

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 613/2016-T**

**Tema: IRC - Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).**

Alteração da sociedade dominante. Facto imputável ao sujeito passivo.

Juros compensatórios. Juros de mora. N.ºs 1 e 6 do artigo 35.º (n.º 2 do artigo 102.º do CIRC) e artigo 44.º, ambos da LGT.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Partes**

**Requerente: A... S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa**

**Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADANEIRA (AT)**

### **I. RELATÓRIO**

- a) Em 14 de Outubro de 2016 a Requerente entregou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (PPA) solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

### **O PEDIDO**

- b) A Requerente pede a anulação do despacho proferido pela Sr.ª Chefe de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, em 14 de Julho de 2016, que lhe indeferiu uma reclamação graciosa n.º ...2016..., que correu termos contra a autoliquidação de IRC do ano de 2014 e visando a anulação da demonstração de liquidação de IRC n.º 2015..., de que resultou um valor a pagar de 31 458,56 euros, sendo 890,16 euros de juros moratórios e 30 568,40 euros de juros compensatórios.
- c) Uma vez que pagou a importância liquidada em 29 de Dezembro de 2015 pede o seu reembolso, acrescendo os juros indemnizatórios.

### **A CAUSA DE PEDIR**

- d) A Requerente invoca a ilegalidade da liquidação impugnada, assacando-lhe o vício de insuficiente fundamentação em preterição do disposto nos artigos 103º n.º 2, 268º n.º 3 da CRP e 77º da LGT, uma vez que nenhuma fundamentação consta da notificação.
- e) Aduz ainda a preterição da formalidade legal e essencial de falta de notificação, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, para efeitos de audição prévia.
- f) Pugna ainda pela ilegalidade da liquidação, por dissonância com os n.ºs 1 e 6 do artigo 35º da LGT, porquanto defende que não lhe é imputável facto que tenha conduzido ao retardamento da liquidação ou entrega do imposto.
- g) E termina assacando ainda a ilegalidade da liquidação dos juros moratórios, no valor de 890,16 euros, por desconformidade com o artigo 44º da LGT, na leitura que consta da circular da AT n.º 107/2009, uma vez que, entende que não lhe é imputável facto que levasse ao retardamento da liquidação ou entrega do imposto.

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)**

- h) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 28-10-2016.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 15-12-2016. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- j) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 02-01-2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- k) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 02-01-2017 que aqui se dá por reproduzida.

- l) Logo em 02-01-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 06.02.2017 juntando o Processo Administrativo (PA) composto sete ficheiros informatizados designados por PA 1 com 51 laudas, PA 2 com 5 laudas, PA 3 com 22 laudas, PA 4 com 15 laudas, PA 5 com 3 laudas, PA 6 com 31 laudas e PA 7 com 11 laudas.
- m) Em 06.03.2017 realizou-se a reunião de partes do artigo 18º do RJAT com prévia inquirição das 3 testemunhas arroladas pela Requerente: B... que depôs à matéria constante dos artigos 41º, 42º e 44º do PPA; C... que depôs à matéria constante dos artigos 41º, 42º e 44º a 73º, 98º a 100º, 102º, 104º e 109º do PPA (a testemunha apresentou no decurso do seu depoimento um documento que foi junto ao processo e faz parte da acta, tendo sido conferido prazo de 10 dias para a AT se pronunciar); e D... que depôs à matéria constante dos artigos 41º, 42º e 44º a 73º, 98º a 100º, 102º, 104º e 109º do PPA.
- n) Na reunião referida na alínea anterior foram as partes notificadas para a apresentação de alegações escritas, no prazo de 15 dias, de forma escrita e sucessiva, alegando primeiro a Requerente e depois a Requerida.
- o) Em 16.03.2017 a AT respondeu ao conteúdo do documento apresentado pela testemunha C... junto aquando do seu depoimento em 06.03.2017.
- p) Em 30.03.2017 a Requerente apresentou as alegações escritas. Em 26.04.2017 a Requerida contra-alegou, mantendo o que já havia dito em sede de Resposta.

### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- r) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- s) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea l) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.

- t) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto da Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 14.10.2016 e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa ter sido notificada por ofício com data de 18.07.2016 que foi recebido em 23.08.2016 (conforme artigo 1º do PPA). A própria AT não coloca em causa a tempestividade da apresentação do PPA, corroborando a implícita adesão à contagem dos prazos levada a efeito pela Requerente.

### SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- u) Resulta do teor do PPA e das alegações que a Requerente questiona a liquidação de juros compensatórios e moratórios, conforme alínea b) deste Relatório, uma vez defende que teve uma actuação perante a AT que evidencia ter adoptado uma conduta que não permite lhe seja imputável (a título de dolo ou negligência) facto ou factos que possam considerar-se que levaram ao retardamento da liquidação ou entrega do imposto (previsão normativa dos n.ºs 1 e 6 do artigo 35º da LGT e do artigo 44º da LGT).
- v) Ou seja, considera que não há nexo de causalidade entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual da prestação tributária, ao nível do IRC de 2014 pago em 2015. Aduz o seguinte:
- w) Fez parte, para efeitos do artigo 69.º do Código do IRC, de um grupo de sociedades dominado, actualmente, pela sociedade E... SGPS, S.A. (designada por E...);
- x) Até ao período de tributação findo em 31 de Dezembro de 2013, esse mesmo grupo era dominado por outra sociedade, a F..., SGPS, S.A. actualmente designada por G... SGPS, S.A. (G...);
- y) Em 27 de Maio de 2014, a E... (actual sociedade dominante) manifestou, através de comunicação – *com fundamento do n.º 10 do artigo 69º do Código do IRC* - dirigida à Direcção de Serviços do IRC, a sua opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades;

- z) Em **25 de Março de 2015**, a **E...** (actual sociedade dominante) apresentou um requerimento adicional, solicitando resposta à comunicação de 27 de Maio de 2014;
- aa) A falta de resposta da AT ao pedido feito pela actual sociedade dominante em 27 de Maio de 2014, antes de 31 de Maio de 2015, impediria, em última instância, conhecer qual o regime de tributação que seria aplicável no período de tributação de 2014 às diferentes sociedades que integram o actual Grupo F... e no qual se insere a Requerente.
- bb) Mantendo-se o cadastro no Portal das Finanças tal como estava, sem haver resposta ao Requerimento apresentado, a eventual entrega de declarações, quer de Grupo contendo a nova sociedade dominante, quer individuais por parte de cada sociedade dominada, não seria validada pelo sistema, que recusaria tais declarações, despoletando uma mensagem de alerta e um erro de validação central;
- cc) A resposta à comunicação expedida pela E..., em relação à opção pela manutenção do RETGS, viria a ser notificada apenas no dia 16 de Setembro de 2015, por ofício da Direcção de Serviços do IRC n.º..., de 10 de Setembro e confirmada pelo Ofício n.º..., de 28 de Setembro, da mesma Direcção de Serviços;
- dd) O teor da resposta da AT viria, assim, a excluir a Requerente do perímetro do grupo, para efeitos do RETGS uma vez que a participação detida pela **E...** no capital da Requerente foi adquirida pela G..., apenas no dia 31 de Março de 2014, o que, necessariamente, ditaria o não cumprimento do requisito temporal exigido pela administração tributária no último dos mencionados, passando a estar sujeita ao regime geral de IRC;
- ee) Só que, em momento anterior, a Requerente procedeu à entrega, antes do último dia de Maio de 2015, através de transmissão electrónica de dados, de uma declaração periódica de rendimentos individual com referência ao período de tributação de 2014, identificando a **E...** como sociedade dominante, conforme orientações que haviam sido transmitidas na reunião havida com os serviços da AT, e tendo por base a matéria colectável nela apurada. Procedeu à autoliquidação do IRC respeitante ao período de tributação de 2014, tendo sido apurado um montante total a pagar de € 1.835.110,72;

- ff) A E... (actual sociedade dominante) também procedeu à entrega da declaração Modelo 22 do Grupo, no dia 29 de Maio de 2015, na qualidade de nova sociedade dominante, em coerência com a sua opção pela continuidade do RETGS ao grupo de sociedades anteriormente dominado pela G...;
- gg) O procedimento acordado entre a E... e a AT, na reunião realizada no dia 25 de Maio de 2015, determinou a integração da Requerente no grupo de sociedades sujeito ao RETGS, tal como resultava da opção manifestada pela E... pela continuidade do RETGS no qual figurava, anteriormente, a anterior sociedade dominante, a G..., competindo o pagamento do IRC devido pelas sociedades incluídas naquele grupo à E... enquanto nova sociedade dominante, nos termos do artigo 115º do CIRC.
- hh) Uma vez que a AT apenas notificou a E... no final do mês de Setembro de 2015, determinando a exclusão da Requerente do perímetro do grupo, a Requerente entregou em 30 de Outubro de 2015 a declaração de rendimentos Modelo 22 de substituição respeitante ao período de tributação de 2014, tendo procedido na mesma data ao pagamento do valor de IRC devido de 1.835.110,72;
- ii) Refere que o argumento de que Requerente encontrar-se-ia excluída do grupo de sociedades dominado pela E..., independentemente da resposta da AT ao pedido feito em 27 de Maio de 2014, que se presume suportar o entendimento da Direcção de Serviços do IRC às exposições que lhe foram dirigidas pela REQUERENTE, a propósito da não instauração de processos contraordenacionais pela entrega fora de prazo da declaração Modelo 22 respeitante ao período de tributação de 2014, jamais havia sido invocado, comunicado ou discutido na série de contactos que foram sendo mantidos com os serviços da administração tributária e, em particular, na reunião havida no dia 25 de Maio de 2015.
- jj) Terminando por recordar *“que o pedido de opção pela continuidade da aplicação do RETGS apresentado pela E... tinha por base uma interpretação extensiva dos termos previstos no nº 10 do artigo 69º do Código do IRC que preconizava a mera saída da sociedade dominante de um grupo sujeito ao RETGS e a sua substituição*

*naquele papel por uma outra sociedade integrante do mesmo grupo, mantendo-se a restante composição do grupo inalterada”.*

- kk) Pelo descrito entende a Requerente que não ocorreu “*uma acção voluntária, dirigida a um aproveitamento indevido e conhecido, ou cognoscível, por parte do sujeito passivo, relativamente às legítimas receitas do Estado*”, não sendo conforme a lei (previsão normativa dos n.ºs 1 e 6 do artigo 35.º da LGT e do artigo 44.º da LGT) a liquidação dos juros pela apresentação da declaração de substituição Modelo 22 em 30.10.2015 e pagamento nesta data da colecta de IRC.
- ll) Propugna ainda no sentido de que o acto de liquidação padece de insuficiente fundamentação em desrespeito pelo normativo do artigo 77.º da LGT e artigos 103 n.º 2 e 268.º n.º 3 da CRP.
- mm) E que foi preterida a formalidade legal essencial de audição prévia, antes da liquidação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.
- nn) Tendo a Requerente reclamado graciosamente da liquidação, instaurada com o n.º ...2016..., que foi objecto de indeferimento por despacho da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes datado, de 14.07.2016, pretende a sua anulação para além do reembolso do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

- oo) A Requerida refere o seguinte quanto aos factos alegados pela Requerente, não conclusivos, (artigo 95.º da Resposta): “*no entanto, não se pode conceder quanto ao alegado pela Requerente, no ponto 71 do pedido de pronúncia arbitral, ao afirmar que “(...) o procedimento acordado entre a E... e a Administração tributária, na reunião realizada no dia 25 de Maio de 2015, determinou a integração da A... (Requerente) no grupo de sociedades sujeito ao RETGS no qual figurava, anteriormente, enquanto sociedade dominante, a G... .”*

- pp) Insurge-se ainda especificamente quanto à leitura dos factos ocorridos, mormente o que a Requerente expressa nos artigos 64, 65°, 104°, 107° e 108° do PPA, ou seja, não aceita que venha “... imputar à AT a sua exclusão do RETGS e conseqüente inclusão no regime geral, por força e por ocasião da mudança de sociedade dominante”.
- qq) Dissentindo da posição da Requerente, esclarece que: “*Importa ... identificar duas situações distintas. Uma primeira que tem a ver com as condições de aplicação do REGTS*” “*e uma outra situação que se prende com o regime da dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores quando haja mudança de sociedade dominante*”. “*Esta distinção é importante, porquanto apenas a segunda situação carece de requerimento a apresentar junto da AT, a quem caberá verificar a existência de reconhecido interesse económico, para que haja lugar à dedução de prejuízos*”.
- rr) Uma vez que “*com a extinção da unidade tributação constituída pelo Grupo dominado pela G..., SA extinguiu-se igualmente a possibilidade de a Requerente integrar novo grupo de sociedades nos moldes pretendidos, porquanto a mesma não preenche as condições de aplicação do dito regime*”, pela razão de que “*a alínea b) do n.º 2 do art.º 69.º determina que a opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando, entre outros requisitos cumulativos, a sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime*”.
- ss) Sustenta que não assiste razão à Requerente defendendo a assertividade da decisão adoptada ao nível do indeferimento da reclamação graciosa, nos seguintes termos: “*Ora, cabia à E..., SA, enquanto nova sociedade dominante do grupo, verificar as condições de acesso de todas as sociedades que iria integrar, pois a dependência de informação prestada era apenas no sentido de saber se era aceite, ou não, a continuidade da aplicação do RETGS com esta nova dominante, já que os pressupostos de acesso das sociedades dominadas tinham sempre que estar verificados*”. E conclui: “*Assim, dado que a liquidação de imposto no exercício de 2014 foi efectuada fora de prazo, por facto imputável à Reclamante, são devidos juros compensatórios nos termos do artigo 102.º do Código do IRC e artigo 35.º da LGT, bem como juros de mora nos termos do artigo 109.º do Código do IRC e artigo 44.º*”.

*da LGT, os mesmos serão igualmente devidos pelo atraso no pagamento do imposto autoliquidado.”*

- tt) E que isso resulta do próprio pedido feito à AT em 2014 pela sociedade dominante da Requerente, especificamente dos pontos 75 a 77, a saber: “75. *Em face do exposto, vem a Requerente, nos termos previstos no n.º 10 do artigo 69.º do Código do IRC, manifestar a sua opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades que até ao período de tributação findo em 31 de Dezembro de 2013 era dominado pela G...*”. “76. *Complementarmente à opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades supra elencado, a Requerente reitera ainda a opção manifestada pela G... na Declaração de Opção entregue em 28 de Março de 2014 relativamente ao cálculo da limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, nos termos previstos no n.º 5 do artigo 67.º do CIRC*”. “77. *Por fim, na medida em que o mesmo grupo de sociedades apresenta prejuízos fiscais reportáveis apurados nos exercícios de 2011 e 2012, a Requerente junta à presente comunicação requerimento dirigido à Autoridade Tributária e Aduaneira solicitando a manutenção daqueles prejuízos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 71.º do Código do IRC*”,
- uu) “*Em bom rigor, apenas um pedido foi formulado. O pedido de dedução de prejuízos nos termos do n.º 3 do artigo 71.º do CIRC*”. “*Quanto ao demais, apenas foi comunicada a opção pela continuidade de aplicação do RETGS, como aliás resulta da Lei*”. “*Não cabe, nem poderia caber, à Administração fiscal, determinar que sociedades poderão ou não integrar um concreto grupo de sociedades*”. “*Essa obrigação, conforme dita o n.º 12 do artigo 69.º do CIRC, está na esfera da sociedade dominante*”. “*E sendo este um requisito que decorre da lei, não se percebe em que medida seria expectável que a Requerente configurasse uma diferente interpretação por parte da AT*”.
- vv) Entende que não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação dos juros compensatórios, uma vez que “... *o entendimento veiculado pela AT referia-se única e exclusivamente à possibilidade de manutenção do RETGS, ainda que se tenha verificado a alteração da sociedade dominante*”, uma vez que “... *em momento*

*algum a AT se pronuncia no sentido de assentir com a possibilidade da Requerente reunir as condições legais estatuídas para no período de tributação do ano de 2014 beneficiar do RETGS”, pela razão de que “... atendendo à redação do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, considera-se que não há lugar à interpretação segundo a qual a Requerente, no que concerne ao período de tributação do ano de 2014, reunia as condições legais necessárias para a Requerente beneficiar do RETGS”.*

ww) Terminando: *“... outra não poderá ser a conclusão que não a de que são devidos pela Requerente juros compensatórios uma vez que por facto a si imputável foi retardada a liquidação do imposto devido, nos termos do artigo 102º do CIRC, assim como do n.º 1, do artigo 35.º, da Lei Geral Tributária (LGT)”.*

xx) Quanto à alegada insuficiência de fundamentação do acto de liquidação, discorda da leitura da lei formulada pela Requerente, referindo: *“... no que respeita à fundamentação dos atos administrativos ... o ato está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesão”,* citando vários acórdãos do STA nesse sentido.

yy) E refere ainda: *“Ora, resulta demonstrado que a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance do acto, como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que fez quer através da reclamação graciosa, quer através do presente pedido de pronúncia arbitral”.*

zz) Conclui: *“... a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admitiria –, podia a Requerente lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respectiva notificação ou emissão da certidão em conformidade”. “Ora, não tendo a Requerente usado daquela faculdade conferida pela lei, forçoso se torna concluir que os actos aludidos continham, como efectivamente contêm, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão e que o apregoado vício de que eventualmente padeciam ficou sanado”.*

aaa) Relativamente a invocada ilegalidade de liquidação dos juros moratórios refere: *“... desde já se remete, e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos*

*legais, para a fundamentação e raciocínio expendidos na presente resposta quanto aos juros compensatórios”.*

bbb) Concluindo que a Requerente: “... dentro do prazo legalmente determinado para o efeito, deveria ter sido acautelado o cumprimento das obrigações declarativas, para, através do mesmo, proceder-se ao apuramento do imposto devido”. “Consequentemente, não tendo os prazos legalmente estipulado sido cumpridos, são devidos juros de mora pelos motivos já plasmados”.

ccc) Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, caso proceda o PPA, refere que: “Visando o processo arbitral, nos termos definidos no RJAT, um mero controlo de legalidade da liquidação impugnada, não pode determinar que houve “erro imputável aos serviços””, “no caso em apreço e como já se demonstrou, não se verifica a situação que a lei configura como sendo de “erro imputável aos serviços” uma vez que “... a lei não previu uma responsabilidade objectiva, mas antes uma responsabilidade ligada à culpa dos serviços”. “Esta culpa (a “imputabilidade dos serviços”) – a título de dolo ou negligência – tem que ser alegada e provada, e não resulta automaticamente de qualquer ilegalidade”. “Ou seja, o dever de indemnização não resulta imediata e automaticamente da anulação do acto, sendo apenas devida quando se determine que houve erro imputável aos serviços”. “No caso em apreço, não se verifica a existência de qualquer erro imputável aos serviços na emissão da liquidação impugnada, pelo que improcede, por infundado, o petitionado pagamento de juros indemnizatórios”.

ddd) Propugna pela manutenção na ordem jurídica do acto tributário por estar em conformidade com a lei.

## **II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR**

A liquidação objecto de dissonância tem a ver apenas com os juros indemnizatórios e os juros moratórios, tendo em conta a apresentação da declaração de substituição de IRC Modelo 22, em 30 de Outubro de 2015, quanto ao exercício de 2014, ocorrendo, no entanto, que a Requerente apresentou antes do último dia de Maio de 2015, uma primeira declaração na condição de entidade dominada pela E... (E...).

Ou seja, o cerne da questão tem a ver com a aplicação aos factos que se provarem, do regime do artigo 35º da LGT (juros compensatórios) e do artigo 44º da LGT (juros de mora).

Refere o artigo 35º da LGT, norma para a qual remete o nº 1 do artigo 102º do Código do IRC: “1 - São devidos juros compensatórios quando, *por facto imputável ao sujeito passivo*, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

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

3 - 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.

4 - Para efeitos do número anterior, em caso de inspecção, a falta considera-se suprida ou corrigida a partir do auto de notícia.

5 - Se a causa dos juros compensatórios for o recebimento de reembolso indevido, estes contam-se a partir deste até à data do suprimento ou correcção da falta que o motivou.

6 - *Para efeitos do presente artigo, considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais.*

7 - Os juros compensatórios só são devidos pelo prazo máximo de 180 dias no caso de erro do sujeito passivo evidenciado na declaração ou, em caso de falta apurada em acção de fiscalização, até aos 90 dias posteriores à sua conclusão.

8 - Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados.

9 - A liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.

10 - A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Refere o artigo 44º da LGT: “1 - São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.

2 - Os juros de mora aplicáveis às dívidas tributárias são devidos até à data do pagamento da dívida.

3 - A taxa de juros de mora é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, excepto no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data do pagamento da dívida relativamente ao imposto que deveria ter sido pago por decisão judicial transitada em julgado, em que será aplicada uma taxa equivalente ao dobro daquela.

4 - No caso de a dívida ser paga no prazo de 30 dias contados da data da citação, os juros de mora são contados até à data da emissão desta”.

### **Quanto aos juros compensatórios**

O que está aqui em causa é apurar, face às previsões das normas que versam sobre a matéria e tendo em conta os factos que se venham a apurar, se:

- O retardamento da liquidação e pagamento do IRC se deve a “facto imputável ao sujeito passivo”, ou seja,
- Se os factos apurados são “plausivelmente justificáveis” no sentido de excluir a censura a título de dolo ou negligência da actuação do sujeito passivo que conduziu, no caso, à entrega da declaração de substituição em 30.10.2015, sendo certo que antes foi entregue uma primeira declaração no prazo legal, ambas gerando o mesma colecta de IRC a pagar, ainda que por sujeito passivo diferente

(no Modelo 22 de substituição pela Requerente, sociedade dominada, na primeira declaração pela E..., actual sociedade dominante).

### Quanto aos juros moratórios

Ter-se-à em conta a natureza distinta dos juros moratórios, que acrescem aos juros compensatórios. Uma vez que os juros compensatórios se integram na própria dívida do imposto (nº 8 do artigo 35º da LGT), em caso de mora do devedor, sobre o montante global em dívida (colecta do imposto + juros compensatórios) incidem os respectivos juros moratórios à taxa legal.

Desta feita, deverá apurar-se, face à previsão das normas que versam sobre a matéria dos juros moratórios e tendo em conta os factos que se venham a apurar, se:

- É devida a sua liquidação, uma vez que a norma legal tem redacção diferente da norma que versa sobre os juros compensatórios.
- Sendo devida a liquidação se a mesma enferma dos vícios lhe são assacados (falta de fundamentação) como se alega no artigo 122º do PPA: “... esta liquidação ... é totalmente omissa ... a partir de que momento considera a AT que são devidos ... a que taxa ... e por que motivo são exigidos”.

\*\*\*

No que tange aos juros compensatórios, como se refere na anotação 6 do artigo 35º da LGT, página 284, da Lei Geral Tributária anotada de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa: “A conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência (Jorge Lopes de Sousa, Juros nas Relações Tributárias, em Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999, página 147-8). Neste sentido se tem pronunciado o STA. Deverá partir-se do pressuposto de que existe culpa sempre a actuação do sujeito passivo integrar a hipótese de qualquer infracção tributária. Embora se deva indagar se a culpa está ou não excluída em concreto (Jorge

Lopes de Sousa, obra citada página 149). Neste sentido os Acórdãos do STA de 04.03.98, proferido no recurso nº 20651; de 13.05.98, proferido no recurso nº 21721; de 23.09.98, proferido no recurso 22 612 e de 05.05.99, proferido no recurso 23 729.

*“Para que o sujeito passivo deva juros compensatórios exige-se um nexo de causa/idade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual da prestação, sendo que a conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo, em todo o caso, indagar-se se a culpa está ou não excluída em concreto (Conforme refere sobre esta matéria o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “Juros nas Relações Tributárias, em Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999, pp. 146 e ss.) e sendo que a desculpabilidade ou razoabilidade em termos de um contribuinte normal ou médio do critério adoptado, em divergência com o Fisco, mesmo que erróneo, afasta a culpa (conforme acórdão do STA, de 18/2/98, recurso nº 22325)” (conforme Acórdão nº 1490/13, proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 22 de Janeiro de 2014).*

Como, aliás, refere a AT nas instruções sobre juros juntas pela AT com o PA (parte 6 e 7): citando o Prof. Vaz Serra *“... os juros moratórios constituem uma indemnização presumida (independentemente do dano efectivo), os juros compensatórios visam compensar um prejuízo efectivamente sofrido pelo lesado”*.

\*\*\*

Nos termos expostos, o TAS apreciará, face aos factos que se vierem a provar:

- Em primeiro lugar, se estão preenchidos, neste caso concreto, os requisitos de aplicação dos artigos 35º e 44º da LGT, distinguindo a situação dos juros compensatórios e a dos juros moratórios;
- Se se concluir que estão preenchidos, apreciar-se-à de seguida se ocorreram os aduzidos vícios de falta de fundamentação e de preterição da formalidade essencial de exercício do direito à audição prévia, antes da notificação da liquidação;
- Por último, caso proceda o PPA deverá apreciar-se o impetrado direito a juros indemnizatórios.

### III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o depoimento das testemunhas e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

#### Factos provados

1. No exercício económico de 2013 a aqui Requerente, A... SA (A...), NIPC..., enquadrou-se, para os efeitos do artigo 69º do Código do IRC, no regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), sendo sociedade dominante a sociedade F...SGPS SA (F...) - actual G... SGPS, SA - e ela uma das sociedades dominadas – **conforme artigos 41º e 42º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e artigos 5º e 6º da resposta da AT.**
2. No exercício económico de 2014, por força de reestruturação, o grupo passou a ser dominado pela sociedade E... (E...) em substituição da sociedade F... SGPS SA

- (F...) - actual G... SGPS, SA – **conforme artigos 41º e 42º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e artigo 7º da resposta da AT.**
3. Em 27 de Maio de 2014 a E... (actual sociedade dominante) enviou à Direcção de Serviços de IRC da AT um pedido terminando da seguinte forma sob a epígrafe “Da opção pela continuidade do RETGS: “75 – *Em face do exposto, vem a Requerente, nos termos previstos no nº 10 do artigo 69º do Código do IRC, manifestar a sua opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades que até ao período de tributação findo em 31 de Dezembro de 2013 era dominado pela G..., cuja composição, com referência ao período de tributação de 2014, será o seguinte: E...(societadedominante);H...;I...;J...;K...;L...;M...;N...;O...;P...;Q...;R...;S...;T...;U...;V...;W...;X...;Y...;Z...; e AA... .*” “76 – *Complementarmente à opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades supra elencado, a Requerente reitera ainda a opção manifestada pela G... na Declaração de Opção entregue em 28 de Março de 2014 relativamente ao cálculo da limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, nos termos previstos no nº 5 do artigo 67º do Código do IRC*”. “77 – *Por fim, na medida em que o mesmo grupo de sociedades apresenta prejuízos fiscais reportáveis apurados nos exercícios de 2011 e 2012, a Requerente junta à presente comunicação requerimento dirigido à Autoridade Tributária e Aduaneira solicitando a manutenção daqueles prejuízos, nos termos do nº 3 do artigo 71º do Código do IRC*” – **conforme artigo 44º do ppa, documento nº 3 junto com o ppa e artigo 8º da resposta da AT.**
4. Em 19 de Março de 2015, a testemunha C..., na condição de TOC ... da E... remeteu uma comunicação electrónica à Direcção de Serviços de IRC da AT, referindo: “*atendendo ao facto de o prazo para a comunicação das alterações ao perímetro dos RETGS (final do mês de Março de cada ano) estar a aproximar-se, a E... SGPS SA (com o NIF...) vem por este meio solicitar que lhe seja comunicada com urgência o despacho que incidiu sobre o processo com o nº .../14, relativo à manutenção do RETGS com alteração da sociedade dominante*”. Ao que respondeu a Senhora Directora da DSIRC por comunicação electrónica de 23 de Março de 2015: “*Em resposta ao e-mail infra, informo que o processo está em fase de*

*análise, aguardando-se para breve a sua comunicação. Caso existam alterações ao perímetro do grupo que devem ser comunicadas à AT, até ao final do corrente mês de março e que estejam dependentes de prolação de despacho no âmbito do presente processo, tal será tido devidamente em consideração, não sendo a empresa penalizada pelo atraso na referida comunicação” – conforme documento junto pela testemunha C... na altura do seu depoimento em anexo à acta de inquirição de testemunhas de 06.03.2017 e posição implícita da AT de aceitação da veracidade do seu teor conforme resposta junta ao SGP do CAAD em 16.03.2017.*

5. Em 25 de Março de 2015, a E... (actual sociedade dominante) entregou na AT um pedido, alegando “*na sequência da ausência de resposta desta Direcção à comunicação da opção pela continuidade da aplicação do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS)*” e termina pedindo: “*em face do exposto, a Requerente solicita ao abrigo do artigo 61º e seguintes do CPA, bem como do artigo 59º da LGT, que lhe seja comunicado, com maior brevidade possível, a decisão da Direcção de Serviços de IRC, relativamente à comunicação da opção pela continuidade da aplicação do RETGS ao grupo de sociedades anteriormente dominado pela G..., dando cumprimento ao princípio da decisão a que se encontra adstrita por imposição do artigo 56º da LGT*” – **conforme artigo 45º do ppa e documento nº 4 junto com o ppa.**
6. Em 25 de Maio de 2015 ocorreu uma reunião entre representantes da E... (actual sociedade dominante) e da AT, subordinada ao tema referido em 3. e 5. supra – **conforme artigo 50º do ppa e depoimento das testemunhas C... e D... .**
7. Sem a alteração do cadastro fiscal, as sociedades que integravam o novo grupo sujeito ao RETGS, quer individualmente por parte de cada sociedade dominada, quer de grupo contendo a nova sociedade dominante, caso entregassem a declaração de rendimentos de Modelo 22, antes da decisão da AT do pedido referido em 3., não seriam validadas pelo sistema de apresentação electrónica, despoletando um erro de validação central – **artigos 56º e 57º do ppa, ponto 4-XIII das alegações da Requerente, pontos 29º e 30º das contra-alegações da Requerida e depoimento de C... .**

8. Foi sugerido na reunião referida em 6. que as diversas sociedades que integravam o grupo deveriam proceder à entrega das suas declarações Modelo 22 individuais, admitindo a continuidade do anterior grupo de sociedades, dominado pela G..., sugestão que a Requerente não levou à prática por se tratar de sociedade que já não era, desde 05 de Maio de 2014, accionista directa da E... – **conforme artigos 54º, 55º, 57º e 58º do ppa, pontos 29º a 32º das contra-alegações da Requerida e depoimento de D... .**
9. Antes de 31 de Maio de 2015, a Requerente e a nova sociedade dominante entregaram declarações periódicas de rendimentos individuais com referência ao período de tributação de 2014, identificando-se a E... como sociedade dominante, autoliquidando a Requerente o IRC num montante a pagar de 1 835 110,72 euros – **conforme artigos 68º, 69º, 70º do ppa e não impugnação deste facto pela AT.**
10. A Requerente não pagou até 31.05.2015 o IRC referido no número anterior uma vez que nos termos do artigo 115º do Código do IRC esse pagamento seria devido pela sociedade dominante – **artigos 71º e 72º do ppa.**
11. Em 16 de Setembro de 2015 a Requerente foi notificada, mediante o ofício da Direcção de Serviços do IRC nº..., de 10 de Setembro de 2015, da resposta ao pedido referido em 3. e 5. supra com o seguinte teor:

Exm<sup>os</sup> Srs,

Relativamente ao assunto referenciado, comunica-se que, por despacho, de 02.09.2015, da Ministra de Estado e das Finanças, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. O n.º 10 do art. 69.º do CIRC não é aplicável nos casos em que, como sucede no âmbito do processo em apreço, a sociedade dominante deixe de deter, direta e indiretamente, o limiar mínimo de participação previsto no n.º 2 do art. 69.º do CIRC em qualquer das sociedades dominadas, deixando por isso de verificar o requisito previsto na alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo.

O n.º 10 apenas contempla as situações em que deixe de se verificar o requisito previsto na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, nos termos do qual a sociedade dominante não pode ser *"considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante"*.

2. Não obstante, existindo uma sociedade que já anteriormente integre o grupo e que reúna os requisitos e condições para ser considerada como sociedade dominante da totalidade, ou parte, das demais sociedades que integravam aquele grupo, é possível a manutenção da aplicação do RETGS, sem prejuízo, obviamente, da extinção do direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes às sociedades que saíam do grupo, apurados durante a aplicação do RETGS, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 71.º do CIRC, na esfera da sociedade dominante que sai, não sendo esses prejuízos igualmente dedutíveis no grupo, nos termos da alínea d) do n.º 1 do mencionado art. 71.º, devendo, caso se pretenda manter a aplicação do regime, a nova sociedade dominante proceder à comunicação das alterações na composição do grupo nos termos previstos no n.º 7 do art. 69.º do CIRC.

3. Deve assim, o sujeito passivo solicitar à Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes ([dsrc@at.gov.pt](mailto:dsrc@at.gov.pt)) a actualização do cadastro, no sentido considerar a saída da sociedade dominante **F...** SGPS, SA, NIF ... , com efeitos a 5 de Maio de 2014 e a consideração da dominante **E...** SGPS, SA, NIF ... como nova dominante do Grupo, a partir de 01.01.2014, anexando, para o efeito, o N/ Ofício de comunicação.

4. Para o efeito, o sujeito passivo pode consultar a Base de Dados do Grupo na página das "Declarações Electrónicas" na opção "Informação de Cadastro – Outros Dados de Actividade".

**- Conforme artigo 63º do ppa e documento nº 5 junto com o ppa.**

12. Com data de 28 de Setembro de 2015 a Direcção de Serviços do IRC remeteu à E... o ofício ... que refere o seguinte:

Assunto: REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES (RETGS) - ART. 69º DO CIRC - ESCLARECIMENTO AO N/ OFÍCIO Nº ... DE 10.09.15

Exm<sup>as</sup> Srs,

Relativamente ao assunto referenciado, esclarece-se que, no que se refere ao ponto 2. do N/ Ofício, a opção pela continuidade do regime, pela atual dominante | E... , SGPS, SA, NIF | ... tem que ser efetuada nos termos e condições referidos no art. 69º do CIRC, pelo que as sociedades dominadas que não sejam detidas há mais de um ano em 01.01.2014, não podem fazer parte do atual Grupo, devendo ser dele excluídas, ainda que pertencessem ao anterior Grupo da | F... | ... SGPS, SA, NIF | ...

**- conforme artigo 63º do ppa e documento nº 6 junto com o ppa.**

13. Em 30 de Outubro de 2015 a Requerente entregou uma declaração de rendimentos Modelo 22 de substituição respeitante ao período de tributação de 2014, tendo procedido na mesma data ao pagamento do valor de IRC autoliquidado de € 1.835.110,72 – **conforme artigo 74º do ppa e documentos nºs 7 e 8 juntos com o ppa.**
14. Em data não determinada a Requerida notificou a Requerente da demonstração de liquidação de IRC nº 2015..., de 05 de Novembro de 2015, referente ao exercício de 2014, através da qual foram liquidados juros compensatórios e juros de mora, no montante global de € 31.458,56 (sendo 890,16 euros de juros de mora e 30 568,40 euros de juros compensatórios), montante que a Requerente pagou em 29 de Dezembro de 2015 – **conforme artigos 75º e 76º do ppa e documentos nºs 2 e 9 juntos juntos com o ppa.**
15. Em 11 de Maio de 2016 a Requerente apresentou uma reclamação graciosa, contra a liquidação referida no número anterior, instaurada com o n.º ...2016..., onde foi elaborado um projecto de indeferimento, notificado à Requerente por ofício n.º ...de 2016-06-23 com o seguinte fundamento: *«Ora, cabia à E... SGPS, SA, enquanto nova sociedade dominante do grupo, verificar as condições de acesso de todas as sociedades que iria integrar, pois a dependência de informação prestada era apenas no sentido de saber se era aceite, ou não, a continuidade da aplicação do RETGS com esta nova dominante, já que os pressupostos de acesso das sociedades dominadas tinham sempre que estar verificados. 26. Assim, dado que a liquidação de imposto no exercício de 2014 foi efectuada fora de prazo, por facto imputável à Reclamante, são devidos juros compensatórios nos termos do artigo*

*102.º do Código do IRC e artigo 35.º da LGT, bem como juros de mora nos termos do artigo 109.º do Código do IRC e artigo 44.º da LGT, os mesmos serão igualmente devidos pelo atraso no pagamento do imposto autoliquidado.” – conforme PA folhas 23 e 24, artigos 13º a 16º da resposta da AT segundo parágrafo do exórdio do ppa.*

16. Na sequência do exercício do direito audiência prévia e após análise dos argumentos expendidos pela então reclamante, o projecto de decisão da reclamação convolveu-se em definitivo, por despacho de 2016-07-14 da Sr.ª Chefe de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, tendo a Requerente sido notificada em 23 de Agosto de 2016 desta decisão – **artigo 1º do ppa, documento nº 1 junto com o ppa e artigo 17º da resposta da Requerida.**
17. Em 14 de Outubro de 2016 a Requerente entregou CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

### **Factos não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

A relevância da prova testemunhal produzida foi reduzida (salvo quanto ao referido em 4. e à prova da ocorrência de uma reunião entre responsáveis da AT e da actual entidade dominante da Requerente). Reconduziu-se, na essência, à complementaridade dos factos já demonstrados por força dos documentos juntos pelas partes, conforme resulta da fundamentação acima expressa.

## **IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR**

### **Quanto aos juros compensatórios**

Os factos apurados em 7. a 12. da matéria de facto assente, mesmo que se entenda que causaram na Requerente uma leitura errónea da lei, permitem concluir pelo afastamento da culpa, sendo suficientes para um juízo de desculpabilidade ou razoabilidade da conduta adoptada, face à que a lei determina?

Como acima se referiu “a culpa está ou não excluída em concreto”.

Como se refere nas próprias instruções da AT sobre juros, juntas ao processo integrando o PA 6 e 7:

*“A exigência de juros compensatórios depende do retardamento da liquidação ser imputável ao contribuinte, como decorre da previsão do nº 1, do artigo 35º da LGT. Para que tal se verifique terão de ocorrer cumulativamente dois requisitos, a saber:*

*1º - É necessário que exista nexó 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. (É nesta perspectiva que deverá ser interpretada a primeira parte do nº 7 do artigo 35º 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 12, pagina 545).*

*2º - 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 nº 1, do artigo 35º da LGT.*

*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 LG T, 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.*

*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”.*

Do ponto de vista objectivo, não há dúvidas que o imposto foi pago na data indicada em 13. da matéria assente e não até ao último dia de Maio de 2015, como resulta da lei.

Do ponto de vista subjectivo, configura-se, em primeiro lugar, que não deve ser imputado à AT (sem mais), mesmo perante a demora em responder ao pedido da Requerente referidos em 3. e 5 da matéria assente (que se irá valorar nas circunstâncias deste caso concreto), o atraso na liquidação ou o retardamento no pagamento. E pela razão de que, de facto, a questão de saber quais os requisitos legais que as sociedades dominadas têm que preencher para integrar um determinado perímetro de RETGS, comete ao sujeito passivo.

A resposta da AT referida em 12. da matéria assente tem que ser entendida em duas vertentes: 1 - percebeu a AT que o sujeito passivo estava a dimensionar erradamente o âmbito do pedido que tinha feito. 2 – formulou essa resposta, de forma complementar à anterior, no âmbito do dever de recíproca colaboração e de boa-fé. Boa-fé que nas relações entre a AT *versus* contribuintes se presume, sempre.

No entanto, esta constatação não resolve a questão de fundo. Há que apurar se, perante os factos que foram apurados, o sujeito passivo agiu ou não com culpa.

Afigura-se-nos que a actuação em concreto do sujeito passivo que consta do conjunto de factos provados não deve integrar o conceito de “facto os factos imputáveis ao sujeito passivo” para os efeitos do n.º 2 do artigo 102.º do Código do IRC e do n.º 1 do artigo 35.º da LGT, muito embora tenha pretendido ver no pedido feito à AT uma dimensão que não se coaduna com a alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º do Código do IRC.

De facto, não é todos os dias que ocorre uma tão grande reestruturação de uma grande empresa portuguesa, com tantas sociedades dominadas, podendo até colocar-se em causa a desactualização da lei fiscal para acolher estes fenómenos (*de mera alteração da sociedade dominante*). É razoável que ocorra alguma dissonância ou demora em encontrar os caminhos mais assertivos.

Se bem entendemos a posição do sujeito passivo em defender o que defende, parte desta premissa: a mera alteração, *em termos de substância*, de uma sociedade dominante do grupo já integrado no RETGS, por outra sociedade dominante, não deveria trazer à discussão a aplicação do regime da alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º do Código do IRC.

Repare-se:

1. Conforme 4. da matéria assente, o TOC da empresa dominante mostrou diligência e preocupação em obter uma atempada resposta da AT. Resposta que, volvido quase um ano após o pedido, não tinha sido recebida. Este atraso de alguma forma manteve o contribuinte numa situação de erro quanto ao âmbito do pedido feito;
2. Conforme 5. da matéria assente, o sujeito passivo demonstra diligência e preocupação quanto ao atraso na resposta ao pedido feito (que dimensiona ter o âmbito referido no parágrafo anterior);
3. Conforme 6. da matéria assente, o sujeito passivo ao suscitar uma reunião com os responsáveis da AT mostrou claramente que pretendia ver esclarecida a situação e obter uma resposta vinculativa. Ou seja, mostrou que queria cumprir correctamente as suas obrigações declarativas e pagar o IRC da forma mais adequada ao seu regime fiscal, sem conflitos com a AT.

4. Conforme 7. e 8. da matéria assente, resulta que a resposta da AT tinha, pelo menos, um efeito colateral (veja-se os nº 3 e 4 da resposta reproduzida em 11. da matéria de facto provada), o de permitir a alteração do cadastro fiscal da antiga para a actual sociedade dominante, além da alteração de cadastro para as sociedades que não pudessem integrar o novo perímetro para efeitos das RETGS. A Requerente ao não apresentar a declaração de Modelo 22, até 31.05.2015 indicando a anterior sociedade dominante (mas indicando a actual sociedade dominante) evidencia que estava convencida que a AT iria a aceitar (ainda que de forma errónea face à alínea b) do nº 3 do artigo 69º do Código do IRC) que continuasse a integrar o novo perímetro de RETGS.
5. Conforme 9. a 13. da matéria assente, é de retirar que, em bom rigor, o sujeito passivo entregou a declaração de Modelo 22 no prazo correcto e autoliquidou o IRC pelo mesmo valor que veio a pagar após a apresentação da *declaração de substituição*, logo que a AT lhe respondeu nos termos dos pontos 11. e 12. da matéria assente. O seu não pagamento logo em 31 de Maio de 2015 é justificado (e justificável porque tinha que ocorrer uma prévia liquidação à empresa dominante) pelo facto de ser imputável à sociedade dominante nos termos do artigo 115º do Código do IRC.

Sem prejuízo da leitura que o TAS faz da resposta da AT expressa em 12. da matéria assente, o notório atraso na resposta da AT aos pedidos da Requerente de Maio de 2014 e reiterado em Março de 2015, terá aqui que relevar-se, como se releva, para se concluir pela razoabilidade da actuação do sujeito passivo.

Afigura-se-nos que tendo em conta os factos ocorridos, será de concluir que a Requerente agiu de boa fé e o erro em que lavrou é desculpável, por ter adoptado uma posição global razoável e plausível, agindo com a diligência devida tendo em vista o cumprimento da obrigação declarativa de Modelo 22 do IRC, evitando conflitos com a AT, obrigação declarativa cuja dificuldade de apresentação, *apenas por via electrónica*, esteve na origem da submissão de duas declarações de IRC, a primeira no prazo legal e a de substituição,

tendo sido apresentada esta última e pago o imposto, logo que que a AT a advertiu, expressamente, do erro em que estava a lavrar.

Desta feita, procede o pedido de pronúncia arbitral, na parte relativa à impugnação da liquidação dos juros compensatórios, uma vez que não se encontram suficientemente preenchidos todos os requisitos previstos no nº 2 do artigo 102º do Código do IRC e no nº 1 do artigo 35º da LGT.

\*\*\*

Fica prejudicada a apreciação dos outros fundamentos aduzidos pela Requerente, de insuficiente fundamentação e de preterição de formalidade legal e essencial, tendentes a justificar o pedido de anulação da liquidação e do despacho que indeferiu a reclamação graciosa.

\*\*\*

### **Quanto aos juros de mora**

Ao contrário do que se refere no nº 1 do artigo 35º da LGT (e nº 2 do artigo 102º do Código do IRC) o artigo 44º da LGT não faz depender a liquidação dos juros de mora da existência de “facto imputável ao sujeito passivo”, tal como ocorre com os pressupostos da liquidação dos juros compensatórios.

Como se refere nas próprias instruções sobre juros juntas ao processo com a resposta (PA 6 e PA 7):

*“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 voluntário de um tributo, conforme estipulam os já referidos nº 1 do artigo 44º da LGT, nº 1 do artigo 86º do CPPT...”.*

*“Assim, face ao actual regime legal, bastará o atraso de um único dia, no regime normal, para gerar uma obrigação de juros...” concluindo-se pela “... sua natureza não exclusivamente reparadora, mas também, compulsória do pagamento pontual da obrigação tributária...”.*

Ora, na parte em que os juros de mora foram calculados sobre o IRC pago em 30.10.2015 e não até ao último dia de Maio de 2015, não vemos fundamento legal para considerar que a sua liquidação não está de acordo com os preceitos legais, pelo que, nesta parte improcedente o pedido de pronúncia.

E também não vemos como se possa invocar a falta de fundamentação da liquidação destes juros (artigo 122º do ppa) quando é certo que ocorreu depois uma reclamação graciosa onde o tema foi cabalmente colocado e discutido, mostrando que a Requerente percebeu perfeitamente a razão da sua liquidação.

*“Não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do ato e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido...”*, in Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 0105/12 de 30-01-2013.

Por outro lado, como refere a Requerida, a Requerente poderia lançar mão do mecanismo previsto no artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e solicitar a respectiva notificação ou emissão da certidão em conformidade.

Por último, citando o referido na Resposta, quanto a ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, em nota ao artigo 77.º da LGT: *«Tem sido jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (seguida a partir do Acórdão de 11 de Dezembro de 1991, recurso 11 897), que a falta de notificação da fundamentação não afecta a legalidade do acto. É um elemento exterior ao acto e não um requisito da sua perfeição. A falta de notificação da fundamentação conduz apenas à consequência prevista no artigo 37º do CPPT, nos termos do qual, se a notificação não contiver todos os requisitos previstos na lei, pode o interessado requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha isenta de qualquer pagamento, contando-se apenas a partir da notificação dos factos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha o prazo de reclamação, recurso ou impugnação judicial.»*

A nota de liquidação discrimina o que são os juros moratórios e o que são os juros compensatórios, distinguindo-as da colecta de IRC.

No entanto, tendo procedido o pedido de pronúncia quanto à impugnação dos juros compensatórios, terá que proceder necessariamente o pedido de impugnação dos juros moratórios na parte em que os mesmos foram calculados sobre os juros compensatórios liquidados e aqui anulados, uma vez que, como se referiu, os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto (nº 8 do artigo 35º da LGT), pelo que, em caso de mora do devedor, sobre o montante global em dívida (colecta do imposto + juros compensatórios) incidem os respectivos juros moratórios à taxa legal.

### **Do pedido de juros indemnizatórios**

O Requerente pede, além da anulação da liquidação de IRC, o reembolso do que pagou, mais os juros indemnizatórios.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos

serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Como resulta do teor literal desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende de «pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e da existência de “erro imputável aos serviços”.

Como o refere a Requerente para ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, terão que se verificar os seguintes pressupostos:

- a) erro imputável aos serviços no apuramento do imposto devido;
- b) que do referido erro resulte o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido;
- c) que o erro dos serviços seja analisado em sede de reclamação graciosa, ou de impugnação judicial.

Ora, face à matéria de facto provada, não é possível imputar à AT um erro que permita a sua condenação no pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que a emissão da liquidação aqui impugnada, surgiu do facto objectivo do pagamento do imposto ter sido feito em 30.10.2015 e não até ao último dia de Maio de 2015.

Refira-se que o apuramento do imposto (autoliquidação), no caso, foi levada a efeito pelo sujeito passivo, quer na primeira declaração de IRC, quer na declaração de substituição.

Cumprе voltar a reiterar aqui o que acima se escreveu: “do ponto de vista subjectivo, configura-se ... que não deve ser imputado à AT ... *mesmo perante a demora em responder ao pedido da Requerente referidos em 3. e 5 da matéria assente*, o atraso na liquidação ou o retardamento no pagamento. E pela razão de que, de facto, a questão de saber quais os requisitos legais que as sociedades dominadas têm que preencher para integrar um determinado perímetro de RETGS, comete ao sujeito passivo”.

Improcede, pois, o pedido de condenação na AT no pagamento dos juros indemnizatórios.

## V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1. Julga-se parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de IRC aqui em causa n.º 2015..., de que resultou um valor a pagar de 30 568,40 euros de juros compensatórios, anulando-se esta liquidação, uma vez que não está e sintonia com o n.º 2 do artigo 102º do Código do IRC e com o n.º 1 do artigo 43º da LGT;
2. Consequentemente julga-se parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, visando a anulação da liquidação de IRC aqui em causa n.º 2015..., de que resultou um valor a pagar de 890,16 euros de juros moratórios, na parte que resulta do seu cálculo sobre os juros compensatórios adicionados à colecta do IRC;
3. Anula-se parcialmente, na exacta medida das procedências supra, o despacho proferido em 14 de Julho de 2016 no processo de reclamação graciosa n.º ...2016..., pela Sr.ª Chefe de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes;
4. Julga-se parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de IRC aqui em causa n.º 2015..., de que resultou um valor a pagar de 890,16 euros de juros moratórios, na parte em que os juros de mora foram calculados sobre a colecta do IRC, sem adição dos juros compensatórios;
5. Devendo, consequentemente, ser devolvida à Requerente a importância paga a que se refere em 1. e a que resultar da correcção da liquidação como se refere em 2.;
6. Julga-se improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios por não se verificarem todos os pressupostos do artigo 43º da LGT.

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 31 458,56 euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 836,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 5/6 (1 530,00 euros) a cargo da Requerida e 1/6 (306,00 euros) a cargo da Requerente, tendo em conta os respectivos decaimentos.

**Notifique.**

Lisboa, 01 de Maio de 2017  
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.