



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

## **OS JUROS NO DIREITO FISCAL**

**TIAGO FILIPE PEREIRA BRANDÃO DE PINHO**

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

# Índice

Âmbito do estudo .....	3
Sumário .....	3
1. Juros .....	4
1.1. Noção Económica .....	4
1.2. Noção Jurídica .....	5
1.3. A obrigação de juros na relação jurídica complexa .....	6
1.4. Características: A autonomia do crédito de juros e o anatocismo .....	7
2. Espécies de Juros .....	8
2.1. Critério da Fonte: Juros Voluntários e Juros Legais .....	8
2.2. Critério Funcional: Juros de Usura, Compulsórios, Moratórios e Compensatórios / Indemnizatórios .....	9
3. Juros no Direito Fiscal – suas Fontes e Modo de Contagem .....	11
Juros Compensatórios .....	12
3.1. ....	12
3.2. Juros Indemnizatórios .....	13
3.3. Juros Moratórios .....	16
4. Algumas contradições entre os regimes dos Juros Fiscais e os Princípios Gerais dos Juros .....	18
5. Juros moratórios a favor do sujeito passivo – (im) possibilidade da sua cumulação com os juros indemnizatórios .....	19
6. Conclusão .....	23
Bibliografia .....	26

## **Âmbito do estudo**

O presente estudo é apresentado para efeito de avaliação no III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal (ano lectivo 2006/2007) da Faculdade de Direito da U. Porto, cujo regulamento determina a elaboração de um trabalho escrito sobre um tema de Direito Fiscal relacionado com os módulos leccionados, no ponto, Jurisprudência Fiscal (Professora Doutora Glória Teixeira), Princípios Constitucionais Fiscais (Professores Doutores Casalta Nabais e Jorge Miranda), Contencioso Tributário (Juiz Conselheiro Almeida Lopes), Impostos e Economia (Professor Doutor Henrique Pereira) e Finanças e Impostos (Professor Doutor José Cruz).

## **Sumário**

Este trabalho centra-se nas várias espécies de juros que se encontram previstos no direito fiscal, matéria que tem suscitado controvérsia na doutrina e na jurisprudência, onde já foram tirados alguns votos de vencido, não só devido à complexidade que lhe é inerente, mas, também, fruto da opção legislativa neste domínio que, em alguns segmentos, deixa ao intérprete a função de extrair dos textos legais soluções que não se encontram aí expressamente determinadas (por exemplo, o modo de contagem dos juros indemnizatórios cujo fundamento não se encontre taxativamente previsto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária).

Pretende-se apontar a natureza das diferentes espécies de juros e identificar as fontes dos juros fiscais<sup>1</sup> para, a partir destes elementos, problematizar algumas matérias à luz do confronto entre os princípios gerais do instituto dos juros e os regimes fiscais previstos na Lei Geral Tributária.

Para tal, analisar-se-á a possibilidade de serem devidos, quanto ao mesmo período (após o prazo de execução espontânea da sentença) e à mesma dívida tributária, simultaneamente, juros indemnizatórios e moratórios, como parecem indicar os artigos 100.º e 102.º, n.º 2, do mesmo diploma legal, quando interpretados à luz do elemento literal.

---

<sup>1</sup> A opção, no título, pelo “direito fiscal”, que não pelo “direito tributário”, prende-se com as limitações impostas quanto à extensão máxima deste documento (20 páginas) pois que assim se limita o objecto do estudo aos juros resultantes de relações jurídicas fundadas em obrigações de imposto, excluindo-se as hipóteses que não estejam expressamente previstas na Lei Geral Tributária bem como o regime dos juros no âmbito das relações jurídico-tributárias em que é parte activa a Segurança Social.

# 1. Juros

## 1.1. Noção Económica

A análise económica<sup>2</sup> divide habitualmente os factores de produção em três categorias – terra, trabalho e capital. Enquanto os dois primeiros são factores originais, os bens de capital são um factor de produção produzido, isto é, são bens duráveis que, depois de produzidos, são utilizados na produção de outros bens. Samuelson e Nordhaus apresentam três categorias principais de bens de capital: imóveis (tais como edifícios fabris e habitações); equipamentos (bens de consumo e de produção duráveis, como os automóveis e os computadores); e existências de factores de produção e de produtos (como os automóveis nos *stands* dos vendedores).

Ora, uma das funções mais relevantes de uma economia é escolher os melhores investimentos onde aplicar o seu capital, sendo que, para efectuar esta opção, é necessário um critério medida. Um dos mais importantes é a Taxa de Rendibilidade do Capital, que traduz o rendimento monetário anual líquido por cada unidade monetária de capital investido, normalmente calculada como uma percentagem anual de acordo com a fórmula (dinheiro no período/dinheiro).<sup>3</sup>

Mas antes de aplicar os bens de capital é necessário produzi-los, sendo que tal produção tem custos que só podem ser suportados se alguém poupar. Assim, as famílias (e outras entidades) têm, no presente, que abster-se do consumo para que sejam reunidos os recursos financeiros que serão mais tarde utilizados por quem vai produzir/adquirir bens de capital físico.

Naturalmente, ninguém tem interesse em abdicar de satisfazer as suas necessidades sem uma contrapartida, só o fazendo se lhe for garantida, também aqui, uma rendibilidade, no ponto, a dos fundos emprestados. Tal rendibilidade é a Taxa de Juro, isto é, o preço que

---

<sup>2</sup> Cfr., por todos, PAUL A. SAMUELSON e WILLIAM D. NORDHAUS, *Economia*, McGraw-Hill, 16.<sup>a</sup> ed., capítulo 14, p. 251 e ss.

<sup>3</sup> SAMUELSON e NORDHAUS dão o seguinte exemplo: “Se comprar sumo de uva a \$ 10 e o vender como vinho, um ano mais tarde, a \$ 11, caso não tenha outras despesas, a taxa de rendibilidade deste investimento é de \$1/\$10, isto é, 10% ao ano”.

o produtor/adquirente de bens de capital, ou um intermediário, paga pelo uso de dinheiro emprestado, durante um certo período de tempo.

À mesma noção se chega por caminho diferente, o dos preços dos factores de produção, em que a renda é o rendimento que a terra dá ao proprietário, o salário o rendimento que o trabalho dá ao assalariado e os lucros e os juros os rendimentos que o capital dá, respectivamente, ao empresário e ao capitalista. Aqui, o lucro é frequentemente considerado como a “compensação do empresário pelo risco, inovação, incerteza, acção dinâmica e motora do progresso económico (...), enquanto o juro (puro) será a remuneração do mero capitalista (o proprietário dos capitais) (...), que não arrisca nem inova, pela cedência da disponibilidade dos capitais, *maxime* o dinheiro”.<sup>4</sup>

Concluindo, é seguro afirmar que, para a teoria económica, o juro surge, pois, em relação directa com o desapossamento de recursos financeiros que incapacita, na sua estrita medida, o desapossado de satisfazer as necessidades suas.

## 1.2. Noção Jurídica

Tal realidade económica, dada a sua importância, é várias vezes referida no nosso sistema jurídico, independentemente do ramo e em diversos institutos. Vejam-se, por exemplo, os artigos 559.º a 561.º, 785.º, 786.º, 806.º, 1145.º ou 1146.º do Código Civil<sup>5</sup>, o 102.º do Código Comercial, os 35.º, 43.º, 44.º e 102.º da Lei Geral Tributária<sup>6</sup>, o Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, (Regime Jurídico das Contribuições para a Previdência), o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, (Regime dos Juros de Mora das Dívidas ao Estado e outras Entidades Públicas), e, bem assim, o artigo 12.º, n.º 1, do Protocolo relativo aos Estatutos do Sistema Europeu de Bancos Centrais e do Banco Central Europeu<sup>7</sup>, anexo ao Tratado da União Europeia.

Todavia, embora o legislador tenha reconhecido a relevância desta matéria ao ponto de a regular em diferentes áreas, *maxime* o Direito Comunitário, e com especificidades

---

<sup>4</sup> CORREIA DAS NEVES, Manual dos Juros – Estudo Jurídico de Utilidade Prática, Almedina, 3.ª edição, 1989, pp. 12-13, que cita, na primeira parte, SAMUELSON, *ob. cit.*

<sup>5</sup> Artigos 559.º a 561.º - Obrigações de juros; 785.º - cumprimento das obrigações: Dívidas de juros, despesas e indemnização; 786.º - Presunção de cumprimento; 806.º - Obrigações pecuniárias; 1145.º - Gratuitidade ou onerosidade do mútuo; 1146.º - Usura

<sup>6</sup> Relativos, respectivamente, a juros compensatórios, indemnizatórios, moratórios a favor da Fazenda Pública e moratórios a favor do contribuinte, que adiante serão vistos com pormenor.

<sup>7</sup> O Conselho do Banco Central Europeu pode fixar a taxa de juro à qual os bancos comerciais podem obter fundos junto dele. Deste modo, as taxas de juro da economia da “zona euro” são indirectamente influenciadas, já que aquela taxa de juro influencia as condições oferecidas pelos bancos comerciais, quer nos empréstimos que concedem, quer na remuneração dos depósitos dos seus clientes.

próprias<sup>8</sup>, o certo é que são muitos os domínios em que o legislador deixou espaço para o intérprete actuar. Desde logo, não há, nas diversas leis, uma definição de juro, tarefa que a doutrina se encarregou de desenvolver.

Os juros, enquanto realidade económica, “são, principal ou fundamentalmente, produto ou rendimento do crédito, duma dívida de capital pecuniário: (...) um mútuo, um preço em dívida, uma indemnização pecuniária a pagar, um imposto devido em atraso”.<sup>9</sup>

Pelo que se não estranha que Almeida Costa, Correia das Neves, Pires de Lima e Antunes Varela os considerem frutos civis<sup>10</sup>, já que são produzidos periodicamente por uma coisa (a obrigação de capital<sup>11</sup>), sem prejuízo da sua substância, em consequência de uma relação jurídica – cfr. o artigo 212.º do CC.

Concretizando a noção, Correia das Neves define juro “como um rendimento ou remuneração de uma obrigação de capital (previamente cedido ou devido a outro título), vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa (...) de remuneração e do tempo de privação”.<sup>12</sup>

Sistematizando, os juros têm, pois, duas origens principais: por um lado, dada a sua importância económica, “o juro anda essencialmente ligado ao crédito (...) e a sua principal justificação reside na renúncia à disponibilidade do capital [e, conseqüentemente, na renúncia à] liquidez para adquirir qualquer bem”; por outro lado, a obrigação de juros encontra-se também prevista na lei para casos em que “não há prévia cedência de um capital, mas simples não cumprimento oportuno de uma obrigação imposta legalmente, embora esta seja ainda uma obrigação de capital pecuniário”<sup>13</sup>.

### **1.3. A obrigação de juros na relação jurídica complexa**

---

<sup>8</sup> Por exemplo, os juros de mora têm uma taxa diferente consoante se trate de dívida comercial ou civil, sendo que até no mesmo ramo de Direito pode haver taxas distintas de acordo com a natureza do juro – cfr. infra ponto V.

<sup>9</sup> CORREIA DAS NEVES, *Manual dos Juros...*, p. 16.

<sup>10</sup> Cfr. ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, Almedina, 10.ª edição, 2006, p. 749, CORREIA DAS NEVES, *ob. cit.*, p. 23, e PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, 1968, nota 1 ao artigo 559.º.

<sup>11</sup> Cfr. PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *ob. cit.*, VAZ SERRA, “Obrigação de Juros e Mora do Devedor”, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 55, p. 159, e ALMEIDA COSTA, *Direito...*, p. 751.

<sup>12</sup> CORREIA DAS NEVES, *ob. cit.*, p. 23. Quanto à variação do montante dos juros, fazem também referência ao “tempo de privação” ALMEIDA COSTA, *ob. cit.*, p. 750, PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *ob. cit.*, nota 1 ao artigo 559.º.

<sup>13</sup> CORREIA DAS NEVES, *ob. cit.*, pp. 18-19.

Como ficou dito, “a obrigação de juros surge em consequência da obrigação de capital, visto que representa o rendimento dele”<sup>14</sup>. Estamos, pois, no domínio de uma relação jurídica complexa em que, a par da relação principal (por exemplo, o pagamento do imposto), existem relações acessórias, como os deveres laterais de conduta e as obrigações acessórias, aqueles assentando numa relação de confiança que tem por base o princípio da boa fé (cfr. os artigos 239.º e 762.º do Código Civil e, para a relação jurídica fiscal, os artigos 59.º, n.º 2, e 75.º da Lei Geral Tributária) e estas podendo ainda subdividir-se em deveres acessórios da prestação principal (que se concretizam, por exemplo, em obrigações declarativas e contabilísticas) e em deveres relativos a prestações substitutivas ou complementares da obrigação principal<sup>15</sup>. Nesta teia de relações, é aqui, nestes últimos, que se podem encontrar as obrigações de juros.

#### **1.4. Características: A autonomia do crédito de juros e o anatocismo**

O capítulo III do Título I (Das Obrigações em Geral) do Livro II do Código Civil, intitulado “Modalidades das Obrigações”, dedica cada uma das suas nove secções a um tipo de obrigação. As duas primeiras secções distinguem as obrigações quanto ao sujeito e as restantes quanto ao objecto, enquanto que a Secção VIII (artigos 559.º a 561.º) se debruça exclusivamente sobre as obrigações de juro, sendo aí que se encontram previstas duas das características mais importantes desta modalidade das obrigações: a autonomia do crédito de juros e a proibição, por regra, do anatocismo.

Quanto à primeira, e além do que já ficou dito, não há dúvida de que os créditos da obrigação de juros e o da obrigação de capital têm uma ligação.<sup>16</sup> No entanto, tal ligação não é absoluta, como se retira do artigo 561.º que estatui que “desde que se constitui, o crédito de juros não fica necessariamente dependente do crédito principal, podendo qualquer deles ser cedido ou extinguir-se sem o outro”. Ou seja, “embora os dois direitos –

---

<sup>14</sup> ALMEIDA COSTA, *Direito...*, p. 751.

<sup>15</sup> Cfr. MOTA PINTO E OUTROS, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, 4.ª edição, pp. 186-187 e CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 3.ª edição, pp. 242-253.

<sup>16</sup> ALMEIDA COSTA, *Direito...*, pp. 751/752, dá como exemplos as soluções legais previstas nos artigos 582.º, n.º 1, (cedendo-se o crédito principal, presume-se a cessação do crédito de juros), 599.º, n.º 1, (transmitindo-se a dívida principal, presume-se transmitida para o novo devedor a obrigação de juros), 666.º, n.º 1, e 693.º, n.ºs 2 e 3, (o penhor e a hipoteca constituídos para o crédito principal abrangem os juros, o mesmo acontecendo com o privilégio creditório – artigo 734.º) e, ainda, o 786.º, n.º 1, todos do Código Civil (dando o credor quitação do capital sem reserva dos juros, presume-se o pagamento destes).

ao capital e aos juros – dependam um do outro, este artigo atribui-lhes uma certa autonomia, desde que estejam ambos constituídos”<sup>17</sup>.

Quanto ao anatocismo, ele é, em regra, proibido. Todavia, a lei admite a “capitalização de juros vencidos e não pagos”, relativos ao período mínimo de um ano, “no caso de tal se estabelecer em convenção posterior ao vencimento ou, sendo o devedor notificado judicialmente para pagar os juros ou proceder à sua capitalização, optar por esta. (...) No entanto, permite-se o anatocismo, independentemente [destas] circunstâncias (...), se ele for conforme às regras ou usos particulares do comércio”<sup>18</sup>.

Tais características não são meramente académicas e, no âmbito do direito fiscal, foram já analisadas várias vezes, e através de diferentes prismas, pelo Supremo Tribunal Administrativo.<sup>19 20</sup>

## 2. Espécies de Juros

### 2.1. Critério da Fonte: Juros Voluntários e Juros Legais

CORREIA DAS NEVES, no seu Manual dos Juros, divide-os, atendendo à sua fonte ou origem imediata, entre juros voluntários ou convencioneados e juros legais, aqueles devidos por força de negócio jurídico anterior e estes directamente por força da lei.<sup>21</sup>

Os juros no direito fiscal são, pois, juros legais, uma vez que se encontram previstos, entre outras, na Lei Geral Tributária. Não têm qualquer respaldo no princípio da autonomia

---

<sup>17</sup> PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, Código..., nota ao artigo 561.º.

<sup>18</sup> ANA PRATA, Dicionário Jurídico, Almedina, 3.ª edição, 1998, entrada relativa ao Anatocismo. Este Dicionário tem como objecto o Direito Civil, Processual Civil e à Organização Judiciária pelo que, por vezes, tomaremos a liberdade de adaptar as suas noções ao Direito Fiscal, assinalando devidamente as alterações.

<sup>19</sup> Quanto à autonomia/acessoriedade das obrigações de imposto e de juros cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 4 de Junho de 2003 – processo n.º 026628 (se a liquidação dos juros foi efectuada de forma autónoma e a impugnação da liquidação foi julgada improcedente mediante decisão judicial transitada em julgado, a impugnação da liquidação dos juros só pode proceder se se fundar em vícios próprios deste acto), 23 de Outubro de 2002 – processo n.º 01145/02 (a impugnação da liquidação de juros, quando autonomamente liquidados, se fundamentada em factos autónomos, não depende da impugnação da liquidação do imposto respectivo) e de 5 de Maio de 2002 – processo n.º 0126/02 (a obrigação de juros de mora não pode nascer sem que exista uma dívida de imposto, deixando tais juros de ser devidos se a dívida a que se reportam for considerada prescrita).

<sup>20</sup> Quanto à questão do anatocismo, cfr. o acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2005 – processo n.º 01671/03 (não dizendo os juros sobre juros respeito ao mesmo período de tempo, não há anatocismo proibido pelo artigo 560.º do Código Civil) e os arestos do STJ de 12 de Abril de 2005 (Colectânea 184), de 22 de Fevereiro de 2005 (Colectânea 181) e de 8 de Maio de 2003 (Colectânea II 3).

<sup>21</sup> A expressão juros legais tem muitas vezes um significado técnico equivalente a taxa legal de juros. Com o sentido do texto, veja-se o artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil, e com o sentido técnico atente-se no artigo 814.º, n.º 2, do mesmo diploma.

privada e, conseqüentemente, não estão sujeitos aos institutos anti-abuso, como por exemplo, o regime da usura, sendo, antes, conformados pelos princípios gerais do direito fiscal, desde logo, pelo princípio da legalidade tributária<sup>22</sup>.

## **2.2. Critério Funcional: Juros de Usura, Compulsórios, Moratórios e Compensatórios / Indemnizatórios**

O mesmo Autor socorre-se ainda do critério funcional para classificar os juros quanto à sua função ou finalidade económica, aqui distinguindo entre juros de usura, compulsórios, moratórios, compensatórios e indemnizatórios.<sup>23</sup>

Os juros de usura, ou remuneratórios, “são os juros convencionados como remuneração [, por exemplo,] de um mútuo”<sup>24</sup>, enquanto que os compulsórios são os que resultam do artigo 829.º-A do Código Civil (Sanção Pecuniária Compulsória), pois que pretendem compelir o devedor ao cumprimento, sendo que “operam sem prejuízo e acrescem à indemnização ou aos juros de mora que tiverem lugar ou forem devidos”<sup>25</sup>.

Estes últimos são os juros correspondentes à indemnização devida, pela constituição em mora do devedor, no cumprimento de uma obrigação pecuniária<sup>26</sup>, havendo desde logo que atender ao regime legal da mora, maxime à liquidez do crédito e ao momento da constituição em mora, para interpretar o regime destes juros.

Os juros moratórios e os remuneratórios, além da finalidade económica própria que os caracteriza, têm “uma função genérica de compensação”<sup>27</sup> que está também presente nos juros compensatórios.

Já em 1989, Correia das Neves escrevera que, “no âmbito fiscal, desde há muito se fala se juros compensatórios (embora as leis respectivas raramente usem a expressão), a

---

<sup>22</sup> No sentido de que os juros de mora estão sujeitos ao princípio da reserva de lei material, sendo o despacho governamental que dispense o seu pagamento violador do artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República, cfr. o acórdão do Pleno da Segunda Secção do STA de 7 de Junho de 1995, processo n.º 013556, em que foram tirados 3 votos de vencido.

<sup>23</sup> Trata-se de duas formas totalmente independentes de categorização dos juros apesar de, no âmbito do direito fiscal, os juros moratórios, compensatórios e indemnizatórios terem todos fonte legal. Todavia, tal não acontece, por exemplo, no direito civil, onde os juros moratórios podem também ser convencionados. Quanto aos remuneratórios, ver nota seguinte.

<sup>24</sup> ANA PRATA, Dicionário... Cfr., no entanto, CORREIA DAS NEVES, Manual..., pp. 29 e 33, que sustenta que os juros remuneratórios podem ser também legais, dando como exemplo os casos das tornas não reclamadas e dos depósitos obrigatórios na Caixa Geral de Depósitos.

<sup>25</sup> CORREIA DAS NEVES, ob. cit., p. 91. Sobre os juros compulsórios ver o ponto 7.4.3 (pp. 89-94) desta obra.

<sup>26</sup> Cfr. os artigos 804.º a 806.º do Código Civil, VAZ SERRA, Obrigação de Juros..., CORREIA DAS NEVES, ob. cit. e ANA PRATA, ob. cit..

<sup>27</sup> CORREIA DAS NEVES, ob. cit., p. 34.

propósito quer do juro que acresce a certas dívidas pelo diferimento concedido no seu pagamento em prestações, quer do juro devido pelo atraso na liquidação de impostos, imputável ao contribuinte, quer do juro a pagar pela Fazenda Nacional no caso de cobrança de imposto a mais por culpa dos serviços”<sup>28</sup>.<sup>29</sup>

E, dada tal finalidade compensatória, estes juros eram “também às vezes designados indemnizatórios”<sup>30</sup>.

Ora, o Decreto-Lei n.º 14/84, de 11 de Janeiro, actualmente não vigente, que alterou o regime de julgamento e punição do crime de emissão de cheque sem provisão previsto no Decreto n.º 13.004, de 21 de Novembro de 1927, veio demonstrar qual o alcance que o legislador pretendeu dar ao conceito dos juros compensatórios (e, conseqüentemente, aos indemnizatórios). Sem alterar o regime de 1927 – que estatuiu o pagamento do valor do cheque e dos respectivos juros moratórios acrescidos, a título de indemnização, da diferença para o montante da aplicação ao montante do cheque, e pelo tempo da mora, da mais alta taxa de juro praticada no momento do pagamento pela banca portuguesa –, aquele Decreto-Lei determinava que a responsabilidade pela prática do crime de emissão de cheque sem provisão se extingua, antes de instaurado o procedimento criminal, pelo pagamento das importâncias previstas no regime anterior, sendo que aquela *diferença* prevista no Decreto a título de indemnização, foi substituída, no Decreto-Lei, pelo pagamento de juros compensatórios – artigo 1.º, n.º 1 – também calculados à mais alta taxa de juro praticada no momento do pagamento pela banca portuguesa. Ou seja, “a regra é a mesma, a sua redacção é que mudou”, sendo que os juros compensatórios, “no caso, representam simplesmente um suplemento da indemnização moratória normal do cheque”<sup>31</sup>.

Daí que parte da doutrina defina estes juros por exclusão: Correia das Neves sustenta que “correspondem a outras utilidades cedidas ao devedor ou [são] derivados de outras situações que não as próprias da mora ou da remuneração”<sup>32</sup>, enquanto que VAZ SERRA defende que são compensatórios os juros que não representam “uma retribuição do capital, nem uma indemnização pelo atraso da prestação, mas sim uma compensação por outro motivo”. Para este Professor, aliás no sentido exposto, “rigorosamente, todo o juro é

---

<sup>28</sup> *Ib Idem.*, p. 30. Para ver alguns exemplos em códigos fiscais entretanto revogados, cfr. a nota de rodapé n.º 21 desta obra, na mesma página.

<sup>29</sup> Para ver a evolução cronológica das situações em que os juros compensatórios eram devidos, cfr. JORGE DE SOUSA, “Juros nas Relações Tributárias”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pp. 143-145.

<sup>30</sup> CORREIA DAS NEVES, *ob. cit.*, nota de rodapé n.º 31.

<sup>31</sup> CORREIA DAS NEVES, *Manual...*, pp. 31-32.

<sup>32</sup> *Ib idem.*

compensatório (do uso legítimo do dinheiro, do atraso da prestação ou de outro facto), mas poderia reservar-se esta expressão para aquele que não fosse uma retribuição do capital ou uma compensação pelo atraso da prestação”<sup>33</sup>. Já ANA PRATA apresenta uma definição teleológica, afirmando que os juros compensatórios se destinam “a compensar o lesado da falta de certas utilidades, completando a indemnização devida por quem estiver obrigado a reparar um dano”<sup>34</sup>.

Também no estrito âmbito dos juros compensatórios fiscais, JORGE DE SOUSA advoga que “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”, constituindo, “assim, uma espécie de reparação cível e não de uma sanção”<sup>35</sup>.

Por fim, quanto aos juros indemnizatórios, pode dizer-se que, juntamente com os juros compensatórios, são duas faces da mesma moeda. Aliás, como se disse, o legislador por vezes utilizava estes dois conceitos indistintamente. Actualmente, no direito fiscal, os juros compensatórios correspondem à indemnização que é devida pelo sujeito passivo à Administração, enquanto que os juros indemnizatórios equivalem à indemnização que o Estado deve pagar ao contribuinte, pelo que se compreende que aquele último Autor considere “a natureza dos juros indemnizatórios (...) substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual”<sup>36 37</sup>.

### **3. Juros no Direito Fiscal – suas Fontes e Modo de Contagem**

“Nas leis tributárias prevêm-se os direitos da Fazenda Nacional e dos contribuintes a juros compensatórios, moratórios e indemnizatórios.

A favor da Fazenda Nacional vencem-se juros compensatórios e moratórios.

---

<sup>33</sup> VAZ SERRA, “Obrigação de Juros...”, *BMJ*, pp. 111-112.

<sup>34</sup> ANA PRATA, *Dicionário...*

<sup>35</sup> JORGE DE SOUSA, “Juros...”, pp. 145-146. Cfr. ainda FRANCISCO PARDAL, “Juros Compensatórios”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 114, pp. 45-46, para onde aquele Autor remete, e o acórdão do STA de 29 de Janeiro de 1992, processo n.º 013671.

<sup>36</sup> Este direito de indemnização ao particular tem fundamento no artigo 22.º da Constituição da República e concretiza-se no instituto da responsabilidade civil – cfr. artigos 483.º, 563.º, 564.º e 566.º do Código Civil. *Ib idem*, pp. 156-158. Cfr., ainda, o acórdão do STA de 31 de Outubro de 2001, processo n.º 026167.

<sup>37</sup> Apesar dos pontos de contacto, juro e indemnização são realidades distintas o que, desde logo, é visível na proibição do anatocismo, característica dos juros que não abrange a indemnização. Quanto a esta, a lei não proíbe a possibilidade de a indemnização vencer juros, embora as regras da usura os limitem.

A favor dos contribuintes prevêem-se juros indemnizatórios e moratórios.”<sup>38</sup>

## Juros Compensatórios

### 3.1.

De acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, os juros compensatórios são devidos<sup>39</sup> quando, por facto imputável ao sujeito passivo<sup>40</sup>, for retardada<sup>41</sup>:

- 1.1 - A liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido;
- 1.2 - A liquidação de parte ou da totalidade do imposto a reter;
- 2.1 - A entrega de imposto a pagar antecipadamente;
- 2.2 - A entrega de imposto retido ou a reter no âmbito da substituição tributária, SENDO AINDA devidos, quando, verificado aquele nexos de causalidade<sup>42</sup>,
- 3 - O sujeito passivo tenha recebido reembolso superior ao devido.

E, nos termos dos números 3 e 5 do mesmo artigo, os juros contam-se dia a dia, respectivamente<sup>43</sup>, desde:

- 1.1 - O termo do prazo de apresentação da declaração (n.º 3);
- 1.2 - O termo do prazo de entrega do imposto a reter (n.º 3);
- 2.1 - O termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente (n.º 3);
- 2.2 - O termo do prazo de entrega do imposto retido ou a reter (n.º 3)<sup>44</sup>;
- 3 - O recebimento indevido do reembolso (n.º 5).

---

<sup>38</sup> JORGE DE SOUSA, “Juros...”, p. 143.

<sup>39</sup> “Só pode haver juros compensatórios quando o imposto for devido”, já que tais juros “aparecem como um agravamento *ex lege* (uma cláusula penal, uma sobretaxa) ao imposto” – acórdão do STA de 27 de Novembro de 1996, processo n.º 020775.

<sup>40</sup> “É necessário que [a conduta do sujeito passivo] seja censurável, a título de dolo ou negligência”, sendo que “a culpa, na falta de outro critério, deverá ser aferida «pela diligência de um bom pai de família, em face da circunstância de cada caso» (art. 487.º, n.º 2, do Código Civil)”, o que acentua “a nota ética ou deontológica do bom cidadão (...), [não havendo responsabilidade por juros compensatórios quando] ele tenha actuado de boa fé [que é de presumir – art. 59.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária] e o erro seja desculpável, por a sua posição ser razoável” – *ibidem*, p. 148.

<sup>41</sup> Para efeitos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, nos termos do seu n.º 6, “considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais”.

<sup>42</sup> “A actuação do contribuinte terá de ser condição do retardamento, do não recebimento ou do reembolso indevido (...) e não ser indiferente para a sua ocorrência” – *ibidem*, p. 146.

<sup>43</sup> Os juros compensatórios têm “termos iniciais diversos conforme a situação que gera a respectiva obrigação, em regra, o momento em que o contribuinte se pode considerar em falta no cumprimento dos seus deveres para com a Administração Tributária” – *ibidem*, p. 149.

<sup>44</sup> Em vez da expressão legal, JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, pp. 149-150, refere-se ao “termo do prazo para efectivar (...) tal retenção”, devendo entender-se que a retenção, que se verifica no momento em que a quantia fica na posse do substituto tributário, se efectiva com a entrega do imposto retido.

Até, nas hipóteses 1.1 a 2.2, “ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação” (n.º 3 *in fine*), sendo que, “em caso de inspecção, a falta considera-se suprida ou corrigida a partir do auto de notícia” (n.º 4). Por fim, caso 3, quando o sujeito passivo recebe um reembolso superior ao devido, os juros são devidos “até à data do suprimento ou correcção da falta que o motivou” – mesmo artigo 35.º, n.º 5, *in fine*.

Todavia, uma vez que, como ficou dito, a responsabilidade por estes juros se baseia “no tempo durante o qual a Administração Tributária esteve privada de uma quantia pecuniária que deveria estar na sua disponibilidade” e depende “de uma actuação do sujeito passivo, ela é limitada ao período de privação daquela que é imputável a tal actuação, deixando de existir a partir do momento em que haja uma acção ou omissão da Administração Tributária que possa considerar-se como causa de um prolongamento dessa privação”<sup>45</sup>. O que a lei - n.º 7 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária – presume que sucede se os juros não forem liquidados no prazo de 180 dias, no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração, ou no prazo de 90 dias após a conclusão da acção de fiscalização<sup>46</sup>, se a falta aqui foi apurada.

Nos termos do n.º 10.º do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, “a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil” a qual, nos termos da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, é de 4% ao ano.

### **3.2. Juros Indemnizatórios**

Nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, são devidos juros indemnizatórios:

---

<sup>45</sup> JORGE DE SOUSA, “Juros...”, p. 146. Ver também o ponto 1.4.4, pp. 151-152.

<sup>46</sup> Todavia, o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária prevê alguns prazos para a realização das acções de fiscalização (artigos 36.º - o procedimento de inspecção tributária deve ser realizado no prazo de 6 meses, prorrogável por dois períodos de 3 meses em algumas circunstâncias especiais - e 60.º - o projecto de conclusões do relatório deve ser notificado no prazo de 10 dias; após a pronúncia da entidade inspeccionada, a Administração tem 10 dias para elaborar o relatório definitivo), que se não forem observados pela Administração Tributária, não haverá responsabilidade do sujeito passivo pelos juros compensatórios. Deste modo, “a 2.ª parte do n.º 7 do artigo 35.º deverá ser interpretada correctivamente em consonância com estas normas do RCIPT” – JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 153.

1 – Quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial<sup>47</sup>, que houve erro<sup>48</sup> imputável aos serviços<sup>49</sup> de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (n.º 1);

2 – Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos (n.º 3, alínea a);

3 – Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária<sup>50</sup> (n.º 3, alínea b);

4 – Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar por mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária (n.º 3, alínea c);

5 – Eventualmente, podem ser ainda devidos juros indemnizatórios no caso de decisão favorável ao sujeito passivo<sup>51</sup>, nos termos do artigo 100.º da Lei Geral Tributária, o que se compreende se se relembrar que o direito a estes juros se funda num preceito constitucional que a lei ordinária deve respeitar e que o exercício deste direito, “pelo sujeito passivo, não está limitado pelo circunstancialismo e limites do direito de indemnização previsto nas leis tributárias, podendo, por um lado, pedir uma indemnização superior à que resulta destas e, por outro, exigí-la em situações distintas das indicadas”<sup>52</sup>.

Os juros indemnizatórios são devidos desde:

1 – a data do pagamento do imposto indevido (artigo 61.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário);

---

<sup>47</sup> A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que este segmento da norma deve ser interpretado extensivamente, aqui cabendo também o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte – cfr. os acórdãos do STA de 3 de Maio de 2006 - processo n.º 0350/06 e o de 2 de Novembro de 2006, processo n.º 0604/06 (voto de vencido).

<sup>48</sup> “A utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito” – *Ib idem*, pp. 159-160 – e não já o vício de forma. Cfr. o acórdão do STA de 17 de Novembro de 2004, processo n.º 0772/04, em que se decidiu não serem devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável ao contribuinte, quando a impugnação do acto de liquidação procede com o 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”.

<sup>49</sup> Excluem-se, pois, os casos de autoliquidação. Por outro lado, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não seja imputável ao contribuinte, sendo que esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa do funcionário – cfr. Acórdão do STA de 26 de Abril de 2007, processo n.º 039/07.

<sup>50</sup> É o que acontece nos casos de Revisão do acto de liquidação por Iniciativa da Administração Tributária, prevista no artigo 78.º da LGT, quando é dada razão ao contribuinte – cfr. Voto de vencido do Conselheiro Brandão de Pinho, tirado no acórdão do STA de 2 de Novembro de 2006, processo n.º 0604/06.

<sup>51</sup> Proferida em sede de reclamação, impugnação judicial, recurso ou revisão – cfr. o citado voto de vencido.

<sup>52</sup> JORGE DE SOUSA, “Juros...”, pp. 157-158.

2 – o dia seguinte ao termo do prazo de restituição oficiosa dos tributos (artigo 61.º, n.º 1, parte final, do Código de Procedimento e de Processo Tributário);

3 – o 31.º dia posterior à decisão de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária (artigo 43.º, n.º 3, alínea *b*), da Lei Geral Tributária);

4 – decorrido o período de um ano após o pedido de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte<sup>53</sup>;

5 – o termo do prazo da execução da decisão (artigo 100.º, *in fine*, da Lei Geral Tributária). Ora, determina o artigo 146.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário que o meio processual de execução dos julgados é regulado pelo “disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos”, pelo que, assim, consistindo a execução no pagamento de uma quantia pecuniária, este “deve ser realizado no prazo de 30 dias”, com suspensão aos sábados, domingos e feriados. Nos restantes casos, quando a execução não se limitar ao pagamento de uma quantia pecuniária, o dever de executar deve ser integralmente cumprido no prazo de três meses, salvo ocorrência de causa legítima de inexecução – cfr. artigos 175.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 75.º do Código de Procedimento Administrativo.

Ainda quanto ao prazo da execução da decisão, nos termos do n.º 2 do artigo 146.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário “o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão de administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias<sup>54</sup> após o trânsito em julgado da decisão”;

---

<sup>53</sup> “Se o contribuinte pedir a revisão oficiosa (...) em lugar de impugnar ou reclamar no prazo de 90 dias, não receberá quaisquer juros se a Administração fizer a revisão no prazo de um ano. Se a não fizer, pagará juros mas... *sibi imputet*. (...) [A lei penaliza a revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte], em termos dos juros indemnizatórios devidos, pois que apenas o são decorrido um ano após o pedido respectivo e não desde a data do pagamento da quantia liquidada” – cfr. o referido voto de vencido.

<sup>54</sup> Para JORGE DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª edição, 2006, pp. 1046/1047, “Neste n.º 2, prevê-se que a remessa seja requerida pelo interessado, no prazo de oito dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial, o que inculca que não pode haver remessa oficiosa e que, decorrido esse prazo, o interessado perderá o direito de requerer a execução do julgado. (...) De qualquer forma, parece que, a ser interpretada desta forma, como parece ter de ser, a norma do n.º 2 deste artigo 146.º seria inconstitucional por não se compatibilizar com o teor [do artigo 100.º] da LGT”.

Parece, todavia, que a melhor interpretação deste inciso normativo será a que considere meramente opcional o requerimento para que seja efectuada a dita remessa. Aliás, o texto legal utiliza o verbo «poder» (“podendo o interessado requerer a remessa”) e não o verbo «dever», pelo que é de admitir que, ainda que não haja requerimento, o Tribunal deve proceder à remessa oficiosa, assim se obstando a uma eventual interpretação inconstitucional do preceito em análise.

Finalmente, os juros indemnizatórios são devidos até à emissão da nota de crédito – artigo 61.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário<sup>55</sup> -, sendo a sua taxa “igual à dos juros compensatórios” (os preditos 4% ao ano) – artigo 43.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

### 3.3. Juros Moratórios

#### A FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA

De acordo com o artigo 44.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal”, ou seja, a partir do momento em que o sujeito passivo se constitui em mora – o dia seguinte àquele em que se completa o prazo de pagamento voluntário –, até ao pagamento da obrigação de imposto.

Todavia, o termo *ad quem* é limitado pelo n.º 2 do mesmo artigo que dispõe que “o prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo no caso em que a dívida tributária seja paga em prestações, casos em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder cinco anos”.

O conceito de juros de mora no direito fiscal não coincide exactamente com o do direito privado. Apesar de serem “evidentes e múltiplos os estreitos pontos de contacto do direito fiscal com o direito privado”, há “conceitos relativamente aos quais se põe, porém, a questão de saber se os mesmos conservam o significado que têm no direito privado”, sendo que há casos em que “específicos preceitos de direito fiscal afastam o sentido dos conceitos e a aplicação das correspondentes normas de direito privado, como naqueles outros em que a uma tal conclusão se chega através da interpretação conjugada e harmonizada de diversos preceitos fiscais. (...) É o que se verifica relativamente aos juros de mora [no âmbito dos contratos de seguro].”

No direito privado, os juros de mora civis “integram o conceito de indemnização devida ao abrigo de contratos de seguro”, “o que já não acontece no direito fiscal, onde, por força de uma interpretação em concordância prática de preceitos do CIRS – do artigo 5.º, n.º 2, alínea g), que considera rendimentos de capitais sujeitos a IRS os juros de mora no pagamento de obrigações pecuniárias, e do artigo 12.º, n.º 1, que exclui da incidência do IRS as indemnizações recebidas ao abrigo de contrato de seguro ou devidas a outro título -,

---

<sup>55</sup> No mesmo sentido, cfr. o acórdão do STA de 11 de Maio de 2005, processo n.º 0319/05.

se perfilha um conceito mais estrito de indemnização, excluindo dele os juros moratórios devidos pelo atraso na liquidação da indemnização”.<sup>56</sup>

Embora tal precisão respeite concretamente apenas aos juros de mora civis devidos no âmbito dos contratos de seguro, o que importa salientar – como aliás se fez na nota 37 – é que juro e indemnização são realidades distintas e, conseqüentemente, sujeitas a diferentes regimes jurídicos, *maxime*, quanto à possibilidade de cumulação, como se verá a seguir.

Por outro lado, a distinção feita pelo legislador quanto aos juros devidos à Fazenda Pública – compensatórios e moratórios – reside nas diferentes situações que os originam: os juros compensatórios são devidos por retardamento da liquidação mercê de acto ou omissão do contribuinte, enquanto que os juros moratórios só surgem depois de esgotado o prazo de pagamento voluntário.

Trata-se, neste último caso, de uma situação mais gravosa, em que o contribuinte não cumpre a obrigação principal do seu «dever fundamental de pagar impostos», impedindo o Estado Fiscal de Direito de actuar, uma vez que este não pode “dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)”<sup>57</sup>.

Daí que, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, que determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas, “a taxa de juros de mora é de 1%, se o pagamento se fizer dentro do mês de calendário em que se verificou a sujeição aos mesmos juros, aumentando-se uma unidade por cada mês de calendário ou fracção se o pagamento se fizer posteriormente”. Um regime, pois, bastante mais gravoso que o dos juros compensatórios<sup>58</sup>.

#### A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO

Quando a sentença implique a restituição de um imposto já pago, são devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea – n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária -, até ao seu pagamento.

A Lei Geral Tributária veio introduzir, com este artigo, uma novidade no direito fiscal português: até então nunca tinham sido previstos juros moratórios a favor do contribuinte.

---

<sup>56</sup> CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, pp. 86-89.

<sup>57</sup> CASALTA NABAIS, O dever fundamental de pagar impostos, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

<sup>58</sup> Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 17 de Dezembro de 1997, processo n.º 021737, onde se decidiu que “o artigo 16.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 411/91, de 17 de Outubro, ao estabelecer que são devidos juros de mora por cada mês de calendário ou fracção, pretendeu que a função reparadora do dano sofrido pela administração fiscal fosse concretizada com o pagamento de juros calculados (...) por cada mês completo ou por cada fracção”.

Sendo que tal inovação (casos em que a restituição do imposto é consequência de uma decisão judicial), “aparentemente, estaria também abrangida no artigo 100.º em que se refere que há lugar a juros indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo”<sup>59</sup>. Trata-se, pois, de uma “norma especial sobre a execução de sentenças”<sup>60</sup>, de um “artigo que completa o disposto no artigo 100.º [do mesmo diploma]”<sup>61</sup>.

Contudo, a lei não prevê, em lado algum, qual a taxa destes juros – nos preditos termos, apenas estão previstas a taxa legal de juros (que se aplica aos juros compensatórios e indemnizatórios) e a taxa dos juros de mora aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

Pelo que este é um espaço destinado ao intérprete, a quem caberá descobrir a melhor forma de determinar como estes juros moratórios a favor do contribuinte se devem relacionar com os juros indemnizatórios e qual a taxa aplicável, matéria que se abordará de seguida.

#### **4. Algumas contradições entre os regimes dos Juros Fiscais e os Princípios Gerais dos Juros**

Do exposto retira-se que há alguns pontos dos regimes dos juros no direito fiscal que são desarmoniosos quando interpretados à luz dos princípios e da construção geral que enforma o instituto dos Juros, expostos na primeira parte deste trabalho.

Desde logo, e tendo por base a finalidade económica dos juros e, consequentemente, o critério funcional de classificação das espécies de juros, há dois aspectos que podem ser analisados: por um lado, a questão de, aparentemente, dado o elemento literal de interpretação, ser possível haver sobreposição de dois tipos de juros quanto ao mesmo período e dívida tributária – juros indemnizatórios e moratórios a favor do contribuinte, após o termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial que mande restituir o tributo já pago; e, por outro, o facto de o legislador classificar os juros previstos no artigo 43.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária como indemnizatórios, quando se prevêem, na mesma lei, juros a favor do contribuinte – ver nota 63 – que, de acordo com os preditos princípios gerais, se configurariam como moratórios.

---

<sup>59</sup> JORGE DE SOUSA, Código..., p. 482, nota 9.

<sup>60</sup> Ibidem.

<sup>61</sup> LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária anotada, Editora Rei dos Livros, p. 420, nota 4.

## **5. Juros moratórios a favor do sujeito passivo – (im) possibilidade da sua cumulação com os juros indemnizatórios**

Dispõe o artigo 100.º da Lei Geral Tributária que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso<sup>62</sup> a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou da situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Por sua vez, estipula o n.º 2 do artigo 102.º do mesmo diploma legal que “em caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.

Literalmente interpretados estes incisos normativos, verifica-se que no caso de decisão que anule, ainda que parcialmente, um acto tributário, a Administração Tributária seria obrigada a pagar ao sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução da decisão, juros indemnizatórios e juros moratórios relativos à mesma dívida tributária.

Sendo que, como se disse, a previsão de juros moratórios a favor do contribuinte é uma inovação da Lei Geral Tributária que surge desamparada no ordenamento jurídico: não só não se encontra prevista a taxa destes juros, como, dogmaticamente, a lei classifica como indemnizatórios juros que, em rigor, criada a espécie dos juros moratórios a favor do sujeito passivo, como tal seriam de se classificar<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> Apesar de não haver referência expressa, deve-se interpretar esta norma no sentido de aqui incluir também o procedimento de revisão do acto tributário.

<sup>63</sup> Como ficou dito no ponto 6, em que se apresentaram as diversas espécies de juros atendendo ao critério funcional, a doutrina reconhece que os juros moratórios “têm uma função genérica de compensação” que, como se viu, está também presente nos juros indemnizatórios/compensatórios.

Ora, se, à luz dos princípios doutrinários que enformam a teoria geral dos juros, os juros indemnizatórios/compensatórios são definidos por exclusão (não são remuneratórios nem moratórios) e, estes últimos, como se avançou anteriormente, correspondem a uma indemnização devida pela constituição em mora do devedor no cumprimento de uma obrigação pecuniária, os juros previstos no artigo 43.º, n.º 3, alínea b), da Lei Geral Tributária, sendo devidos por não ser processada nota de crédito até ao 30.º dia posterior à decisão da Administração Tributária, não são, em rigor, juros indemnizatórios, pois que no 31.º dia a Administração se constitui em mora e, assim sendo, tais juros são moratórios.

Solução que, como se apontou, o legislador seguiu no n.º 2 do artigo 102.º da mesma Lei, sendo que em causa está, igualmente, o não pagamento de uma quantia pecuniária no prazo de 30 dias após a remessa para os órgãos da administração tributária da decisão que condene na restituição de imposto indevidamente pago.

E, assim sendo, também seriam de classificar como juros moratórios as hipóteses previstas no artigo 43.º, n.º 3, alíneas a) - incumprimento do prazo legal de restituição oficiosa de tributos – e c) – quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte for efectuada pela administração tributária mais de um ano após o pedido daquele e o atraso for imputável à administração -, pois que, nos dois casos, se está perante situações em que a Administração Tributária se constitui em mora.

Por outro lado, a dificuldade em determinar o alcance do regime destes juros moratórios aumenta se atentar na sua *ratio*, pois que juros moratórios a favor do contribuinte e juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar os prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente” – cfr. o acórdão do STA de 7 de Março de 2007, processo n.º 01220/60.

Entendeu este Supremo Tribunal no aresto citado que os dois juros “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”.

À primeira vista, dada a criação da nova categoria de juros moratórios a favor do contribuinte, poder-se-ia eventualmente sustentar que os juros indemnizatórios previstos no predito artigo 100.º da Lei Geral Tributária seriam, na verdade, juros moratórios, pois que só são devidos se a Administração Tributária se constituir em mora, isto é, se não reconstituir plenamente a legalidade do acto ou da situação objecto do litígio durante o prazo da execução da decisão.

Mas se assim se entendesse, ainda que se seguisse a jurisprudência constante da mesma decisão que considera a norma do n.º 2 do artigo 102.º “uma norma especial sobre a execução de sentença [e] o artigo 100.º (...) uma norma geral sobre a execução de decisões favoráveis ao sujeito passivo, [devendo aquela] prevalecer sobre [esta], quando a decisão a executar é uma decisão judicial”, no ponto, as duas normas seriam coincidentes, na medida em que o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito “sentença” e o 100.º “impugnação judicial”: dois conceitos que significam a mesma realidade processual.

Ou seja, os juros moratórios a favor do contribuinte, previstos exclusivamente no dito artigo 102.º, n.º 2, além de não terem taxa definida na lei, não teriam um âmbito de aplicação próprio.

Com efeito, solução mais razoável é sustentar o oposto: os juros indemnizatórios é que são, no regime dos juros fiscais, os subordinantes. Tal entendimento tem, desde logo,

um apoio sistemático, pois os juros moratórios previstos no artigo 43.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária “são também”, na expressa construção legal, juros indemnizatórios. Ou seja, este diploma, apesar de no artigo 102.º, n.º 2, autonomizar a espécie dos juros moratórios a favor do contribuinte, classifica-os aqui, expressamente, como indemnizatórios.

Tratar-se-ão, assim, de duas realidades jurídicas afins, sujeitas a um regime semelhante, desde logo no que respeita à taxa aplicável, como se verá.

No recente acórdão referido, o Supremo, entendendo, como se transcreveu, que os dois juros em análise se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir os “mesmos prejuízos, ou [prejuízos] de igual natureza”, concluiu que, “assim sendo, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo”.

Esta interpretação funcional tem, aliás, respaldo na doutrina, citada no dito acórdão n.º 01220/06: “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”.<sup>64</sup>

Pelo que, afastando a possibilidade de sobreposição de duas espécies diferentes de juros – se é que realmente existem -, quanto ao mesmo período e à mesma dívida tributária, a jurisprudência do STA vai no sentido de, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis os referidos artigos 100.º e 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, “serem devidos juros indemnizatórios até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado e juros moratórios a partir daquele prazo e até efectivo e integral pagamento”.

Isto é, o STA, neste caso de aplicação simultânea dos dois artigos, harmoniza as disposições legais através da interpretação correctiva do dito artigo 100.º: sendo devidos “juros indemnizatórios”, de acordo com a expressão legal, o Supremo coloca o facto gerador na liquidação ilegal<sup>65</sup> – de acordo, aliás, com o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária -, sendo, depois de completado o prazo de execução espontânea da decisão judicial, e até integral pagamento, devidos juros moratórios, nos precisos termos do artigo 102.º, n.º 2, do mesmo diploma.

Esta posição, que se harmoniza com o texto da norma, tem eco na *Lei Geral Tributária anotada* de LIMA GUERREIRO (pp. 420-421) que sustenta que “aos casos em que, da anulação do acto tributário ou do acto em matéria tributária, resulte a restituição do

---

<sup>64</sup> JORGE DE SOUSA, *Código...*, 3.ª edição, p. 336.

<sup>65</sup> Note-se que, como se disse *supra* – nota 36 -, os juros indemnizatórios têm como fundamento o artigo 22.º da Constituição da República e concretizam-se no regime geral da responsabilidade civil, não sendo necessário que os seus fundamentos se encontrem taxativamente previstos na lei.

imposto ao contribuinte [são] devidos juros de mora – e não indenizatórios – após o termo do prazo” para execução espontânea da decisão.

Todavia, este autor limita-se a defender a existência de juros moratórios a favor do contribuinte, autonomizando-os dos indenizatórios, não dizendo qual a taxa aplicável nem a forma de harmonizar este artigo com o n.º 100.

A questão fundamental é, pois, a de saber como se deve articular o regime dos juros indenizatórios com os juros moratórios a favor do contribuinte que a Lei Geral Tributária veio autonomizar, quiçá desnecessariamente.

Pois que, se por uma banda, a previsão da norma que estabelece os juros moratórios se confunde com a dos juros indenizatórios, no que toca ao valor com que a lei manda compensar o contribuinte, a taxa aplicável é, nos dois casos, de 4%.

Com efeito, além dos juros comerciais, a lei prevê apenas duas taxas: a taxa de juros legal de 4% ao ano, prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Ora, bem se vê que a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento<sup>66</sup>. Taxa que, aliás, é a aplicável, como se viu, aos juros compensatórios (como determina expressamente o 35.º, n.º 10, da Lei Geral Tributária) e aos juros indenizatórios (por força da remissão expressa do artigo 43.º, n.º 4, do mesmo diploma legal).

E, assim sendo, considerando-se os juros moratórios a favor do contribuinte uma espécie autónoma de juros ou optando por os enquadrar dogmaticamente como uma subespécie dos juros indenizatórios, independentemente, pois, da forma como se harmonizem os artigos 100.º e 102.º, n.º 2, daquela Lei, o certo é que o contribuinte sempre terá direito à mesma compensação: juros à taxa de 4% ao ano, “desde o momento em que se determine, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que

---

<sup>66</sup> Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 20 de Outubro de 2004, processo n.º 01041/03, em que se decidiu que, “na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indenizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do CPT nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias”.

resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido” – artigo 43.º, n.º 1, da LGT – até ao seu pagamento integral.

Esta solução coaduna-se, aliás, com a natureza da dívida em crise. É que o regime mais gravoso dos juros moratórios a favor da Fazenda Pública tem como fundamento, nos preditos termos, o incumprimento do «dever fundamental de pagar impostos», enquanto que os juros moratórios a favor do contribuinte se fundam no incumprimento de uma normal obrigação pecuniária.

Pretende-se, aqui, compensar o contribuinte pela indisponibilidade de recursos financeiros, sendo, para o caso, indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular. Daí que a taxa aplicável seja a taxa legal de juros.

Sistematizando, os juros moratórios a favor do contribuinte são uma inovação da Lei Geral Tributária que pouco ou nada vêm acrescentar ao regime dos juros fiscais. No máximo, poder-se-á dizer que este diploma criou uma nova espécie de juros. Todavia, tais juros dificilmente poderão ser analisados sem articulação com o regime dos juros indemnizatórios, pelo que a sua utilidade será meramente dogmática.

Com efeito, dada a falta da indicação da taxa aplicável bem como a sobreposição da sua previsão sobre o artigo 100.º da mesma lei, não seria absurdo optar-se por uma interpretação correctiva que desse como não escrito o artigo 102.º, n.º 2, da LGT, dadas as suas omissões e contradições evidentes com os artigos 43.º e 100.º do mesmo diploma.

## **6. Conclusão**

Em suma:

1. Para a teoria económica, o juro surge relacionado com o desapossamento de recursos financeiros que incapacita o desapossado de satisfazer as necessidades suas.
2. Já no âmbito jurídico, são dois os fundamentos principais dos juros: além da diminuição do rendimento disponível para adquirir bens, o juro também compensa o incumprimento pontual de uma obrigação pecuniária.

3. Se atentar na estrutura de uma relação jurídica complexa, a obrigação de juros é uma prestação complementar da obrigação principal (no caso fiscal, a obrigação de imposto), ou seja, um dever acessório.

4. São características essenciais das obrigações de juros a autonomia do crédito de juros e a proibição, por regra, do anatocismo, sendo que, apesar dos pontos de contacto, juro e indemnização são realidades distintas, o que, desde logo, é visível nesta última característica dos juros que não abrange a indemnização (a lei não proíbe a possibilidade de uma indemnização vencer juros, embora as regras da usura a limitem).

5. Os juros podem ser classificados através do critério da fonte e do critério funcional. Se utilizar aquele primeiro critério, os juros dividem-se entre juros voluntários e juros legais; se utilizar o segundo, podemos ter juros de usura, compulsórios, moratórios e compensatórios/indemnizatórios.

6. No direito fiscal estão previstos juros a favor da Fazenda Pública (compensatórios e moratórios) e a favor do contribuinte (indemnizatórios e moratórios).

7. A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa de juros legais (4% ao ano), sendo a taxa dos juros indemnizatórios igual à dos compensatórios.

8. A taxa dos juros aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas consta de diploma próprio – o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março. Tem um regime mais gravoso que a taxa de juros legais (1% ao mês ou fracção), sendo a taxa devida pelos juros moratórios a favor da Fazenda Pública. Tal distinção de regime compreende-se uma vez que os juros compensatórios são devidos por retardamento da liquidação, mercê de acto ou omissão do contribuinte, enquanto que os juros moratórios a favor da Fazenda Pública só surgem depois de esgotado o prazo de pagamento voluntário, isto é, quando se mostra infringido o núcleo essencial do «dever fundamental de pagar impostos».

9. A taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo não se encontra prevista na lei.

10. Esta espécie de juros não se encontrava prevista no direito fiscal antes da entrada em vigor do artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, estando, nos diplomas anteriores, apenas previsto o pagamento de juros compensatórios/indemnizatórios a favor do contribuinte.

11. A previsão do dito artigo 102.º, n.º 2, (casos em que a restituição do imposto é consequência de uma decisão judicial que não é cumprida no prazo de execução espontânea, sendo por isso devidos juros moratórios a favor do contribuinte), inclui-se na do artigo 100.º do mesmo diploma legal (que determina serem devidos juros

indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo).

12. Pelo que caberá ao intérprete descobrir a melhor forma de determinar como devem estes juros moratórios relacionar-se com os indemnizatórios, bem como definir qual a taxa aplicável àqueles.

13. Apesar de o elemento literal de interpretação apontar no sentido de os artigos 100.º e 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária preverem o pagamento cumulativo de juros indemnizatórios e moratórios, a favor do contribuinte, relativos à mesma dívida tributária, no caso de decisão que anule, ainda que parcialmente, um acto tributário, uma vez que perseguem a mesma finalidade e visam reparar os mesmos prejuízos (ou prejuízos de igual natureza), tais juros não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo – desde logo, não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga.

14. À primeira vista, dada a criação da nova categoria de juros moratórios a favor do contribuinte, poder-se-ia eventualmente sustentar que os juros indemnizatórios previstos naquele artigo 100.º seriam, na verdade, juros moratórios, pois que só são devidos se a Administração Tributária se constituir em mora. Todavia, se assim se entendesse, as duas normas seriam coincidentes, na medida em que o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito “sentença” e o 100.º “impugnação judicial”, dois conceitos que significam a mesma realidade processual.

15. Deve, pois, sustentar-se o oposto: os juros indemnizatórios são o que são, no regime dos juros fiscais, os subordinantes. Este entendimento tem apoio sistemático, uma vez que os juros (dogmaticamente) moratórios previstos no artigo 43.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária “são também”, na própria expressão legal, juros indemnizatórios.

16. Tratar-se-ão, assim, de duas realidades jurídicas afins, sujeitas a um regime semelhante, desde logo no que respeita à taxa aplicável. É que a lei, além dos juros comerciais, apenas prevê duas taxas – a legal, de 4% ao ano, e a aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção -, sendo que esta última só pode ser aplicável aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte. Assim, a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4%, idêntica à dos juros indemnizatórios e compensatórios.

17. Esta solução coaduna-se com a natureza da dívida em crise, pois o regime mais gravoso dos juros moratórios a favor da Fazenda Pública tem como fundamento, nos preditos termos, o incumprimento do núcleo essencial do «dever fundamental» de pagar

impostos, enquanto que os juros moratórios a favor do contribuinte se fundam no incumprimento de uma normal obrigação pecuniária: pretende-se, aqui, compensar o contribuinte pela indisponibilidade de recursos financeiros, sendo, para o caso, indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular.

18. Assim, considerando-se os juros moratórios a favor do contribuinte uma espécie autónoma de juros ou optando por os enquadrar dogmaticamente como uma subespécie de juros indemnizatórios, independentemente, pois, da forma como se harmonizem os referidos artigos 100.º e 102.º, n.º 2, o contribuinte sempre terá direito à mesma compensação: juros à taxa de 4%, “desde o momento em que se determine, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido” – artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária – até ao seu pagamento integral.

19. A previsão de juros moratórios a favor do contribuinte é, pois, uma inovação da Lei Geral Tributária que surge desamparada no ordenamento jurídico, tais são as dúvidas que levanta (da taxa aplicável, do seu alcance, da sua natureza e classificação dogmática...) que, no limite, não seria absurdo optar-se por uma interpretação correctiva que desse como não escrito o artigo 102.º, n.º 2, da LGT, dadas as suas omissões e contradições evidentes com os artigos 43.º e 100.º do mesmo diploma.

## **Bibliografia**

Costa, Almeida, Direito das Obrigações, Almedina, 10.ª edição, 2006.

Guerreiro, Lima, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros.

Neves, Correia das, Manual dos Juros – Estudo Jurídico de Utilidade Prática, Almedina, 3.ª edição, 1989.

Nabais, Casalta, Direito Fiscal, Almedina, 3.ª edição, 2005.

Nabais, Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, 1998

Prata, Ana, Dicionário Jurídico, Almedina, 3.ª edição, 1998.

Lima, Pires de, Varela, Antunes. Código Civil Anotado, Coimbra Editora, 1968.

Pardal, Francisco, “Juros compensatórios”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 114.

Pinto, Mota, Teoria Geral do Direito Civil, 4.ª edição

Samuelson e Nordhaus, Economia, McGraw-Hill, 16.ª edição.

Serra, Vaz, “Obrigação de Juros e Mora do Devedor”, Boletim do Ministério da Justiça, n.º 55.

Sousa, Jorge de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª edição, 2006.

Sousa, Jorge de, “Juros nas Relações Tributárias”, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999.