

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 565/2021-T

Tema: IRC - Pagamentos Especiais por Conta (PEC). Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Gonçalo Marquês de Menezes Estanque, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 17-11-2021, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., SGPS, SA, Pessoa Colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de Santa Maria da Feira, (doravante designada "Requerente") veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista:

- a) a anulação do despacho de indeferimento do pedido de Reclamação Graciosa apresentado pela Requerente;
- b) a anulação do ato de liquidação de IRC do ano de 2019, na parte em que esta respeita a juros compensatórios, no montante de €1.359,91, com o consequente reembolso deste valor;
- c) reconhecimento do direito a juros indemnizatórios e
- d) a condenação da Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira) no pagamento das custas arbitrais.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante "AT").

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 07-09-2021.

Em 28-10-2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 17-11-2021.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 21-12-2021 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A. Com referência ao exercício fiscal de 2019, a Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades e autorizada a ser tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), nos termos do disposto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC (*fls.* 21 do Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido).

B. A Requerente, com referência ao exercício fiscal de 2019, entregou nos cofres do Estado a título de pagamento especial por conta (“PEC”) de IRC, um montante no valor total de €29.863,00, conforme detalhe *infra*:

- o valor de €14.931,50 foi pago em 29-03-2019 e

- o valor de €14.931,50 foi pago em 30-10-2019
(documentos n.ºs 7 e 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral e *fls.* 20 do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).
- C.** Em 30-07-2020 a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos de IRC - Modelo 22 do Grupo quanto aos rendimentos do exercício de 2019, tendo apurado imposto a reembolsar de €9.009.578,74 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- D.** Em 31-08-2021, através do serviço *via CTT* (caixa postal electrónica), a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... e da demonstração de juros compensatórios n.º 2020 ..., na qual foi apurado um imposto a reembolsar de €9.008.218,83 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- E.** O imposto a reembolsar à Requerente foi inferior em €1.359,91 relativamente àquele que foi autoliquidado na Declaração de Rendimentos de IRC - Modelo 22 do Grupo em virtude de terem sido liquidados juros compensatórios, precisamente no valor de €1.359,91 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- F.** A diferença deve-se a juros compensatórios calculados sobre €32.734,49 a título de PEC não entregues nos cofres do Estado (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- G.** Em 01-09-2020 a Requerente solicitou à Unidade dos Grandes Contribuintes da AT esclarecimento quanto aos juros compensatórios apurados na demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... e da demonstração de juros compensatórios n.º 2020 ... (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- H.** Em 07-10-2020 a AT respondeu ao pedido de esclarecimento apresentado pela Requerente (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- I.** Em 18-11-2020, por discordar da demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... e da demonstração de juros compensatórios n.º 2020 ..., a Requerente apresentou

Reclamação Graciosa (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral e *fls.* 2 e *ss.* do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

J. A Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Ofício n.º ...-.../2021, indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada (documento n.º 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e *fls.* 101 e *ss.* do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

K. A *supra* referida decisão de indeferimento proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira foi precedida de projecto de decisão para efeitos de audição prévia (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral e *fls.* 80 e *ss.* do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos).

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente, bem como pelo processo administrativo remetido pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

A Requerente apresentou Reclamação Graciosa dos atos tributários de liquidação de IRC n.º 2020 ... e da demonstração de juros compensatórios n.º 2020 ... invocando que, estando em causa a aplicação do RETGS, os requisitos para a aplicação da dispensa do pagamento especial por conta (“PEC”), previstos na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC, são aferidos numa base individual, *i.e.* cada uma das sociedades que integrem o perímetro do grupo e que individualmente cumpram com os requisitos para a dispensa não necessitam de efetuar o pagamento especial por conta (artigo 14.º da Reclamação Graciosa e artigo 35 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral).

A Requerente refere ainda que, “*o cumprimento extemporâneo de obrigação declarativa por parte da sociedade dependente B..., SA, apenas pode ter como consequência*

a não dispensa de PEC quanto a essa mesma sociedade – e não quanto a todas as sociedades do grupo” (artigo 40 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral).

Por seu turno entende a AT que basta uma das sociedades que integrem o perímetro do grupo estar em incumprimento para que o PEC calculado pelas dominadas seja devido, mesmo que as restantes sociedades do grupo cumpram com os requisitos, ou seja *“a dispensa de PEC’s prevista na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC só é aplicável quando todas as sociedades cumprirem as suas obrigações declarativas”* (artigo 96 da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e artigo 5 da Resposta da AT).

Ademais, invoca a Requerente que o ofício circulado n.º 20208/2019, de 18-03-2019, aludido no despacho de indeferimento da Reclamação não é lei e, como tal, não pode fundamentar a decisão da AT. A AT, por seu turno, alega que os sujeitos passivos têm todo o interesse em aplicar essas instruções administrativas, porquanto só assim se consegue dar cumprimento às normas de âmbito fiscal (artigo 15 da Resposta da AT).

A título subsidiário a Requerente invoca, ainda, que mesmo que o montante de PEC apurado pela AT (€62.597,49) padecesse de erro de cálculo porquanto a declaração de rendimentos modelo 22 da sociedade dominada C..., SA a considerar para o efeito é a declaração de substituição apresentada em 17-12-2018, quanto ao exercício de 2017 e não a declaração de rendimentos individual inicialmente apresentada por aquela sociedade em 26-06-2018 (artigo 69 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral).

Quanto a esta questão, alega a AT, em síntese, que a declaração de substituição não releva para o cálculo (artigo 22 da Resposta da AT e artigos 77 a 89 da decisão de indeferimento da reclamação graciosa - documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral e *fls.* 101 e *ss.* do processo administrativo).

Por fim, a Requerente alega que o ato tributário de liquidação ora em causa padece, igualmente, de vício de forma por preterição de formalidade legal essencial - direito de audiência prévia - e violação dos artigos 60.º n.º 1, alínea a) e n.º 5 da LGT, e 267.º n.º 5 da CRP e vício de forma por insuficiente/deficiente fundamentação, nos termos dos artigos 153.º

n.º 2 do CPA - em violação dos artigos 77.º n.º 1 e 2 da LGT e 268.º n.º 3 da CRP (artigos 81 e 83 do pedido de constituição de Tribunal Arbitral).

Sobre esta matéria de direito, a AT alega que, por um lado, foram prestados os esclarecimentos necessários pelos Serviços da UGC através de email e que em sede de reclamação graciosa tais vícios não foram invocados (artigos 30 e 34 da Resposta da AT).

Não sendo imputada qualquer nulidade, nos termos do disposto no artigo 124.º, n.ºs 1 e 2, alínea b) do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a indicada pela Requerente.

Assim:

3.1. Questão da aplicação da dispensa do pagamento especial por conta no âmbito do RETGS

O artigo 106.º, n.ºs 11, 12 e 13 do Código do IRC, à data dos factos, estabelecia que:

“11 - Ficam dispensados de efectuar o pagamento especial por conta:

- a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo, bem como os sujeitos passivos que apenas auferiram rendimentos não sujeitos ou isentos;*
- b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo;*
- c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA;*
- d*) Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável;*

e) Os sujeitos passivos que não efetuem o pagamento até ao final do terceiro mês do respetivo período de tributação, desde que as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

12 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta e de proceder à sua entrega.

13 - O montante do pagamento especial por conta a que se refere o número anterior é calculado para cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, nos termos do n.º 2, deduzindo, nos termos do n.º 3, o montante dos pagamentos por conta que seria obtido a partir dos dados resultantes da declaração periódica de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo.”

Recorde-se que a questão a decidir é saber se, estando em causa o REGTS, para efeitos da dispensa de efetuar pagamento especial por conta com fundamento na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC, tal requisito de dispensa deve ou não ser aferido numa base individual. Ou seja, ficam dispensadas de efetuar o pagamento especial por conta as sociedades que integrem o perímetro do grupo de sociedades e que individualmente cumpram com os requisitos para a dispensa ou se, pelo contrário, o facto de uma das sociedades que integrem o grupo não cumprir com o(s) requisito(s) para a dispensa faz com que todas as sociedades que integrem o grupo fiquem sujeitas ao(s) pagamento(s) especial(especiais) por conta.

Quando, conforme no caso ora apreço, seja aplicável o RETGS (nos termos dos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC), é devido um PEC por cada uma das sociedades que integram o grupo de sociedades, incluindo a sociedade dominante (n.º 12 do artigo 106.º do Código do IRC). Esta última determina o PEC individual de cada uma das sociedades (incluindo o seu) e efetua, através da Modelo P1, um pagamento (global) que corresponde ao

somatório do PEC de cada uma das sociedades que integram o grupo (*vide* artigo 106.º, n.º 12 do Código do IRC).

Ou seja, esse valor global mais não é do que a soma dos PEC determinados individualmente. Aliás, conforme decorre do n.º 2 do artigo 106.º do Código do IRC, *i.e.* o montante do PEC corresponde a 1% do volume de negócios de cada sociedade individual e não do grupo. Conclui-se, assim, que o cálculo dos PEC opera sempre numa base individual.

Entendemos, também, que a dispensa de efetuar os PEC também opera numa base individual. Isto porque, por um lado, a alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC - bem como os restantes critérios para a dispensa - faz referência a "sujeitos passivos". Ora, o facto de as sociedades integrarem um grupo de sociedades não afeta a sua qualificação como "sujeito passivos". Aliás, conforme bem refere Glória Teixeira "*em termos fiscais, cada sociedade do grupo não perde a sua personalidade e individualidade jurídica, nem deixa de ser sujeito de relações jurídicas tributárias próprias, pelo de facto de passar a integrar o grupo de sociedades*"¹. No mesmo sentido veja-se, igualmente, o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do Processo n.º 05376/12 (de 30/04/2014).

Por outro lado, de modo algum, o legislador não introduziu qualquer distinção nos requisitos para a dispensa de efetuar PEC pelo facto de o RETGS ser aplicável. Aliás, conforme se referiu acima, o legislador apenas determinou que, quando seja aplicável o RETGS, a sociedade dominante determina o valor global do PEC² e procede à respetiva entrega (n.º 12 do artigo 106.º do Código do IRC).

Ou seja, tudo opera como se o RETGS não fosse aplicável, *i.e.* caso cada uma das sociedades que integram o grupo de sociedades - hipoteticamente - não pertencesse ao grupo e cumprisse com os requisitos do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC a mesma estaria

¹ Teixeira, Glória. Manual de Direito Fiscal, Almedina (5.ª Edição), 2021, pág. 189.

² Deduzindo o montante dos pagamentos por conta que seria obtido a partir dos dados resultantes da declaração periódica de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo - n.º 13 do artigo 106.º do Código do IRC

dispensada de efetuar os PEC³. Sendo que, o facto de integrarem um grupo de sociedades em nada altera esta conclusão. Aliás, um entendimento distinto contraria a intenção do legislador isto porque, as regras para os PEC no âmbito do RETGS foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, o qual, no seu preâmbulo, refere que: “(...) *cumpre clarificar as regras aplicáveis na determinação do pagamento especial por conta quando seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, estabelecendo que aquele deve ser calculado por cada sociedade individualmente considerada, **nas mesmas circunstâncias que seriam aplicáveis caso estas não pertencessem ao grupo**, recaindo o pagamento especial por conta do somatório desses valores à sociedade dominante*”⁴.

No fundo, através desta opção legislativa, o legislador mais não fez do que reiterar a neutralidade fiscal do RETGS. Conforme refere Rui Marques o RETGS é “(...) *uma área onde se faz sentir a necessidade de a fiscalidade adoptar, tendencialmente, uma postura de neutralidade*”⁵. Ou seja, conforme se conclui no Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo - Norte, Proc. n.º 00138/04 (21-05-2008), “(...) *o principal fundamento que justifica e recomenda a opção pela tributação conjunta do grupo de sociedades em sede de imposto sobre o rendimento resulta do princípio da neutralidade na tributação dos rendimentos da actividade empresarial. Segundo esse princípio, o **sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independentemente da estrutura organizativa e da forma escolhida** pelo seu autor para estruturar a sua empresa e exercer determinada actividade*”⁶.

Entendemos, assim, que os requisitos para a dispensa devem ser aferidos individualmente (sociedade a sociedade) e que o facto de uma das sociedades do grupo não cumprir com tais requisitos não determina a impossibilidade de dispensa para as restantes sociedades que integrem o grupo de sociedades. Tal facto implica tão somente a impossibilidade dessa sociedade beneficiar da dispensa. Entendimento contrário colocaria as

³ As sociedades dominadas que não cumpram com os requisitos para a dispensa do pagamento especial por conta, naturalmente, terão de efetuar os mesmos.

⁴ Sublinhado e negrito nossos.

⁵ Marques, Rui. Código do IRC Anotado e Comentado. Almedina, (2.ª Edição), 2021, pág. 648.

⁶ Sublinhado e negrito nossos.

sociedades a que seja aplicável o RETGS numa situação desvantajosa a qual, repita-se, não foi pretendida pelo legislador.

Pelo exposto, justifica-se a anulação do indeferimento da reclamação graciosa, bem como a anulação da liquidação de IRC, na parte em que esta respeita a juros compensatórios no montante de €1.359,91, com o consequente reembolso deste montante.

3.2. Questões de conhecimento prejudicado

Tendo-se concluído que assiste razão à Requerente quanto à aplicação da dispensa do PEC, previsto na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC, numa base individual, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

4. Dos juros indemnizatórios

A Requerente pede o reconhecimento a juros indemnizatórios.

Como consequência da anulação da liquidação, no que diz respeito a juros compensatórios no montante de €1.359,91, há lugar ao reembolso deste montante.

Ora, na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*. Sendo que, conforme previsto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, este tribunal arbitral pode, ainda, reconhecer o *“pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Assim, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de €1.359,91, acrescida de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que a elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data em que o reembolso de IRC (inferior ao legalmente devido)⁷ foi recebido pela Requerente, até ao integral reembolso do montante de €1.359,91. Montante este, conforme referido, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular o indeferimento da reclamação graciosa;
- c) Anular do ato de liquidação de IRC do ano de 2019, na parte em que esta respeita a juros compensatórios, no montante de €1.359,91, com o consequente reembolso deste valor;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos referido no ponto 4 desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€1.359,91**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

⁷ Conforme se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Proc. n.º 02171/14.0BESNT (datado de 01-07-2020) “os juros indemnizatórios devidos relativamente à diferença entre o reembolso que lhe foi efectivamente efectuado e o que lhe era devido são a contar desde a data em que lhe foi efectuado aquele reembolso (no termo do prazo legal para o efeito)”.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na sua totalidade.

Lisboa, 10-02-2022

O Árbitro

(Gonçalo Marquês de Menezes Estanque)