



Proc.º 4.0/09
DSRNRPC

Circular n.º 107/2009
Série II

Assunto: Juros Tributários – Instruções de aplicação dos regimes legais dos juros de mora e dos juros compensatórios.

Constatada a necessidade de uniformizar os procedimentos no âmbito da aplicação da legislação relativa à liquidação e cobrança de juros tributários (juros de mora e juros compensatórios), divulgam-se em anexo, em conformidade com o despacho de 12.10.2009, do Senhor Subdirector-Geral Dr. Costa Martins, as instruções de aplicação dos regimes legais dos juros de mora e dos juros compensatórios.

Divisão de Documentação e Relações Públicas, em 16 de Outubro de 2009

O Director de Serviços

Francisco Curinha



ANEXO

Juros Tributários

**(Instruções de aplicação dos regimes legais dos Juros de Mora
e dos Juros Compensatórios)**

INDÍCE

1. Do juro.....	4
1.1. Noção jurídica.....	4
1.2. Noção económica de juro.....	4
1.3. O juro no Direito Tributário.....	4
2. Dos juros de mora.....	5
2.1. Noção.....	5
2.2. Juros de mora a favor da Fazenda Nacional.....	5
2.2.1. Fundamentação legal.....	5
2.2.2. Situações em que são devidos.....	6
2.2.3. Natureza dos juros de mora a favor da Fazenda Nacional.....	6
2.2.4. Requisitos de exigência dos juros de mora.....	7
2.2.5. Contagem dos Juros de mora.....	7
2.2.6. Da taxa dos juros de mora.....	8
2.2.7. Aplicação no tempo das normas sobre juros de mora.....	9
2.2.8. Da liquidação dos juros de mora.....	10
2.2.9. Do cálculo prático dos juros de mora.....	11
2.2.10. Tabela das taxas dos juros de mora.....	12
3. Dos juros compensatórios.....	13
3.1. Noção.....	13
3.2. Juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional.....	13
3.2.1. Fundamentação legal.....	13
3.2.2. Situações em que são devidos.....	14
3.2.3. Da natureza dos juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional.....	14
3.2.4. Requisitos de exigência dos juros compensatórios.....	15
3.2.5. Contagem dos juros compensatórios.....	16
3.2.6. Da taxa dos juros compensatórios.....	18
3.2.7. Aplicação no tempo das normas sobre juros compensatórios.....	19
3.2.8. Da liquidação dos juros compensatórios.....	20

3.2.9. Do cálculo prático dos juros compensatórios.....	20
3.2.10. Tabela das taxas dos Juros Compensatórios.....	21
4. Da cobrança de juros compensatórios “comunitários” e de juros compensatórios “nacionais” no âmbito da dívida aduaneira.....	22
4.1. Âmbito de aplicação.....	22
4.2. Finalidade.....	22
4.3. Natureza e exigibilidade.....	23
4.4. Momento a ter em conta para a determinação da cobrança.....	24
4.5. Modo de contagem.....	24
4.6. Taxas Aplicáveis.....	25
4.7. Conclusão.....	25

1. Do juro.

1.1. Noção jurídica.

Juridicamente, o **juro** é um fruto civil¹ que se traduz no rendimento, constituído por coisas fungíveis (v. g. dinheiro), de uma obrigação de capital.²

1.2. Noção económica de juro.

Uma primeira noção adoptada por muitos economistas, considera que *juro será o preço do capital, o aluguer do capital. É, pois, o lucro que o capitalista auferê pelos capitais que cede ou empresta.*³

Ou seja o **juro** é, em geral, um rendimento do capital, em função do tempo (capital previamente cedido ou devido a outro título e não pago).⁴

1.3. O juro no Direito Tributário.

Nas leis tributárias prevê-se o direito da Fazenda Nacional (credor tributário) ao vencimento de juros, por atraso na liquidação ou no pagamento, imputável ao contribuinte, ou seja, **a obrigação de juros é imposta directamente pela lei.**⁵

Poder-se-á pois, numa perspectiva tributária, chegar a uma noção de juro, como **sendo um rendimento do capital (imposição em causa), não liquidado (juros compensatórios) ou não pago (juros moratórios), por culpa do contribuinte, em função do tempo decorrido.**

¹ Frutos civis serão as rendas ou interesses que a coisa produz em consequência de uma relação jurídica.

² Antunes Varela, "Das Obrigações", 5.ª Edição, 1.º Volume, pag. 827.

³ Dória, "Dicionário de Comércio e Contabilidade", 3.ª Edição, 2.º Volume, pag. 141.

⁴ Correia das Neves, "Pequeno Manual de Juros", 1965, pag.'s 12 e 13.

⁵ Correia das Neves, obra citada na nota n.º 4, pag. 13.

2. Dos juros de mora.

2.1. Noção.

Resulta do n.º 1 do artigo 806.º do Código Civil (C. C.), que **juros moratórios são os juros devidos pela mora no cumprimento da obrigação pecuniária.** Fundamental no entendimento desta noção é precisar o conceito de **mora**, que, **consiste no atraso na realização da prestação por facto que seja imputável ao devedor** pelo que os seus pressupostos são, por um lado a inexecução ou falta de cumprimento da obrigação no prazo de vencimento e por outro a imputabilidade dessa inexecução ao devedor.⁶

No mesmo sentido refere a Recomendação do Provedor de Justiça n.º 12/B/97⁷ que, a mora pressupõe a existência de um simples retardamento na prestação (cujo cumprimento se mantém, no entanto, possível), por culpa do devedor. Referindo também que, para que haja mora, é ainda necessário que a prestação seja **certa, determinada, líquida** (por já estar perfeitamente apurado/fixado o seu montante) e, **exigível** (por já ter sido o devedor interpelado para o cumprimento).

2.2. Juros de mora a favor da Fazenda Nacional.

2.2.1. Fundamentação legal.

- N.º 1 do artigo 44.º da Lei Geral Tributária (LGT): - *São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.*
- N.º 1 do artigo 86.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT): - *Findo o prazo de pagamento voluntário, começarão a vencer-se juros de mora nos termos das leis tributárias.*

⁶ Mouteira Guerreiro, “Juros de mora, alguns elementos para o seu estudo”, pag’s 82 e 83.

⁷ Anexa à Circular n.º 122/98, II Série de 03 de Novembro.

- Alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março⁸: - *São sujeitas a juros de mora as dívidas ao Estado (...), seja qual for a forma de liquidação e cobrança, provenientes de: contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos pagos depois do prazo de pagamento voluntário.*

2.2.2. Situações em que são devidos.

Os juros de mora são devidos em toda e qualquer situação em que se verifique **mora do devedor**, ou seja, **a partir do momento em que termina o prazo legal para pagamento voluntário⁹ de um tributo**, conforme estipulam os já referidos n.º 1 do artigo 44.º da LGT, n.º 1 do artigo 86.º do CPPT, alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 73/99, a que acresce a alínea a) do artigo 22.º do Regime da Tesouraria do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 05 de Junho.

2.2.3. Natureza dos juros de mora a favor da Fazenda Nacional.

Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 44.º da LGT, os juros de mora são contados à taxa definida para as restantes dívidas ao Estado, fixada pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março em 1% ao mês ou fracção, e por outro lado, estão limitados por um prazo máximo de contagem de três ou cinco anos, conforme haja ou não pagamento em prestações.

Assim, face ao actual regime legal, bastará o atraso de um único dia, no regime normal, para gerar uma obrigação de juros de 1%, o que numa época em que a taxa anual de juros legais é de 4%¹⁰, não poderá deixar de conduzir à

⁸ Diploma que regula especificamente a cobrança de juros de mora pelo Estado, e que, nos termos do seu artigo 11.º, revogou o regime anterior previsto no Decreto-Lei n.º 49.168 de 05 de Agosto de 1969.

⁹ Os prazos de pagamento voluntário são os referidos nas várias leis tributárias, conforme estabelecem o n.º 1 do artigo 85.º do CPPT e o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 73/99.

¹⁰ Artigo 559.º do Código Civil conjugado com a Portaria n.º 291/03.

conclusão da sua **natureza não exclusivamente reparadora, mas também, compulsória do pagamento pontual da obrigação tributária, que está ínsita na onerosidade da taxa referida.**

A propósito da diferente natureza dos juros moratórios e dos juros compensatórios, esclarece-se que os juros compensatórios só têm em vista a referida indemnização, ao passo que os **moratórios têm não só em vista indemnizar os prejuízos causados ao credor como ainda, de alguma maneira, levar o devedor ao cumprimento da obrigação fiscal.**

Dada a sua natureza distinta, os **juros moratórios acrescem pois aos juros compensatórios.**¹¹

Ou seja, tendo em consideração que, os juros compensatórios se integram na própria dívida do imposto (cfr. o referido n.º 8, do artigo 35.º, da LGT), **em caso de mora do devedor, sobre o montante global em dívida (dívida do imposto + juros compensatórios) incidirão os respectivos juros de mora à taxa legal.**

2.2.4. Requisitos de exigência dos juros de mora.

Os juros de mora a favor da Fazenda Nacional são exigíveis em caso de **não pagamento dos tributos nos prazos previstos nas leis tributárias**, como decorre dos já referidos n.º 1 do artigo 44.º da LGT, n.º 1 do artigo 86.º do CPPT, alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 73/99 e alínea a) do n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 191/99.

2.2.5. Contagem dos Juros de mora.

A contagem dos juros de mora **inicia-se no dia seguinte àquele em que devia ser paga a dívida tributária** a que se reportam (Cfr. n.º 1, do artigo 86.º, do CPPT), **e termina no momento do pagamento daquela.**

Porém, em matéria tributária, fora dos casos de pagamento em prestações, **não podem ser liquidados juros de mora relativamente a mais do que os três**

¹¹ Correia das Neves, obra citada na nota n.º 4, pag. 89.

anos anteriores à data em que for efectuado o pagamento da dívida a que se reportam (prevalece, assim, o prazo especial previsto no n.º 2 do artigo 44.º da LGT, face ao n.º 1 do artigo 4.º do DL n.º 73/99, por força da remissão contida no n.º 2 deste preceito).

Nos casos de **pagamentos em prestações**, os juros de mora **podem ser contados até ao termo do prazo do pagamento destas, sem, no entanto, exceder cinco anos a contar do dia seguinte ao do previsto na lei para o pagamento da dívida** (art. 44.º, n.º 2 da LGT).¹²

2.2.6. Da taxa dos juros de mora¹³.

Desde 1 de Abril de 1999, por força da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, que **revogou expressamente o Decreto-Lei n.º 49.168, de 05 de Agosto de 1969, nos termos do seu artigo 11.º, e tacitamente o artigo 55.º do Cap. XIV da Lei 10-B/96, a taxa de juros de mora deixou de estar indexada à taxa de juros compensatórios.**

O n.º 3 do artigo 44.º da LGT, remete para a lei geral das dívidas ao Estado a definição da taxa de juros de mora, ora, essa lei geral é desde o dia 1 de Abril de 1999, o referido **Decreto-Lei n.º 73/99**. Sendo que, **o n.º 1 do seu artigo 3.º estabelece o novo regime dos juros de mora¹⁴ e respectiva taxa, nos seguintes termos:**

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-

¹² Jorge Lopes de Sousa – “Problemas Fundamentais do Direito tributário – Juros nas relações Tributárias”, Editora VISLIS, 1999, pag.’s 174 e ss., e em “CPPT Anotado”, Editora VISLIS, 2000, pag.’s 405 e ss.

¹³ A evolução das Taxas de Juros de mora desde 01 de Maio de 1986 e, bem assim, a respectivas fundamentação legal, encontra-se reflectida na tabela constante do ponto 2.2.10. das presentes instruções.

¹⁴ Muito semelhante à redacção do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei 49.168.

se uma unidade por cada mês de calendário ou fracção se o pagamento se fizer posteriormente.

No n.º 3 do mesmo artigo estabelece-se que **a taxa é reduzida a 0,5%**, para as dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.¹⁵

Donde resulta que **a taxa mensal de juros de mora actualmente em vigor** é a seguinte:

- 1% (n.º 1 do artigo 3.º do DL 73/99);
ou
- 0,5% (n.º 3 do artigo 3.º do DL 73/99).

2.2.7. Aplicação no tempo das normas sobre juros de mora.

As normas que prevêm juros de mora estão sujeitas ao mesmo regime das que prevêm os impostos, **não podendo** quer por força do n.º 3 do artigo 103.º da CRP, quer por força do n.º 1 do artigo 12.º da LGT, **aplicar-se retroactivamente.**

O facto que constitui a dívida de juros de mora e serve de base ao cálculo do seu montante **é o decurso do tempo em situação de irregularidade perante a lei fiscal** (período de retardamento do pagamento), por isso, está-se perante um **facto tributário de formação sucessiva**, para efeitos da aplicação do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, **o que determina que a lei que preveja uma nova taxa**

¹⁵ A aplicação deste preceito, não depende de iniciativa do devedor. É dever da Administração Tributária aplicar a taxa reduzida de juros de mora (0,5%), quando a dívida em causa estiver coberta por garantia (nomeadamente bancária). Nem deste preceito em particular, nem do próprio diploma globalmente considerado, resulta qualquer restrição na aplicação da taxa reduzida em face da natureza do tributo devido.

de juros de mora, será aplicável ao longo do período de tempo em que eles são devidos.

Efectivamente, *em caso de factos tributários de formação sucessiva como é o rendimento, aplica-se a lei antiga aos rendimentos gerados até à entrada em vigor da lei nova e a lei nova aos rendimentos posteriores.*¹⁶

Ou seja, no caso de não vigorar a mesma taxa legal de juros de mora durante todo o período de contagem, **os juros de mora deverão ser calculados, com base nas várias taxas que sucessivamente vigorarem durante esse período, aplicando cada uma delas relativamente ao período da sua vigência.**

2.2.8. Da liquidação dos juros de mora.

Relativamente à liquidação dos juros de mora, a questão que se coloca é a de saber em que **momento** é que a mesma deverá ter lugar.

Considerando que **a obrigação derivada da mora é uma obrigação integrada, de forma indissolúvel, na obrigação de imposto inicial**, o contribuinte não está por isso, perante duas obrigações diferentes, mas de uma única obrigação tributária, alterada quanto ao seu objecto, pois passou a compreender além da dívida inicial a que se lhe junta ou aglutina aquela que se exige a título de juros de mora, pela falta de pontualidade no pagamento tempestivo.¹⁷

Assim sendo, **a liquidação dos juros de mora deverá ser efectuada na data em que o contribuinte se apresenta para efectuar o pagamento da dívida**

¹⁶ António Lima Guerreiro – LGT Anotada, Editora Rei dos Livros, 2000, pag. 91.

¹⁷ Mouteira Guerreiro, em “Juros de mora, alguns elementos para o seu estudo”, pag.’s 55 e 56.

tributária, por forma a permitir que o pagamento da dívida de juros de mora se realize conjuntamente com aquela.

Acresce que, tendo em consideração o dever geral de fundamentação expressa e acessível dos actos lesivos dos direitos ou interesses dos cidadãos, previsto no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, **a liquidação deverá discriminar os montantes referentes à dívida de imposto, e os referentes aos juros de mora**, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.¹⁸

2.2.9. Do cálculo prático dos juros de mora.

No sentido de facilitar, em termos práticos, o cálculo aritmético dos juros de mora, a seguir se indicam duas fórmulas clássicas:

- Para o cálculo de juros de mora referido a **anos**:

$$\text{Juros} = \frac{\text{Capital} \times \text{Taxa}}{100} \times \text{n.º de anos}$$

- Para o cálculo de juros de mora referido a **meses**, teremos:

$$\text{Juros} = \frac{\text{Capital} \times \text{Taxa}}{1.200} \times \text{n.º de meses}$$

¹⁸ Em relação à liquidação de juros compensatórios, esta regra resulta clara nos termos do n.º 9, do artigo 35.º, da LGT (Cfr. ponto 3.2.8. das presentes Instruções).

2.2.10. Tabela das taxas dos juros de mora.

Período	Taxa de Desconto do Banco de Portugal	Taxa de Juros Legais	Taxa de Juros Compensatórios	Taxa Mensal dos Juros de Mora	Fundamentação Legal
01.05.86 a 31.03.96	-----	-----	-----	2%	N.º 1 do art.º 5º do Decreto - Lei n.º 49168 de 05/08/69 e Portaria n.º 174/86 de 02 de Maio.
01.04.96 a 23.04.96	8.75% - Aviso n.º 01/96 de 01.02.1996	-----	13.75%	1. 5% a)	N.º 1 do art.º 5º do Decreto - Lei n.º 49168 de 05/08/69 e art.º 55º do Cap. XIV da Lei do Orçamento de 1996 (Lei n.º 10 - B/96) conjugado com o n.º 4 do art.º 83º do CPT. a) Nos termos da parte final do art.º 55º do Cap. XIV da Lei n.º 10 - B/96.
24.04.96 a 12.12.96	8.25% - Aviso n.º 02/96 de 23.04.1996	-----	13.25%	1. 5% a)	
13.12.96 a 06.05.97	7% - Aviso n.º 05/96-XIII de 12.12.1996	-----	12%	1. 417%	
07.05.97 a 25.02.98	6% - Aviso n.º 180/97 de 06.05.1997	-----	11%	1. 333%	
26.02.98 a 06.11.98	5% - Aviso n.º 01/98 de 25.02.1998	-----	10%	1. 25%	
07.11.98 a 21.12.98	4.25% - Aviso n.º 03/98 de 06.11.1998	-----	9.25%	1. 188%	
22.12.98 a 31.12.98	3.25% - Aviso n.º 04/98 de 19.12.1998	-----	8.25%	1. 104%	
01.01.99 a 31.03.99	-----	10% Portaria n.º1171/95	10%	1. 25%	N.º 1 do art.º 5º do D. L. n.º 49168 de 05/08/69 e art.º 55º do Cap. XIV da Lei n.º 10 - B/96 Conjugado com o n.º 3 do art.º 44º da LGT.
Desde 01.04.1999	-----	-----	-----	1% ou 0.5% b)	N.ºs 1 e 3 do art. 3º do Decreto - Lei n.º 73/99 de 16 de Março conjugado com o n.º 3 do art. 44º da LGT. b) Nos termos do n.º 3 do art. 3º do D. L. 73/99.

3. Dos juros compensatórios.

3.1. Noção.

Muito embora não exista uma perfeita uniformidade na acepção legal de juros compensatórios, certo é que a jurisprudência e a doutrina autorizada vêm entendendo tratar-se daqueles **juros que correspondem à reparação efectiva dos danos**, ou seja, *juros das somas que o lesado sacrificou, ou teve de renunciar, mas que ele cobraria, se não fora o facto ilícito do devedor ou do agente.*¹⁹

Deste modo, *enquanto que os juros moratórios constituem uma indemnização presumida (independente do dano efectivo), os juros compensatórios visam compensar um prejuízo efectivamente sofrido pelo lesado.*^{20 21}

3.2. Juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional.

3.2.1. Fundamentação legal.

Actualmente a **fundamentação legal dos juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional** encontra-se prevista do **n.º 1 do artigo 35.º da LGT**.

Tendo sido prevista pela primeira vez, de forma genérica, no n.º 1 do artigo 83.º do CPT²², onde se estipulava taxativamente que *em caso de atraso na*

¹⁹ Prof. Antunes Varela, R.L.J., Ano 102.º. pag. 90.

²⁰ Cfr. C.J. Ano IX, tomo 2.º, pag.184; B.M.J. n.º 347, pag. 238; R.L.J., Ano 99.º, pag. 315 (Acórdão do STJ, com anotação do Prof. Vaz Serra).

²¹ De referir que, como é lógico, se da liquidação tardia não resultar imposto a pagar, também não haverá lugar a juros. O que não afasta a aplicação da respectiva sanção contra-ordenacional por atraso no cumprimento da obrigação declarativa.

²² Expressamente revogado pelo n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 7 de Dezembro, que aprova a LGT.

liquidação por motivo imputável ao contribuinte, são devidos juros compensatórios.

Anteriormente ao CPT, já existiam outros casos de exigência de juros compensatórios, previstos de forma dispersa noutros códigos fiscais a propósito do respectivo imposto que regulavam.²³

3.2.2. Situações em que são devidos.

Os juros compensatórios são devidos sempre que se verifique **um atraso na liquidação de um imposto imputável ao sujeito passivo**, como claramente dispõe o já referido n.º 1 do artigo 35.º da LGT, que, assim, exclui expressamente do seu âmbito de aplicação as taxas e outras contribuições financeiras a favor do Estado, mas não os designados impostos extrafiscais²⁴, salvo lei especial.

3.2.3. Da natureza dos juros compensatórios a favor da Fazenda Nacional.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, sendo liquidados em conjunto com este e formam com aquele a globalidade da quantia devida, como resulta evidente do preceituado no n.º 8 do artigo 35.º da LGT.

Assim e como já referimos no ponto 2.2.3. das presentes instruções, tendo em consideração que, dada a sua **natureza indemnizatória**, os juros compensatórios se integram na própria dívida do imposto (cfr. o referido n.º 8, do artigo 35.º, da LGT), em caso de mora do devedor, sobre o montante global em dívida (dívida do imposto + juros compensatórios) incidirão os respectivos juros de mora à taxa legal.

²³ Cfr. Artigo 89.º do CIVA; artigo 83.º do CIRS; artigo 80.º do CIRC, nas suas redacções originais.

²⁴ Contribuições para a Segurança Social, por exemplo.

3.2.4. Requisitos de exigência dos juros compensatórios.

A exigência de juros compensatórios **depende do retardamento da liquidação ser imputável ao contribuinte**, como decorre da previsão do n.º 1, do artigo 35.º, da LGT. Para que tal se verifique terão de ocorrer cumulativamente dois requisitos, a saber:

1.º) É necessário que exista **nexo de causalidade adequada** entre a actuação do contribuinte e o retardamento da liquidação.

Ou seja, **a actuação do contribuinte terá de ser condição do retardamento**, e não ser indiferente para a sua ocorrência.

Assim, **a responsabilidade por juros compensatórios, por parte do contribuinte, extingue-se a partir do momento em que haja uma actuação ou omissão da Administração Tributária que cause o prolongamento do retardamento da liquidação.**²⁵

2.º) Não será suficiente uma conexão objectiva entre o atraso e a actuação do contribuinte. **Será também necessário a verificação cumulativa de culpa na actuação do sujeito passivo, a título de dolo ou negligência**, devendo ser nesse sentido que se deverá entender a “**imputabilidade**” prevista no n.º 1, do artigo 35.º, da LGT.

²⁵ É nesta perspectiva que deverá ser interpretada a primeira parte do n.º 7 do artigo 35.º da LGT, ao estabelecer que *os juros compensatórios só são devidos pelo prazo máximo de 180 dias no caso do erro do sujeito passivo evidenciado na declaração*. Já que neste caso é dever da Administração Tributária efectuar a liquidação e detectar e corrigir o erro do contribuinte.

Nestes casos se a Administração Tributária não detectar o erro evidenciado na declaração e liquidar com base nela montante inferior ao que deveria ser liquidado, não haverá qualquer responsabilidade do sujeito passivo por juros compensatórios. – Jorge Lopes de Sousa, obra citada na nota n.º 12, pag. 545.

Consequentemente, ***não haverá responsabilidade por juros compensatórios, quando apesar de o atraso na liquidação ser provocado pela conduta do contribuinte e ser errónea a sua posição, ele tenha actuado de boa fé e o erro seja desculpável, por a sua posição ser razoável.***

*A boa fé é de presumir nos termos do n.º 2, do artigo 59.º, da LGT, pelo que a determinação da **culpa** reconduzir-se-á, na maior parte dos casos, à apreciação da razoabilidade da interpretação da lei que faz o contribuinte.*²⁶

Pode-se pois, concluir que **o direito a juros compensatórios depende, da conjugação de um elemento objectivo, o atraso na liquidação, e de outro elemento subjectivo, a culpa do contribuinte.**

3.2.5. Contagem dos juros compensatórios.

Nos termos do n.º 3, do artigo 35.º, da LGT os **juros compensatórios contam-se dia-a-dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação.**

Resulta pois que 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.*²⁷

²⁶ Jorge Lopes de Sousa, obra citada na nota n.º 12, pag's 148 e ss.

²⁷ Jorge Lopes de Sousa, obra citada na nota n.º 12, pag's 148 e ss.

Nos casos em que os juros compensatórios têm por base, **a falta ou a incorrecta apresentação de uma declaração ou documento**, começam a contar-se desde **o termo do prazo para tal apresentação, até ao momento em que a falta ou erro forem corrigidos pelo contribuinte ou detectadas pela Administração Tributária**.

Porém, **se a falta vier a ser suprida pelo contribuinte antes que a Administração Tributária venha a efectuar qualquer liquidação com base nos elementos inexactos, não haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios por inexistência de um facto retardador.**²⁸

O n.º 7 do artigo 35.º da LGT contem duas limitações à contagem dos juros compensatórios, a saber:

1.ª) Uma, que consta da primeira parte do referido preceito, **limita a 180 dias a possibilidade de cobrar juros compensatórios no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração**, já que neste caso é dever da Administração Tributária efectuar a liquidação e corrigir o erro do contribuinte.²⁹

2.ª) Outra, que consta da sua segunda parte, **limita até aos 90 dias posteriores à conclusão da respectiva acção de fiscalização a cobrança de juros compensatórios por faltas nela apuradas**.

Ou seja, detectada numa acção de fiscalização uma situação em que se justifica a liquidação adicional do imposto, deverá a Administração Tributária concretizá-la, devendo o sujeito passivo pagar juros compensatórios desde o momento da declaração omitida ou inexacta até ao momento da

²⁸ Cfr. Jorge Lopes de Sousa – Obra citada na nota n.º 12, pag. 151.

²⁹ Ver do ponto **3.2.4.** – 1.º) das presentes Instruções.

*liquidação, em que se incluirão os juros compensatórios até este momento devidos.*³⁰

3.2.6. Da Taxa dos juros compensatórios.³¹

A partir de 1 de Janeiro de 1999, com a entrada em vigor da LGT³², **a taxa de juros compensatórios**, nos termos do n.º 10 do seu artigo 35.º, **passou a ser equivalente à taxa de juros legais** fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Do regime exposto resulta, **actualmente**, que:

Taxa de juros compensatórios = Taxa de juros legais.

³⁰ Jorge Lopes de Sousa – Obra citada na nota n.º 12, pag. 152, que a este propósito explica que *se a falta for detectada no decurso da acção de fiscalização e for levantado auto de notícia no decurso dela ou nos 90 dias subsequentes à sua conclusão, é no próprio momento desse levantamento que cessa a contagem dos juros compensatórios (em resultado da conjugação da 2.ª parte do n.º 7 do artigo 35.º da LGT, com os n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo).*

Só nos casos em que a falta é apurada através da acção de fiscalização, mas não é levantado auto de notícia, nem no seu decurso, nem nos 90 dias subsequentes, é que terá aplicação a limitação prevista na 2.ª parte do n.º 7 do art. 35.º.

O alcance da norma é de evitar que a Administração Tributária atrase indefinidamente a elaboração do relatório com que deve concluir a acção de inspecção [artigos 60.º, n.º 4, 61.º, n.º 2 e 62.º do regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) aprovado pelo Decreto – Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro].

Concluindo, que face aos prazos fixados no RCPIT para a realização dos procedimentos de inspecção tributária, **este prazo de 90 dias parece ser dificilmente conciliável**, pelo que a 2.ª parte do n.º 7 do art. 35.º deverá ser **interpretada correctivamente em consonância com as normas do RCPIT**.

³¹ A evolução das Taxas de Juros compensatórios desde 12 de Fevereiro de 1996 e, bem assim, a respectiva fundamentação legal, encontra-se reflectida na tabela constante do ponto 3.2.10. das presentes instruções.

³² O n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT, revoga expressamente o artigo 83.º do CPT.

3.2.7. Aplicação no tempo das normas sobre juros compensatórios.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto que o contribuinte deve entregar à entidade liquidadora, como resulta claro do n.º 8 do artigo 35.º da LGT (cfr. ponto 3.2.3. das presentes instruções).

Dada esta natureza própria *as normas que os prevêem estão sujeitas ao mesmo regime das normas que prevêem impostos, não podendo, por força do preceituado no n.º 3 do artigo 103.º da C.R.P. e 12.º, n.º 1, da LGT, aplicar-se retroactivamente. No entanto, o facto que constitui a dívida de juros compensatórios e serve de base ao cálculo do seu montante é o decurso do tempo em situação de irregularidade perante a lei fiscal* (período de retardamento da liquidação) (...).

Por isso, está-se perante um **«facto tributário de formação sucessiva»**, para efeitos do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, o que determina que **a lei que preveja novas situações geradoras de dívida de juros compensatórios seja aplicável ao período decorrido após a sua entrada em vigor.**³³

Neste contexto e em aplicação da regra do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, a lei que preveja uma nova taxa de juros de compensatórios, **será aplicável ao longo do período de tempo em que eles são devidos.**

Ou seja, **no caso de não vigorar a mesma taxa legal de juros compensatórios durante todo o período de contagem, estes deverão ser calculados, com base nas várias taxas que sucessivamente vigorarem durante esse período, aplicando cada uma delas relativamente ao período da sua vigência**, ou seja uma solução em tudo idêntica à dos juros de mora³⁴.

³³ Jorge Lopes de Sousa, obra citada na nota n.º 12, pag.‘s 154 e 155.

³⁴ Cfr. ponto 2.2.7 das presentes instruções.

3.2.8. Da liquidação dos juros compensatórios.

Nos termos do já referido n.º 8 do artigo 35.º da LGT, a **liquidação** de juros compensatórios **é feita conjuntamente com a do imposto a que reportam.**

Acresce que nos termos do n.º 9 do mesmo artigo, a **liquidação deverá discriminar os montantes referentes à dívida de imposto e os referentes aos juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.**³⁵

3.2.9. Do cálculo prático dos juros compensatórios.

No sentido de facilitar em termos práticos o cálculo aritmético dos juros compensatórios, a seguir se indica uma fórmula clássica:

$$\text{➤ Juros compensatórios} = \frac{\text{Capital x Taxa}}{36.500} \times \text{n.º de dias}$$

³⁵ Esta exigência de demonstração do cálculo dos juros compensatórios integra-se no dever geral de fundamentação expressa e acessível dos actos lesivos, constitucionalmente imposto (art. 268.º, n.º 3, da Constituição). De um modo geral, a fundamentação deverá permitir conhecer integralmente o itinerário seguido pela entidade liquidadora para calcular os juros.

Esse conhecimento integral, **não dispensará a indicação dos termos inicial e final da contagem dos juros, bem como a taxa ou taxas e os períodos a que se reporta cada uma delas, se não for a mesma taxa aplicada para o cálculo da totalidade dos juros, com indicação dos diplomas legais em que elas se prevêem.** - Jorge Lopes de Sousa, obra citada na nota n.º 11, pag 155.

3.2.10. Tabela das taxas dos Juros Compensatórios.

Período	Taxa de desconto do Banco de Portugal	Taxa de Juros Legais	Taxa de Juros Compensatórios	Fundamentação Legal
12.02.1996 a 23.04.1996	8,75% - Aviso n.º 1/96, de 01.02.1996	--	13,75%	N.º 4 do artigo 83.º do CPT, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/96 de 07 de Fevereiro, que entrou em vigor no dia 12.02.1996 (Cfr. Circular n.º 56/96, da II Série)
24.04.1996 a 12.12.1996	8,25% - Aviso n.º 2/96, de 23.04.1996	--	13,25%	
13.12.1996 a 06.05.1997	7% - Aviso n.º 5/96 – XII, de 12.12.1996	--	12%	
07.05.1997 a 25.02.1998	6% - Aviso n.º 180/97, de 06.05.1997	--	11%	
26.02.1998 a 06.11.1998	5% - Aviso n.º 1/98, de 25.02.1998	--	10%	
07.11.1998 a 21.12.1998	4,25% - Aviso n.º 3/98, de 06.11.1998	--	9,25%	
22.12.1998 a 31.12.1998	3,25% - Aviso n.º 4/98, de 19.12.1998	--	8,25%	
01.01.1999 a 16.04.1999	---	10% - Portaria n.º 1171/95	10%	N.º 10 do artigo 35.º da LGT
17.04.1999 a 30.04.2003	---	7% - Portaria n.º 263/99	7%	
A partir de 01.05.2003	---	4% - Portaria n. 291/03	4%	

4. Da cobrança de juros compensatórios “comunitários” (n.º 3 do art. 214.º do CAC e art. 519.º das DAC’s) e de juros compensatórios “nacionais” (art. 35.º da LGT) no âmbito da dívida aduaneira.

4.1. Âmbito de aplicação.

O âmbito de aplicação do regime nacional dos juros compensatórios, abrange as situações decorrentes de **atraso na liquidação de impostos aduaneiros**, imputável ao operador económico, como resulta do artigo 35.º aplicado conjugadamente com o n.º 2 do artigo 3.º³⁶ e com artigo 1.º, todos da LGT.

Já o regime dos juros compensatórios previsto nas DAC’s é bastante mais restrito, sendo aplicável, nos termos do n.º 1 do artigo 519.º, apenas nas **situações em que se constitua uma dívida aduaneira³⁷ em relação aos produtos compensadores ou às mercadorias importadas no âmbito dos regimes de aperfeiçoamento activo ou de importação temporária.**

4.2. Finalidade.

Nos termos do artigo 35.º da LGT, resulta claro que o fim dos juros compensatórios “nacionais” é o de **reparar os prejuízos causados ao Estado**, pela indisponibilidade atempada do respectivo capital resultante do atraso na liquidação do imposto devido imputável ao contribuinte, ou seja **um agravamento do respectivo imposto a título indemnizatório.**

Já quanto aos juros compensatórios “comunitários”, ressalta desde logo do n.º 3 do artigo 214.º do CAC que a sua finalidade **é evitar qualquer obtenção de uma**

³⁶ Que refere expressamente que *os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e (...).*

³⁷ Limite mínimo para efeitos de cobrança de juros compensatórios comunitários é de €20 (Cfr. Alínea b) do n.º 4 do artigo 519.º das DACAC).

vantagem financeira por parte do infractor, decorrente do adiamento da data da constituição da dívida, nos casos e nas condições previstas no artigo n.º 519.º das DACAC.

O mesmo n.º 3 do artigo 214.º do CAC prevê também a possibilidade de cobrança de juros compensatórios com a finalidade de *evitar qualquer obtenção de uma vantagem financeira por parte do infractor, decorrente do adiamento do registo de liquidação da dívida aduaneira.*³⁸ Só que, os casos e condições da sua aplicação estavam inicialmente previstos no ex-artigo 709.º das DACAC, cuja aplicação foi, numa primeira fase, inviabilizada pelo Regulamento CE n.º 482/96, de 19 de Março de 1996, sendo, posteriormente, expressamente revogado pelo Regulamento CE n.º 993/01, de 04 de Maio de 2001.

Ou seja, se as DACAC não prevêm, actualmente, a cobrança de juros compensatórios com fundamento no adiamento do registo de liquidação, não existe impedimento legal para a cobrança dos juros compensatórios previstos no artigo 35.º da LGT, sobre o montante da dívida aduaneira, nos termos nele previstos.³⁹

4.3. Natureza e exigibilidade.

Nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da LGT, resulta que para haver lugar a juros compensatórios é necessário que se verifiquem cumulativamente por um lado **um nexo de causalidade adequada entre a actuação do contribuinte e o retardamento da liquidação** e por outro, **a verificação de existência de culpa do sujeito passivo, a título de dolo ou negligência** (imputabilidade).

³⁸ Previsão idêntica à do artigo 35.º da LGT.

³⁹ Relativamente a esta temática ver notas n.º 10 e ss. ao artigo 214.º do Código Aduaneiro Comunitário, Comentado e Anotado de Nuno Aleixo, Pedro Rocha e Ricardo de Deus, Editora Rei dos Livros, 2007, pag's 869 e ss.

já na previsão do n.º 1 do artigo 519.º das DAC's, basta a **constituição da dívida aduaneira** para que sejam devidos juros compensatórios sobre o montante de direitos de importação relativos ao período considerado (salvo as situações a que se refere o n.º 4 do mesmo artigo).

4.4. Momento a ter em conta para a determinação da cobrança de juros compensatórios.

Resulta do n.º 1 do artigo 35.º da LGT, que o momento a ter em conta para determinar a exigibilidade da cobrança de juros compensatórios, é o preciso **momento do início do retardamento da liquidação por culpa do contribuinte.**

Já nos termos do n.º 1 do artigo 519.º das DAC's, o momento a ter em consideração para esse efeito, será o **momento da constituição da dívida aduaneira.**

4.5. Modo de contagem.

Os juros compensatórios “nacionais”, contam-se **dia-a-dia, desde o início do retardamento da liquidação, até o suprimento ou detecção da falta que o motivou,** nos termos do n.º 3 do artigo 35.º da LGT.

Os juros compensatórios “comunitários”, nos termos do n.º 3 do artigo 519.º das DAC's, são aplicados por **mês civil e o prazo de contagem começa a correr a partir do primeiro mês seguinte àquele em que as mercadorias de importação, em relação às quais se tiver constituído uma dívida aduaneira, tiverem sido pela primeira vez sujeitas ao regime⁴⁰, terminando no último dia do mês em que tiver sido constituída a dívida aduaneira.**

⁴⁰ Excepção: regime de aperfeiçoamento activo – sistema draubaque – com introdução em livre prática ao abrigo do n.º 4 do artigo 128.º do CAC – o prazo começa a correr a partir do primeiro mês seguinte àquele em que os direitos de importação tiverem sido objecto de reembolso ou dispensa de pagamento.

4.6. Taxas Aplicáveis.

Nos termos do n.º 10 do artigo 35.º da LGT a taxa nacional de juros compensatórios é equivalente à **taxa de juros legais** (actualmente: 4% - Portaria n.º 291/03 de 01.05.2003).

Nos termos do n.º 2 do artigo 519.º das DAC's, aos juros compensatórios "comunitários", são aplicáveis as **taxas de juro a três meses do mercado monetário**, publicadas no anexo estatístico do boletim mensal do Banco Central Europeu. Sendo que, por força do 2.º parágrafo do mesmo preceito, a taxa a aplicar **será a taxa em vigor no segundo mês anterior ao mês durante o qual se tiver constituído a dívida aduaneira** e no E. M. em se realizou ou deveria ter realizado a primeira operação ou utilização.⁴¹

4.7. Conclusão:

- Estamos perante **duas figuras distintas**, quanto ao âmbito de aplicação, às finalidades que prosseguem, à sua natureza, requisitos de exigibilidade, momento a ter em conta para a determinação da sua cobrança, modo de contagem, bem como das próprias taxas;
- **Os juros compensatórios previstos no direito nacional em nada colidem com os estabelecidos no direito aduaneiro comunitário, dado que as DACAC não prevêem a cobrança de juros compensatórios com fundamento no adiamento do registo de liquidação por culpa do contribuinte;**
- **Desde que se verifiquem os pressupostos de aplicação de uns e de outros, ambos se podem aplicar. Sendo que, em obediência ao primado do Direito Comunitário, nos casos de aplicação de juros compensatórios comunitários não haverá lugar à cobrança de juros compensatórios nacionais.**

⁴¹ Não estando previsto nenhum efeito potenciado pela eventual ocorrência de variações de taxa durante o período de contagem, estamos perante uma taxa fixa.