

Processo: 0447/07
Data do Acórdão: 17/10/2007
Tribunal: 2 SECCÃO
Relator: LÚCIO BARBOSA
Descritores: EXECUÇÃO DE SENTENÇA
JUROS DE MORA
TAXA
JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Sumário: I – No caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.
II – A taxa de juro é a que consta do n. 3 do art. 44º da LGT.
III – Os juros de mora incidem, quer sobre o tributo, quer sobre os juros indemnizatórios.
IV – No caso do montante pago ser inferior ao devido, a imputação do pagamento faz-se nos termos do art. 40º, n. 4, da LGT.

Nº Convencional: JSTA0008353
Nº do Documento: SA2200710170447
Recorrente: A...
Recorrido 1: DIRGER DOS IMPOSTOS
Votação: MAIORIA COM 1 VOT VENC
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..., LD., com sede na Rua ..., ...º, ...º, Braga, veio, na sequência de uma sentença de anulação de acto administrativo, requerer, junto do TAF de Braga, a execução do julgado.

Pediu o capital (imposto indevidamente cobrado), juros indemnizatórios e juros de mora.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, tendo em conta que entretanto o imposto indevidamente arrecadado fora pago, julgou procedente o pedido de juros indemnizatórios (a calcular de acordo com o regime previsto no art. 559º, 1 do CC), entre 9/10/92 (data do pagamento do imposto) e 6/7/2004 (data da restituição do imposto). Mais considerou não serem devidos juros de mora.

Inconformada, a exequente interpôs recurso para o TCA – Norte. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O art. 61º 3 do CPPT apenas pretendeu regular a indemnização ou os juros indemnizatórios devidos até ao termo do prazo para execução espontânea e não a mora ou os juros moratórios devidos pela falta de cumprimento naquele prazo de execução espontânea. Por isso, o art. 61º 3 do CPPT não revogou o normativo do art. 102º 2 da LGT.

E o entendimento contrário da sentença recorrida viola este art. 102º 2 da LGT, o art. 173º 1 do CPTA, e o do art. 9º do CCivil, porque a interpretação que faz não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, contraria o senso comum, por premiar o

laxismo, e afronta a unidade do sistema jurídico, que contrariamente, tem evoluído no sentido de um maior apelo ao cumprimento pontual (vg. a penalização dos próprios titulares das entidades ou dos órgãos administrativos executados com sanções pecuniárias compulsórias).

2. Ainda em apelo à unidade do sistema jurídico, mas, em especial, em aplicação dos Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito, a manutenção do referido normativo do art. 102º 2 da LGT impõe-se por só ser conforme com o Estado de Direito e a defesa da Igualdade – pois que não há razões para discriminar – o sistema que penaliza de igual modo (com a sanção dos juros de mora à taxa em vigor fixada pelo DL 73/99, de 16/3) os contribuintes, por um lado, e a Administração Fiscal, por outro, quando não pagam atempadamente o que devem (aqueles em cumprimento das liquidações efectuadas pela Administração e esta em cumprimento das decisões dos tribunais).

3. Se o art. 61º 3 do CPPT pretendeu revogar e revogou o disposto no art. 102º 2 da LGT, então aquele normativo, pelas razões referidas na conclusão que antecede, é inconstitucional, já que viola os Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito.

4. Fixado, com referência ao termo do prazo para a execução espontânea, o montante a restituir e a indemnização (juros indemnizatórios) devida para reconstituição da situação que existiria se não fora a cobrança ilegal (art. 173º 1 do CPTA), qualquer montante pago ao contribuinte exequente, a partir de então, haverá de imputar-se:

- Em primeiro lugar no pagamento dos juros de mora já vencidos
- Depois no da indemnização (segundo o art. 785º do CC) ou na indemnização e no imposto a restituir (segundo o art. 40º, n. 4, da LGT)
- Continuando o valor restante (não coberto pelo pagamento) da indemnização e do imposto a restituir a vencer juros de mora, Já que a aplicação das mencionadas regras de imputação dos actos 785º do CC e 40º, 4 da LGT, também decorre do cumprimento daqueles Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito, por - também quanto a este aspecto - não haver razões para discriminar o tratamento do contribuinte e da Administração fiscal, consoante estejam, reciprocamente, na situação de executados/exequente ou, inversamente, na de exequentes/executada.

5. O montante global do imposto a restituir (98.816,67 €) e da indemnização (111.505,81 €) (termo do prazo para execução espontânea da sentença judicial que, por determinação do art. 173º 1 do CPTA, obriga à restituição e indemnização) ou dos juros indemnizatórios (contados desde 09-10-92, data da ilegal cobrança do imposto, às taxas fixadas na sentença), era, no termo do prazo para execução espontânea daquela (26-02-2004), de 210.322,48 €

(=98.816,67€+ 111.505,81 €).

Em 06-07-2004 havia-se vencido sobre esse montante a importância de 12.619,35€ de juros de mora (também a ora executada, quando é exequente, liquida juros de mora aos contribuintes, à taxa de 1% ao mês ou fracção prevista no DL 73/99, de 16/3); e, assim, efectuado, nessa data, o pagamento dos 98.816,67 € a dívida remanescente ficou em 124.125,16 € (= 210.322,48 + 12.619,35 - 98.816,67).

Ora, sendo devidos sobre esse remanescente da indemnização (porque tudo deveria ter sido pago em 26-02-2004), o valor dos juros de mora na data da interposição do recurso (26-10-2005) é de 19.860,03€ e o crédito global da exequente, na mesma data, é de 143.985,19 € (= 124.125,16 + 19.860,03).

6. Ao diferencial, reportado à data da interposição do recurso (26-10-2005), entre o montante do crédito remanescente da exequente/contribuinte apurado na conclusão que antecede (143.985,19€) e o montante do crédito da mesma apurado em conformidade com a sentença (112.924,44 €) – tudo conforme discriminação na folha de cálculo anexa -, corresponde, pois, o valor de 31.060,75 € (= 143.985,19 - 112.924,44) em causa neste recurso. Nestes termos e nos melhores de direito, dando provimento ao recurso (.. .), é devido o pagamento à exequente de juros de mora, à taxa fixada pelo DL 73/99, de 16/3, sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral, em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos artºs 400, n. 4, da LGT e 785º do CC (.. .).

Contra-alegou a entidade recorrida, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. A lei prevê o pagamento de juros indemnizatórios quando, em face de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, se apure que existiu erro imputável ao Serviços na liquidação, conforme prevê o art. 43º da LGT'
2. Nos termos do art. 61º, n. 3, do CPPT, esses juros serão liquidados pelo tempo que decorre entre a data do pagamento por parte do sujeito passivo do imposto indevidamente liquidado e a data da respectiva restituição;
3. O contribuinte havia efectivamente pago o imposto em 1992 mas que lhe foi restituído em 2004;
4. A douta sentença recorrida, condenou a AF a pagar juros indemnizatórios, em conformidade com o referido art. 43º, o que já aconteceu, conforme documentação junta aos autos, contados desde 1992 até 6/7/2004;
5. Não há norma de incidência semelhante para os juros de mora, que só serão devidos, nos termos do 102º da LGT, após o decurso do prazo para a execução espontânea por parte da AF da decisão judicial que determinou a anulação da liquidação até à data do efectivo pagamento e desde que os mesmo sejam pedidos.
6. Não há, pois, base legal, para reivindicar juros de mora desde a data do pagamento do imposto anulado como doutamente foi

decidido pela sentença ora recorrida.

7. A serem devidos juros, os mesmos incidirão apenas sobre a importância do imposto pago, e não sobre o valor dos juros indemnizatórios, porque estes não constaram da decisão inicial e só na sentença recorrida foram reconhecidos. Ou seja não existia dívida. Termos em que a sentença deve manter-se ou, caso seja revogada, deverá esse Venerando Tribunal aceitar a tese de que só podem ser devidos juros de mora, nos termos expostos, desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto.

O EPGA junto daquele Tribunal emitiu douto parecer, devendo, na sua óptica conceder-se provimento ao recurso, dizendo serem devidos juros indemnizatórios até 26/2/2004 e juros de mora a partir dessa data até à data em que foi restituído à recorrente o tributo anulado, isto é, 6/7/2004, devendo atender-se na liquidação ao disposto no art. 785º do C. Civil.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, mo EPGA teve vista nos autos, remetendo para o parecer do MP no TCA.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

1. O ora requerente deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto de selo no valor de 19.410.000\$00, que pagou em 9.10.92, referente à alienação em hasta pública de um terreno, a que coube o número de processo 46/1992 do ex. Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga.

2. Após sentença proferida nos referidos autos que julgou improcedente a impugnação e na sequência de vários recursos jurisdicionais dela interpostos, por Acórdão do STA, de 22.10.03, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de incidência do n. VI, ponto 1 do Regulamento da Câmara Municipal de Braga, ordenando o pagamento imposto de selo de 6% do valor de custo do terreno, por violação do art. 165, n. 1 al. 1) da CRP, foi anulado o acto de liquidação impugnado, Acórdão este que viria a ser confirmado em Decisão Sumária, proferida no processo 914/03 do Tribunal Constitucional, transitada em julgado a 26 de Janeiro de 2004.

3. A presente petição de execução, dirigida contra a Direcção Geral do Tesouro, foi registada em Tribunal a 14.05.04, sob o n. 2637.

4. Citada, a DGT veio dizer que não lhe competir executar o decidido, mas à DGI, informado que “nesta data foi dado conhecimento do processo à DGCI, mediante envio de cópia da petição respectiva”.

5. A petição em causa foi remetida a 15.12.04 e deu entrada no gabinete do Director-Geral da DGCI a 16.12.04, que a contestou, não tendo sido invocado causa legítima de inexecução.

6. O acto de liquidação referido em 1 foi praticado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI).

7. Em execução do acórdão exequendo, a 6.07.04, a DGI pagou à exequente a quantia de €96.816,67, correspondente ao imposto cobrado.

3. A primeira questão a apreciar é esta: são devidos juros de mora? A resposta é afirmativa.

E inequívoca. Diz a lei que são devidos juros de mora ao Estado quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal (art. 44º, 1, da LGT).

Semelhantemente são devidos juros de mora, a favor do contribuinte, quando haja motivo – reconhecido por sentença – à restituição do tributo já pago, e a partir do prazo da sua execução espontânea (art. 102º, n. 2 da LGT).

E qual a taxa dos juros de mora?

No tocante às dívidas do Estado e outras entidades públicas, a taxa de juro de mora é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas (ou seja, 1% ao mês, como decorre do DL n. 73/99, de 16/3) – art. 44º, 3, da LGT.

No tocante à taxa de juro de mora, a favor do contribuinte, a lei é omissa (vide o citado art. 102º da LGT).

Qual é então essa taxa?

A resposta há-de ser encontrada na equiparação que a lei faz dos juros indemnizatórios aos juros compensatórios.

O n. 10 do citado art. 35º da LGT estatui que “a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n. 1 do artigo 559º do Código Civil”.

No tocante aos juros indemnizatórios a taxa é igual à dos juros compensatórios, como estipula expressamente o n. 4 do art. 43º da LGT.

Ora, fazendo apelo à equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos juros indemnizatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora.

Sob pena de violação do princípio de igualdade, com consagração constitucional – art. 13º da CRP.

Interpretação diversa seria, a nosso ver inconstitucional, não compaginável com um Estado de Direito.

Daqui decorre, neste entendimento, que a taxa de juros de mora, liquidada a favor do contribuinte, e com consagração legal no art. 102º da LGT, é a prevista no art. 44º, n. 3, da LGT.

A segunda questão a resolver é esta: Os juros de mora incidem sobre os juros indemnizatórios?

A resposta é igualmente positiva.

Para quem entenda que os juros indemnizatórios são juros na sua acepção estrita, então, como é evidente, não podem os juros moratórios incidir sobre os juros indemnizatórios.

Na verdade, o anatocismo (juros sobre juros) não se encontra

expressamente previsto na legislação tributária, pelo que será, em regra, proibido (art. 560º do Código Civil).

Mas não é este o nosso entendimento.

Vejam os porquê.

O art. 30º da LGT dispõe o seguinte:

“1. Integram a relação jurídica tributária:

“... ”

“d) O direito a juros compensatórios

“e) O direito a juros indemnizatórios ...”.

Por sua vez o art. 35º da LGT dispõe:

“1. São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

“2. São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.

“... ”

“8. *Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, com a qual são conjuntamente liquidados...*”.

Dispõe o art. 43º da LGT:

“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.

“... ”

“4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios”.

Do cotejo das referidas disposições legais, afigura-se nos inequívoco que os juros compensatórios e os juros indemnizatórios têm a mesma natureza.

E, como tal, devem estar sujeitos ao mesmo regime jurídico.

Daí que, a nosso ver, não tenham a natureza de juros, na acepção restrita do termo, mas, quer num caso, quer noutro, tenham antes a natureza de uma reparação civil.

Os juros compensatórios têm a natureza de um agravamento da dívida de imposto, uma sobretaxa, visando indemnizar o Estado pela perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte “Juros nas relações tributárias”, de Jorge de Sousa in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 145.

Por sua vez, os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional.

Daí que se deva dizer que a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual Autor e obra citados, págs. 156 a 158.

Tendo uma natureza idêntica devem, a nosso ver, ter um tratamento

idêntico.

Os juros indemnizatórios são a contraface dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, de Alfredo Sousa e José Paixão, 3ª Edição, pág. 73.

Não é possível dizer-se que num caso estamos perante uma situação de anatocismo e noutra não.

E sendo embora certo que a concretização da indemnização se faz de forma diversa num caso e noutra (nos juros indemnizatórios a liquidação é autónoma enquanto nos compensatórios se englobam na dívida tributária global), isso não significa que não tenham a mesma natureza.

E daí que, sendo pacífico que os juros de mora incidam também sobre os juros compensatórios, devem também eles incidir sobre os juros indemnizatórios.

Que não são, na nossa óptica, e como acima explicamos, juros no sentido estrito do termo.

Sendo embora certo que não há expressamente na LGT, e para os juros indemnizatórios, uma norma idêntica à do n. 8 do citado art. 35º da LGT, a idêntica natureza dos juros compensatórios e indemnizatórios, exige um tratamento idêntico.

Sob pena de tratamento mais favorável e privilegiado da administração, que não é compaginável com um Estado de Direito. Assim, e para nós, é inequívoco que os juros de mora incidem também sobre os juros indemnizatórios.

Mas há uma ressalva a fazer: não é possível cumular, num mesmo período temporal, juros de mora com juros indemnizatórios.

A última questão a solucionar tem a ver com a aplicação, no caso, do art. 40º, n. 4 da LGT e art. 785º do CC. Ou seja: a imputação do pagamento, no caso do montante pago ser inferior ao devido.

Pois bem.

Entendemos, na linha do pensamento atrás expandido, e na aplicação do princípio constitucional da igualdade, que o citado art. 40º, n. 4, da LGT, tem aqui aplicação. Aliás na linha do princípio civilista, de idêntico teor, consagrado no art. 785º do CC.

Assim, reconhecemos – e porque o exequente o requer – que a quantia entregue pelo Estado deve imputar-se como decorre do art. 40º, 4, da LGT: primeiro, aos juros de mora; depois ao imposto, incluindo os juros indemnizatórios.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso reconhecendo-se que:

- a) O exequente tem direito a juros moratórios, a partir do termo do prazo da execução espontânea da sentença (art. 102º, 2, da LGT);
- b) Os juros de mora incidem sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios;
- c) A imputação do pagamento faz-se nos termos do art. 40º, n. 4, da LGT, nos termos atrás expostos.

Nesta medida, e com esta dimensão, revoga-se a sentença recorrida. Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. *Lúcio Barbosa* (relator por

vencimento) - *António Calhau - Jorge Lino* (vencido, conforme declaração junta).

Recurso n.º 447/07

Relator: Jorge Lino Alves de Sousa (**vencido**)

1. A ora recorrente vem concluir, no essencial, que «é devido o pagamento à exequente de juros de mora (...) sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral, em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC».

A entidade recorrida, de sua banda, conclui que «que só podem ser devidos juros de mora (...), desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto».

E o Ministério Público é de parecer que «são devidos juros indemnizatórios até 26/02/04 e juros de mora a partir dessa data até à data em que foi restituído à Recorrente o tributo anulado, isto é, 06/07/2004, devendo atender-se na liquidação ao disposto no art.º 785.º do Cód. Civil».

Então, em face do teor das conclusões da alegação, e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que, primeiramente, aqui se coloca é a de saber se, no caso, tem aplicação o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC»; e, depois, a questão de saber a que juros moratórios, no caso, tem direito a ora recorrente.

2. Sob a epígrafe “Pagamento e outras formas de extinção das prestações tributárias”, o artigo 40.º da Lei Geral Tributária diz o seguinte, no seu n.º 4.

Em caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem, a:

- a) Juros moratórios;*
- b) Outros encargos legais;*
- c) Dívida tributária, incluindo juros compensatórios;*
- d) Coimas.*

«As prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize»; «A dação em cumprimento e a compensação são admitidas nos casos expressamente previstos na lei»; «Os contribuintes ou terceiros que efectuem o pagamento devem indicar os tributos e períodos de tributação a que se referem» – conforme está preceituado nos n.ºs 1, 2 e 3 do mesmo artigo 40.º da Lei Geral Tributária.

A ordem de imputação do pagamento prevista no n.º 4 é a generalizadamente adoptada para pagamento das dívidas tributárias, estando também prevista nos arts.ºs 89.º, n.º 2, e 262.º, n.º 2, do C.P.P.T., para a compensação de créditos e pagamento em execução fiscal, respectivamente – consoante dizem Leite Campos, e outros, na Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 2003, 3.ª edição, Vislis,

em nota ao artigo 40.º.

Por seu turno, sob a epígrafe “Dívidas de juros, despesas e indemnização”, o artigo 785.º do Código Civil preceitua que «Quando, além do capital, o devedor estiver obrigado a pagar despesas ou juros, ou a indemnizar o credor em consequência da mora, a prestação que não chegue para cobrir tudo o que é devido presume-se feita por conta, sucessivamente, das despesas, da indemnização, dos juros e do capital» (n.º 1); e que «imputação no capital só pode fazer-se em último lugar, salvo se o credor concordar em que se faça antes» (n.º 2).

Juridicamente há que afastar a possibilidade (que não está, e precisava de estar, expressamente prevista na lei) de aplicação deste modo do artigo 785.º do Código Civil de imputação do cumprimento das obrigações às obrigações do Estado.

Deve igualmente dizer-se que o artigo 40.º da Lei Geral Tributária prevê, evidentemente, a forma de extinção das obrigações tributárias (do contribuinte, não do Estado) – e não prevê a forma de cumprimento da obrigação (comum) de *restitutio in integrum* a cargo da Administração Fiscal no caso de reembolso ao contribuinte da prestação tributária indevidamente paga.

Para esta última situação prevê a lei que são devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea até ao seu pagamento – artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

O Supremo Tribunal Administrativo tem colocado o facto gerador dos “juros indemnizatórios” na liquidação ilegal, de acordo com o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária – sendo os “juros moratórios” devidos depois de completado o prazo de execução espontânea da decisão judicial, e até integral pagamento, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária, precisamente pela mora no cumprimento da obrigação de restituição do montante dessa ilegal liquidação.

Os juros de mora a favor do sujeito passivo, que são admitidos nos casos em que não seja cumprida, pela Administração Tributária, no prazo fixado na lei, uma obrigação de pagamento de uma quantia ao sujeito passivo, destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos por este, derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente, tendo natureza idêntica à dos juros de mora previstos na lei civil.

Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, p. 180.

Mas, assim sendo, eles têm a mesma natureza, correspondendo ambos 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.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes – num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento –, sempre

está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade. E, justamente, dos mesmos prejuízos, ou de igual natureza.

Mas, então, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Como refere o mesmo autor – *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 3.^a edição, p. 336 -, "na medida em que haja juros de mora, não haverá direito a juros indemnizatórios, pois, naturalmente, não se poderia justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga". Aliás, este modo de ver as coisas colhe apoio doutrinário ainda, e por exemplo, em Lima Guerreiro, na *Lei Geral Tributária anotada*, pp. 420 e 421, onde se sustenta que "aos casos em que, da anulação do acto tributário ou do acto em matéria tributária, resulte a restituição do imposto ao contribuinte [são] devidos juros de mora – e não indemnizatórios – após o termo do prazo" para a execução espontânea da decisão judicial.

Cf., o que acaba de dizer-se, a bem dizer textualmente, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007, proferido no recurso n.º 1220/06.

E, muito embora possa entender-se que, de algum modo, os juros indemnizatórios e os juros moratórios não comungam de idêntica natureza jurídica, o que parece certo é que ambos (juros indemnizatórios, e moratórios) cumprem a mesma função de ressarcimento ou de compensação do contribuinte indevidamente privado de um valor correspondente ao tributo ilegal que pagou – o que o torna credor do reembolso do tributo, acrescido de juros indemnizatórios e moratórios, nos sobreditos termos.

No caso *sub judicio* – e consoante vem assente no probatório – a ora recorrente viu anulado o acto de liquidação que havia impugnado [acto de liquidação que foi praticado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI)], por acórdão confirmado no Tribunal Constitucional, transitado em julgado a 26-1-2004.

Em execução da referida decisão judicial, a Direcção Geral dos Impostos (DGCI), pagou à ora recorrente, em 6-7-2004, a quantia de €96.816,67, «correspondente ao imposto cobrado».

A sentença recorrida, a respeito dos juros a que no caso tem direito a ora recorrente, expende, além do mais, e muito bem, que «face ao disposto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, em caso de anulação de um acto tributário há-de resultar não só a devolução do montante pago a título de imposto, mas também os respectivos juros indemnizatórios, pois que ao exigir-se ao contribuinte o pagamento de quantia não admitida pelas normas fiscais substantivas, não existe dúvidas de que ele sofre um prejuízo patrimonial, justificando-se assim que se dê este como assente e se presuma o montante desse prejuízo, antecipadamente, através da fixação de juros indemnizatórios a seu favor».

A sentença recorrida considera ainda o seguinte.

Dispõe o art. 102.º, n.º 2, da LGT:

“2 - Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.”

O CPPT, que entrou em vigor já depois da LGT, sobre a epígrafe

“juros indemnizatórios” veio dispor no seu art. 61, n.º 3 o seguinte:

“3 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

Não prevendo este dispositivo legal quanto a juros de mora entende-se que, com tal norma posterior, pretendeu o legislador acabar com os juros de mora a que se reporta o n.º 2 do art. 102 da LGT.

Assim, de acordo com o disposto no art. 61, n.º 3 do CPPT, os juros devidos são apenas aqueles a que se repor.

Em meu julgamento, a sentença recorrida não tem razão, nesta parte. Como se viu, a ora recorrente vem dizer que, «em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC», lhe é devido o pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral.

Já se disse que o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC» não é critério de imputação do cumprimento das dívidas do Estado aos particulares. De resto, no caso, está expressamente resolvido um eventual problema da imputação do cumprimento efectuado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI), uma vez que está assente, sem qualquer contestação, que a quantia de €96.816,67 paga à ora recorrente foi «correspondente ao imposto cobrado» (e não corresponde a qualquer outra componente da dívida restituenda).

E quanto à pretensão da ora recorrente, do «pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral», já se dirá que, segundo julgo, ela é destituída de qualquer fundamento legal – e, em meu entendimento, sem violação alguma do invocado princípio da igualdade constitucional.

O princípio da igualdade constitucional, e como é jurisprudência reiteradamente pacífica, implica um acolhimento ou agasalho desigual de situações onde pode ou deve justificar-se um tratamento diferenciado. E, na verdade, não custa a admitir que possa haver uma cominação mais gravosa para o incumprimento (ou atraso no cumprimento) de um dever de natureza pública, de matriz constitucional, como é o dever do pagamento de imposto, e justificar-se uma sanção mais ténue para o incumprimento (ou cumprimento tardio) de uma simples obrigação de indemnização.

Como acima se deixou dito, a lei, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo apontam no sentido de que são devidos juros de mora (não «sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios», como vem pretendido), mas

sim sobre o imposto a restituir, e a partir do termo do prazo da execução espontânea da decisão de anulação do imposto até ao seu efectivo reembolso – nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária.

Pelo que terá razão a entidade recorrida, Direcção Geral dos Impostos (DGCI), ao concluir que «que só podem ser devidos juros de mora (...), desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto».

Deste modo direi a terminar – e em resposta ao *thema decidendum* – que não tem aqui aplicação o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC»; e que a ora recorrente tem direito a juros moratórios sobre o imposto anulado (apenas), a partir do termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação até ao efectivo reembolso daquele imposto.

Quer dizer: a ora recorrente não tem razão, quando pretende o pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e sobre os juros indemnizatórios até ao pagamento integral; e muito menos lhe assiste razão, quando, em tal pagamento, pretende que se aplique o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC».

Mas – porque se inscreve dentro da pretensão que a ora recorrente aqui formula –, deverá ser-lhe reconhecido o direito a juros de mora sobre o imposto anulado, a partir do termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação desse imposto, em 26-2-2004, até ao efectivo reembolso do mesmo, em 6-7-2004.

Pelo que ao presente recurso deveria ser concedido provimento parcial com a presente fundamentação.

E, então, haveríamos de convir que, sobre o montante da liquidação anulada, são devidos *juros indemnizatórios*, até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação; e, a partir de tal termo, e sobre o mesmo montante de imposto, são devidos *juros moratórios* até integral pagamento – de acordo com as disposições combinadas dos artigos 43.º, n.º 1; e 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

3. Termos em que concederia parcial provimento ao recurso, e revogaria a sentença na parte em que não declarou o direito a juros de mora, e reconheceria à recorrente o direito a juros de mora sobre o imposto anulado, desde o dia 26-2-2004 até ao dia 6-7-2004 – com custas pela recorrente, na medida do decaimento, com a taxa de justiça em cinco unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. *Jorge Lino*.