

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 11.17 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ)

JOÃO TABORDA DA GAMA
Mestre em Direito. Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

Índice:

I. SUMÁRIOS E EXCERTOS DOS ACÓRDÃOS

1. ACSTA N.º 114/02, DE 29.05 (REL.: ALMEIDA LOPES)

1.1 SUMÁRIO

1.2 EXCERTOS

2. ACSTA, N.º 772/04, DE 17.11, (REL.: BAETA DE QUEIROZ)

2.1 SUMÁRIO

2.2 EXCERTOS

II. COMENTÁRIO

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

2. O CONCEITO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS E O ARTIGO 43.º DA LGT

3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

4. PRESSUPOSTO SUBJECTIVO DO DIREITO A JUROS: O ERRO *DOS SERVIÇOS*

5. OS NOTÁRIOS SÃO SERVIÇOS?

6. A OBJECTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE POR JUROS INDEMNIZATÓRIOS

7. O VÍCIO DE FORMA COMO O ÚLTIMO REDUTO DA RESTRIÇÃO DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

8. CONCLUSÃO

I. Sumários e excertos dos acórdãos

1. AcSTA n.º 114/02, de 29.05 (Rel.: ALMEIDA LOPES)

1.1 Sumário

A violação do direito comunitário por parte da Administração Pública portuguesa integra o conceito de erro imputável aos serviços, para efeito de condenação em juros indemnizatórios.

1.2 Excertos¹

Com fundamento em violação do direito comunitário e do princípio da proporcionalidade, A..., com sede no lugar de ..., Via Norte, Maia, impugnou judicialmente o acto de liquidação de emolumentos do registo comercial praticado em 8.9.99 pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, pedindo a condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros desde o dia da liquidação.

Por sentença de fls. 400 e seguintes, o Mº Juíz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente, anulou o acto de liquidação e condenou no pagamento de juros indemnizatórios, por ter entendido haver erro imputável aos serviços.

Não se conformando com a sentença, na parte em que esta condenou a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, a Fazenda recorreu para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 413 e seguintes, nas quais concluiu pela ilegalidade da condenação no pagamento dos juros indemnizatórios por não ter havido erro imputável aos serviços.

(...) cumpre decidir (...).

É jurisprudência pacífica deste STA que a violação do direito comunitário pelas autoridades públicas portuguesas constitui erro imputável aos serviços para efeito do disposto no artº 43º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

E Esta jurisprudência está certa, pois o Estado Português, pelas suas autoridades legislativas, administrativas ou judiciais, está obrigado a cumprir o direito comunitário, nos termos do artº 10º do Tratado de Roma.

Se a Conservatória do Registo Comercial fez uma liquidação em violação do direito comunitário, há erro imputável aos serviços.

A quem o erro não é imputável é, de certeza, ao contribuinte.

A contribuinte fez o pedido de pagamento de juros indemnizatórios na impugnação judicial, pelo que o Mº Juíz a quo respeitou a lei quando condenou no pagamento desses juros.

¹ O texto completo do acórdão pode ser encontrado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5a8d38586459c4bd80256bcf0052d188?OpenDocument&Highlight=0,0114%2F02>. A selecção dos excertos relevantes é da exclusiva responsabilidade do autor.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar inteiramente a sentença recorrida.

Sem custas.

2. AcSTA, n.º 772/04, de 17.11, (Rel.: BAETA DE QUEIROZ)

2.1 Sumário

I Não está suficientemente fundamentado o acto que justifica a não dedutibilidade de determinados custos mediante a simples indicação das normas legais que obstam a essa dedução, sem identificar as situações de facto a que estava a atender, nem explicitar as razões por que tais situações cabem - ou não cabem - na previsão daquelas normas.

II. 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 pelo impugnante imputados ao acto.

2.2 Excertos²

1.1. O MINISTÉRIO PÚBLICO e a FAZENDA PÚBLICA recorrem da sentença da Mm^a. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1989 deduzida por A..., com sede em Sintra, condenando a Administração no pagamento de juros indemnizatórios.

(...)

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«A) Em 30 de Maio de 1990, a Impugnante entregou a Declaração de Rendimentos Mod. 22, relativa ao exercício de 1989, a qual se dá por integralmente reproduzida para os devidos e legais efeitos (cfr. fls. 119 a 124 dos autos);

(...)

C) Em 30/03/92, através de análise interna, foi a declaração de rendimentos - referida em A) - objecto de fiscalização por parte dos competentes serviços da Administração Tributária, tendo, em consequência, sido elaborado o correspondente Mapa de Apuramento Mod. DC. 22, o qual se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos (cfr. fls. 161 e 163 dos autos);

² O texto completo do acórdão pode ser encontrado em <http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/0/4e163274b472427180256f5f00403794?OpenDocument>. A selecção dos excertos relevantes é da exclusiva responsabilidade do autor.

D) De acordo com o referido mapa de apuramento, no campo relativo à FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS, e relativamente aos montantes corrigidos postos em crise, foi declarado que:

"Q1OLI9: 185.980\$00 - Imposto de Capitais - secção A não dedutível nos termos do nº 3 do artigo 3º do DL 442-B/88 de 30 de Novembro.

(...)

E) Com base, entre outras, nas alegadas omissões ou inexactidões referidas no parágrafo anterior, foi levantado, em 30/03/92, o correspondente auto de notícia, cuja cópia se encontra junto aos autos e se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos, cfr. fls. 153 e 154;

F) De acordo com o referido auto de notícia, a Impugnante:

"1 - Não acresceu no quadro 17 as seguintes importâncias:

1.1 - 185.980\$00 (...) referente a Imposto de Capitais - secção A, que não é aceite como custo fiscal nos termos do nº 3 do artigo 3º do DL 442-B/88 de 30 de Novembro.

2 - Deduziu indevidamente no quadro 17 as seguintes importâncias:

2.1 - 4.052.632\$00 (...) referente a rendimentos de aplicações financeiras que não se enquadram no art. 2º do DL 143-A/89 de 3 de Maio.

3 - Deduziu indevidamente no quadro 19 nos termos da alínea d) do nº 2 do art. 71º do CIRC a importância de 7.173.250\$00 (...) referente a rendimentos de aplicações financeiras que não se enquadram no art. 1º do DL 143-A/89 de 3 de Maio, pelo que não são aplicáveis os nºs 3 e 4 do art. 2º do DL 215/89 de 1 de Julho.", cfr. fls. 153 e 154 dos autos;

(...)

I) Em 28/01/94, a Impugnante deduziu a presente impugnação judicial, conforme consta do teor do carimbo apostado na primeira página da p.i, cfr. fls. 2 dos autos.

(...)

3.1. A impugnação judicial do acto tributário de liquidação de IRC deduzida pela ora recorrida foi julgada procedente por o Tribunal que a apreciou ter concluído pela existência de vício de forma, por falta de fundamentação do acto de correcção da matéria tributável que o antecedeu. A sentença, além de anular o acto de liquidação, e porque entendeu que ele resultou de erro imputável aos serviços, reconheceu, ainda, o direito da impugnante ao pagamento de juros indemnizatórios.

Esta decisão suscitou os dois recursos jurisdicionais que ora nos ocupam: o da Fazenda Pública, porque defende que o acto anulado não enferma do vício que a sentença julgou verificar-se; o do Ministério Público, porque considera que não há lugar a juros indemnizatórios.

Começaremos por apreciar o recurso interposto pela Fazenda Pública, uma vez que o seu eventual êxito, fazendo cair a sentença impugnada, tornará inútil a apreciação do recurso do Ministério Público, já que este se insurge contra uma condenação ínsita na dita sentença.

3.2. Defende a Fazenda Pública que, ao contrário do decidido, o acto recorrido, apesar de «ter sido manifestamente conciso», é «suficientemente esclarecedor» da motivação das correcções operadas pela Ad. Fiscal, não enfermando de vício de forma por falta de fundamentação.

O acto de correcção da matéria tributável fora pela impugnante acusado de não explicitar a razão de ser das correcções efectuadas, consistentes na não aceitação como custo do exercício do imposto de capitais, e a dedução de importância referente a rendimentos de aplicações financeiras.

A justificação dada pela Administração Fiscal foi, relativamente à não aceitação como custo do exercício do imposto de capitais, o não ser «dedutível nos termos do n.º 3 do artigo 3.º do DL 442-B/88 de 30 de Novembro»; e, no que concerne à dedução de importâncias referente a rendimentos de aplicações financeiras, o tratar-se de aplicações «que não se enquadram no art. 1.º do DL 142-A/89 de 3 de Maio, pelo que não são aplicáveis os n.ºs 3 e 4 do art. 2.º do DL 215/89 de 1 de Julho».

A sentença, por seu turno, considerara que «a simples menção de que se trata de deduções indevidas, ainda que acompanhada da invocação do dispositivo legal subjacente, por encerrar, afinal, um discurso conclusivo, não permite dar a conhecer a um contribuinte médio e com uma capacidade normal de entendimento a totalidade das razões que justificam um determinado acto com um certo conteúdo decisório». Tanto mais «quanto, como no caso sub judice, estamos longe de estar perante dispositivos legais absolutamente lineares, insusceptíveis de diferentes interpretações. Note-se, de resto, que em informação oficial posterior à emissão do acto impugnado (...) são os próprios serviços a admitir que, relativamente aos rendimentos de aplicações financeiras, o Despacho do SESEAF de 22/07/95, veiculado no ofício-circulado n.º 16/95 DSIRC, de 13/11/95, veio a determinar orientação diversa da que presidiu à correcção impugnada, propondo-se aí, no entanto, a manutenção do acto contestado, por se entender que a Impugnante, após ter sido notificada para o efeito, não logrou demonstrar suficientemente a data de emissão dos títulos da dívida pública.

(...) Nem se diga, pelo facto de a Impugnante ao longo da petição não se ter limitado a invocar a falta de fundamentação do acto e ter expandido diversos considerandos a propósito das correcções efectuadas, que com isso ela demonstrou ter tido perfeito conhecimento da fundamentação do acto tributário posto em crise. É que, como é fácil de ver, sem prejuízo do vício consistente na falta de fundamentação, a Impugnante mais não faz senão tecer considerações sobre as razões que, do seu ponto de vista, justificam o acerto do conteúdo da declaração de rendimentos por si apresentada e, como tal, que justificam a sua discordância com o facto de a Administração Fiscal ter corrigido o seu conteúdo. De resto, em certas passagens da petição inicial a Impugnante mais não faz do que especular, como ela própria admite (cfr. artigo 53.º da p.i). E esta atitude é perfeitamente compreensível se tivermos presente que a Impugnante não conheceu os fundamentos subjacentes ao acto tributário impugnado, vendo-se, pois, impossibilitada de o contrariar directamente.

Por todas estas razões, forçoso é concluir que o acto tributário em causa, sendo, em parte, resultado de correcções não fundamentadas, está inquinado com o vício de forma consistente na falta de fundamentação (...).

3.3. A obrigação de fundamentar os actos administrativos tinha, ao tempo que nos importa, assento constitucional no artigo 268.º n.º 3; e legal, entre outros, nos artigos 123.º a 125.º

do Código de Procedimento Administrativo (CPA), e 19º alínea a), 21º nº 1, e 80º, todos do Código de Processo Tributário (CPT).

A recorrente não questiona, antes aceita, expressamente, o dever de fundamentar as correcções que introduziu na declaração da recorrida.

A obrigação de fundamentar os actos administrativos, maxime, os desfavoráveis aos contribuintes, como é o caso, justificam-na a doutrina e a jurisprudência com razões de várias ordens: por um lado, ela contribui para assegurar que o autor do acto ponderou devidamente a situação de facto e o direito aplicável (não poucas vezes acontecerá que quem propende para decidir num certo sentido constatará, ao expressar os factos e as normas jurídicas pertinentes, que é outra a decisão que se impõe); por outro, ela é indispensável para que a legalidade do acto possa ser controlada, seja hierárquica, seja contenciosamente; por último - e esta será a razão mais poderosa -, só a manifestação dos fundamentos do acto permite ao seu destinatário aperceber-se dos motivos por que a decisão foi num, e não em outro sentido, e aceitá-la ou contestá-la, questionando, neste último caso, a bondade das razões da Administração e contrapondo as suas (sem conhecer os fundamentos do acto não é possível atacá-lo eficazmente).

Estas as razões por que o dever de fundamentar não pode ser satisfeito mediante uma fórmula passe partout, válida para uma multiplicidade de casos: cada caso impõe uma fundamentação inerente, e a exigência de fundamentação é tanto maior quanto mais complexo for, e (ou) quanto maior for a distância que separa o entendimento da Administração da do administrado (quando este já tenha tido a possibilidade de o expressar).

Por outro lado, e porque os actos administrativos recaem sobre realidades da vida, e a Administração está vinculada à lei, não podendo agir senão nos casos em que ela lho permite, nem de modo diverso do que ela impõe, a fundamentação tem de denunciar, não apenas as razões de facto, ou as de direito, mas ambas. O destinatário do acto deve ficar a saber qual foi a situação de facto ponderada - desde logo, para avaliar se ela é, aos seus olhos, a pertinente - qual o direito escolhido, e o modo como ele foi interpretado e aplicado.

Assim, e em regra, uma fundamentação que se limite a apontar uma norma jurídica, ou um conjunto normativo, acrescentando que a situação de facto não cabe na sua previsão, é incompleta, quer ao não identificar aquela situação de facto, quer ao não patentear a interpretação dada à lei, ou seja, a razão por que se considera que a situação real diverge da prevista na norma.

Ora, como já se apontou, no nosso caso, a justificação dada pela Administração Fiscal foi, relativamente à não aceitação como custo de exercício do imposto de capitais, o não ser «dedutível nos termos do nº 3 do artigo 3º do DL 442-B/88 de 30 de Novembro»; e, no que concerne à dedução de importâncias referentes a rendimentos de aplicações financeiras, o tratar-se de aplicações «que não se enquadram no art. 1º do DL 142-A/89 de 3 de Maio, pelo que não são aplicáveis os nºs 3 e 4 do art. 2º do DL 215/89 de 1 de Julho».

Ou seja, a Administração ficou-se pela mera identificação das normas jurídicas que entendeu úteis, afirmando que as situações de facto não cabiam na previsão delas, sem dizer quais as situações a que estava a atender, e quais as razões por que entendia que elas não estavam abrangidas pelas ditas normas.

E isso não basta para satisfazer a obrigação de fundamentar, tanto mais que, como se nota na sentença recorrida, «estamos longe de estar perante dispositivos legais absolutamente lineares, insusceptíveis de diferentes interpretações; (...) são os próprios serviços a admitir que, relativamente aos rendimentos de aplicações financeiras, o Despacho do SESEAF de 22/07/95 (...) veio a determinar orientação diversa da que presidiu à correcção impugnada (...)».

Do modo como as coisas se passaram, a destinatária do acto, aqui recorrida, ficou sem saber como lutar contra o acto que lhe era desfavorável, o que dizer em desabono dos seus fundamentos, vendo-se na necessidade de contrariar razões que não sabia, mas tão só supunha, estarem subjacentes ao decidido.

O acto não está, pois, fundamentado o bastante para revelar o caminho percorrido pela Administração, dando a conhecer as razões da sua decisão.

Eis por que não procedem as conclusões das alegações da recorrente Fazenda Pública, antes merecendo concordância o decidido, neste segmento, pela sentença impugnada.

3.4. Abordemos, então, o recurso jurisdicional interposto pelo Ministério Público.

Discorda este recorrente da condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios, em súmula, por a sentença, apesar de ter anulado a liquidação, não ter determinado a existência de erro imputável aos serviços, requisito do qual a lei faz depender o direito àqueles juros. O vício de forma de falta de fundamentação reconhecido pela sentença, e que foi o fundamento da anulação do acto, não se inclui no âmbito do requisito do erro imputável aos serviços gerador do direito a juros indemnizatórios, pois não se concretiza em defeituosa apreciação de facticidade relevante ou em errada aplicação das normas legais, não impedindo a Administração de renovar a substância do acto.

A norma jurídica em que assenta a discordância do recorrente é o nº 1 do artigo 24º do Código de Processo Tributário, segundo a qual «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços».

Ora, no presente caso, está por saber, porque a sentença aí não chegou, se houve erro imputável aos serviços.

Na verdade, a sentença entendeu dever começar pela apreciação do vício de forma por falta de fundamentação, pelas razões que expendeu; e, verificando a sua existência, anulou o acto, assim omitindo a apreciação dos vícios substanciais que a impugnante lhe assacava, ou seja, dos erros, de facto e/ou de direito, que lhe eram imputados.

De notar que o transcrito nº 1 do artigo 24º se refere a erro, e não a vício, o que inculca que quer relevar os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não considerando os vícios formais ou procedimentais que, ferindo, embora, de ilegalidade o acto, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela relação.

Mais clara é, hoje, a lei - artigo 43º da Lei Geral Tributária -, quando estabelece que os juros indemnizatórios só são devidos quando, havendo erro imputável aos serviços, resulte desse erro «pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

É que os juros indemnizatórios têm a sua justificação na necessidade de compensar o contribuinte pela indisponibilidade do capital de que ficou despojado por força da ilegal exigência de imposto feita pela Administração Fiscal, assim incurso no que comumente se entende ser uma responsabilidade civil extra contratual.

Se o acto tributário tem de ser anulado, por ilegal, mas essa ilegalidade não se traduz numa errada definição da situação tributária, isto é, se da ilegalidade do acto não emerge, como consequência fatal, o injustificado da exigência do imposto exigido, então, não pode falar-se, nem em lesão patrimonial, nem em prejuízo, nem em responsabilidade, nem, consequentemente, em reparação pela via da indemnização.

Após a sentença aqui em causa fica a saber-se, apenas, que há um vício formal do acto de liquidação que o torna ilegal e, portanto, anulável. Mas já se não fica a conhecer se o mesmo acto definiu mal - com erro - a situação jurídica tributária da impugnante, se esta, ao pagar o que pagou, pagou o que não devia ter pago, merecendo ser indemnizada por ter ficado desprovida da quantia satisfeita em resultado da liquidação.

Daí a pertinência da afirmação do recorrente, quando diz que «o alargamento do fenómeno reparatório, a título de juros indemnizatórios, às situações de erro de direito não é extensível aos casos em que a substância do acto pode ser renovada, como sucede quando este enferma de mero vício de forma ou vícios de procedimento»

Na verdade, perante a anulação da liquidação ditada pela sentença, a Administração Fiscal pode praticar novo acto de igual conteúdo, exigindo o mesmo imposto; não se lhe impõe que corrija nenhum erro de facto ou de direito, nem que conclua de maneira diferente; pode tomar os mesmos factos e o mesmo direito e concluir da mesma maneira, desde que elimine o vício apontado pela sentença, fundamentando devidamente o acto.

O que demonstra que não pode falar-se, por ora, numa lesão a merecer reparação traduzida em juros indemnizatórios.

Em sentido aproximado, quanto à questão destes juros, se pronunciou já este Tribunal em 5 de Maio de 1999, no recurso n.º 5557-A.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do Ministério Público.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso da Fazenda Pública, e concedendo-o ao do Ministério Público, revogar a sentença impugnada, na parte em que julgou serem devidos à impugnante juros indemnizatórios - que, por ora, não são devidos -, mantendo-a no demais. (...)

II. Comentário

1. Colocação do problema

No presente comentário, abordam-se dois temas relativos ao direito a juros indemnizatórios, mais precisamente aos pressupostos da sua verificação: por um lado, procura-se precisar a delimitação subjectiva dos serviços cujos erros podem dar origem a juros indemnizatórios, a propósito de erradas liquidações tributárias ocorridas no âmbito notarial ou registal; por outro, coloca-se a questão de saber quais os tipos de vício que podem estar na base da atribuição deste tipo de juros, a propósito do problema de saber se um contribuinte a eles tem direito no caso de o acto tributário ser anulado com fundamento em vício de forma, mais concretamente por falta de fundamentação.

Embora díspares, as duas questões reconduzem-se ao problema essencial da delimitação do direito aos juros indemnizatórios, enquanto concretização do princípio constitucional da responsabilidade do Estado, e espelham, em sentidos diferentes, uma visão administrativa e jurisprudencial restritiva quanto ao referido direito que, ao longo dos anos, vem sendo abandonada.

As duas decisões seleccionadas, sobre as duas diferentes questões colocadas, são de sentido oposto. Na primeira, o Tribunal entende – e bem – que há lugar ao pagamento de juros quando o acto tributário de liquidação ocorre numa Conservatória ou Cartório. Acontece, porém, que é uma jurisprudência que ainda não ecoa como devia na Administração tributária, que continua em vários casos a negar o pagamento de juros quando a liquidação tenha sido efectuada em serviços notariais ou registais.

Na segunda decisão, o Supremo Tribunal Administrativo continua a entender - mal - que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando um acto tributário é anulado por falta de fundamentação.

Vejamos.

2. O conceito de juros indemnizatórios e o artigo 43.º da LGT

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora e não penalizadora: destinam-se a compensar o sujeito passivo pelos prejuízos sofridos com o cumprimento indevido de uma obrigação tributária inexistente ou erradamente

quantificada, e são uma obrigação quase simétrica dos juros compensatórios³. Noutra definição, os juros indemnizatórios correspondem a “uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, recte, da prestação tributária”⁴, e as taxas deste juro “exprimem a medida legal considerada idónea para a mensuração do dano respeitante a uma obrigação pecuniária”⁵.

Vistas as coisas de modo inverso, a obrigação destes juros destina-se a repor a situação actual hipotética, na medida em que corrige um eventual enriquecimento financeiro do Estado pela (ao menos potencial) aplicação de capitais privados durante um determinado período de tempo. Raciocinando em termos civilísticos, o particular empobreceu e o Estado, sem causa, enriqueceu⁶. É por isso preciso não só repetir o indevido (o imposto), mas também repor a situação actual hipotética pelo menos no que toca aos frutos de uma quantia imobilizada.

O “pagamento indevido da prestação tributária” dá origem a um tipo de juros que têm uma vocação de neutralidade financeira⁷.

Sobre a obrigação de juros indemnizatórios, dispõe hoje o artigo 43.º da Lei Geral Tributária do seguinte modo:

“Artigo 43º

Pagamento indevido da prestação tributária

³ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*² (Coimbra: 2002), 149 ss. V. também, do mesmo A., J. L. SALDANHA SANCHES, *Princípios do Contencioso Tributário* (Lisboa: 1987), 87 ss e bibliografia aí citada; J. L. SALDANHA SANCHES, “Juros compensatórios e os seus pressupostos - anotação ao AcSTA de 08/02/89, rec. 10394”, *Fisco*, n. 10 (1989), 35 ss; J. L. SALDANHA SANCHES, “Juros compensatórios e juros indemnizatórios - anotação ao AcSTA de 16/01/91, rec. n.º 13021”, *Fisco*, n. 32 (1991), 44 ss.

⁴ AcSTA n.º 388/03, de 2.7.2003 (Rel.: BRANDÃO DE PINHO).

⁵ AcSTA n.º 26.669, de 20.02.02.

⁶ Dado o princípio da autonomia da vontade, as regras no Direito Privado não devem ser mais generosas quanto à quantificação da prestação a ser repetida do que no campo do Direito Público. Ora, mesmo no âmbito das relações privadas, a citação judicial para restituir e o conhecimento da falta de causa do recebimento dão lugar ao direito do empobrecido a juros, *ex vi* do artigo 480.º do Código Civil, que consagra a figura do agravamento da obrigação de restituir: “Artigo 480.º (Agravamento da obrigação) - O enriquecido passa a responder também pelo perecimento ou deterioração culposa da coisa, pelos frutos que por sua culpa deixem de ser percebidos e pelos juros legais das quantias a que o empobrecido tiver direito, depois de se verificar algumas das seguintes circunstâncias: a) Ter sido o enriquecido citado judicialmente para a restituição; b) Ter ele conhecimento da falta de causa do seu enriquecimento ou da falta do efeito que se pretendia obter com a prestação”. Ora, a obrigação de extrair todas as consequências da sentença que anule a liquidação – nomeadamente a de restituir o imposto indevidamente pago - é suficiente para que não seja necessário convocar o tópico da boa ou má fé da Administração tributária quando o erro a si for imputável, por *faute* sua.

⁷ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1998), 127.

1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

(...)”

Sucintamente, podem apontar-se como requisitos de aplicação do preceito:

- a) a existência de um pagamento de uma dívida tributária;
- b) o carácter indevido da totalidade ou parte do pagamento;
- c) a determinação em sede de reclamação ou impugnação da falta de causa do pagamento;
- d) a existência de um erro; e
- e) a imputabilidade do pagamento indevido a erro dos serviços.

3. Fundamento constitucional de pagamento de juros indemnizatórios

É hoje indiscutível a função indemnizatória ou reparadora dos juros indemnizatórios, os quais se destinam a colocar o particular numa posição financeira pelo menos aproximada da que alcançaria com a normal imobilização bancária do dinheiro. A existência de juros indemnizatórios é um verdadeiro direito subjectivo do particular⁸ em caso de pagamento indevido de uma prestação tributária e decorre do princípio geral da responsabilidade civil do Estado por actos ilícitos.

Segundo o artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, que regula a responsabilidade das entidades públicas, o *“Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou*

⁸ Assim, sobre a questão no IRS, A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS - anotado* (Lisboa: 1999), 445-6.

agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”⁹.

Mais: o fundamento do fenómeno indemnizatório através de juros está intimamente relacionado com o facto de vigorar no Direito Fiscal o princípio *solve et repete* e com o seu enraizamento na cultura do contribuinte, que normalmente paga o que lhe exigem, ou o que pensa ser devido (em virtude da atribuição a este de uma série de tarefas de quantificação). Os juros indemnizatórios são o necessário correspectivo do *solve et repete*, conciliando-se assim esta forma eficaz de impedir a paralisação das cobranças do Estado pela litigância do sujeito passivo com a tutela dos direitos deste.

Assim, e sem necessidade de nos determos muito nesta matéria, é facilmente compreensível que qualquer interpretação das normas que regulamentam o direito a juros indemnizatórios deve ser feita com base na *ratio* deste preceito constitucional. Assim, qualquer interpretação que restrinja inadmissivelmente o direito constitucional a juros indemnizatórios viola de forma clara o preceito constitucional atrás transcrito. A isto voltaremos.

4. Pressuposto subjectivo do direito a juros: o erro *dos serviços*

Um primeiro problema que se coloca na atribuição – ou recusa – de juros indemnizatórios aos particulares reside na delimitação subjectiva dos potenciais sujeitos cuja actuação tributária possa originar um erro imputável aos serviços, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

A questão tem sido colocada sobretudo a propósito de actos tributários praticados por notários ou conservadores. Não obstante a questão ser clara e a jurisprudência uniforme, continua a assistir-se a um número elevado de decisões administrativas que consideram que as entidades referidas não são reconduzíveis à noção de serviços.

De facto, esta é uma matéria em que, nas palavras do Cons.º ALFREDO MADUREIRA, é “uniforme, reiterada e pacífica a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”¹⁰. Noutra altura, o mesmo Supremo Tribunal afirmou, perante tão abundante jurisprudência e depois de elencar meia dúzia de decisões, que a questão estava há muito resolvida, rematando: “não se justificando por isso mais detalhadas considerações”¹¹. Ainda há alguns dias, o STA decidiu

⁹ Sobre a matéria, M. L. AMARAL, *Responsabilidade do Estado e Dever de Indemnizar do Legislador* (Coimbra: 1998), *passim*, mas sobretudo 20 ss.

¹⁰ AcSTA n.º 1290/02, de 04.12.2002 (Rel.: ALFREDO MADUREIRA).

¹¹ AcSTA n.º 113/02, de 24.04.2002 (Rel.: VÍTOR MEIRA), *in fine*.

um caso em que a condenação em juros indemnizatórios é tratada sem sequer se levantar a questão de o acto tributário em causa dizer respeito a emolumentos notariais¹²...

Vejamus uma amostra de decisões do STA¹³, dos últimos cinco anos, que demonstram de forma inequívoca a total sedimentação de postulados contrários àqueles em que assentam inúmeras decisões administrativas:

- i) AcSTA n.º 26.328, de 28.11.2001 (Rel.: VÍTOR MEIRA) – a cobrança notarial de emolumentos em desconformidade com o Direito Comunitário gera juros indemnizatórios, por ser erro imputável aos serviços, entendidos em sentido global.
- ii) AcSTA n.º 26.688, de 16.01.2002 (Rel.: VÍTOR MEIRA) – a cobrança notarial de emolumentos em desconformidade com o Direito Comunitário gera juros indemnizatórios, por ser erro imputável aos serviços.
- iii) AcSTA n.º 26.606, de 24.01.2002 (Rel.: BRANDÃO DE PINHO) – emolumentos registrais em violação do Direito Comunitário geram juros indemnizatórios, uma vez que se deve entender o conceito de serviço como um conceito global.
- iv) AcSTA n.º 26.782, de 06.02.2002 (Rel.: ANTÓNIO PIMPÃO) – a cobrança de emolumentos notariais em montante indevido gera a obrigação de juros indemnizatórios, uma vez que a Administração (o notário) deveria ter aplicado o Direito Comunitário, de ordem superior ao nacional¹⁴.

¹² AcSTA n.º 828/03, de 16.11.2005 (Rel.: VÍTOR MEIRA). Recentemente, também AcSTA n.º 560/05, de 06.07.2005 (Rel.: ANTÓNIO PIMPÃO).

¹³ Podiam citar-se muitas outras, por exemplo, AcSTA n.º 22.791, de 15.11.2000; AcSTA n.º 23.308, de 17.01.01; AcSTA n.º 26.167, de 31.10.2001; AcSTA n.º 26.404, de 07.11.2001; AcSTA n.º 26.487, de 12.12.01; AcSTA n.º 26.611, de 19.12.2001; AcSTA n.º 26.415, de 21.11.01; AcSTA n.º 26.668, de 16.01.2002; AcSTA n.º 26.620, de 30.01.2002.

¹⁴ No mesmo sentido, AcSTA 452/02, de 29.05.2002 (Rel.: VÍTOR MEIRA), e AcSTA n.º 115/02, de 08.05.2002, onde se afirmou que “os cidadãos não têm culpa de os funcionários não cumprirem com o direito comunitário”.

- v) AcSTA n.º 26.765, de 13.03.2002 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ) – o pagamento parcialmente indevido de emolumentos notariais gera juros indemnizatórios na medida do indevido, independentemente de culpa de qualquer agente concreto, que, neste caso, é um notário.
- vi) AcSTA n.º 113/02, de 24.04.2002 (Rel.: VÍTOR MEIRA) - a cobrança de emolumentos do Registo Comercial de acordo com uma tabela emolumentar que posteriormente é anulada gera direito a juros indemnizatórios independentemente de culpa.
- vii) AcSTA n.º 26.807, de 09.10.2002 (Rel.: FONSECA LIMÃO) - é imputável aos serviços o erro de retenção na fonte de IRS por uma empresa privada, quando o ganho não estava sujeito a imposto, em virtude de a Administração tributária não ter dado razão ao contribuinte na sua reclamação.
- viii) AcSTA n.º 1.290/02, de 04.12.2002 (Rel.: ALFREDO MADUREIRA) - a cobrança de emolumentos do Registo Comercial de acordo com uma tabela emolumentar que posteriormente é anulada gera direito a juros indemnizatórios independentemente de culpa, e o conceito de serviço deve ser globalmente considerado.
- ix) AcSTA n.º 672/03, de 25.06.2003 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ) – a liquidação de CA com base num acto administrativo contido numa portaria que posteriormente foi revogada gera a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, independentemente do facto de a referida revogação ser posterior à liquidação e de a Administração tributária ter agido com base num acto administrativo que impunha a tributação.

- x) AcSTA n.º 388/03, de 2.7.2003 (Rel.: BRANDÃO DE PINHO) – são devidos juros indemnizatórios resultantes de indevida cobrança de emolumentos notariais.
- xi) AcSTA n.º 338/04, de 20.10.2004 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ) – neste caso, que diz respeito a Sisa e a Imposto do Selo, o erro imputável aos serviços gera juros indemnizatórios independentemente de culpa de qualquer agente.
- xii) AcSTA n.º 627/04, de 27.10.2004 (Rel.: VÍTOR MEIRA) – sobre a contagem dos juros indemnizatórios, cuja existência se dá por adquirida, em caso de cobrança indevida de emolumentos.

Como se viu, o STA tem também entendido que há lugar a juros indemnizatórios quando uma liquidação haja sido anulada em virtude de padecer de uma invalidade consequente decorrente da anulação de uma outra liquidação, casos em que nem sequer coloca a questão da culpa ou do serviço em causa, o qual muitas vezes não é o mesmo¹⁵.

Outro facto que merece ser realçado é o de que um vasto número dos acórdãos existentes na nossa ordem jurídica diz respeito a emolumentos notariais ou registrais, nunca se tendo posto em causa a função pública dos agentes daqueles serviços. Ora, como é sabido, as características específicas daqueles tributos poderiam, em tese (errada, de resto), levar a que se defendesse um carácter misto - público e privado - da actuação, e se sustentasse, assim, que não haveria direito a juros indemnizatórios pelo facto de não haver serviços da Administração fiscal em causa. Tal tese faria ainda menos sentido nos casos de um imposto estadual do que nos casos de uma taxa, uma vez que esta poderá ser receita de uma entidade pública com algum grau de autonomia financeira.

Como afirmou o Cons.º BENJAMIM RODRIGUES, “o acto de liquidação dos emolumentos é, como está doutrinariamente adquirido, um acto de natureza administrativo tributária enquanto acto de aplicação de normas de direito público tributário por um órgão da administração do Estado”, sendo que no mesmo aresto utiliza, a propósito da questão

¹⁵ Por exemplo, AcSTA n.º 1.735/03, de 13.07.2005 (Rel.: ALMEIDA LOPES), em que se fixaram juros indemnizatórios em virtude da anulação consequente de uma liquidação de Imposto do Selo em consequência da anulação de uma Sisa.

dos juros indemnizatórios neste mesmo caso de emolumentos, a expressão “*administração fiscal*”¹⁶.

Em conclusão, o acórdão ora comentado é apenas um exemplo de entre um enorme acervo jurisprudencial de decisões que se debruçam sobre questões concretas relacionadas com juros indemnizatórios devidos por actos tributários oriundos de uma série de entidades – notários, conservatórias, governos civis¹⁷- em que a natureza deste tipo de serviços como apta a gerar *erro dos serviços*, nos termos do artigo 43.º da LGT, não é sequer posta em causa¹⁸.

É, por isso, incompreensível que a Administração tributária continue a decidir de modo contrário.

5. Os notários são serviços?

A maioria das decisões existentes em que a jurisprudência condenou a Administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios diz respeito à devolução de emolumentos de registo ou de notariado cobrados em desconformidade com o Direito Comunitário, que tinham a natureza de impostos. Porém, a questão coloca-se algumas vezes, como vimos, quanto à cobrança notarial do Imposto do Selo.

Na dinâmica do Imposto do Selo, é fundamental o papel dos notários que liquidam e cobram o tributo e que posteriormente o entregam aos serviços competentes. O Código do Imposto do Selo leva tão longe a importância do notário, que o qualifica como sujeito passivo – aliás, o primeiro de uma miríade de “sujeitos passivos”! Apesar de nada rigorosa, a qualificação mostra que o legislador tomou consciência do papel fundamental daquele tipo de serviço no exercício da função pública de liquidação e cobrança do tributo que por lei lhe cabe¹⁹.

Será, então, o notário *serviço*, para efeito de erro gerador de juros indemnizatórios? A Administração fiscal tem entendido que não. Fará esta concepção sentido?

¹⁶ AcSTA n.º 26.392, de 31.10.2001 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), anotado em A. SALGADO DE MATOS / J. TABORDA DA GAMA, “O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos notariais indevidamente cobrados”, *Fiscalidade*, 9 (2002).

¹⁷ Veja-se, por exemplo, o caso de uma liquidação de Imposto do Selo pela instalação de máquinas de jogos legais, não prevista na tabela do Imposto do Selo, efectuada pelo Governo Civil do Porto e da qual resultou o pagamento de juros indemnizatórios ao particular (AcSTA n.º 1.179/04, de 12.01.2005 (Rel.: FONSECA LIMÃO).

¹⁸ Por exemplo, AcSTA n.º 1.645/03, de 26.01.2005 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ).

¹⁹ V. artigo 2.º (Incidência subjectiva) “1 - São sujeitos passivos do imposto: a) Notários (...)”, do Código do Imposto do Selo.

Pode fazer-se um paralelo com o que se passa na doutrina administrativista com o conceito de Administração pública em sentido *material*. Neste ramo do Direito – no qual a vertente organizacional do Direito Fiscal se insere – por influência do desenvolvimento económico²⁰ (e da influência doutrinária alemã²¹), foi-se construindo um conceito de Administração pública em sentido material que envolve os privados que exerçam a função administrativa²². Ora, se tais pessoas colectivas e singulares podem integrar um conceito material de Administração, então, por maioria de razão, a prática de actos tributários (liquidação e cobrança de um imposto estadual) por uma entidade pública integrada na Administração do Estado será, pelo menos em termos materiais, um serviço da Administração tributária.

Também é relevante o facto de o artigo 1.º da LGT estabelecer expressamente que “*regula as relações jurídico-tributárias*” - que são “*as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares (...)*” - integrando a Administração tributária “*as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos*”, bem como o facto de, segundo o artigo 23.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, que regula a competência para a liquidação, a “*liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º*”, normativo que, como vimos, é encabeçado pelos notários.

Se dúvidas houvesse sobre a inclusão dos notários enquanto praticantes daquele tipo de actos num conceito material de Administração tributária, ou numa noção de Administração tributária delegada, este artigo da LGT dissipa-as, parecendo até ir mais além.

Teria bastado uma leitura superficial das normas que regem a sua actuação e que disciplinam a relação jurídica tributária para que a Administração tivesse decidido em relação aos juros indemnizatórios de forma oposta à que decidiu em tantos casos, poupando assim recursos ao Estado, ou seja, aos contribuintes.

Além disso, a força do princípio *solve et repete* no caso específico de tributos cobrados por entidades que prestam serviços públicos de utilização necessária é ainda mais intensa, pois a sinalagmaticidade que está inerente aos actos praticados torna verdadeiramente incontornável o seu pagamento – o pagamento da conta do notário é, pelo menos de facto, um requisito da celebração da escritura²³ e, portanto,

²⁰ Um exemplo da materialização do conceito de actividade administrativa que passa para as mãos de entidades híbridas é o da regulação, J. L. SALDANHA SANCHES, “A regulação: história breve de um conceito”, *separata da ROA, Ano 60*, (2000).

²¹ Entre outros, para um conceito lato e material de Administração pública, H. FABER, *Verwaltungsrecht* ⁴ (Tubinga: 1995), 20, e H. MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht* ^{13ª} (Munique: 2000), 2 ss.

²² Entre nós, por exemplo, M. REBELO DE SOUSA / A. SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral - introdução e princípios fundamentais*, vol. I (Lisboa: 2004), 45-6. Lembre-se que, como alertam estes autores, deve ser a noção de Administração em sentido orgânico a seguir a noção material de Administração e não o contrário.

²³ Foi esta a razão que nos levou, em tempos, a criticar, por ineficaz de facto, o exercício do direito de resistência como

pressuposto do exercício dos direitos que aquele negócio jurídico comporta para as partes.

Aliás, é a própria jurisprudência do STA que vem chamando a atenção para a interpretação sedimentada do conceito de erro dos serviços: *“prática que se não deve senão a um erro dos serviços, cabendo insistir em que, como vem definindo a jurisprudência, a expressão não significa que algum funcionário, ou algum serviço, hajam procedido de modo culposo. O significado da expressão é, apenas, que a ilegalidade foi cometida por razão da própria Administração (erro seu), e não de outrem”*²⁴.

A posição da Administração fiscal nos casos em que tenta sacudir a água do capote dizendo que a culpa não é sua, mas do notário ou do conservador, lembra a posição há muito ultrapassada de certa doutrina administrativa que sustentava só poder haver responsabilidade do Estado se se encontrasse um agente / funcionário culpado, sendo hoje unânime que se trata de uma culpa da Administração em sentido lato, que pode até resultar de um conjunto de pequenas falhas individuais que em si não são graves, mas que, no seu conjunto e pelo resultado, geram o dever de indemnizar. É a concepção globalizante da Administração, a teoria da *faute du service*²⁵.

Tal concepção deve aplicar-se também ao exercício privado do notariado. Com efeito, mesmo durante a vigência do sistema administrativo dito puro, havia cartórios notariais privativos - por exemplo, da Caixa Geral de Depósitos²⁶ - e, naturalmente, sempre que cobravam tributos indevidamente, a condenação na sua restituição incluía o pagamento de juros indemnizatórios - de balde a mirabolante linha de argumentação da Administração fiscal²⁷.

Por mais penoso que seja à Administração tributária admitir, é ela que responde, em primeira linha²⁸, pelos erros do notário, não só porque só assim ficam os direitos

meio de oposição à cobrança de emolumentos em desconformidade com o Direito Comunitário, A. SALGADO DE MATOS / J. TABORDA DA GAMA, "O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos notariais indevidamente cobrados", *Fiscalidade*, 9 (2002).

²⁴ AcSTA n.º 672/03, de 25.06.2003 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ), ponto n.º 3, *in fine*.

²⁵ D. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, vol. III (Lisboa: 1989), 504 ss.

²⁶ O STA não tem dúvidas sobre este aspecto. No seu Ac. n.º 270/02, de 3.12.2003 (Rel.: ANTÓNIO PIMPÃO), afirma-se que estamos *“no domínio duma actividade notarial materialmente idêntica à que regularmente é desenvolvida sob a tutela da Direcção Geral dos Registos e Notariado”* e que *“a Caixa Geral de Depósitos, enquanto detentora daquela função administrativa e notarial, não pode deixar de cumprir as decisões judiciais proferidas nos processos judiciais de impugnação, por via da tutela administrativa em que está integrada. Estaria, por isso, a CGD sujeita, nessa actividade, às regras que regulam as demais entidades administrativas que praticam os mesmos actos, por ser uma entidade àquelas equiparada para efeitos notariais (...)”* (do ponto 3.1 da decisão).

²⁷ Outro exemplo no sentido da inclusão dos notários na Administração tributária em sentido material é o facto de a jurisdição competente para julgar a impugnação de actos notariais e registrais de liquidação de tributos ser a dos Tribunais Administrativos e Fiscais, mais precisamente a secção de contencioso tributário.

²⁸ Poderá, eventualmente, equacionar-se nos termos do direito aplicável um direito de regresso em relação aos notários, hipótese que parece longínqua e que, em qualquer caso, em nada afecta o direito subjectivo do contribuinte a juros

dos contribuintes tutelados, mas também porque foi ela que usufruiu dos montantes cobrados ilegalmente²⁹.

Como afirmou o Cons.^o LOPES DE SOUSA num caso de emolumentos notariais indevidos, *“havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte”*³⁰.

Terminamos com o expressivo raciocínio do Cons.^o ALMEIDA LOPES na primeira decisão ora comentada: *“se a Conservatória do Registo Comercial fez uma liquidação em violação do direito comunitário, há erro imputável aos serviços. A quem o erro não é imputável é, de certeza, ao contribuinte”*³¹.

6. A objectivação da responsabilidade por juros indemnizatórios

A questão dos juros indemnizatórios tem evoluído³² no sentido de uma progressiva liberalização na sua atribuição, desligada da culpa dos serviços. Nos pontos antecedentes, analisámos como isso sucedeu na delimitação subjectiva dos pressupostos do direito a juros, que, como vimos, tem vindo a ser alargada a todas as entidades – públicas ou privadas – que materialmente exerçam funções de liquidação ou cobrança.

O primeiro passo, agora em termos objectivos, deu-se com a aprovação do Código do Processo Tributário, que, no seu artigo 24.^o, consagrou o dever de juros

indemnizatórios.

²⁹ No ponto 18. do AcSTA n.º 1368/03, de 12.11.2003 (Rel.: VÍTOR MEIRA), afirma-se que *“(...) pretende a Fazenda Pública recorrente que a liquidação do imposto é da responsabilidade da Câmara Municipal de Coimbra pelo que o excesso de cobrança não é imputável à Administração Tributária, não obstante o pagamento ter sido efectuado na Tesouraria da Fazenda Pública. (...). Por isso, sendo o imposto liquidado arrecadado e recebido pelo Estado através da Administração Tributária, será o Estado o responsável pelos juros indemnizatórios que eventualmente sejam devidos.(...) O responsável pelo pagamento de tais juros, por erro imputável aos serviços, não pode deixar de ser quem usufruiu dos montantes ilegalmente cobrados, não cabendo aqui e agora apreciar as relações de subordinação ou não do notário ao Estado, isto é, da entidade liquidadora à entidade recebedora”*. De resto, é extremamente elucidativo o sumário do acórdão: *“tendo sido liquidado e cobrado imposto de selo em excesso e tendo o tribunal anulado tal liquidação condenando em juros indemnizatórios, é responsável pelo pagamento de tais juros o Estado e não a Câmara Municipal de Coimbra a que pertencia o notário privativo que efectuou a liquidação”*.

³⁰ Ac STA n.º 26.611, de 19.12.2001 (Rel.: LOPES DE SOUSA), e Ac STA n.º 23.719, de 17.04.2002 (Rel.: LOPES DE SOUSA).

³¹ AcSTA 114/02, de 29.05.2002 (Rel.: ALMEIDA LOPES) - destaque acrescentado.

³² Questão que não cabe aqui, mas que é mais uma mostra de como têm caído uma por uma todas as causas alegadas pela Administração tributária e pela jurisprudência para a não atribuição de juros indemnizatórios, prende-se com o requisito de estes apenas serem concedidos quando pedidos pelo contribuinte. Quanto a este aspecto, o STA passou a entender, desde o AcSTA n.º 26.680, de 19.12.2001 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), que tal direito resulta da lei e que não está sujeito ao princípio do pedido. Sobre a questão, v. o parecer do CEF n.º 54/2005, de 28.06.05, homologado pela DGCI a 06.07.2005.

indemnizatórios para os casos de erro³³, não operando a distinção entre erro de facto e erro de direito prevista no artigo 140.º, §.1 do Código da Contribuição Industrial, que apenas previa estes juros para os casos em que o pagamento excessivo daquela Contribuição se ficasse a dever a “erro de facto imputável aos serviços”³⁴. Esta alteração, que foi saudada na altura, impunha-se, pois o princípio da responsabilidade do Estado por actos ilícitos - fonte constitucional do dever de juros indemnizatórios - não permite, a qualquer título, a distinção entre os dois tipos de erro (distinção de resto questionável)³⁵.

Por outro lado, a jurisprudência tem evoluído também no sentido de, de um modo cada vez mais estreito, ligar a existência de juros indemnizatórios à anulação do acto tributário, chegando a afirmar que os juros indemnizatórios são “um efeito jurídico que se constitui pelo simples facto de o acto tributário ter sido anulado graciosa ou contenciosamente e isso aconteça por razões de legalidade imputadas aos serviços da administração”³⁶. Ou seja, sem que tal seja assumido expressamente, há uma objectivação deste tipo de responsabilidade do Estado, que apenas será excluída no caso de culpa do particular (sujeito passivo ou terceiro)³⁷.

Há, assim, uma evolução que leva a que se possa afirmar que hoje, havendo anulação do acto tributário, há juros indemnizatórios, pois que se presume que a culpa é da Administração, excepto nos casos em que esta venha provar que o erro é devido ao contribuinte³⁸ ou a terceiro³⁹, naquilo que pode ser visto como uma inversão do ónus da prova⁴⁰ relativamente ao originariamente disposto nas normas fiscais e ao decidido pela jurisprudência.

Note-se que a imputação do erro aos serviços pode até ocorrer nos casos em que o erro originariamente seja cometido por um particular terceiro não induzido por

³³ “(...) haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços”.

³⁴ Sobre isto, J. GARCIA DE FREITAS / J. SOARES TELES, *Código da Contribuição Industrial - anotado* 4, vol. I (Coimbra: 1977), 781.

³⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, “Juros compensatórios e juros indemnizatórios - anotação ao AcSTA de 16/01/91, rec. n.º 13021”, *Fisco*, n. 32 (1991), 48-49, decisão na qual o Cons.º CASTRO MARTINS lavrou voto de vencido no sentido da imposição constitucionalmente determinada da irrelevância da distinção entre os dois tipos de erro que deveria ter levado a uma interpretação correctiva do preceito do CCI.

³⁶ AcSTA n.º 26.680, de 19/12/2001 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES).

³⁷ A doutrina e a jurisprudência já admitem semelhante raciocínio a propósito da presunção do erro do contribuinte na sua condenação em juros compensatórios, como pode ver-se, entre outros, em J. LOPES DE SOUSA, “Juros nas Relações Tributárias”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, (Lisboa: 1999), 148-149.

³⁸ Como disse ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “*embora a culpa da Administração possa ser fundamento da imputação do erro a esta, não é o seu pressuposto necessário*”, A. SALGADO DE MATOS, *Código do IRS - anotado* (Lisboa: 1999), 446.

³⁹ V. AcSTA de 04.01.1998 em que a culpa por um pagamento indevido não foi do contribuinte, nem da Administração fiscal, mas sim da entidade que processava os vencimentos daquele – caso em que o STA decidiu não haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

⁴⁰ Sobre a questão, em geral, v. J. L. SALDANHA SANCHES, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal* (Lisboa: 1987).

nenhuma orientação genérica da Administração tributária. São os casos, por exemplo, em que os serviços possam corrigir uma retenção na fonte ilegal efectuada por uma empresa quando daquela correcção reclame o sujeito passivo afectado. Se o não fizerem – não dando provimento à reclamação – constituem-se em responsabilidade por juros indemnizatórios desde esse momento⁴¹.

Como afirma SALDANHA SANCHES, esta evolução reflectiu-se sobretudo no facto de há largos anos se entender “*erro no sentido amplo do termo, sem necessidade de distinguir, como foi feito na primeira fase de vigência deste instituto, entre erro grave e erro desculpável, uma vez que ambos conduzem a uma penalização indevida do contribuinte*”⁴².

Mais, o erro gerador de juros indemnizatórios pode radicar na actuação do sujeito passivo com base em “*orientações genéricas da administração tributária*”. Neste caso – e mesmo que estas orientações sejam contraditadas pela Administração tributária ou pelo Tribunal – assiste ao contribuinte o direito ao ressarcimento por via do pagamento de juros indemnizatórios.

Aliás, é precisamente no atinente aos casos de liquidação com base em declaração do contribuinte que surge mais um argumento para a posição que subjaz ao primeiro dos arestos comentados: se o contribuinte que age baseado em instruções genéricas tem direito a juros indemnizatórios⁴³, o que dizer, por maioria de razão, daquele que, por exemplo, paga o montante que lhe é directamente exigido pelo notário através da apresentação da conta?

7. O vício de forma como o último reduto da restrição do direito a juros indemnizatórios

De uma concepção minimalista das situações em que há direito ao pagamento de juros indemnizatórios altamente lesiva dos direitos dos contribuintes - e que constituía uma flagrante violação de um dever de indemnização imposto pela CRP - passámos a uma situação em que a jurisprudência e a Administração fiscal⁴⁴ apenas restringem (de modo ilegítimo) o direito à atribuição de juros indemnizatórios nos

⁴¹ AcSTA n.º 26.807, de 09.10.2002 (Rel.: FONSECA LIMÃO).

⁴² J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: 2002), 150.

⁴³ Artigo 43.º, n.º 2, da LGT, que consagra “*uma evidência*”, nas palavras de J. LOPES DE SOUSA, “Juros nas Relações Tributárias”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, (Lisboa: 1999), 162, porventura em virtude de, na vigência do CPT, a jurisprudência entender por vezes o contrário, ou seja, que não havia direito a juros quando a liquidação fosse feita com base na declaração do contribuinte, como dá conta A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária - anotada* (Lisboa: 2000), 207.

⁴⁴ Por exemplo, Ofício-circulado n.º 60049, de 14.09.2005, da DSJT, que parece afastar o pagamento de juros indemnizatórios nos casos de falta de fundamentação apenas “*quando o acto tributário inválido possa ainda ser convertido em acto tributário válido*” (alínea b) do dito ofício).

casos em que, embora haja a anulação de uma liquidação, a causa da anulação é vício de forma, casos em que em que o acto poderia ser renovado (afirmam).

O segundo aresto comentado⁴⁵ prende-se com isso mesmo, i.e. com um caso em que um acto foi anulado por falta de fundamentação, tendo o Tribunal entendido no entanto que essa causa não era suficiente para dar lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que, afirma, *“se o acto tributário tem de ser anulado, por ilegal, mas essa ilegalidade não se traduz numa errada definição da situação tributária, isto é, se da ilegalidade do acto não emerge, como consequência fatal, o injustificado da exigência do imposto exigido, então, não pode falar-se, nem em lesão patrimonial, nem em prejuízo, nem em responsabilidade, nem, consequentemente, em reparação pela via da indemnização”*⁴⁶.

A doutrina expendida no acórdão parece sustentar que um vício de *direito* (um acto não ter sido legalmente fundamentado) não pode dar origem a uma situação *de facto* (a lesão patrimonial do contribuinte) – como se um sujeito passivo que pague um imposto constante de uma liquidação não fundamentada não houvesse ficado privado de uma certa quantia monetária por um determinado período de tempo, afinal a única situação que o instituto dos juros indemnizatórios quer compensar.

Ou seja, em nosso entender, qualquer vício de forma (imputável aos serviços, na ampla concepção atrás explanada) dá origem ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que o direito ao ressarcimento é motivado pela indevida privação de uma quantia monetária e esta ocorre em qualquer dos casos.

Analisemos com mais detalhe os argumentos da jurisprudência comentada. A sentença louva-se na posição do Cons.^o LOPES DE SOUSA expendida no AcSTA n.^o 5557-A/99, de 5/5 (Rel.: LOPES DE SOUSA). O argumento é basicamente o de que, numa decisão em que haja anulação do acto por vício de forma, há uma violação apenas de direitos procedimentais e não é elaborado qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária e, por esta razão, a privação patrimonial não corresponderia a uma lesão jurídica substantiva. Tudo isto com base na regra de *“não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer”*⁴⁷, regra que se aplicaria quer à não exigibilidade de uma transferência do contribuinte para a Administração tributária, quer a uma transferência no sentido inverso.

Esta argumentação, com o devido respeito, não convence. Como temos vindo a dizer, de resto sem qualquer originalidade, os juros indemnizatórios destinam-se a ressarcir o tempo em que um sujeito passivo esteve privado de dispor normalmente de

⁴⁵ AcSTA n.^o 772/04, de 11.17.2004 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ).

⁴⁶ V. *supra* ponto I, 2.2.

⁴⁷ J. LOPES DE SOUSA, "Juros nas Relações Tributárias", in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, (Lisboa: 1999), 161.

uma quantia; ora, isso ocorre, em qualquer um dos casos comentados, por uma causa imputável à Administração e só a ela. É que quem pratica o acto incompetente não é o contribuinte, nem é ele quem deixa de fundamentar o acto tributário.

O erro em causa não deve ser visto, para efeitos de juros indemnizatórios, como respeitante apenas à parte nobre do acto tributário - o do *quantum* a pagar, devendo ser antes enquadrado na globalidade de uma relação que a propósito daquele acto se estabelece entre o contribuinte e a Administração tributária. Assim, deve partir-se de uma concepção de relação tributária em sentido lato, que abranja não apenas o conteúdo normal do acto tributário (o *quantum* a pagar), mas todos os seus elementos - como é exemplo marcante a fundamentação de um acto tributário em relação ao seu conteúdo imediato, e que apenas por excesso analítico podem ser separados⁴⁸.

Aliás, nos casos de actos não fundamentados, a não atribuição de juros indemnizatórios assume de forma ainda mais patente o carácter de uma ilegítima restrição de um direito do contribuinte, uma vez que uma das finalidades do dever de fundamentar é, como bem aponta a sentença comentada⁴⁹, permitir conhecer as razões da decisão⁵⁰. Ora, se o contribuinte é privado de uma quantia por razões que desconhece e de que o Tribunal também não pode conhecer, por culpa exclusiva da Administração tributária, que sentido faz negar o pagamento dos juros indemnizatórios com o fundamento de que o contribuinte podia até nem ter razão? É que os juros indemnizatórios, como é unânime, não têm qualquer função punitiva - caso em que, eventualmente se poderia atribuí-los apenas nas situações em que fosse proferida uma decisão de mérito, ou seja, naqueles casos em que ficasse em Tribunal provado que, na “relação jurídica tributária material” (naquela concepção estrita indicada), o contribuinte havia sido lesado pagando imposto indevido.

De facto, a falta de fundamentação é o mais substancial dos vícios de forma, o que leva até alguns autores a reputarem de essencial tal formalidade. A falta de fundamentação não pode ser equiparada a uma notificação dois dias fora do prazo. Com a correcção do vício de falta de fundamentação é difícil falar-se até em repetibilidade do acto (susceptível de expurgar a vicissitude formal), porque apenas com a fundamentação na medida legalmente exigida o contribuinte passa a saber quais as razões de um determinado acto tributário, razões essas que materialmente o

⁴⁸ Sobre a questão, v. J. L. SALDANHA SANCHES, "Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações", in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Telles*, vol. I (Coimbra: 2003).

⁴⁹ Ponto 3.3 do Acórdão.

⁵⁰ Sobre esta matéria, v. J. L. SALDANHA SANCHES / J. TABORDA DA GAMA, "Audição - Participação - Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária", in *Estudos em Homenagem ao Doutor José Xavier de Basto*, vol. n.d. (Coimbra: 2005).

integram e lhe conferem identificabilidade. É o conhecimento dessas razões que lhe permite defender-se daquele acto e não de um que adivinhe.

Na verdade, a identidade entre uma liquidação bem fundamentada e essa mesma liquidação não fundamentada existe apenas no plano formal.

Uma última nota: o Cons.^o LOPES DE SOUSA – cuja doutrina nega a atribuição de juros indemnizatórios em casos de anulações baseadas em incompetência e vícios de forma – abre a porta para, caso o particular se sinta lesado com a liquidação ilegal, este possa demandar o Estado pedindo uma indemnização pelo prejuízo causado⁵¹, ao abrigo do instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado. Ora, as mais das vezes, não será esse prejuízo o decorrente apenas da imobilização do capital? Tal prejuízo ficou, naturalmente, provado no processo em que foi determinada a devolução do imposto indevidamente pago - e por isso nessa sede deveria ter sido ressarcido!

8. Conclusão

A atribuição de juros indemnizatórios pela Administração tributária tem sido uma matéria sujeita a uma interpretação jurisprudencial e doutrinária com caracteres fortemente evolutivos que se têm, em alguns pontos, vertido em alterações do seu regime jurídico.

É hoje reconhecido o direito a juros indemnizatórios em casos de erro de direito (não só erro de facto), desculpável (não só grosseiro), de entidades públicas e privadas que materialmente exerçam poderes tributários (não só da Administração tributária num sentido orgânico estritíssimo), mesmo quando tais juros não tenham sido solicitados pelo contribuinte.

O primeiro dos acórdãos comentados mostra bem que não faz qualquer sentido a delimitação subjectiva restrita das entidades públicas que podem dar origem a erros susceptíveis de ressarcimento através de juros indemnizatórios – mostrando assim um dos pontos em que apenas a Administração tributária continua, em muitos casos, a restringir um direito do contribuinte.

O último reduto de uma concepção restritiva da concessão destes juros situa-se na sua recusa quando o vício que origine a liquidação seja um vício de forma, *maxime*, uma falta de fundamentação (em sentido amplo). Tal posição, que se espelha no segundo dos acórdãos comentados, comporta uma ilegítima restrição ao direito dos contribuintes (correspectivo do dever do Estado, de sede constitucional, com o mesmo

⁵¹ J. LOPES DE SOUSA, "Juros nas Relações Tributárias", in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, (Lisboa: 1999), 161-2.

conteúdo) de serem indemnizados pela privação de uma soma monetária em virtude de uma decisão que a Administração não fundamentou.

