação de lei, incluindo-se os desrespeitadores dos pressupostos de facto de direito do ato administrativo) e funcionais⁶⁸.

3.2.2 A INTERPRETAÇÃO DA PALAVRA “ERRO”

Numa análise da jurisprudência⁶⁹, verificamos que tal tese da função restritiva da palavra erro equacionada nos escritos de Lopes de SOUSA é por todos os Ac. analisados defendida.

No que respeita ao vício de forma de falta ou insuficiência de fundamentação, repare-se, p.ex., no Ac. STA 0772/04 de 17-11-2004: “Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável aos serviços, com a decorrente ilegal definição da situação tributária do contribuinte, quando a impugnação do acto de liquidação procede com exclusivo fundamento em vício de forma por insuficiente fundamentação, sem que o juiz tenha apreciado os vícios de violação de lei”⁷⁰.

Quanto à preterição do direito de participação, consubstanciada num vício de forma, a título de exemplo, declarou o Ac. STA 0245/13 de 22-05-2013 que a “anulação de um acto de liquidação baseada na violação do princípio da participação [...] não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte”.

No que toca ao vício de forma de preterição da audição prévia, veja-se, p.ex., o Ac. STA 0369/09 de 09-09-2009: “a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender de forma reiterada e uniforme que os juros indemnizatórios não são devidos

⁶⁸ Cf. (SOUSA & MATOS, 2007, pp. 405, 154-155, 158).

⁶⁹ Para uma profunda análise da diferença entre vício e erro, Cf., p.ex., TCAS 1387/11.5BELRA de 28-02-2019.

⁷⁰ Cf., também, p.ex., os Ac. STA: 05557A, de 05-05-1999, 0244/08 de 01-10-2008, 0622/08 de 29-10-2008, 0665/09 de 04-11-2009; 0822/09 de 12-11-2009, 0892/09 de 02-12-2009, 0942/09 de 20-01-2010; 01091/09 de 03-02-2010; 022/10 de 24-02-2010; 0416/11 de 07-09-2011; 087/18.0BALSB de 28-11-2018.

quando a impugnação do acto de liquidação procede com fundamento em vício de forma, no caso em apreço de natureza procedimental por preterição do direito de audição”⁷¹.

Sobre o vício formal de caducidade, entendeu o STA no Ac. 01610/13 de 12/02/2015 que “a anulação de um acto de liquidação baseada na caducidade do direito de liquidar o tributo, por a notificação daquele acto não ter sido efectuada dentro do prazo da caducidade, não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, pelo que não existe o direito de juros indemnizatórios a favor do contribuinte”, justificando a sua decisão pelo facto de que “a declaração dessa caducidade não significa nenhum juízo sobre a validade da relação material tributária subjacente”⁷². Porém, em diferentes contornos, a posição contrária foi já admitida, a título exemplificativo, veja-se a Decisão Arbitral do CAAD 164/2013-T de 28/10/2014: “Não estando meramente em causa a notificação do acto tributário para lá do prazo de caducidade, mas a própria prática de tal acto, quando o direito a liquidar o tributo correspondente já estava extinto por caducidade, estar-se-á perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária, pelo que os requerentes têm direito a juros indemnizatórios”⁷³.

Concluindo, “não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável aos serviços sobre os pressupostos de facto ou de direito do acto de liquidação, se este foi anulado com fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial” (Ac. STA 0999/09 de 17-03-2010)⁷⁴.

Por outro lado, como exemplo de um caso onde são devidos juros indemnizatórios, veja-se o Ac. STA 0841/14 de 17/12/2014: “A anulação de um acto de liquidação com o fundamento de que a AT não demonstrou a verificação dos pressupostos para o recurso à tributação por métodos indirectos de que se socorreu (vício de violação de lei por erro nos pressupostos) é de considerar como erro imputável aos serviços, erro que, porque levou a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e da qual terá resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à

⁷¹ Cf., igualmente, p.ex., Ac. STA 0945/08 de 21-01-2009. Em suma, no que a estes dois vícios respeita, repare-se no Ac. STA 080/07 de 27-06-2007: “os vícios de violação do direito de audição prévia e de falta de fundamentação, na medida em que integram os invocados vícios formais ou procedimentais, não são abrangidos pelo “erro imputável aos serviços””.

⁷² Cf., no mesmo sentido, p.ex., o Ac. STA 0410/12 de 30-05-2012 e Ac. TCAS 08283/14 de 05-03-2015.

⁷³ Cf., também, p.ex., Ac. TCAS 06351/13 de 05-11-2015.

⁷⁴ Cf., idem, Ac. STA 0876/09 de 08-06-2011.

luz das normas fiscais substantivas, justifica a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios”⁷⁵.

Uma justificação para esta orientação prende-se com a causa de anulação do ato tributário. Se for uma causa do próprio ato, dita “intrínseca”, o “imposto nunca seria devido”; se a causa for “extrínseca” e “materialmente a situação sempre dará lugar a imposto mas por alguma razão o acto é ilegal”, não há motivo para uma indemnização a favor do contribuinte, porque o imposto é devido; apenas haverá restituição da quantia paga por razões exteriores ao ato tributário. Com isto, e dentro do prazo de caducidade⁷⁶, substituir-se-á o “acto inquinado por um novo acto expurgado dos vícios do primeiro”. Assim, não há direito a juros indemnizatórios quando estivermos perante um ato inválido por vício de forma que possa ser substituído por um outro que seja válido e que cumpra com as formalidades legais, i.e, quando o imposto possa, ainda, ser exigido legalmente. Isto posto, verifica-se que a “situação tributária substantiva não é posta em causa”, porque o contribuinte não preconizou um pagamento superior ao legalmente devido com este ato de liquidação inválido (NETO & TRINDADE, 2017, pp. 219-221).

Outra justificação liga-se ao facto de “não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer”, sendo que esta regra se aplica a ambos os lados da relação jurídico-tributária. Clarificando: no caso de ser judicialmente reconhecido um vício formal ou de incompetência, restará a dúvida sobre a acumulação dos pressupostos de facto e de direito que a lei estipula para que uma prestação tributária possa ser exigida. Esta dúvida basta “para não existir uma deslocação patrimonial” da esfera do contribuinte para a AT, fundamentando a restituição do imposto pago. Desta forma, não será de “impor uma

⁷⁵ Para mais exemplos da verificação de erro imputável aos serviços, Cf., entre outros, Ac. STA 026611 de 19-12-2001; 026607 de 19-12-2001; 0433/11 de 14-09-2011; 0963/12 de 03-04-2013; 0537/14 de 11-03-2015; 08687/15 de 10-11-2016; 01101/16 de 03-05-2017; CAAD 21/2011-T de 06-06-2012; CAAD 14/2012-T de 29-06-2012; Ac. TCAS de 63/10.0BESNT de 11-04-2019. Repare-se, no entanto, que os vícios formais podem surtir em “elementos integradores da violação de lei substantiva”, como no caso de a AT violar o Princípio da colaboração ou Princípio do inquisitório, visto não ter em vista a descoberta da verdade material e “se essa conduta tiver dado causa a que um ato tributário [...] desrespeite a efetiva capacidade tributária” dos contribuintes, “tal como a lei a manda medir, então tais vícios terão dado causa à violação de lei substantiva”, o que integra o “conceito de “erro imputável aos serviços” de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (CAAD 59/2012-T de 22-11-2012).

⁷⁶ É defensável que o critério temporal aqui não seja o prazo de caducidade, mas sim o prazo de execução espontânea da sentença que decidiu pela anulação do ato de liquidação (arts. 162º nº1 CPA, 173º nº1 CPTA), pois este é um poder-dever resultante da decisão anulatória. Findo este prazo sem que a AT tenha atuado, só poderá emanar novo ato baseado no “poder originário” concedido à mesma para praticar atos de liquidação, que têm que ver com os prazos de caducidade deste direito, e tem o ato de ser compatível com a decisão da sentença anulatória. (SOUSA J. L., 2010, pp. 70-71).

deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso”, obrigando ao pagamento de juros indemnizatórios quando haja, igualmente, esta dúvida. Assim, só deverá haver a obrigação ao pagamento destes juros, que mais não são do que uma indemnização, quando haja a certeza de que a “prestação patrimonial foi indevidamente exigida”, e isto ocorrerá somente nos casos em que não se verifiquem os pressupostos de facto ou de direito de um ato de liquidação (TOSCANO, 2014, p. 244)⁷⁷.

Na realidade, o vício de forma remete para uma “violação de direitos procedimentais” ou exigências formais justificando a anulação do ato por o mesmo ser ilegal. Porém, nada revela quanto à relação jurídica fiscal nem quanto ao “carácter indevido da prestação” face às normas substantivas, não se concluindo por um prejuízo que mereça reparação e, conseqüentemente, tampouco é de presumir o seu valor, apenas se devendo “restituir aquilo que foi recebido” (SOUSA J. L., 1999, pp. 160-161).

Defendendo que os juros indemnizatórios abrangem, também, os vícios formais⁷⁸, Rui MORAIS refere que, nestes casos, estes são devidos pela “ilegal “antecipação” do momento do vencimento da obrigação”, visto que se o primeiro ato foi anulado por vício de forma e há um “novo ato tributário”, a exigibilidade do imposto altera-se para o momento da notificação do segundo ato de liquidação, expurgado do vício formal e, antes desta, ocorre uma “lesão patrimonial”, que corresponde ao “valor de utilização” do dinheiro entregue pelo tempo de tal antecipação” (MORAIS, 2012, p. 372).

Abordando especificamente o vício formal da falta de fundamentação, João Taborda da GAMA argumenta que um contribuinte que paga um imposto constante de uma liquidação não fundamentada fica privado de uma quantia monetária por certo tempo, “a única situação que o instituto dos juros indemnizatórios visa compensar”. Assim, “qualquer vício de forma”, imputável aos serviços, “dá origem ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que o direito ao ressarcimento é motivado pela indevida privação de uma quantia monetária”. Acrescenta que em casos de falta de fundamentação, dificilmente se pode falar em “repetibilidade do ato”. (GAMA, 2005, pp. 132-133).

⁷⁷ Porém, Rui MORAIS defende que o STA tem uma opinião um tanto ou quanto contraditória, já que este defende que se o ato de liquidação inquinado de vício formal puder ser substituído por um totalmente válido, e portanto, o imposto ainda puder ser exigido legalmente, não há razão para haver indemnização a favor do contribuinte. Contudo, se a liquidação de um tributo for anulada por um vício formal, este é restituído, não podendo esta quantia ser imputada ao pagamento de um posterior (e até igual) imposto que venha a ser liquidado depois de sanado tal vício, passando a ser “diferente o momento em que ocorre a exigibilidade do imposto”. Ou seja, pode-se substituir o ato de liquidação, mas não pode haver substituição do pagamento do imposto, ele é restituído e pago de novo. Cf. (MORAIS, 2012, pp. 371-372).

⁷⁸ Argumentando que o pensamento contrário é de duvidosa constitucionalidade.

Posto isto, o entendimento reiterado associa o vocábulo “erro” apenas aos vícios materiais (os violadores de lei), onde se incluem o erro sobre os pressupostos de facto e de direito do ato de liquidação. À margem, ficam todos os outros vícios, sejam os formais (abrangentes de todas as preterições procedimentais) ou os subjetivos (que incluem a incompetência).

Porém, parece-nos defensável uma interpretação de que “erro” significa qualquer comportamento errado por parte da AT, abrangendo todos os casos em que a AT não tenha agido em conformidade com o Direito, quer material quer formal. Afinal um ato inválido, porque padecente de um vício não substancial, sempre ocorrerá por virtude de um comportamento errado da AT e invariavelmente será desconforme com a ordem jurídica. Acrescentado que esta parece ser a interpretação que mais se coaduna com a função dos juros indemnizatórios, visto se destinarem a “reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária” (Ac. STA 0388/03 de 02-07-2003). Assim, mesmo que um novo ato seja emanado sem os vícios de que padecia, com a anulação do primeiro ato e a restituição do imposto pago, comprova-se que no período de tempo que decorreu entre o pagamento do imposto por um ato de liquidação inválido e a sua posterior anulação e restituição, ocorreu um desapossamento e uma indisponibilidade, que se verificaram ilegítimas, de uma prestação tributária.

CAPÍTULO 4. O RRCEE

Seguindo a doutrina e jurisprudência dominantes, os danos originados por vícios “externos” ao ato de liquidação podem ser ressarcidos, com fundamento no RRCEE, onde, através de uma ação administrativa⁷⁹, o contribuinte terá de demonstrar o direito a tal indemnização, confirmando a existência dos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual, não havendo nestes casos de anulação de atos administrativos qualquer norma que presuma os prejuízos⁸⁰.

4.1 FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DO RRCEE

Em virtude da imposição constitucional da responsabilidade das entidades públicas vertida no art. 22º CRP, visto como um “direito-garantia” e um “direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias” (MEDEIROS (org), 2013, p. 40), os danos resultantes de atos de liquidação de impostos praticados pela AT, não abrangidos pelos institutos fiscais especiais destinados a garantir a indemnização destes danos, como os juros indemnizatórios⁸¹, poderão ser ressarcíveis com fundamento no RRCEE⁸².

Este regime assenta nos seguintes pressupostos: “o facto (conduta ou facto voluntário do órgão ou agente), como acção ou omissão; a ilicitude (como violação de um dever jurídico); a culpa ou nexó de imputação do facto ao agente; o dano (ofensa de

⁷⁹ Cf. Nota 52. Porém, segundo Jorge Lopes de SOUSA, a via processual mais adequada é uma ação para reconhecimento de um direito, art. 145º CPPT, visto estarmos perante um direito em matéria tributária – a área de aplicação deste meio processual – apesar de também admitir que possa ser usada a ação comum, se se entender que a outra não é utilizável. Cf. (SOUSA J. L., 2010, pp. 127-129).

⁸⁰ Cf. (TOSCANO, 2014, p. 245).

⁸¹ Cf. art 1º nº1 RRCEE *in fine*.

⁸² Efetivamente, são três os regimes de responsabilidade civil e demais entidades públicas no ordenamento jurídico português: o regime da responsabilidade civil por atos de gestão privada; o regime da responsabilidade civil contratual por atos de gestão pública; e o regime da responsabilidade civil extracontratual por atos de gestão pública. Ora, facilmente se conclui que será este último, que vem regular a responsabilidade por facto ilícito inserida na responsabilidade pelo exercício da função administrativa, art. 7º a 10º do RRCEE, que se aplica ao tema em análise. Primeiramente, porque os atos tributários de liquidação de imposto não são regulados pelo Direito Privado e constituem, claramente, uma manifestação da autoridade do Estado. Depois, a responsabilidade *sub judice* nunca será resultante de um vínculo jurídico de natureza contratual. Cf. (CALHAU, 2012, pp. 25-37).

bens ou interesses alheios); e o nexó de causalidade entre o facto e o dano (isto é, que o facto seja causa do dano)” (Ac. STA 040575 de 04-06-1998)⁸³.

Como se retira dos art. 7º nº 1 e nº 2 e 8º nº 1 e nº 2 RRCEE, “os factos geradores de responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas por actos praticados no exercício da função administrativa pode consistir em acções ou omissões adoptadas no exercício de prerrogativas de poder público ou reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo” (SOUSA J. L., 2010, p. 18).

O pressuposto mais controverso, e que, por essa razão merece um maior esclarecimento, é o da ilicitude. Um qualquer ato é “susceptível duma dupla valoração normativa”: podemos falar de ilegalidade e de ilicitude. Um ato tributário é ilegal quando a sua conduta não se coaduna “com o modelo legal com que se devia conformar” e, portanto, é “objectivamente antijurídica”. Noutro plano, um ato tributário é ilícito, quando a sua “conduta está em contradição com a lei” violando “o dever de àquela se conformar” e, assim, é “subjectivamente antijurídica”. Assim, um ato tributário ilícito é, forçosamente, ilegal, mas o contrário já não é inevitável, porque a ilicitude “pressupõe a violação de um dever”, o que por sua vez implica “culpabilidade” e a “lesão de um direito subjetivo do particular” (XAVIER, 1972, pp. 99-100). Ora, os vícios formais reportam-se à ilegalidade.

No art. 9º nº1 primeira parte RRCEE pode ler-se: “consideram-se ilícitas as acções ou omissões dos titulares de órgãos, funcionários e agentes que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares”. Este preceito abarca os casos de ilegalidade, porque abrange a “violação de normas”, pretendendo dar protecção ao Princípio da legalidade, que se manifesta, nomeadamente, na “regulação normativa dos atos jurídicos unilaterais que exprimem o exercício de poderes de autoridade da Administração” (MEDEIROS (org), 2013, p. 244), que no campo tributário ganha uma relevância acrescida, como o descrito no art. 103º nº 3⁸⁴ e no 266º nº 2 CRP. Assim, conclui-se que o RRCEE faz “equivaler ilegalidade a ilicitude” (SOUSA J. L., 2010, p. 45)⁸⁵.

⁸³ Pressupostos comuns a toda a responsabilidade civil, (mesmo que possa divergir a sua concreta concretização), art. 483º CC, sendo a sua principal consequência, a obrigação de indemnização, art. 562º CC.

⁸⁴ De facto, este preceito constitucional refere que ninguém é obrigado a pagar impostos “cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, garantindo assim o direito à legalidade material dos atos, mas também à legalidade formal dos mesmos. Cf. (SOUSA J. L., 2010, p. 47); Ac. STA 429/07 de 24-10-2007.

⁸⁵ Similar defende Alexandra LEITÃO, Cf. (LEITÃO A., 2011, p. 9).

Neste âmbito, importa referir que, para que haja ilicitude, não basta que a AT meramente viole normas ou deveres objetivos de conduta; temos de ter em conta a “dimensão subjetiva” da ilicitude, sendo indispensável que esta “mera violação” (MEDEIROS (org), 2013, p. 241) resulte numa “ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos”⁸⁶ (art. 9º nº1 *in fine* RRCEE)⁸⁷.

Deste modo, percebe-se que a liquidação ilegal de imposto, porque padece de um vício formal, é ilícita à luz do RRCEE, (dado o conceito amplo de ilicitude acolhido) e, assim, passível de os seus danos serem ressarcíveis através deste instituto.⁸⁸

Na mesma linha, outra especificidade deste regime de responsabilidade civil é o “predomínio da ideia de ilicitude sobre a da culpa” (MEDEIROS (org), 2013, p. 242). Assim, está estipulada uma presunção de culpa leve⁸⁹ na “prática de actos jurídicos ilícitos” (art. 10º nº 2 RRCEE), sendo compreensível este juízo de censura perante as ilegalidades administrativas, visto ser dever da AT o conhecimento e o respeito pelo Direito.

Só haverá responsabilidade civil se houver dano a indemnizar, e ao que a este pressuposto diz respeito, ter-se-á em conta o estipulado no art. 3º nº1 RRCEE, onde se estabelece dever ser reconstituída “a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação”. Depreende-se que no caso das liquidações ilegais de impostos, os danos podem ser da “mais diversa natureza”, p.ex., “os custos financeiros associados à indisponibilidade do montante indevidamente pago” ou “os custos associados à disputa graciosa ou judicial da liquidação ilegal de imposto” (CALHAU, 2012, p. 82). E, bem assim, podem ser “danos patrimoniais” ou “não patrimoniais”, e “danos já produzidos” ou “futuros” (art. 3º nº 3 RRCEE).

⁸⁶ É de notar que a CRP consagra vastos direitos instrumentais dos particulares, como p.ex., o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe digam respeito (art. 267º nº 5 CRP); o direito de os administrados serem informados sobre o andamento de processos nos quais sejam diretamente interessados, bem como as decisões definitivas sobre eles tomadas (art. 268º nº 1 CRP); o direito de os particulares serem notificados sobre atos administrativos e de os mesmos serem devidamente fundamentados quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos destes (268º nº 3 CRP).

⁸⁷ Mesmo antes de esta estipulação expressa, pois que não constava do anterior regime (DL nº 48051), já era este o entendimento da doutrina, Cf. p.ex. (CORTEZ, 2000, pp. 70-72), e da jurisprudência, Cf., p. ex., Ac. STA 041588 de 01-07-1997; 041201 de 31-05-2000; 0808/07 de 28-11-2007.

⁸⁸ Inclusivamente, “o legislador não distingue entre ilegalidades internas ou materiais e ilegalidades externas, procedimentais, formais ou orgânicas” (LEITÃO A. , 2011, p. 9). É, igualmente, este o entendimento vertido no Ac. TC 154/2007 de 02-03-2007 que considera inconstitucional uma norma que aponte para a insusceptibilidade de um ato administrativo anulado por falta de fundamentação ser considerado ilícito no âmbito responsabilidade extracontratual do Estado.

⁸⁹ Titula uma presunção *juris tantum* e representa a inversão do ónus da prova (art. 487º nº 1 e 344º nº 1 CC). Contudo, Alexandra LEITÃO é defensora de uma “presunção inilidível de culpa leve” ou ser de admitir uma responsabilidade objetiva, i.e., independente de culpa, por forma assegurar o compromisso vertido no art. 22º CRP e o próprio Princípio da legalidade, Cf. (LEITÃO A. , 2011, pp. 14-15).

Por fim, quanto ao nexo de causalidade entre a conduta da AT e o dano, adota-se a teoria da causalidade adequada, estipulada no art. 563º CC (CALHAU, 2012, p. 87).

Quanto à competência para conhecer das ações de responsabilidade civil por danos decorrentes da atuação da AT, parece ser esta dos tribunais fiscais⁹⁰ pelas “razões de especialização” que fundaram a criação de duas jurisdições, a comum e a administrativa e fiscal, com fundamento constitucional (NABAIS, 2012, p. 353).

É de apontar que nos Ac. analisados onde se conclui pela não atribuição de juros indemnizatórios por o ato de liquidação anulado versar sobre um vício formal, se defende que o contribuinte pode “pedir a indemnização a que se julgue com direito, o que lhe é assegurado, não só pela Constituição (art. 22.º), como pela lei ordinária que estabelece o Regime da Responsabilidade Extracontratual do Estado (Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro), mas em processo próprio” (Ac. STA 0245/13 de 22-05-2013)⁹¹.

Na verdade, o TC, no Ac. 83/2014 de 22-01-2014, já se pronunciou sobre a não inconstitucionalidade da exclusão, nos processos de execução de sentenças anulatórias de tributos, do reconhecimento de juros indemnizatórios quando o ato de liquidação padeça de vícios formais, remetendo-se para uma ação autónoma onde seja discutido o reconhecimento a uma indemnização, e a decisão tomada assentiu que “corresponde a uma opção materialmente fundada e integrada no espaço de conformação constitucionalmente reconhecido ao legislador democrático”. Todavia, apela à “indemnizabilidade dos danos decorrentes de ilegalidades meramente formais que viciem os atos de autoridade da Administração.”

⁹⁰ O mesmo é defendido, p.ex., no Ac. STA 0172/15 de 03/06/2015: “As acções administrativas destinadas à apreciação da responsabilidade de entes públicos por prejuízos decorrentes da prática de actos tributários ou de actos administrativos em matéria tributária, fundando-se na responsabilidade civil extracontratual, são da competência material dos tribunais administrativos.”

⁹¹ Cf., também, p. ex. os Ac. STA 05557A, de 05-05-1999; 0772/04 de 17-11-2004; 0244/08 de 01-10-2008; 0622/08 de 29-10-2008; 0945/08 de 21-01-2009; 0369/09 de 09-09-2009; 0665/09 de 04-11-2009; 0822/09 de 12-11-2009; 0892/09 de 02-12-2009; 0942/09 de 20-01-2010; 022/10 de 24-02-2010; 0416/11 de 07-09-2011; 0410/12 de 30-05-2012; 0245/13 de 22-05-2013; 01610/13 de 12-02-2015; CAAD 14/2012-T de 29-06-2012; Ac. TCAS 08283/14 de 05-03-2015.

4.2 O COMPORTAMENTO LÍCITO ALTERNATIVO

Apesar de tudo isto, tem sido entendimento do STA⁹² que só haverá indemnização se o ato ilegal for substituído e não renovado, i.e., o novo ato terá de ter um conteúdo diferente do primeiro e não ter surgido apenas expurgado do vício que padecia o ato anterior, justificando-se tal posição pelo facto de só assim se verificar que a decisão tomada teria sido diferente, caso não houvesse tal ilegalidade⁹³. Outros Ac. bastam-se com a possibilidade de renovação do ato⁹⁴. Noutros ainda, é suficiente a alegação e prova, por parte do lesado, de que a decisão do ato seria diferente, sendo-lhe favorável, caso houvesse respeito pela competência ou pela forma⁹⁵.

Concluindo, assiste-se à exoneração da responsabilidade da AT aquando da anulação de atos administrativos ilegais, por haver a certeza, ou a mera possibilidade⁹⁶, da renovação de tal ato, que acarretaria a mesma decisão do primeiro, desfavorável ao SP.

Em todos os casos, estamos perante a teoria do “comportamento lícito alternativo” que, segundo Marcelo Rebelo de SOUSA, tem de ser tida em conta, porque o Princípio da proporcionalidade seria posto em causa, caso o lesante tivesse o dever de indemnizar “um dano que, em qualquer caso, se produziria” por uma ação lícita. No entanto, é exigida “demonstração absoluta” de que o comportamento lícito alternativo não conseguiria “evitar o dano” (SOUSA & MATOS, 2010, pp. 32-33).

Não obstante, Mário Aroso de ALMEIDA defende que, por um lado, um ato administrativo anulado que não venha a ser renovado não é, só por si, apto a gerar uma indemnização por parte da AT, porque sempre terá de ficar demonstrado a “ofensa de

⁹² A título de exemplo, repare-se no Ac. STA 01107/11 de 23-02-2012: “No que especificamente se reporta a actos administrativos ilegais mas renováveis ou repetíveis com o mesmo conteúdo decisório sem ilegalidade, este Supremo Tribunal Administrativo [...] tem vindo a entender que é de excluir o dever de indemnizar quando, apesar da ilegalidade que justificou a anulação do acto praticado, existir um comportamento lícito alternativo em relação ao que foi adoptado pela Administração, comportamento esse de que adviriam para o interessado na anulação idêntica violação dos seus direitos ou interesses ou prejuízos semelhantes aos que produziu o acto anulado” e nos Ac. STA 036023 de 16-02-1995; 040165 de 04-11-1998.

⁹³ Apenas divergindo no “enquadramento dogmático da causa de exclusão da responsabilidade”, quer seja na ilicitude, nonexo de causalidade ou na determinação do dano indemnizável. Cf. Ac. STA 040165 de 04-11-1998, (MEDEIROS (org), 2013, p. 255), (CORTEZ, 2000, pp. 130-131).

⁹⁴ Cf., p.ex., Ac. STA 041588 de 01-07-1997; 0970/07 de 14-07-2008.

⁹⁵ Cf. Ac. STA 0405/02 de 02-07-2002; 01720/02 de 06-02-2003; 01961/02 de 13-02-2003; 01690/02 de 24-03-2004; 0513/09 de 27-01-2010.

⁹⁶ No entanto, subsistem autores que não concordam com tal possibilidade, veja-se p. ex. Rui MEDEIROS que defende que é necessário que a AT “pratique de novo um acto de conteúdo idêntico ao acto ilegal, sem repetir o vício que determinou a anulação” (MEDEIROS, 1992, p. 207).

direitos ou interesses legalmente protegidos” (art. 9º nº1 in fine RRCEE). Por outro lado, a renovação de um ato anulado por vício de forma, por si só, não garante a exclusão da indemnização por parte da AT, tendo de se verificar se a impugnação do ato que viria a ser anulado se prendeu na “violação de uma norma de proteção, ditada (também) no propósito de proteger” os interesses do impugnante e, a ser assim, “haverá ofensa indemnizável de um interesse legalmente protegido”.

Assim, para este Autor, os deveres de fundamentação ou de audiência do interessado (ou de quaisquer outras normas de forma ou procedimento) visam a proteção deste na decisão e a sua preterição acarreta sempre uma ofensa ilegal e um ato ilícito, mesmo que o ato venha a ser renovado, pois dá-se a violação de uma norma dirigida a proteger os seus interesses e, portanto, “é passível de constituir a Administração em responsabilidade civil”, sendo que é de “reconhecer a existência de um dano” materializado na “ofensa, em si mesma, do direito à audiência ou à fundamentação, independentemente da questão de saber se dessa ofensa resultaram prejuízos para o património do interessado”. Fala, desta forma, de um “dano autónomo”, dano este “de natureza não patrimonial” cuja quantificação deve ser aferida por “um critério de equidade”. Rejeita, pois, a “teoria do comportamento lícito alternativo” que exclui o dever de indemnização, mesmo que haja a prática de um ato ilegal e a sua consequente anulação, se houver a prática de um comportamento lícito alternativo, i.e., a prática de um novo ato com o mesmo conteúdo, mas sem os vícios que enfermaram o ato anulado, de onde advenham as mesmas consequências deste, verificando-se assim que os mesmos efeitos poderiam, *ab initio*, ter sido “licitamente introduzidos por um ato válido” (MEDEIROS (org), 2013, pp. 256-258).

Também Lopes de SOUSA considera que não é aceitável excluir o direito de indemnização com fundamento num comportamento lícito alternativo, porque, a ser assim, aceitar-se-ia “a legalidade da situação jurídica criada com a liquidação ou cobrança ilegais”, ou seja, seria admissível o pagamento de tributos pelo SP mesmo sem a legalidade formal da sua liquidação. Declara que a relevância de um comportamento lícito alternativo só seria aceitável se o novo ato tivesse eficácia retroativa, dado que só assim se justificaria juridicamente “a transferência patrimonial entre o contribuinte” e a AT, concretizada pelo “pagamento da quantia liquidada pelo ato anulado”. Este Autor refere mesmo que “é duvidoso que haja justificação para não se estabelecer também nestes casos a presunção de existência de prejuízo indemnizável que está subjacente aos juros indemnizatórios”, pois considera que haverá necessariamente “lesão da esfera jurídica do

contribuinte que pagou o tributo liquidado pelo acto ilegal”, embora aponte que, perante a legalidade atual, não são devidos juros indemnizatórios nestes casos, pois a denominação “erro” terá o alcance de restringir o âmbito desta forma indemnizatória ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito (SOUSA J. L., 2010, pp. 46-49).

4.3 OS DANOS *MEDIO TEMPORE*

Lopes de SOUSA salienta ainda que quando há um ato de liquidação anulado com anterior “pagamento da quantia liquidada”, sempre existirão prejuízos subjacentes à privação de tal quantia, entre o momento do seu pagamento e da sua devolução (SOUSA J. L., 2010, p. 46).

Também Rui MEDEIROS, embora aceite a relevância do comportamento lícito alternativo real, afirma que, no que toca à falta de disponibilidade do bem entre o ato anulado e a sua renovação, a responsabilidade da AT só é excluída se o segundo ato tiver eficácia retroativa, o que não acontece e, assim sendo, o segundo ato não elimina os prejuízos entretanto sofridos pelo ato ilegal. Ou seja, o novo ato administrativo, com eficácia *ex nunc*, não apaga os prejuízos *medio tempore* causados pelo ato administrativo ilegal e haverá “responsabilidade civil do Estado por factos ilícitos”. (MEDEIROS, 1992, p. 209).

Posto isto, podemos, para além dos danos autónomos, defender a responsabilidade de AT pelos danos *medio tempore*, i.e., a indisponibilidade do capital desde que há efetivamente o pagamento do imposto liquidado por um ato inquinado de um vício “externo”, até que exista a sua anulação e respetiva restituição de tal pagamento. Mesmo que haja a renovação do ato de liquidação (e, portanto, já não poderá falar-se em pagamento indevido de uma prestação tributária), mas visto que a mesma só tem efeitos prospetivos, haverá sempre esta falta de disponibilidade que poderá ser ressarcível.

Apesar de o atual CPA não fazer referência expressa à proibição da retroatividade dos atos renovadores, a mesma pode ser inferida pelo art. 156º CPA porquanto não estão referidos nos casos de retroatividade possível, veja-se concretamente o seu nº 2 c); e pelo art. 173º nº 3 CPA que defende que havendo substituição de um ato e este imponha deveres, caso dos atos de liquidação que impõe um pagamento, a sua “renovação não prejudica a possibilidade da anulação dos efeitos lesivos produzidos durante o período de

tempo que precedeu a substituição do ato” e art. 173º nº 2 CPTA (aplicável por força do art. 146 nº 2 CPTA) que estipula que em execução de julgados não podem ser praticados atos com eficácia retroativa que imponham deveres. Se se procede assim nos casos de decisão judicial, não parece haver razões para diferença de tratamento entre esta e a anulação administrativa, visto os atos administrativos serem equiparados a sentenças para efeitos de execução (art. 157º nº 2 CPTA)⁹⁷.

⁹⁷ Cf. (SOUSA J. L., 2010, pp. 46-47).

CONCLUSÃO

Numa perspectiva civil, a noção de juros indemnizatórios surge essencialmente associada a uma obrigação acessória resultante do incumprimento definitivo de uma obrigação principal de natureza pecuniária. A estrutura da obrigação de juros, tendo por referência o valor do capital em dívida, a taxa e o período temporal de indisponibilidade, revela-se particularmente adequada enquanto mecanismo de fixação antecipada do dano.

Segundo a doutrina e jurisprudência dominantes, não há lugar a juros indemnizatórios nos casos de atos de liquidação anulados com fundamento em vício de forma ou vício procedimental, por se considerar que os vícios “externos”, i.e., situações de ilegalidade objetiva, não integram o conceito de “erro imputável aos serviços” constante do art. 43º LGT. Neste contexto, a jurisprudência vem entendendo reiteradamente que os danos resultantes do vício em causa poderão ser ressarcidos no âmbito de uma ação administrativa tendo como fundamento o RRCEE.

Acontece que, embora no contexto do RRCEE, a doutrina venha defendendo unanimemente que o conceito de facto ilícito abrange tanto as situações em que se verifique a ilicitude como as situações de ilegalidade de atuação da administração, admite, contudo, a relevância do comportamento lícito alternativo como causa de exclusão da responsabilidade, o que implica o afastamento da obrigação de indemnização com fundamento no pagamento indevido de uma prestação tributária. A este propósito (e embora se verifique controvérsia na doutrina e na jurisprudência), consideramos que não será de admitir uma causa alternativa lícita “hipotética” devendo, outrossim, exigir-se a efetiva renovação (sempre com efeitos prospetivos) do ato anulado. Renovação esta que, tendo lugar, inviabiliza a possibilidade de indemnização com fundamento no pagamento indevido de uma prestação tributária.

Tendo lugar, a renovação do ato não exclui, contudo, o direito do contribuinte a ser indemnizado pelo dano autónomo resultante do vício formal ou procedimental que inquinou o ato originário. As dificuldades de quantificação do dano neste contexto apelam ao recurso a critérios de equidade. A renovação do ato, tampouco, exclui o direito do contribuinte a ser indemnizado pelos danos *medio tempore* decorrentes da indisponibilidade do bem, i.e, da quantia paga no tempo que medeia entre tal pagamento e a sua restituição. Acresce que, não podendo o RRCEE justificar indemnizações com carácter sancionatório, não se deverá ignorar que a ausência efetiva de obrigação de

indemnizar pelo Estado poderá ter o efeito pernicioso de premiar condutas ilegais da Administração.

Em face do enquadramento descrito, defendemos que se justifica um novo olhar sobre o art. 43º LGT – de *iure condito* ou de *iure condendo* – no sentido de alargar o seu âmbito de aplicação a casos de ilegalidade do comportamento da administração (ainda que dando relevância excludente à renovação efetiva do ato). Já porque tal é mais consentâneo com o RRCEE, já porque isso implica um aumento da tutela jurisdicional efetiva do contribuinte (tanto no plano material como processual), já porque a obrigação de juros é estruturalmente adequada ao ressarcimento de danos resultantes de indisponibilidade de capital e já porque esta solução é mais consentânea com os necessários mecanismos de controlo da atividade da administração pelo tribunal, no quadro do princípio da separação e interdependência de poderes.

BÍBLIOGRAFIA

I. LIVROS E ARTIGOS

- Amaral, D. F. (2014). *Curso de Direito Administrativo* (3.^a reim, 2.^a ed., Vol. 2). Coimbra: Almedina.
- Calhau, T. A. (2012). *Liquidação Ilegal de Imposto: Pressupostos da responsabilidade civil do Estado*. Coimbra: Almedina.
- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária: comentada e anotada* (4.^a ed.). Lisboa: Encontro da escrita.
- Correia, A. F. (1986). "Juros moratórios". *Coletânea de Jurisprudência II*.
- Cortez, M. (2000). *Responsabilidade civil da administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado*. Tese de dissertação de mestrado em ciências jurídico políticas. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Coimbra Editora.
- Costa, M. J. (2008). *Direito das obrigações* (rev. e act., 11.^a ed.). Coimbra: Almedina.
- Gama, J. T. (2005). "Erros, serviços e vícios na atribuição de juros indemnizatórios – comentário ao AcSTA n.º 114/02, de 29-05 (Rel.: Almeida Lopes), e ao AcSTA n.º 772/04, de 17-11 (Rel.: Baeta de Queiroz)". *Revista Fiscalidade*, n.º 23, Jul-Set.
- Leitão, A. (outubro de 2011). "*Duas questões a propósito da responsabilidade extracontratual por (f)actos ilícitos e culposos praticados no exercício da função administrativa: da responsabilidade civil à responsabilidade pública. Ilicitude e presunção de culpa*". Obtido em março de 2020, de <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/artigo-responsabilidade2.pdf>
- Leitão, L. M. (2016). *Direito das Obrigações* (10.^a ed., Vol. 2). Coimbra: Almedina.
- Leitão, L. M. (2017). *Direito das Obrigações* (14.^a ed., Vol. 1). Coimbra: Livraria Almedina.
- Lima, F. A., & Varela, J. d. (1987). *Código Civil Anotado* (rev. e atu., 2.^a ed., Vol. I). Coimbra: Coimbra Editora.
- Matos, A. S. (1999). *Código do IRS – Anotado*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.
- Medeiros (org), R. (2013). *Comentário ao Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas*. Lisboa: Universidade Católica Editora.

- Medeiros, R. (1992). *Ensaio sobre a responsabilidade civil do Estado por actos legislativos*. Tese de dissertação de mestrado em ciências jurídico políticas. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Almedina.
- Monteiro, A. J. (1990). *Cláusula penal e indemnização*. Tese de doutoramento em Ciência Jurídicas. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Almedina.
- Morais, R. D. (2012). *Manual de Procedimento e Processo Administrativo*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2012). "Considerações sobre a responsabilidade civil da Administração Fiscal". *Scienti Iuridica – Tomo LXI n.º 329*.
- Neto, A. (2016). *Código Civil Anotado* (19.ª ed.). Lisboa: Ediforum.
- Neto, S. C., & Trindade, C. C. (2017). *Contencioso Tributário* (Vol. 1). Coimbra: Almedina.
- Neves, F. C. (1989). *Manual dos Juros Estudo de Utilidade Prática* (ref. e aum., 3.ª ed.). Coimbra: Livraria Almedina.
- Proença (coord.), J. C. (2018). *Comentário ao Código Civil Direito das Obrigações Das obrigações em geral* (Vol. II). Lisboa: UC Editora.
- Proença, J. C. (2019). *Lições de cumprimento e não cumprimento das obrigações* (atu., 3.ª ed.). Porto: Universidade Católica Editora.
- Rocha, J. F., & Silva, H. F. (2017). *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina.
- Serra, A. V. (1956). "Obrigação de Juros". *Boletim do Ministério da Justiça*(55).
- Silva, J. C. (2002). *Cumprimento e Sanção Pecuniária Compulsória*. (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Sousa, J. L. (1999). *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores.
- Sousa, J. L. (2010). *Regime Geral de reparação de danos provocados pela actuação da administração*. Lisboa: Áreas Editora.
- Sousa, J. L. (2011). *Código de Procedimento e Processo Tributário: Anotado e Comentado* (6.ª ed., Vol. 1). Lisboa: Áreas Editora.
- Sousa, M. R., & Matos, A. S. (2007). *Direito Administrativo Geral – Actividade administrativa. Tomo III*. Lisboa: Publicações Dom Quixote.

- Sousa, M. R., & Matos, A. S. (2010). *Direito Administrativo Geral – Tomo III - Actividade Admnistrativa - Responsabilidade civil administrativa* (reimp., 1.ª ed.). Alfragide: Publicações Dom Quixote.
- Telles, I. G. (2010). *Direito das Obrigações* (reimp., 7.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Toscano, M. d. (2014). "Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária.". *Revista do CEJ*, n.º2.
- Varela, J. d. (2006). *Das obrigações em geral* (2.ª reimp., 7.ª ed., Vol. 2). Coimbra: Almedina.
- Varela, J. d. (2015). *Das obrigações em geral* (10.ª reimp, rev. e atu. 10.ª ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.
- Xavier, A. (1972). "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário". *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 157, 158 e 159.

II. JURISPRUDÊNCIA

1988

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 072581 de 15-06-1988.

1990

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 079099 de 25-10-1990.

1995

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 036023 de 16-02-1995.

1997

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 041588 de 01-07-1997.

1998

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 021721 de 13-05-1998.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 040575 de 04-06-1998.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 022612 de 23-09-1998.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 98A756 de 29-09-1998.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 040165 de 04-11-1998.

1999

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 05557A de 05-05-1999.

2000

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 041201 de 31-05-2000.

2001

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 026611 de 19-12-2001.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 026607 de 19-12-2001.

2002

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 010/02 de 17-04-2002.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0126/02 de 05-05-2002.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0405/02 de 02-07-2002.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01145/02 de 23-10-2002.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01079/02 de 20-11-2002.

2003

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01720/02 de 06-02-2003.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01961/02 de 13-02-2003.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0388/03 de 02-07-2003.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 03A2352 de 08-07-2003.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 03B2749 de 30-10-2003.

2004

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 04B410 de 26-02-2004.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01690/02 de 24-03-2004.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0338/04 de 20-10-2004.

Acórdão Tribunal Constitucional nº 497/2004 de 30-10-2004.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0772/04 de 17-11-2004.

2005

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0296/05 de 18-05-2005.

2006

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0350/06 de 03-05-2006.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 06A2338 de 12-09-2006.

2007

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 154/2007 de 02-03-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01220/06 de 07-03-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 09/07 de 02-05-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 07A930 de 24-05-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 080/07 de 27-06-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 07B2646 de 27-09-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01095/05 de 24-10-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 429/07 de 24-10-2007.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0808/07 de 28-11-2007.

2008

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 839/07 de 31-01-2008.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0970/07 de 14-07-2008.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0244/08 de 01-10-2008.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0622/08 de 29-10-2008.

2009

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0945/08 de 21-01-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 1003/08 de 11-02-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0447/07 de 17-06-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0369/09 de 09-09-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0665/09 de 04-11-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0822/09 de 12-11-2009.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0892/09 de 02-12-2009.

2010

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0942/09 de 20-01-2010.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0513/09 de 27-01-2010.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01091/09 de 03-02-2010.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 022/10 de 24-02-2010.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0999/09 de 17-03-2010.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo 170/1995.C1.S1 de 14-10-2010.

2011

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0416/11 de 07-09-2011.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0880/10 de 02-03-2011.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0876/09 de 08-06-2011.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0433/11 de 14-09-2011.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0132/11 de 16-11-2011.

2012

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0410/12 de 30-05-2012.

Decisão Arbitral do CAAD 21/2011-T de 06-06-2012.

Decisão Arbitral do CAAD 14/2012-T de 29-06-2012.

Decisão Arbitral do CAAD 56/2012-T de 18-07-2012.

Decisão Arbitral do CAAD 59/2012-T de 22-11-2012.

2013

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01114/12 de 06-02-2013.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0963/12 de 03-04-2013.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 033/13 de 08-05-2013.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0245/13 de 22-05-2013.

2014

Acórdão Tribunal Constitucional nº 83/2014 de 22-01-2014.

Decisão Arbitral do CAAD 164/2013-T de 28/10/2014.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0841/14 de 17/12/2014.

2015

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0632/14 de 21-01-2015.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01610/13 de 12-02-2015.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul processo 08283/14 de 05-03-2015.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0537/14 de 11-03-2015.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 08311/14 de 23-04-2015.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul processo 07963/14 de 07-05-2015.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0172/15 de 03/06/2015.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul processo 06351/13 de 05-11-2015.

2016

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 08687/15 de 10-11-2016.

2017

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0285/16 de 01-02-2017.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 01101/16 de 03-05-2017.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 0279/17 de 07-06-2017.

2018

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto processo 99372/17.8YIPRT.P1 de 11-10-2018.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 087/18.0BALSBB de 28-11-2018.

2019

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul processo 1387/11.5BELRA de 28-02-2019.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul processo de 63/10.0BESNT de 11-04-2019.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo 04/19.0BALSBB de 03-07-2019.