

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 181/2020-T

Tema: IRC – Cessação de RETGS. Juros compensatórios. Pressupostos legais.
Falta de culpa.

SUMÁRIO:

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha (árbitro presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Dr. José Nunes Barata (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 16 de março de 2020, a **A..., S.A., NIPC...**, com sede na Rua ..., ..., Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação das decisões de indeferimento das reclamações graciosas n.º ...2019... e n.º ...2019...;

- Declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ..., no montante de € 73.974,65 e, bem assim, da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2015, na parte em que incorpora aquela liquidação de juros compensatórios;
e

- Declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., no montante de € 28.450,51, bem como da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2016, na parte em que incorpora aquela liquidação de juros compensatórios.

A Requerente juntou 37 (trinta e sete) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente alega, nuclearmente, o seguinte que passamos a citar:

«- Em 2010, a B... SGPS [B..., SGPS, S.A.] e as sociedades cujo capital social era pela mesma detido em, pelo menos, 90%, entre as quais a Requerente, formaram um grupo de empresas sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto no artigo 60.º do Código do IRC (...).

- (...), importa ainda referir, no que à estrutura acionista da sociedade dominante do Grupo C... diz respeito, que no exercício em que o mesmo foi constituído – em 2010 – o capital social da B... SGPS era detido: i) em 72,18% pela D..., SGPS, S.A. (D...); ii) em 19% pela E..., SGPS, S.A. (E...); e iii) em 8,82% pela Direção Geral do Tesouro (...)

- (...), em 31 de janeiro de 2013, a D... adquiriu à Direção Geral do Tesouro a participação de 8,82% que esta detinha no capital social da B... SGPS.

- Com a referida transmissão, a posição acionista da D... na B... SGPS passou a corresponder a 81% do respetivo capital social (...).

- (...), a estrutura acionista da B... SGPS – que se mantém inalterada até hoje – passou a ser composta pelas participações sociais pertencentes à D... e à E... a, correspondentes, respetivamente, a 81% e 19% do capital social da B... SGPS.

- (...), em 1 de janeiro de 2014, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a percentagem de detenção mínima necessária à integração de uma sociedade num grupo de sociedades – para efeitos de aplicação do RETGS – passou de 90% para 75%.

- Assim, em resultado, por um lado, da nova posição acionista da D... no capital social da B... SGPS – de 81% – e, por outro lado, da referida redução de detenção mínima para efeito de delimitação do perímetro fiscal do grupo – de 90% para 75% –, a B... SGPS passou, a partir de 1 de janeiro de 2015, a ser considerada, para efeitos do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, sociedade dominada da D...

- ... tendo, nessa medida e a partir daquela data – 1 de janeiro de 2015 –, deixado de reunir as condições para ser considerada sociedade dominante do Grupo C... .

- Sucede, porém, que só em finais de 2017 é que a B... SGPS deu por verificado que havia deixado de reunir as condições para ser a sociedade dominante do Grupo B... .

- Neste sentido, tanto a B... SGPS, como as restantes sociedades do Grupo C..., incluindo a Requerente – e, de resto, a Administração tributária – continuaram a atuar no pressuposto, errado, de que aquela era, e que podia ser, a sociedade dominante do Grupo C... .

- Por conseguinte, as sociedades do Grupo C... cumpriram (rectius, continuaram a cumprir) as suas obrigações tributárias – as obrigações declarativas e as obrigações principais (entrega das prestações tributárias) – de acordo com o quadro normativo do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

- (...), a B... SGPS entregou ao Estado – assumindo-se como sociedade do suposto Grupo C... – os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta referentes ao ano de 2015 repartidos por três prestações de igual valor, (...)

- (...), a B... SGPS entregou ao Estado – assumindo-se como sociedade do suposto Grupo C... – os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta referentes ao ano de 2016 repartidos por três prestações de igual valor, (...)

- Antes de ter procedido às referidas entregas, a B... SGPS recebeu da Requerente (...) os valores correspondentes aos pagamentos por conta e aos pagamentos adicionais por conta de que a mesma era (individualmente) devedora.

- Tendo, no final de 2017, identificado o erro em que laborava, a B... SGPS comunicou o sucedido à Unidade dos Grandes Contribuintes.

- Nesta sequência, (...), a Administração tributária instaurou procedimentos de inspeção tributária às diversas sociedades que integraram o Grupo C... (...)

- No que em concreto diz respeito á Requerente, a Administração Tributária veio concluir, no que aqui importa destacar, o seguinte:

(i) Para 2015:

. «(...) o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos por conta (...), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos por conta não realizados (...);

. «(...) o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta (...), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos adicionais por conta não realizados (...).

(ii) Para 2016:

. «(...) o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos por conta (...), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos por conta não realizados (...);

. «(...) o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta (...), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos adicionais por conta não realizados (...).

- (...), não obstante reconhecer que a Requerente entregou, dentro dos respetivos prazos de vencimento, as quantias de que a mesma era (individualmente) devedora a título pagamentos por conta e aos pagamentos adicionais por conta, a Administração tributária considera, ainda assim, que são devidos juros compensatórios sobre a totalidade do imposto devido a final em razão do retardamento da respetiva liquidação.

- (...), as entregas efetuadas em 2015 e 2016 pela B... SGPS correspondem, in totum, aos valores dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta devidos pelas – rectius, por cada uma das – sociedades que formaram o Grupo C... .

- (...) não assiste ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária – ou seja, à Administração tributária, enquanto «titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias» (cf. artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária) – qualquer razão ou fundamento que possa justificar a legítima recusa, ou a desconsideração, dos pagamentos efetuados pela B... SGPS.

- (...) a Administração tributária recebeu, dentro dos respetivos prazos legais, a totalidade dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta que lhe eram

devidos pela Requerente (...), tendo arrecadado toda a receita fiscal que lhe cabia, encontrando-se os seus créditos, pontual e integralmente, satisfeitos.

- Terá sido, de resto, por esse motivo que a Administração tributária considerou não sêter verificado retardamento na entrega dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta, não tendo, por conseguinte, cobrado quaisquer juros compensatórios por referência ao período que mediou entre a data limite para a sua entrega e a data limite para liquidação do imposto devido a final.

- Sucede que, ao arrepio de tal entendimento, a Administração tributária desconsiderou, aquando da emissão das liquidações de IRC sub judice, as referidas entregas antecipadas de imposto; mais concretamente, a Administração tributária fez incidir a taxa de juros compensatórios sobre a totalidade do imposto apurado a final, desconsiderando, em absoluto, que a Requerente já havia entregado as quantias de € 551.747,77 e de € 645.968,32 – em 2015 e 2016, respetivamente –, através dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta.

- (...), os atos de liquidação de IRC sob apreciação são ilegais, na parte em que refletem o apuramento de juros compensatórios.

- (...), o retardamento das liquidações de IRC dos anos de 2015 e 2016 não implicou o retardamento da entrega de imposto, pois que a Administração tributária já havia recebido, através dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta, a quase totalidade (2015) ou a totalidade (2016) do imposto devido.

- (...), tendo a Administração tributária recebido, dentro dos prazos legais, os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta, o Estado não sofreu o prejuízo (dano) decorrente da indisponibilidade do valor correspondente ao imposto devido, não sendo, por conseguinte, devidos juros compensatórios sobre tais montantes.

- (...) a Requerente agiu – sem que lhe possa ser imputada qualquer responsabilidade – no pressuposto de que integrava o perímetro do Grupo C..., ou, melhor dito, de que em 2015 e em 2016 o grupo encabeçado pela B... SGPS se encontrava sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

- A responsabilidade de verificar a manutenção dos pressupostos de que depende a aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades – e de comunicar à

Administração tributária os factos que determinam, ou podem determinar, a sua cessação – compete, única e exclusivamente, á respetiva sociedade dominante.

- (...) não se verifica, no caso em apreço, qualquer retardamento da liquidação de imposto por facto imputável à Requerente, não se verificando, assim, quer a culpa, quer o nexo de causalidade de cuja verificação depende a liquidação de juros compensatórios ao abrigo do (...) artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.»

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 25 de março de 2020.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 6 de julho de 2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 5 de agosto de 2020.

4. No dia 21 de setembro de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas; em 28 de outubro de 2020, procedeu à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na argumentação que passamos a citar:

«- A Requerente integrava um grupo de sociedades, até final de 2014, pelo que estava sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).

- A partir de 2015, face a alterações de facto do grupo da Requerente, bem como a alterações legais, deixou a Requerente de estar sujeita ao RETGS, passando a ser tributada individualmente (regime geral de tributação).

- Contudo, alegando desconhecimento de tal circunstância, continuou a Requerente a atuar com o pressuposto errado de estar integrada no RETGS.

- Quanto à falta de realização dos PEC e pagamentos adicionais por conta, a AT atendeu, na reclamação graciosa, à pretensão da Requerente, pelo que não exige juros compensatórios nessa parte (pois a sociedade anteriormente dominante do grupo efetuou pagamentos no pressuposto de ainda estar abrangida pelo RETGS, o que permitiu que a AT e todas as sociedades que integravam anteriormente o grupo concordassem com a imputação individual desses valores às várias sociedades, com os critérios de divisão por cada sujeito passivo baseados nos cálculos que a sociedade dominante utilizou para efetuar os pagamentos por conta).

- Mas quanto aos juros compensatórios motivados pelo retardamento da liquidação devida, a pretensão da Requerente não pode ser atendida, por falta de fundamento legal.

- Pois estão reunidos os pressupostos do artigo 35.º da LGT: foi retardada a liquidação e por facto imputável ao sujeito passivo (ainda que este alegue desconhecimento da Lei).

- E no mesmo sentido vai o artigo 102.º do Código do IRC.

- Os juros compensatórios visam, assim, ressarcir o Estado pelo prejuízo sofrido com o retardamento da liquidação, o que é imputável à Requerente, que não se pode escudar no desconhecimento da lei para fundar a afirmação da sua ausência de culpa.

- Pois para a cobrança de juros compensatórios não exige a Lei a atuação dolosa do contribuinte, basta que os motivos do atraso da liquidação lhe sejam imputáveis.

- (...), a AT não imputa à Requerente juros compensatórios por não ter efetuado pagamentos antecipados de imposto que lhe eram exigíveis (pois a sociedade anteriormente dominante efetuou pagamentos antecipados, que se imputaram às anteriormente dominadas).

- *Questão diferente é o imposto devido a final, por cada sociedade individualmente considerada.*

- *E sobre esse valor, porque a liquidação foi retardada pelo facto de a Requerente desconhecer a Lei, terão de incidir juros compensatórios, (...).»*

5. No dia 28 de novembro de 2020, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, assim como a apresentação de alegações pelas partes, tendo sido, ainda, indicado o dia 5 de janeiro de 2021 como data previsível para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

6. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos tributários atinentes a IRC e juros compensatórios –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias

de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

7. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade anónima, com sede em território português, com o capital social detido a 100% pela “B..., SGPS, S.A.” (doravante, abreviadamente designada *B... SGPS*) e que tem por objeto a realização de atividades no âmbito da gestão, manutenção, exploração e consultoria nas indústrias do ambiente, incluindo a locação e aquisição de bens móveis e aquisição e serviços dentro das empresas que integram o Grupo C... .

b) No ano de 2010, a B... SGPS e as sociedades cujo capital social era pela mesma detido em, pelo menos, 90%, entre as quais a Requerente, formaram um grupo de empresas sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (doravante, abreviadamente designado *RETGS*), previsto no artigo 69.º do Código do IRC. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

c) O referido grupo societário (doravante, abreviadamente designado *Grupo C...*) começou por ser constituído pelas seguintes sociedades [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]:

- B... SGPS;
- A... (ora Requerente);
- F..., S.A.;
- G..., S.A.;
- H..., S.A.;
- I..., S.A., anteriormente denominada J..., S.A.;
- K..., S.A.; e

- L..., SARL.

d) Por referência a 31 de dezembro de 2014, o Grupo C... era constituído pelas seguintes sociedades:

- B... SGPS;
- A... (ora Requerente);
- F..., S.A.;
- G..., S.A.;
- H..., S.A.; e
- I... , S.A., anteriormente denominada J..., S.A..

e) No respeitante à estrutura acionista da sociedade dominante do Grupo C..., no exercício em que o mesmo foi constituído (2010), o capital social da B... SGPS era detido [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA]:

- i) em 72,18% pela “D..., SGPS, S.A.”;
- ii) em 19% pela “E..., SGPS, S.A.”; e
- iii) em 8,82% pela Direção-Geral do Tesouro.

f) Em 31 de janeiro de 2013, a “D..., SGPS, S.A.” adquiriu à Direção-Geral do Tesouro a participação que esta detinha no capital social da B... SGPS, tendo a posição acionista da “D..., SGPS, S.A.” passado a corresponder a 81% do capital social da B... SGPS. [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA]

g) A estrutura acionista da B... SGPS – que se mantém inalterada desde 31 de janeiro de 2013 até hoje – passou a ser composta pelas participações sociais pertencentes à “D..., SGPS, S.A.” e à “E... , SGPS, S.A.”, correspondentes, respetivamente, a 81% e a 19% do capital social da B... SGPS.

h) A partir de 1 de janeiro de 2014, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a percentagem de detenção mínima necessária à integração de uma sociedade num grupo de sociedades – para efeitos de aplicação do RETGS – passou de 90% para 75%.

i) Em resultado, por um lado, da posição acionista da “D..., SGPS, S.A.” no capital social da B... SGPS (81%) e, por outro lado, da referida alteração legislativa no sentido da redução de detenção mínima para efeitos de delimitação do perímetro fiscal do grupo – de 90% para 75% –, a B... SGPS passou, a partir de 1 de janeiro de 2015, a ser considerada, para efeitos

do RETGS, sociedade dominada da “D..., SGPS, S.A.”, tendo, pois, deixado de reunir as condições para ser considerada sociedade dominante do Grupo C... .

j) Apenas em finais de 2017 é que a B... SGPS verificou que havia deixado de reunir as condições para ser a sociedade dominante do Grupo C... .

k) Até finais de 2017, tanto a B... SGPS, como as restantes sociedades do Grupo C... , incluindo a Requerente, bem como a Administração tributária continuaram a atuar no pressuposto, errado, de que aquela era, e que podia ser, a sociedade dominante do Grupo C... .

l) Até finais de 2017, as sociedades do Grupo C... cumpriram as suas obrigações tributárias – as obrigações declarativas e as obrigações principais (entrega das prestações tributárias) – de acordo com o quadro normativo do RETGS.

m) Em 2015, as sociedades que formavam o Grupo C... estavam obrigadas a entregar à Administração Tributária os seguintes montantes anuais a título de pagamento por conta e a título de pagamento adicional por conta [cf. documentos n.ºs 7 a 12 anexos ao PPA]:

| Sociedade | Pagamento por conta | Pagamento adicional por conta | Total |
|------------|---------------------|-------------------------------|-----------------|
| B... SGPS | € 408.813,41 | € 0,00 | € 408.813,41 |
| REQUERENTE | € 528.750,05 | € 22.997,72 | € 551.747,77 |
| F... | € 16.787.770,13 | € 4.161.810,98 | € 20.949.581,11 |
| G... | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 |
| H... | € 1.484.798,25 | € 133.213,63 | € 1.618.011,88 |
| I... | € 5.726,13 | € 0,00 | € 5.726,13 |
| Total | € 19.215.857,97 | € 4.318.022,33 | € 23.533.880,30 |

n) No ano de 2015, a B... SGPS entregou ao Estado – assumindo-se como sociedade dominante do suposto Grupo C... – os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta referentes ao ano de 2015 repartidos por três prestações de igual valor, nos seguintes termos e datas [cf. documento n.º 13 anexo ao PPA]:

| | | | | |
|--|--|------------|--|--|
| | | 30/09/2015 | | |
|--|--|------------|--|--|

| | 31/07/2015 | | 15/12/2015 | Total |
|-------------------------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|
| Pagamento por conta | € 6.419.135,17 | € 6.419.135,17 | € 6.419.135,17 | € 19.257.405,51 |
| Pagamento adicional por conta | € 1.545.191,64 | € 1.545.191,64 | € 1.545.191,64 | € 4.635.574,92 |
| Total | € 7.061.497,00 | € 7.061.497,00 | € 7.061.497,00 | € 23.892.980,43 |

o) Em 2016, as sociedades que formavam o Grupo C... estavam obrigadas a entregar à Administração Tributária os seguintes montantes anuais a título de pagamentos conta e a título de pagamentos adicionais por conta [cf. documentos n.ºs 14 a 19 anexos ao PPA]:

| Sociedade | Pagamento por conta | Pagamento adicional por Conta | Total |
|------------|---------------------|----------------------------------|-----------------|
| B... SGPS | € 1.495.371,29 | € 344.706,17 | € 1.840.077,46 |
| REQUERENTE | € 607.358,26 | € 38.610,06 | € 645.968,32 |
| F... | € 13.422.258,00 | € 3.586.710,00 | € 17.008.968,00 |
| G... | € 0,00 | € 0,00 | 0,00 |
| H... | € 1.553.926,46 | € 163.654,40 | € 1.717.580,86 |
| L... | € 3.694,20 | € 0,00 | € 3.694,20 |
| TOTAL | € 17.082.608,21 | € 4.133.680,63 | € 21.214.288,84 |

p) No ano de 2015, a B... SGPS entregou ao Estado – assumindo-se como sociedade dominante do suposto Grupo C... – os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta referentes ao ano de 2015 repartidos por três prestações de igual valor, nos seguintes termos e datas [cf. documentos n.ºs 20 a 25 anexos ao PPA]:

| | 31/07/2016 | 30/09/2016 | 15/12/2016 | Total |
|--|------------|------------|------------|-------|
| | | | | |

| | | | | |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| Pagamento por conta | € 5.683.601,00 | € 5.683.601,00 | € 5.683.601,00 | € 17.050.803,00 |
| Pagamento adicional por conta | € 1.377.896,00 | € 1.377.896,00 | € 1.377.896,00 | € 4.133.688,00 |
| Total | € 7.061.497,00 | € 7.061.497,00 | € 7.061.497,00 | €21.184.491,00 |

q) Antes de ter procedido às referidas entregas, a B... SGPS recebeu da Requerente os valores correspondentes aos pagamentos por conta e aos pagamentos adicionais por conta de que a mesma era (individualmente) devedora.

r) Tendo, no final de 2017, identificado o erro em que laborava, a B... SGPS comunicou o sucedido à Unidade dos Grandes Contribuintes.

s) Após a realização de diversas reuniões e troca de missivas entre a Unidade dos Grandes Contribuintes e a B... SGPS, a Administração Tributária instaurou procedimentos de inspeção tributária às diversas sociedades que integraram o Grupo C... . [cf. documentos n.ºs 7 a 12 e 14 a 19 anexos ao PPA]

t) No Relatório da Inspeção Tributária relativo ao procedimento inspetivo realizado à Requerente, relativamente ao exercício de 2015, que consta do documento n.º 8 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, é afirmado, além do mais, o seguinte:

«(...)

**III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS**

(...)

III.2 PAGAMENTOS ANTECIPADOS

Nos termos do artigo 115.º do CIRC, quando seja aplicável o disposto no artigo 69.º - regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, o que de facto aconteceu no ano de 2015. No seguimento da cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 69.º, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015, deverão ser consolidados na esfera da sociedade individual os pagamentos antecipados devidos nos termos da alínea a)

do n.º 1 do artigo 104.º e regulado no artigo 105.º, da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A e regulado no artigo 105.º-A e no artigo 106.º.

III.2.1 PAGAMENTOS POR CONTA

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável, e, de acordo com o n.º 6 do artigo 105.º do CIRC: “No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime”.

Nestes termos, o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro de 2015 no montante de € 176.251,00 cada, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC e calculados em conformidade com o artigo 105.º, ambos do CIRC (conforme quadro infra), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos por conta não realizados de acordo com o n.º 1 do artigo 102.º daquele diploma, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data de pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente nos termos do n.º 5 do artigo 104.º do CIRC e do artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

| | | |
|---|----------------------------|-----------------------|
| <i>Dados relativos ao período de 2014</i> | <i>Coleta</i> | <i>556.579,00 €</i> |
| | <i>Retenção na fonte</i> | <i>0,00 €</i> |
| | <i>Volume de Negócios</i> | <i>9.792.943,97 €</i> |
| | <i>Lucro Tributável</i> | <i>2.419.908,68 €</i> |
| | <i>Pagamento por Conta</i> | <i>0,00 €</i> |

| | | |
|--|--|---------------------|
| | <i>Pagamentos por conta a efetuar em 2015:</i> | <i>528.750,05 €</i> |
|--|--|---------------------|

| | | |
|--------------------------------------|---|--------------|
| Pagamento por Conta art. 105.º | 1.ª Prestação (até 31 julho) (n.º 2 do art. 105.º) | 176.251,00 € |
| | 2.ª Prestação (até 30 setembro) (n.º 2 do art. 105.º) | 176.251,00 € |
| | 1.ª Prestação (até 15 dezembro) (n.º 2 do art. 105.º) | 176.251,00 € |

111.2.2 PAGAMENTOS ADICIONAIS POR CONTA

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 105.º-A do CIRC, as entidades obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta devem efetuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A. Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, devem ser efetuados três pagamentos adicionais por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável.

Nestes termos, o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro de 2015 no montante de € 7.665,91 cada, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, conjugado com o artigo 105.º-A, ambos do CIRC (conforme quadro infra), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos adicionais por conta não realizados, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data de pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente de acordo com o n.º 5 do artigo 104.º do CIRC e artigo 35.º da LGT.

| | | |
|---|---------------------|----------------|
| Dados relativos ao período de 2014 | Coleta | 556.579,00 € |
| | Retenção na fonte | 0,00 € |
| | Volume de Negócios | 9.792.943,97 € |
| | Lucro Tributável | 2.419.908,68 € |
| | Pagamento por Conta | 0,00 € |

| | | |
|-------------------------------------|---|----------------|
| Pagamento Adicional por Conta | Lucro Tributável de 2014 | 2.419.908,68 € |
| | LT de mais de 1.500.000€ até 7.500.000€ | 22.997,72 € |
| | LT de mais de 7.500.000€ até 35.000.000€ | 0,00 € |
| | Pgto Adicional por conta a efetuar em 2015: | 22.997,72 € |

| | | |
|-------------|---------------------------------|------------|
| art. 105.º- | 1.ª Prestação (até 31 julho) | 7.665,91 € |
| A | 2.ª Prestação (até 30 setembro) | 7.665,91 € |
| | 1.ª Prestação (até 15 dezembro) | 7.665,91 € |

(...)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO

(...)

IX.1 PAGAMENTOS ANTECIPADOS

(...)

IX.1.2 JUROS COMPENSATÓRIOS

(...)

Apreciação pela inspeção tributária

A argumentação apresentada pelo sujeito passivo, lançando mão do racional do artigo 35.º da LGT, assenta numa pretensa inexistência de responsabilidade para justificar que não é devido o apuramento de juros compensatórios bem como considera ser um facto superveniente (conforme § 36 a 45 do direito de audição) a comunicação da cessação do RETGS pela sociedade dominante e transcreve-se na medida em que “(...) integrava o perímetro do RETGS dominado pela B... SGPS (ainda que o regime já não reunisse os pressupostos para a sua aplicação, facto que era desconhecido pela exponente àquela data), não pode (...) ser responsável pela falta de entrega do imposto antecipado que, após se ter concluído pela cessão do RETGS, se mostrou devido.” (§39). E (...) que se tenha vindo a constatar posteriormente que os pressupostos para a aplicação daquele regime já não se encontravam reunidos com referência ao período de tributação de 2015, do ponto de vista prático, o regime foi efetivamente aplicado (ainda que de forma inválida), não tendo tido as sociedades dominadas, em concreto, a B... Serviços, qualquer possibilidade de intervenção neste âmbito.” (§40), Sendo que “(...) a opção pela aplicação do RETGS cabe à sociedade dominante, bem como a comunicação de eventuais alterações no perímetro de aplicação daquele regime, ou até mesmo a cessação da sua aplicação.(§ 41). Pelo que à data em que os pagamentos antecipados se revelavam devidos, não ter existido qualquer declaração de cessação do RETGS por parte da B... SGPS e, neste sentido, aquele regime ter sido aplicável, não pode determinar o apuramento

de juros compensatórios na sua esfera, na medida em que a comunicação posterior efetuada pela B... SGPS dando nota de que RETGS deveria cessar, se trata de um facto superveniente, e como tal, apenas veio alterar as circunstâncias que vigoravam na esfera da Exponente num momento posterior, não podendo prejudicá-la por uma situação que era válida até à data daquela comunicação”. (§ 42)

A comunicação da cessação do RETGS foi efetuada fora do prazo previsto na lei, o que só por si não opera os efeitos pretendidos pelo sujeito passivo quando faz referência à existência de um facto superveniente, ele de facto existiu mas apenas porque aconteceu fora de prazo.

Os restantes argumentos apresentados serão levados em linha de conta, mas com vista a mitigar uma eventual responsabilidade contraordenacional porque em última análise mesmo que o sujeito passivo tivesse conhecimento que o Grupo já não preenchia as condições para ser tributado pelo RETGS e quisesse entregar uma DRM22 individual, no regime de tributação regra previsto no artigo 3.º do CIRC – Regime Geral sem opção pelo RETGS, os valores aí inscritos não surtiam qualquer efeito na sua esfera tributária.

Contudo estes argumentos nunca poderiam ser utilizados para afastar uma qualquer existência de juros compensatórios, calculados sobre os pagamentos antecipados não efetuados, porque no caso dos pagamentos por conta de acordo com o n.º 6 do artigo 105.º do CIRC “No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime.”

Já no caso dos pagamentos adicionais por conta (PAC), o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, conjugado com o artigo 105.º-A, ambos do CIRC. Assim, sendo devido o PAC, são concomitantemente devidos os juros.

(...))»

u) No Relatório da Inspeção Tributária relativo ao procedimento inspetivo realizado à Requerente, relativamente ao exercício de 2016, que consta do documento n.º 15 anexo ao PPA e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, é afirmado, além do mais, o seguinte:

«(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

(...)

III.2 PAGAMENTOS ANTECIPADOS

Nos termos do artigo 115.º do CIRC, quando seja aplicável o disposto no artigo 69.º - regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, o que de facto aconteceu no ano de 2016. No seguimento da cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 69.º, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015, deverão ser consolidados na esfera da sociedade individual os pagamentos antecipados devidos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º e regulado no artigo 105.º, da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A e regulado no artigo 105.º-A e no artigo 106.º.

III.2.1 PAGAMENTOS POR CONTA

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável, e, de acordo com o n.º 6 do artigo 105.º do CIRC: “No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime”.

Nestes termos, o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro de 2016 no montante de € 176.251,00 cada, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC e calculados em conformidade com o artigo 105.º, ambos do CIRC (conforme quadro infra), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos por conta não realizados de acordo com o n.º 1 do artigo 102.º daquele diploma, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data de

pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente nos termos do n.º 5 do artigo 104.º do CIRC e do artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

| | | |
|---|----------------------------|------------------------|
| <i>Dados relativos ao período de 2015</i> | <i>Coleta</i> | <i>639.324,48 €</i> |
| | <i>Retenção na fonte</i> | <i>0,00 €</i> |
| | <i>Volume de Negócios</i> | <i>9.582.537,12 €</i> |
| | <i>Lucro Tributável</i> | <i>23.044.402,27 €</i> |
| | <i>Pagamento por Conta</i> | <i>0,00 €</i> |

| | | |
|---------------------------------------|--|---------------------|
| <i>Pagamento por Conta art. 105.º</i> | <i>Pagamentos por conta a efetuar em 2016:</i> | <i>607.358,26 €</i> |
| | <i>1.ª Prestação (até 31 julho) (n.º 2 do art. 105.º)</i> | <i>202.453,00 €</i> |
| | <i>2.ª Prestação (até 30 setembro) (n.º 2 do art. 105.º)</i> | <i>202.453,00 €</i> |
| | <i>1.ª Prestação (até 15 dezembro) (n.º 2 do art. 105.º)</i> | <i>202.453,00 €</i> |

111.2.2 PAGAMENTOS ADICIONAIS POR CONTA

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 105.º-A do CIRC, as entidades obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta devem efetuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A. Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, devem ser efetuados três pagamentos adicionais por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável.

Nestes termos, o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro de 2015 no montante de € 7.665,91 cada, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, conjugado com o artigo 105.º-A, ambos do CIRC (conforme quadro infra), havendo lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos adicionais por conta não realizados, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data de pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente de acordo com o n.º 5 do artigo 104.º do CIRC e artigo 35.º da LGT.

| | | |
|---|----------------------------|----------------|
| <i>Dados relativos ao período de 2015</i> | <i>Coleta</i> | 639.324,48 € |
| | <i>Retenção na fonte</i> | 0,00 € |
| | <i>Volume de Negócios</i> | 9.582.537,12 € |
| | <i>Lucro Tributável</i> | 3.044.402,27 € |
| | <i>Pagamento por Conta</i> | 0,00 € |

| | | |
|---|--|----------------|
| <i>Pagamento Adicional por Conta art. 105.º-A</i> | <i>Lucro Tributável de 2015</i> | 3.044.402,27 € |
| | <i>LT de mais de 1.500.000€ até 7.500.000€</i> | 38.610,06 € |
| | <i>LT de mais de 7.500.000€ até 35.000.000€</i> | 0,00 € |
| | <i>Pgto Adicional por conta a efetuar em 2016:</i> | 38.610,06 € |
| | <i>1.ª Prestação (até 31 julho)</i> | 12.870,02 € |
| | <i>2.ª Prestação (até 30 setembro)</i> | 12.870,02 € |
| | <i>1.ª Prestação (até 15 dezembro)</i> | 12.870,02 € |

(...)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO

(...)

IX.1 PAGAMENTOS ANTECIPADOS

(...)

IX.1.2 JUROS COMPENSATÓRIOS

(...)

Apreciação pela inspeção tributária

A argumentação apresentada pelo sujeito passivo, lançando mão do racional do artigo 35.º da LGT, assenta numa pretensa inexistência de responsabilidade para justificar que não é devido o apuramento de juros compensatórios bem como considera ser um facto superveniente (conforme § 36 a 45 do direito de audição) a comunicação da cessação do RETGS pela sociedade dominante e transcreve-se na medida em que “(...) integrava o perímetro do RETGS dominado pela B... SGPS (ainda que o regime já não reunisse os pressupostos para a sua aplicação, facto que era desconhecido pela exponente àquela data), não pode (...) ser responsável pela falta de entrega do imposto antecipado que, após se ter concluído pela cessão

do RETGS, se mostrou devido.” (§39). E (...) que se tenha vindo a constatar posteriormente que os pressupostos para a aplicação daquele regime já não se encontravam reunidos com referência ao período de tributação de 2016, do ponto de vista prático, o regime foi efetivamente aplicado (ainda que de forma inválida), não tendo tido as sociedades dominadas, em concreto, a A..., qualquer possibilidade de intervenção neste âmbito.” (§40), Sendo que “(...) a opção pela aplicação do RETGS cabe à sociedade dominante, bem como a comunicação de eventuais alterações no perímetro de aplicação daquele regime, ou até mesmo a cessação da sua aplicação.(§ 41). Pelo que à data em que os pagamentos antecipados se revelavam devidos, não ter existido qualquer declaração de cessação do RETGS por parte da B... SGPS e, neste sentido, aquele regime ter sido aplicável, não pode determinar o apuramento de juros compensatórios na sua esfera, na medida em que a comunicação posterior efetuada pela B... SGPS dando nota de que RETGS deveria cessar, se trata de um facto superveniente, e como tal, apenas veio alterar as circunstâncias que vigoravam na esfera da Exponente num momento posterior, não podendo prejudicá-la por uma situação que era válida até à data daquela comunicação”. (§ 42)

A comunicação da cessação do RETGS foi efetuada fora do prazo previsto na lei, o que só por si não opera os efeitos pretendidos pelo sujeito passivo quando faz referência à existência de um facto superveniente, ele de facto existiu mas apenas porque aconteceu fora de prazo.

Os restantes argumentos apresentados serão levados em linha de conta, mas com vista a mitigar uma eventual responsabilidade contraordenacional porque em última análise mesmo que o sujeito passivo tivesse conhecimento que o Grupo já não preenchia as condições para ser tributado pelo RETGS e quisesse entregar uma DRM22 individual, no regime de tributação regra previsto no artigo 3.º do CIRC – Regime Geral sem opção pelo RETGS, os valores aí inscritos não surtiem qualquer efeito na sua esfera tributária.

Contudo estes argumentos nunca poderiam ser utilizados para afastar uma qualquer existência de juros compensatórios, calculados sobre os pagamentos antecipados não efetuados, porque no caso dos pagamentos por conta de acordo com o n.º 6 do artigo 105.º do CIRC “No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do

grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime.”

Já no caso dos pagamentos adicionais por conta (PAC), o sujeito passivo deveria ter efetuado três pagamentos adicionais por conta de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A, conjugado com o artigo 105.º-A, ambos do CIRC. Assim, sendo devido o PAC, são concomitantemente devidos os juros.

(...))»

v) Em 17 de janeiro de 2019, a Administração Tributária emitiu os atos de liquidação adicional de IRC a cada uma das sociedades que integraram o Grupo C..., nos termos, que resumidamente, se seguem [cf. documentos n.ºs 26 a 37 anexos ao PPA]:

(i) Em 2015

| Sociedade | Imposto (a reembolsar/a pagar) | Juros compensatórios |
|------------|--------------------------------|----------------------|
| B... SGPS | - € 2.551.616,23 | € 0,00 |
| REQUERENTE | € 733.715,99 | € 73.974,65 |
| F... | € 519,86 | € 52,41 |
| G... | € 14.588,01 | € 1.470,79 |
| H... | € 1.955.311,11 | € 195.638,25 |
| I... | € 4.932,55 | |

(ii) Em 2016

| Sociedade | Imposto (a reembolsar/a pagar) | Juros compensatórios |
|------------|--------------------------------|----------------------|
| B... SGPS | - € 1.324.400,03 | € 0,00 |
| REQUERENTE | € 467.767,54 | € 29.148,47 |
| F... | - € 1.049.914,35 | € 0,00 |
| G... | € 35.396,85 | € 2.407,20 |
| H... | € 2.092.026,49 | € 128.043,66 |
| I... | € 3.113,37 | € 272,27 |

w) Relativamente à Requerente e quanto ao exercício de 2015, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor a pagar de € 807.690,64 e que reflete/incorpora a liquidação de juros compensatórios (por «*Retardamento da Liquidação*») n.º 2019..., no valor de € 73.974,65. [cf. documento n.º 27 anexo ao PPA]

x) Relativamente à Requerente e quanto ao exercício de 2016, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor a pagar de € 496.916,01 e que reflete/incorpora a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... (por falta de «*Pagamentos Especiais por Conta*»), no valor de € 697,96 e a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... (por «*Retardamento da Liquidação*»), no valor de € 28.450,51. [cf. documento n.º 33 anexo ao PPA]

y) Em 18 de fevereiro de 2019, a Requerente efetuou o pagamento da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor de € 807.690,64, referente ao exercício de 2015. [cf. PA]

z) Em 18 de fevereiro de 2019, a Requerente efetuou o pagamento da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor de € 496.916,01, referente ao exercício de 2016. [cf. PA]

aa) Em 24 de junho de 2019, a Requerente reclamou graciosamente dos atos de liquidação adicional de IRC, referidos nos factos provados w) e x), na parte em que refletem o apuramento de juros compensatórios, alegando, para o efeito, não terem sido devidamente refletidos (considerados) nas referidas liquidações os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta que foram realizados pela sociedade B... SGPS em 2015 e em 2016 por conta da Requerente e que no caso em apreço não se verificam os pressupostos de que depende a liquidação de juros compensatórios fixados no artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

bb) Na decisão da reclamação graciosa n.º ...2019..., que teve por objeto os atos tributários atinentes ao exercício de 2015 (supra elencados no facto provado w)), a qual aqui se dá por inteiramente reproduzida, é afirmado, além do mais, o seguinte [cf. PA]:

«INFORMAÇÃO N.º 298-AIR1/2019

Com referência aos presentes autos de procedimento administrativo de reclamação graciosa que correm seus termos junto desta Unidade dos Grandes Contribuintes (“UGC”), instaurados sob o registo em epígrafe, somos, conforme segue, e ao abrigo da norma inserta no artigo 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, ao n.º 4 do artigo

6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, a informar com correspondência ao “quadro-síntese” infra, para os termos e efeitos de Consideração Superior.

| MATÉRIA COLETÁVEL | | | VALORES (€) | |
|--------------------|---------|--|-------------|---------------------|
| PETIÇÃO | INF. | ASSUNTO | RECLAMADOS | PROPOSTOS A DEFERIR |
| – | – | – | – | – |
| TOTAL | | | – | – |
| CÁLCULO DO IMPOSTO | | | | |
| 1.º a 61.º | § IV.I. | Juros Compensatórios - Falta de Realização de Pagamentos Antecipados – - Retardamento da liquidação – Artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT | 73.974,65 | 0,00 |
| TOTAL | | | 73.974,65 | 0,00 |

(...)

§IV.I.II. DA DECISÃO

Como alega a Reclamante, as entregas ao Estado a título de pagamentos antecipados, efetuadas pela sociedade dominante no pressuposto de continuar em vigor o RETGS, foram assumidas, não sendo, portanto, devidos quaisquer juros compensatórios.

Nesta medida,

Sem prejuízo da procedência da argumentação expendida pela Reclamante, o certo é que a liquidação reclamada não contém quaisquer juros compensatórios decorrentes da falta de realização dos referidos pagamentos antecipados, contrariamente ao exposto no relatório de inspeção tributária.

De facto,

Os pagamentos foram efetuados, dentro dos prazos legais, pela sociedade B... SGPS, na qualidade de sociedade dominante, tendo sido dessa forma assumidos pela AT.

Assim,

A pretensão da Reclamante de não lhe serem exigidos juros compensatórios pela falta de realização dos pagamentos antecipados mostra-se satisfeita na exata medida em que a liquidação reclamada não os contempla.

Como expressa a Reclamante, e já atrás se fez referência, tais pagamentos foram assumidos no período de tributação de 2015 ao nível das empresas eleitas para o efeito, estando contemplados nas respetivas liquidações de IRC, conforme a seguir se indica:

- *Os pagamentos adicionais por conta, no total de € 4 635 574,92, foram imputados à empresa B..., SGPS, NIPC...;*
- *Os pagamentos por conta, no total de 19 257 405.51, foram imputados à empresa F..., SA, NIPC... .*

Contudo,

A liquidação reclamada insere um montante de juros compensatórios, de € 73 974,65, que se mostram devidos, por serem respeitantes ao retardamento da liquidação do imposto devido peja Reclamante, individualmente considerada.

De facto,

No que se refere a juros compensatórios, dispõe o n.º 1 do artigo 35.º da LGT que “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”.

E,

No mesmo sentido determina o número 1 do artigo 102.º do Código do IRC.

Ou seja,

Impende sobre os sujeitos passivos o dever de pagar ao Estado juros compensatórios sempre que, por facto que lhes seja imputável, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto.

Os juros compensatórios visam, assim, ressarcir o Estado pelo prejuízo sofrido com o retardamento da liquidação, por facto imputável ao contribuinte.

E,

No caso em apreço, não há dúvida que se mostram reunidas as condições para a conferência do direito ao Estado a juros compensatórios.

O facto que conduziu ao retardamento da liquidação e entrega do imposto devido pela Reclamante apenas à mesma é imputável, já que, a sua integração no grupo derivou de erro de apreciação das regras subjacentes ao RETGS, previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC.

Face ao exposto,

Improcede o pedido de anulação dos juros compensatórios constantes da liquidação reclamada.

§5. DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Em conformidade com o exposto nos pontos anteriores foi elaborado o Projeto de Decisão, no sentido do indeferimento do pedido, consubstanciado na Informação n.º 261-AIR1/2019, sendo a Reclamante através de ofício emanado desta Unidade Orgânica devidamente notificada para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no artigo 122.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).

Exerceu a Reclamante esse direito, expondo as razões pelas quais não concorda com a decisão projetada, aqui dadas por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, e que, sumariamente, reiteram a argumentação anteriormente aduzida.

Nesse contexto,

A Reclamante volta a defender a impossibilidade de ocorrer o apuramento dos juros compensatórios constantes da liquidação contestada, entendendo que nem o Estado se viu privado da totalidade do valor correspondente ao imposto devido nem as entidades envolvidas agiram com culpa.

Ora,

Os princípios e regras para a integração e manutenção de um grupo de sociedades no RETGS encontram-se objetivamente definidas no Código do IRC não podendo a Reclamante escudar-se no seu desconhecimento.

Como bem sabe a Reclamante a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.

A deteção do erro em que lavrou o grupo determinou que para efeitos da sua correção fossem encetados os devidos procedimentos de liquidação de imposto na esfera individual de cada uma das empresas.

Contudo,

Uma vez que a “suposta empresa dominante” efetuou em nome do “suposto grupo” pagamentos antecipados, foi assumido em reuniões havidas com a AT, como refere a Reclamante, que tais pagamentos seriam assumidos na esfera das empresas eleitas para o efeito.

Nessa sequência,

Não foram liquidados às diversas empresas juros compensatórios relativos à falta de entrega nos cofres do Estado de pagamentos antecipados.

Porém,

Situação diversa é a que respeita ao retardamento da liquidação do imposto devido a final por cada empresa individualmente considerada.

A este nível, obviamente que resulta haver empresas com imposto a reembolsar e empresas com imposto a pagar.

No caso concreto, a empresa aqui Reclamante, individualmente considerada, tem um valor total a pagar de € 807 690,64, sendo € 733 715199 respeitantes a imposto e € 73 974,65 a juros compensatórios.

É o que resulta da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao período de tributação de 2015, que se deverá manter.

E, assim sendo,

Considerando a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso “Projeto de Decisão”, somos, então, a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

§VI. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com todo o exposto e compulsados os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior “Projeto de Decisão” e as peças processuais carreadas pela Reclamante, parece-nos ser de indeferir totalmente o pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do “quadro síntese” mencionado no introito desta nossa Informação,

com todas as consequências legais, designadamente, sendo o caso, no que tange ao preceituado no artigo 163.º do CPA e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo artigo 100.º da LGT.

(...))»

cc) Na decisão da reclamação graciosa n.º ...2019..., que teve por objeto os atos tributários atinentes ao exercício de 2016 (supra elencados no facto provado x)), a qual aqui se dá por inteiramente reproduzida, é afirmado, além do mais, o seguinte [cf. PA]:

«INFORMAÇÃO N.º 299-AIR1/2019

Com referência aos presentes autos de procedimento administrativo de reclamação graciosa que correm seus termos junto desta Unidade dos Grandes Contribuintes (“UGC”), instaurados sob o registo em epígrafe, somos, conforme segue, e ao abrigo da norma inserta no artigo 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, ao n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, a informar com correspondência ao “quadro-síntese” infra, para os termos e efeitos de Consideração Superior.

| MATÉRIA COLETÁVEL | | | VALORES (€) | |
|--------------------|---------|-------------------------------------|-------------|--------------------|
| PETIÇÃO | INF. | ASSUNTO | RECLAMADOS | PROPOSTOSA DEFERIR |
| – | – | – | – | – |
| TOTAL | | | – | – |
| CÁLCULO DO IMPOSTO | | | | |
| 1.º a 61.º | § IV.I. | Juros Compensatórios | | |
| | | - Falta de Realização de PEC – | 697,96 | 697,96 |
| | | - Retardamento da liquidação – | 28.450,51 | 0,00 |
| | | Artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT | | |
| | | TOTAL | 29.148,47 | 697,96 |

(...)

§IV.I.II. DA DECISÃO

Como alega a Reclamante, as entregas ao Estado a título de pagamentos antecipados, efetuadas pela sociedade dominante no pressuposto de continuar em vigor no período de tributação de 2016 o RETGS, foram assumidas, não sendo, portanto, devidos quaisquer juros compensatórios.

Nesta medida,

Sem prejuízo da procedência da argumentação expendida pela Reclamante, o certo é que a liquidação reclamada com referência a pagamentos por conta e a pagamentos adicionais por conta e contrariamente ao exposto no relatório de inspeção tributária, não contém quaisquer juros compensatórios decorrentes da falta da sua realização.

De facto,

Tais pagamentos foram efetuados, dentro dos prazos legais, pela sociedade B... SGPS, na qualidade de sociedade dominante, tendo sido, dessa forma, assumidos pela AT.

Assim,

A pretensão da Reclamante de não lhe serem exigidos juros compensatórios pela falta de realização dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta mostra-se satisfeita na exata medida em que a liquidação reclamada não os contempla.

Como expressa a Reclamante, e já atrás se fez referência, com referência ao período de tributação de 2016, esses pagamentos foram realizados pela sociedade então considerada dominante e imputados, conforme assunção pelo grupo, à F... SA, NIPC..., eleita para o efeito, estando contemplados na liquidação de IRC emitida para esta empresa - liquidação n.º 2019..., de 2019-01-24, com o valor a reembolsar de € 1 049 914,35.

Por sua vez,

No que respeita ao pagamento especial por conta, este foi efetuado pelo valor de € 3 634,56, também, pela sociedade então considerada dominante, em função dos elementos relativos a cada empresam.

Dessa forma,

O montante de juros compensatórios de € 697,96, relativo ao PEC não se mostra devido, devendo ser anulado.

Quanto,

Ao montante de juros compensatórios de € 28 450,51, que, como atrás se referiu, respeita ao retardamento da liquidação de imposto, os mesmos mostram-se devidos, por serem respeitantes ao retardamento da liquidação do imposto devido pela Reclamante, individualmente considerada.

De facto,

No que se refere a juros compensatórios, dispõe o n.º 1 do artigo 35.º da LGT que “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”.

E,

No mesmo sentido determina o número 1 do artigo 102.º do Código do IRC.

Ou seja,

Impende sobre os sujeitos passivos o dever de pagar ao Estado juros compensatórios sempre que, por facto que lhes seja imputável, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto.

Os juros compensatórios visam, assim, ressarcir o Estado pelo prejuízo sofrido com o retardamento da liquidação, por facto imputável ao contribuinte.

No caso em apreço, não há dúvida que se mostram reunidas as condições para a conferência do direito ao Estado a juros compensatórios.

O facto que conduziu ao retardamento da liquidação e entrega do imposto devido pela Reclamante apenas à mesma é imputável, já que, a sua integração no grupo derivou de erro de apreciação das regras subjacentes ao RETGS, previstas nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC.

Face ao exposto,

Improcede o pedido de anulação dos juros compensatórios, no valor de € 28 450,51.

Nesta medida,

Deve ser anulada a liquidação reclamada na parte em que insere o valor de € 697,96 relativo a juros compensatórios por falta de realização do PEC.

§V. DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Em conformidade com o exposto nos pontos anteriores foi elaborado o Projeto de Decisão, no sentido do deferimento parcial do pedido, consubstanciado na Informação n.º 263-AIR1/2019, sendo a Reclamante através de ofício emanado desta Unidade Orgânica devidamente notificada para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no artigo 122.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).

Exerceu a Reclamante esse direito, expondo as razões pelas quais não concorda com a decisão projetada, aqui dadas por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais, e que, sumariamente, reiteram a argumentação anteriormente aduzida.

Nesse contexto,

A Reclamante volta a defender a impossibilidade de ocorrer o apuramento dos juros compensatórios constantes da liquidação contestada, entendendo que nem o Estado se viu privado da totalidade do valor correspondente ao imposto devido nem as entidades envolvidas agiram com culpa.

Ora,

Os princípios e regras para a integração e manutenção de um grupo de sociedades no RETGS encontram-se objetivamente definidas no Código do IRC não podendo a Reclamante escudar-se no seu desconhecimento.

Como bem sabe a Reclamante a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.

A deteção do erro em que lavrou o grupo determinou que para efeitos da sua correção fossem encetados os devidos procedimentos de liquidação de imposto na esfera individual de cada uma das empresas.

Contudo,

Uma vez que a “suposta empresa dominante” efetuou em nome do “suposto grupo” pagamentos antecipados, foi assumido em reuniões havidas com a AT, como refere a Reclamante, que tais pagamentos seriam assumidos na esfera das empresas eleitas para o efeito.

Nessa sequência,

Não foram liquidados às diversas empresas juros compensatórios relativos à falta de entrega nos cofres do Estado de pagamentos antecipados.

Porém,

Situação diversa é a que respeita ao retardamento da liquidação do imposto devido a final por cada empresa individualmente considerada.

A este nível, obviamente que resulta haver empresas com imposto a reembolsar e empresas com imposto a pagar.

No caso concreto, a empresa, aqui Reclamante, individualmente considerada, tem um valor de imposto a pagar de € 467 767,54 sobre o qual são devidos juros compensatórios de € 28 450,51, derivados do retardamento da sua determinação.

É o que resulta da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao período de tributação de 2016, que se deverá manter.

E, assim sendo,

Considerando a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso “Projeto de Decisão”, somos, então, a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

§VI. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com todo o exposto e compulsados os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior “Projeto de Decisão” e as peças processuais carreadas pela Reclamante, parece-nos ser de deferir parcialmente o pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do “quadro síntese” mencionado no introito desta nossa Informação, com todas as consequências legais, designadamente, sendo o caso, no que tange ao preceituado no artigo 163.º do CPA e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo artigo 100.º da LGT.

(...))»

dd) No dia 16 de dezembro de 2019, a Requerente foi notificada das decisões finais das reclamações gratuitas. [cf. PA]

ee) No dia 16 de março de 2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

8. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

9. O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

Com efeito, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

10. A questão jurídico-tributária que consubstancia o epicentro do dissídio entre as partes respeita à verificação, no caso *sub judice*, do preenchimento dos pressupostos legais que permitem a liquidação de juros compensatórios pela AT, designadamente à face do disposto no artigo 102.º do Código do IRC e do artigo 35.º da LGT.

O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre os pedidos de reembolso dos montantes de juros compensatórios pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

§2. O ENQUADRAMENTO NORMATIVO

11. O enquadramento normativo do caso concreto importa, desde logo, a convocação das seguintes normas do **Código do IRC**:

Artigo 102.º

Juros compensatórios

1 – Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto e pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição tributária ou obtido reembolso indevido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

2 – São igualmente devidos juros compensatórios nos termos do número anterior pela entrega fora do prazo ou pela falta de entrega, total ou parcial, do pagamento especial por conta.

3 – Os juros compensatórios contam-se dia a dia nos seguintes termos:

- a) Desde o termo do prazo para a apresentação da declaração até ao suprimento, correção ou deteção da falta que motivou o retardamento da liquidação;*
- b) Se não tiver sido efetuado, total ou parcialmente, o pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º, desde o dia imediato ao termo do respetivo prazo até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou até à data da autoliquidação, se anterior, devendo os juros vencidos ser pagos conjuntamente;*
- c) Se houver atraso no pagamento especial por conta, desde o dia imediato ao do termo do respetivo prazo até à data em que se efetuou, devendo ser pagos conjuntamente;*
- d) Desde o recebimento do reembolso indevido até à data do suprimento ou correção da falta que o motivou.*

4 – Entende-se haver retardamento da liquidação sempre que a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º seja

apresentada ou enviada fora do prazo estabelecido sem que o imposto devido se encontre totalmente pago no prazo legal.

Artigo 104.º

Regras de pagamento

1 – As entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:

a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 15.º mês do respetivo período de tributação;

(...)

5 – Se o pagamento a que se refere a alínea a) do n.º 1 não for efetuado nos prazos aí mencionados, começam a correr imediatamente juros compensatórios, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente.

(...)

O estatuído no artigo 102.º do Código do IRC é condizente com as regras gerais previstas no artigo 35.º da **LGT**, para o qual, aliás, remete, pelo que importa, igualmente, convocar esta norma:

Artigo 35.º

Juros compensatórios

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, correção ou deteção da falta que motivou o retardamento da liquidação.

4 – Para efeitos do número anterior, em caso de inspeção, 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 correção 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 ação de fiscalização, até aos 90 dias posteriores à sua conclusão.

8 – Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de 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 respetivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas.

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

12. Como resulta das normas vindas de citar, «os juros compensatórios são devidos:

- Quando por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto;

- Quando por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a entrega antecipadamente de imposto – retido ou a reter – no âmbito da substituição tributária;

- *Quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido um reembolso superior ao devido.*

Em suma, são devidos juros compensatórios quando foi com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo que o imposto foi liquidado vindo mais tarde a verificar-se que o imposto ser devido em montante superior ao que resultava dessa declaração ou o reembolso não era devido. São ainda devidos juros compensatórios quando pela actuação do substituto tributário este tenha retido quantias inferiores às devidas e, ainda, quando o reembolso efectuado seja superior ao devido, igualmente por sua responsabilidade. O denominador comum mostra-se ser, in fine, a imputabilidade ao sujeito passivo do prejuízo causado ao erário público.

(...) Na verdade, os juros compensatórios indemnizam o credor, in casu, a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente ou que foi indevidamente reembolsada.

Por força da natureza civil destes juros, estes só são devidos mediante a verificação de um nexo de causalidade adequada entre a actuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação ou o reembolso excessivo. Impõe-se também que a conduta do sujeito passivo seja censurável a título de dolo ou negligência, pressupondo-se a sua culpa sempre que a conduta adoptada constitua uma infracção tributária. Assim, não serão devidos juros compensatórios se a Administração se baseou na declaração do contribuinte quando procedeu à liquidação, verificando-se posteriormente que o imposto devido era superior ao liquidado, sendo necessário porém que o erro do sujeito passivo seja não censurável. Para haver juros compensatórios a conduta deste deve ser censurável a título de dolo ou negligência.

É também da natureza civil dos juros compensatórios que decorrem os limites previstos no n.º 7 do artigo 35.º da LGT. (...) Ou seja, quando a própria Administração, por acção ou omissão, contribui para o prolongamento da sua provação do gozo da quantia em falta não podem ser devidos juros compensatórios na medida em que cessa o dolo ou a negligência do contribuinte.»¹

¹ Serena Cabrito Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 314 e 315.

13. Relativamente aos pressupostos legais de liquidação de juros compensatórios e no mesmo sentido anteriormente explanado, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo em diversos arestos, sendo disso exemplo os seguintes que citamos:

(i) Acórdão de 16.12.2010, proferido no processo n.º 0587/10, assim sumariado:

«I – A responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).

II – Nesse contexto, e em face do preceituado nos artigos 35.º da LGT e (...), constituem requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de uma dívida de (...), de um atraso na efectivação de uma liquidação desse imposto e da imputabilidade do atraso à actuação culposa do contribuinte.

III – Consistindo a culpa na omissão reprovável de um dever de diligência, que tem de ser apreciada segundo os deveres gerais de diligência, aptidão e conhecimento de um bonus pater familias, (...).»

(ii) Acórdão de 22.01.2014, proferido no processo n.º 01490/13, assim sumariado:

«Nos termos do disposto no art. 35.º da LGT e (...), são requisitos essenciais para a liquidação de juros compensatórios a existência de uma dívida de (...), de um atraso na efectivação de uma liquidação desse imposto e da imputabilidade do atraso à actuação culposa do contribuinte.

A responsabilidade por juros compensatórios depende, portanto, de nexo causal adequado entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).»

(iii) Acórdão de 21.01.2015, proferido no processo n.º 0632/14, assim sumariado:

«I – A responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).

(...))»

§3. O CASO CONCRETO: APRECIACÃO E SUBSUNÇÃO NORMATIVA

14. Volvendo ao caso concreto, temos que a discordância da Requerente quanto às liquidações de juros compensatórios controvertidas assenta, nuclearmente, nos seguintes argumentos:

(i) Apesar de reconhecer que a Requerente entregou, dentro dos respetivos prazos de vencimento, as quantias de que ela era individualmente devedora a título de pagamentos por conta e de pagamentos adicionais por conta, a AT considera, ainda assim, que são devidos juros compensatórios sobre a totalidade do imposto devido a final em razão do retardamento da respetiva liquidação.

Neste conspecto, a Requerente alega que *«o retardamento das liquidações de IRC dos anos de 2015 e 2016 não implicou o retardamento da entrega de imposto, pois que a Administração tributária já havia recebido, através dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta, a quase totalidade (2015) ou a totalidade (2016) do imposto devido.»*

Dito de outro modo, tendo a Administração tributária recebido, dentro dos prazos legais, os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta, o Estado não sofreu o prejuízo (dano) decorrente da indisponibilidade do valor correspondente ao imposto devido, não sendo, por conseguinte, devidos juros compensatórios sobre tais montantes.»

(ii) Agiu no pressuposto de que, em 2015 e 2016, o grupo encabeçado pela B...SGPS estava sujeito ao RETGS e que ela integrava o perímetro do Grupo C..., não lhe podendo, por tal facto, ser imputada qualquer responsabilidade, pois a verificação da manutenção dos pressupostos de que depende a aplicação do RETGS e a comunicação à AT dos factos determinativos da sua cessação competem, exclusivamente, à respetiva sociedade dominante.

A este respeito, a Requerente conclui alegando que *«não se verifica, no caso em apreço, qualquer retardamento da liquidação de imposto por facto imputável à Requerente, não se verificando, assim, quer a culpa, quer o nexo de causalidade de cuja verificação depende a*

liquidação de juros compensatórios ao abrigo do citado artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.»

Vamos, seguidamente e pela ordem por que são enunciados, analisar cada um destes argumentos aduzidos pela Requerente para sustentar a peticionada declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários controvertidos; neste âmbito, seguiremos de perto a fundamentação de direito vertida na decisão proferida no processo arbitral n.º 180/2020-T – que teve por objeto uma situação fática similar à deste processo (envolvendo uma outra empresa do mesmo grupo societário) e no qual se colocou a mesma questão jurídica aqui em apreciação –, por merecer a nossa concordância, visando, assim, contribuir para a obtenção de uma interpretação e aplicação uniformes do direito (artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil).

15. Como resultou provado:

(i) Relativamente ao exercício de 2015, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor a pagar de € 807.690,64 e que reflete/incorpora a liquidação de juros compensatórios (por «*Retardamento da Liquidação*») n.º 2019..., no valor de € 73.974,65 (cf. facto provado w)); os juros compensatórios por retardamento da liquidação foram calculados sobre a quantia de € 733.715,99 (cf. documento n.º 27 anexo ao PPA).

(ii) Relativamente ao exercício de 2016, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., no valor a pagar de € 496.916,01 e que reflete/incorpora a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... (por falta de «*Pagamentos Especiais por Conta*»), no valor de € 697,96 e a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... (por «*Retardamento da Liquidação*»), no valor de € 28.450,51 (apenas esta liquidação de juros compensatórios foi impugnada) (cf. facto provado x)); os juros compensatórios por retardamento da liquidação foram calculados sobre a quantia de € 467.767,54 (cf. documento n.º 33 anexo ao PPA).

Compulsadas as preditas liquidações adicionais de IRC, subjacentes às liquidações de juros compensatórios, constatamos que nelas não foram consideradas os montantes dos

pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta que foram pagos pela B... SGPS, enquanto sociedade dominante do Grupo C...

Com efeito, o cálculo do IRC atinente ao exercício de 2015 foi assim efetuado:

| PERÍODO | DATA ACERTO CONTAS | Nº LIQUIDAÇÃO | DATA LIQUIDAÇÃO |
|-----------------------|---|----------------------------|-------------------------|
| 2015 | 2019-01-09 | 2019 ... | 2019-01-07 |
| Nº | Descrição | Importâncias Liq. Anterior | Importâncias Corrigidas |
| 1 | Matéria coletável - regime geral | € 0,00 | € 3.044.402,27 |
| 2 | Matéria coletável - outras taxas | € 0,00 | € 0,00 |
| 3 | Coleta-regime geral-1º escalão | € 0,00 | € 0,00 |
| 4 | Coleta-regime geral-2º escalão | € 639.324,48 | € 639.324,47 |
| 5 | Coleta - outras taxas | € 0,00 | € 0,00 |
| 6 | Coleta à taxa da R.A. Açores | € 0,00 | € 0,00 |
| 7 | Coleta à taxa da R.A. Madeira | € 0,00 | € 0,00 |
| 8 | Derrama estadual | € 46.332,07 | € 46.332,06 |
| 9 | Coleta total (3+4+5+6+7+8) | € 685.656,55 | € 685.656,53 |
| 10 | Dupla trib. jurídica internacional | € 0,00 | € 0,00 |
| 11 | Dupla trib. económica internacional | € 0,00 | € 0,00 |
| 12 | Benefícios fiscais | € 0,00 | € 0,00 |
| 13 | AIMI | € 0,00 | € 0,00 |
| 14 | Pagamento especial por conta | € 0,00 | € 0,00 |
| 15 | Total das deduções (10+11+12+13+14) | € 0,00 | € 0,00 |
| 16 | Resultado da liquidação | € 0,00 | € 0,00 |
| 17 | Retenções na fonte | € 0,00 | € 0,00 |
| 18 | Pagamentos por conta/Autónomos | € 0,00 | € 0,00 |
| 19 | Pagamentos adicionais por conta | € 0,00 | € 0,00 |
| 20 | IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0 | € 685.656,53 | € 685.656,53 |
| 21 | IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0 | € 0,00 | € 0,00 |
| 22 | IRC de períodos anteriores | € 0,00 | € 0,00 |
| 23 | Reposição de benefícios fiscais | € 0,00 | € 0,00 |
| 24 | Derrama municipal | € 0,00 | € 45.666,03 |
| 25 | Dupla trib. jurídica internacional-CDT | € 0,00 | € 0,00 |
| 26 | Tributações autónomas | € 0,00 | € 2.393,43 |
| 27 | Juros compensatórios | € 0,00 | € 73.974,65 |
| 28 | Juros indemnizatórios | € 0,00 | € 0,00 |
| 29 | Juros de mora | € 0,00 | € 0,00 |
| 30 | Total pagam. dif./frac.(art.º 83º CIRC) | € 0,00 | € 0,00 |
| 31 | Pagamento de auto-liquidação | € 0,00 | € 0,00 |
| VALOR A PAGAR: | | | € 807.690,64 |

A liquidação de juros compensatórios atinente ao exercício de 2015 é a seguinte:

| Período de Tributação | Liquidação / Documento Base | Liquidação Juros | Valor Base | Período de Cálculo | Taxa (%) | Valor |
|-------------------------|-----------------------------|---|------------|-------------------------|----------|-----------|
| 2015-01-01 a 2015-12-31 | 2019 | Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.º 102º do CIRC e 35º da LGR) | 733.715,99 | 2016-06-01 a 2018-12-07 | 4,000 | 73.974,65 |
| | | | | | | TOTAL: |
| | | | | | | 73.974,65 |

Temos, pois, que a quantia de € 733.715,99 que serviu de base à liquidação de juros compensatórios nesta liquidação n.º 2019 ... e que resulta do «Valor a Pagar» (€ 807.690,64) deduzido do valor de € 73.974,65 indicado na linha 27 e incluído naquele «Valor a Pagar», foi determinada sem considerar qualquer pagamento por conta ou pagamento adicional por conta (linhas 18 e 19 da liquidação de IRC), que a AT reconhece terem sido efetuados pela B... SGPS, enquanto sociedade dominante do Grupo C..., e serem imputáveis à Requerente.

Destarte, como argumenta a Requerente, quanto ao exercício de 2015, a AT calculou e liquidou juros compensatórios relativamente a quantias que estavam tempestivamente pagas através de pagamentos por conta e de pagamentos adicionais por conta.

No tocante ao exercício de 2016, o cálculo do IRC é o seguinte:

| PERÍODO | DATA ACERTO CONTAS | Nº LIQUIDAÇÃO | DATA LIQUIDAÇÃO | |
|---|--------------------|---|----------------------------|-------------------------|
| 2016 | 2019-01-10 | 2019 | 2019-01-07 | |
| | Nº | Descrição | Importâncias Liq. Anterior | Importâncias Corrigidas |
| NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO | 1 | Matéria coletável - regime geral | € 0,00 | € 2.002.463,16 |
| | 2 | Matéria coletável - outras taxas | € 0,00 | € 0,00 |
| | 3 | Coleta-regime geral-1ºescalão | € 0,00 | € 0,00 |
| | 4 | Coleta-regime geral-2ºescalão | € 420.517,26 | € 420.517,26 |
| | 5 | Coleta - outras taxas | € 0,00 | € 0,00 |
| | 6 | Coleta à taxa da R.A. Açores | € 0,00 | € 0,00 |
| | 7 | Coleta à taxa da R.A. Madeira | € 0,00 | € 0,00 |
| | 8 | Derrama estadual | € 15.073,89 | € 15.073,89 |
| | 9 | Coleta total (3+4+5+6+7+8) | € 435.591,15 | € 435.591,15 |
| | 10 | Dupla trib. jurídica internacional | € 0,00 | € 0,00 |
| | 11 | Dupla trib. económica internacional | € 0,00 | € 0,00 |
| | 12 | Benefícios fiscais | € 0,00 | € 0,00 |
| | 13 | AIMI | € 0,00 | € 0,00 |
| | 14 | Pagamento especial por conta | € 0,00 | € 0,00 |
| | 15 | Total das deduções (10+11+12+13+14) | € 0,00 | € 0,00 |
| | 16 | Resultado da liquidação | € 0,00 | € 0,00 |
| | 17 | Retenções na fonte | € 0,00 | € 0,00 |
| | 18 | Pagamentos por conta/Autónomos | € 0,00 | € 0,00 |
| | 19 | Pagamentos adicionais por conta | € 0,00 | € 0,00 |
| | 20 | IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0 | € 435.591,15 | € 435.591,15 |
| | 21 | IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0 | € 0,00 | € 0,00 |
| | 22 | IRC de períodos anteriores | € 0,00 | € 0,00 |
| | 23 | Reposição de benefícios fiscais | € 0,00 | € 0,00 |
| | 24 | Derrama municipal | € 0,00 | € 30.036,95 |
| | 25 | Dupla trib. jurídica internacional-CDT | € 0,00 | € 0,00 |
| | 26 | Tributações autónomas | € 0,00 | € 2.139,44 |
| | 27 | Juros compensatórios | € 0,00 | € 29.148,47 |
| | 28 | Juros indemnizatórios | € 0,00 | € 0,00 |
| | 29 | Juros de mora | € 0,00 | € 0,00 |
| | 30 | Total pagam. dif./frac.(art.º 83º CIRC) | € 0,00 | € 0,00 |
| | 31 | Pagamento de autoliquidação | € 0,00 | € 0,00 |
| VALOR A PAGAR: | | | € 496.916,01 | |

As liquidações de juros compensatórios referentes ao exercício de 2016 são as seguintes:

| Período de Tributação | Liquidação / Documento Base | Liquidação Juros | Valor Base | Período de Cálculo | Taxa (%) | Valor |
|-------------------------|-----------------------------|--|------------|-------------------------|----------|-----------|
| 2016-01-01 a 2016-12-31 | 2019 | Juros Compensatórios-Pagamentos Especiais por Conta (art.ºs 102º CIRC e 35º LGT) | 9.982,54 | 2016-04-01 a 2016-10-31 | 4,000 | 234,11 |
| 2016-01-01 a 2016-12-31 | 2019 | Juros Compensatórios-Pagamentos Especiais por Conta (art.ºs 102º CIRC e 35º LGT) | 19.965,07 | 2016-11-01 a 2017-05-31 | 4,000 | 463,85 |
| | | TOTAL: | | | | 697,96 |
| 2016-01-01 a 2016-12-31 | 2019 | Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT) | 467.767,54 | 2017-06-01 a 2018-12-07 | 4,000 | 28.450,51 |
| | | TOTAL: | | | | 28.450,51 |

Como acima se disse, apenas estão aqui em causa os juros compensatórios por retardamento da liquidação, no valor de € 28.450,51 – liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... –, os quais foram calculados com base no valor de € 467.767,54. Como resulta da análise da respetiva liquidação adicional de IRC, concretamente das respetivas linhas 18 e 19,

também aqui o «Valor a Pagar», em que está incluída a quantia de € 467.767,54, foi determinado sem considerar os pagamentos por conta e os pagamentos adicionais por conta que a AT reconhece terem sido efetuados pela B... SGPS, enquanto sociedade dominante do Grupo C..., e serem imputáveis à Requerente.

Desta forma, como advoga a Requerente, quanto ao exercício de 2016, a AT calculou e liquidou juros compensatórios relativamente a quantias que estavam tempestivamente pagas através de pagamentos por conta e de pagamentos adicionais por conta.

Nesta conformidade, sendo escopo dos «juros compensatórios «ressarcir o Estado pelo prejuízo sofrido com o retardamento da liquidação», como bem diz a Administração Tributária no presente processo, não se pode justificar a sua exigência quando a liquidação final foi efectuada fora do tempo em que normalmente deveria ter sido efectuada (neste caso apenas em 2019 relativamente a exercícios de 2015 e 2016), mas dela não resultou prejuízo para o Estado.

Na verdade, a exigência de juros compensatórios pressupõe a existência de nexo de causalidade entre o retardamento e um prejuízo sofrido pelo Estado, derivado do atraso na cobrança das quantias liquidadas que decorre do atraso na emissão da liquidação.

É isso mesmo que resulta do artigo 102.º, n.ºs 1 e (...) [4], do CIRC ao estabelecer que há lugar juros compensatórios quando for «retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido» e que «entende-se haver retardamento da liquidação sempre que a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º seja apresentada ou enviada fora do prazo estabelecido **sem que o imposto devido se encontre totalmente pago no prazo legal**».

Como se vê por esta parte final do n.º (...) [4], não há «retardamento da liquidação», para este efeito, quando o imposto tardiamente liquidado **se encontre pago no prazo legal**.

É também esse o alcance da referência a «retardamento da liquidação» que consta do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, pois, numa interpretação teleológica, tem subjacente um atraso no pagamento do imposto devido, sendo esse atraso da arrecadação do imposto e não propriamente o da liquidação que justifica a atribuição ao erário público de uma compensação, sob a forma de juros. Por isso, só há o retardamento da liquidação relevante

para efeito de juros compensatórios quando dele resultou atraso na cobrança do imposto devido.»²

Nestes termos, afigura-se exata a afirmação da Requerente no sentido de que a AT já havia recebido, dentro dos prazos legais, através de pagamentos por conta e de pagamentos adicionais por conta, a quase totalidade – quanto ao exercício de 2015 – e a totalidade – quanto ao exercício de 2016 – do imposto devido.

Assim, desde logo, as liquidações de juros compensatórios controvertidas são ilegais – na parte correspondente ao pagamento efetuado, quanto ao ano de 2015, e na totalidade, quanto ao ano de 2016 –, pois não houve retardamento das liquidações para efeitos do disposto no artigo 102.º, n.ºs 1 e 4, do Código do IRC, pelo que devem as mesmas ser anuladas, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

16. Isto posto, centremos agora a nossa atenção no segundo dos sobreditos argumentos em que a Requerente estriba a sua impugnação das mencionadas liquidações de juros compensatórios, ou seja, de que não existe quer a culpa, quer onexo de causalidade de cuja verificação depende a liquidação de juros compensatórios.

A este propósito, *data venia*, fazemos nossas as considerações vertidas na decisão arbitral proferida no processo 180/2020-T que têm aqui total cabimento e que, por isso, passamos a transcrever:

«No que concerne às liquidações de juros compensatórios, constata-se que a única fundamentação que consta dos Relatórios da Inspeção Tributária reporta-se à invocada falta dos pagamentos por conta e pagamentos [adicionais por conta], que a inspeção tributária considerou não terem sido realizados pela Requerente: «Há lugar a juros compensatórios sobre os pagamentos antecipados não efetuados nos termos do artigo 35.º da LGT conjugado com o n.º 5 do artigo 104.º do CIRC, no caso dos pagamentos por conta e adicionais por conta».

² Decisão arbitral proferida no processo n.º 180/2020-T.

Trata-se de uma fundamentação que não se reporta ao «retardamento da liquidação», que é invocado nas liquidações de juros compensatórios, que a Administração Tributária considerou basear-se no artigo 102.º do CIRC e não no artigo 104.º, n.º 5, do mesmo Código.

Assim, a única fundamentação contemporânea das liquidações de juros compensatórios é a que consta das próprias liquidações, sendo a única que se pode ter em conta para apreciar a sua legalidade ou ilegalidade. Na verdade, a eventual fundamentação sucessiva ou a posteriori não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. Por isso, a fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio acto e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do acto fundamentos invocados posteriormente, nomeadamente em impugnações administrativas ou no processo de impugnação contenciosa.

Nas liquidações de juros compensatórios que aqui está em causa, indicam-se os períodos a que se referem os juros, a taxa aplicável, a causa da liquidação (retardamento de liquidação) e referências genéricas aos artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT.

*O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que «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».*

*Na mesma linha, no que aqui interessa, o n.º 1 do artigo 102.º do CIRC, prevê juros compensatórios «sempre que, **por facto imputável ao sujeito passivo**, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido».*

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «facto imputável ao sujeito passivo» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte.

Assim, não sendo invocada culpa da Requerente como pressuposto das liquidações de juros compensatórios, nem sequer se indicando se se entendeu que o retardamento lhe é imputável e porquê, tem de concluir-se que as liquidações de juros compensatórios não assentam nos pressupostos legais exigidos.

Por outro lado, numa situação como a dos autos, não são claras as razões pelas quais a Administração Tributária terá eventualmente entendido que o alegado retardamento é imputável a Requerente a título de culpa, pois, como diz a Requerente, era à sociedade dominante que incumbia o relacionamento primacial com a Administração Tributária no âmbito do RETGS. Para além disso, não se pode olvidar que se está perante contribuintes que estavam sujeitos ao controle da Unidade dos Grandes Contribuintes, em que é exigido à Administração Tributária um «acompanhamento permanente e gestão tributária» (artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT), que, naturalmente, sendo devendo ser «permanente», decerto importaria à Administração Tributária, agindo com a diligência normalmente exigível no exercício de funções de fiscalização relativamente a contribuintes relativamente aos quais a lei impõe uma fiscalização acentuada, que detectasse ela própria a situação de cessação dos requisitos para aplicação do RETGS, muito tempo antes do momento em que a detectou.

Assim, se é certo que, como diz a Administração Tributária, a Requerente «não se pode escudar no desconhecimento da Lei para fundar a afirmação da sua ausência de culpa», também o é que a Administração Tributária não pode deixar de ponderar a omissão prolongada do adequado cumprimento do seu próprio dever de acompanhamento permanente, que a levou a não detectar uma situação ilegal numa matéria de tão grande relevância fiscal, como é a aplicação global de um regime especial de tributação a grandes contribuintes.

Assim, desta perspectiva, a poder entender-se que, em alguma medida, o retardamento das liquidações de IRC seria imputável à Requerente, a imputabilidade não seria exclusiva, pois há nexo de causalidade entre a omissão pela Administração Tributária de cumprimento adequado do seu dever de acompanhamento permanente que a lei lhe impõe e o retardamento das liquidações.

A falta de exclusividade da imputabilidade do retardamento à Requerente afasta a imposição de juros compensatórios, à face do artigo 35.º, n.º 1, da LGT e do artigo 102.º, n.ºs 1 e (...) [4], do CIRC, pois pressupõem um «facto imputável ao sujeito passivo» como causa do

retardamento, o que pressupõe que retardamento seja imputável apenas ao contribuinte, designadamente que não exista nexó de causalidade entre o retardamento e a actuação ou omissões da própria Administração Tributária. Na verdade, a existir uma conduta positiva ou omissiva da Administração Tributária como causa do retardamento, mesmo que concorra com uma actuação ou omissão do contribuinte, não se justificará, à face dos princípios da justiça e da proporcionalidade, a imposição ao contribuinte da totalidade das consequências do retardamento, como se fosse o único causador deste. Por isso, aquela responsabilidade por juros compensatórios pressupõe que o retardamento é exclusivamente imputável ao contribuinte.

*Neste contexto, para além de não ser invocado como pressuposto das liquidações de juros compensatórios um dos requisitos legalmente exigidos (imputabilidade a título de **culpa**), é de concluir que não se verifica este requisito, que é a existência de nexó de causalidade exclusivo entre uma actuação positiva ou omissiva do contribuinte e o retardamento de uma liquidação.»*

Atento o exposto, as liquidações de juros compensatórios controvertidas padecem de vícios de violação de lei que importam a sua total anulação, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

Na justa medida em que mantiveram aquelas liquidações de juros compensatórios, as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.º ...2019... e n.º ...2019... padecem de igual vício invalidante, o que importa a respetiva anulação (artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§4. O REEMBOLSO DOS MONTANTES (INDEVIDAMENTE) PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

17. A Requerente peticona, ainda, o reembolso dos montantes de € 73.974,65 e de € 28.450,51 que pagou a título de juros compensatórios por retardamento da liquidação, relativos aos exercícios de 2015 e de 2016, respetivamente; conforme resultou provado, a Requerente procedeu ao pagamento integral da quantia de € 807.690,64, atinente à liquidação adicional de

IRC n.º 2019..., referente ao exercício de 2015, e da quantia de € 496.916,01, atinente à liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao exercício de 2016 (cf. factos provados y e z)).

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento

de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de reembolso dos montantes de juros compensatórios indevidamente pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

§4.1. DO REEMBOLSO DOS MONTANTES DE JUROS COMPENSATÓRIOS PAGOS

18. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de juros compensatórios controvertidas, nos termos acima enunciados, há lugar a reembolso dos montantes indevidamente suportados pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se aqueles atos tributários não tivessem sido praticados.

Destarte, procede o pedido de reembolso à Requerente dos montantes de € 73.974,65 e de € 28.450,51 que pagou a título de juros compensatórios por retardamento da liquidação, relativos aos exercícios de 2015 e de 2016, respetivamente.

§4.2. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

19. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina 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”, estatuidando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os “juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade das liquidações de juros compensatórios controvertidas é imputável à AT por, na sua elaboração, ter incorrido em vício de violação de lei, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente aos montantes de € 73.974,65 e de € 28.450,51 a reembolsar, calculados desde a data em que efetuou os pagamentos – 18 de fevereiro de 2019 (cf. factos provados y) e z)) – até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, à taxa legal supletiva, nos termos estatuídos nos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

Neste mesmo sentido, pronunciou-se o STA no acórdão de 21.01.2015, proferido no processo n.º 0632/14, assim sumariado:

«(...)

II – Constitui erro imputável aos serviços e pode servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, nomeadamente a prática de uma liquidação ilegal e, por isso, ilícita.

III – Tendo as liquidações de juros compensatórios sido anuladas por inexistência de actuação culposa do sujeito passivo e sendo tais liquidações da responsabilidade da Administração Tributária, deve à mesma ser imputado o erro nos pressupostos de direito (art. 35.º, n.º 1 da LGT) que está na base da anulação de tais liquidações.

(...)»

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegais e anular a liquidação de juros compensatórios «*por retardamento da liquidação*» n.º 2019..., no montante de € 73.974,65, e a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2015, na parte em que inclui aquela quantia;
- b) Declarar ilegais e anular a liquidação de juros compensatórios «*por retardamento da liquidação*» n.º 2019..., no montante de € 28.450,51, e a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2016, na parte em que inclui aquela quantia;
- c) Declarar ilegais e anular as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.º ...2019... e n.º ...2019... que mantiveram as preditas liquidações de juros compensatórios;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar os montantes de € 73.974,65 (setenta e três mil novecentos e setenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos) e de € 28.450,51 (vinte e oito mil quatrocentos e cinquenta euros e cinquenta e um cêntimos) à Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

*

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 103.123,12 (cento e três mil cento e vinte e três euros e doze cêntimos)**.

*

VI. CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 3.060,00 (três mil e sessenta euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Notifique.

Lisboa, 15 de janeiro de 2021.

Os Árbitros,

(Carlos Fernandes Cadilha)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(José Nunes Barata)