

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 788/2020-T**

**Tema: IRC – Direito ao reembolso de imposto. Juros indemnizatórios. Declaração de substituição.**

### **Sumário:**

A apresentação de uma declaração de substituição, legalmente admitida pelo artigo 122.º do Código de IRC, não implica a ocorrência de erro no preenchimento na declaração inicial, para efeito do disposto no artigo 104.º, n.º 3, do mesmo diploma, não obstante ao pagamento de juros indemnizatórios por atraso no reembolso de imposto ao sujeito passivo.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A..., S.A. (doravante designada por «Requerente» ou «A... »), titular do número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede na ... n.º ..., ...-... Lisboa, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a ilegalidade do ato tributário consubstanciado na liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019... e na demonstração de acerto de contas n.º 2020..., referentes ao exercício de 2017, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios, e a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente submeteu, em 28 de junho de 2018, a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 referente ao exercício de 2017, na qual apurou um valor a reembolsar de € 92.904.037,79, tendo sido notificado, em 13 dezembro de 2018, da liquidação de IRC n.º 2018... na qual se apura um valor a reembolsar de € 93.586.186,78, que incluía o pagamento de juros indemnizatórios por atraso no processamento do reembolso no valor de € 682.148,99.

Posteriormente, em 30 de maio de 2019, o Requerente submeteu uma declaração de substituição Modelo 22, referente ao mesmo exercício, na qual apurou um valor a reembolsar de € 93.337.516,97, implicando o reembolso adicional de imposto de € 433.478,97.

Na sequência, a Requerente foi notificada do ato tributário de liquidação impugnado, em que a Administração Tributária confirmou os valores apurados na declaração de substituição, mas expurgou do apuramento o montante anteriormente pago a título de juros indemnizatórios, exigindo o pagamento dessa quantia.

A Administração Tributária não apresentou qualquer justificação para a expurgação daquele montante, pelo que o ato tributário encontra-se inquinado de falta de fundamentação, inviabilizando, na prática, o controlo da legalidade e o exercício pelo Requerente dos seus meios de defesa.

De todo o modo, o ato tributário é ilegal na parte em que desconsidera os juros indemnizatórios devidos pelo atraso no reembolso. No caso vertente, verificou-se um atraso no processamento do reembolso que, nos termos do artigo 104.º, n.º 3 e n.º 6, do Código do IRC, impunha o pagamento de juros indemnizatórios.

Efetivamente, a declaração periódica de rendimentos modelo 22 referente ao exercício de 2017 foi submetida em 28 de junho de 2018, tendo sido apresentada dentro do prazo, na medida em que o Despacho n.º 132/2018.XXI, emitido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, veio determinar a prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação de entrega da

declaração periódica de rendimentos de IRC para esse o ano de 2017 até essa data, e o reembolso veio a concretizar-se apenas em 11 de Dezembro de 2018, em incumprimento do prazo de três meses que a lei prevê para o seu processamento, de acordo com o artigo 104.º, n.º 3, do Código do IRC.

E apesar de a Requerente ter apresentado uma declaração de rendimentos de substituição, o que é certo, é que, na primeira declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada não incorreu em qualquer “erro de preenchimento” suscetível de desobrigar a Administração Tributária de reembolsar o imposto no prazo previsto naquele preceito.

O “erro de preenchimento” a que alude aquela disposição legal refere-se a incorreções formais, resultantes da inobservância, por parte dos contribuintes, das regras de preenchimento do formulário Modelo 22 e que possam conduzir à sua não validação por parte dos serviços, sendo que a Requerente apenas incorreu em lapsos na indicação de alguns valores, os quais pretendeu corrigir com a apresentação da declaração de substituição.

E, por outro lado, a interpretação do artigo 104.º, n.º 3, do Código do IRC deve ser efetuada em conformidade com o princípio da presunção da veracidade e boa-fé das declarações dos contribuintes, como previsto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção da incompetência do tribunal em razão do valor da causa e do objeto do processo, alegando que, embora a Requerente tenha indicado como valor da causa o montante de € 682.148,99, no pedido arbitral se pretende impugnar a liquidação de IRC n.º 2019 ... que apresenta um valor a reembolsar de € 93.337.516,76 e excede o valor de € 10.000,00, que, nos termos do artigo 3º, nº 1, da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, constitui o limite da vinculação dos serviços e organismos à arbitragem tributária.

Por outro lado, a Requerente impugna a liquidação de IRC no ponto em que não lhe terá reconhecido um montante que em anterior liquidação lhe fora conferido a título de juros

indemnizatórios, e, nessa medida, a pretensão formulada, reconduzindo-se ao reconhecimento de um direito ou ao pedido de condenação à prática de um ato devido, extravasa o âmbito da competência da jurisdição arbitral, que se encontra circunscrita a pedidos de declaração de ilegalidade de tributos e às demais pretensões a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Quanto à falta de fundamentação, a Autoridade Tributária considera que os atos em causa esclarecem suficientemente a qualificação dos factos que originaram a exclusão pagamento de juros indemnizatórios, não se verificando o alegado vício de forma.

No que se refere à questão de fundo, sustenta que, nos termos do artigo 104.º, n.º 3, do Código do CIRC, a Administração se encontra desobrigada de proceder ao reembolso do imposto no prazo legal de três meses quando a declaração periódica de rendimentos não tenha sido apresentada no prazo legal ou contenha erros de preenchimento, constatando-se que, no caso vertente, a Requerente submeteu uma declaração de substituição por ter declarado um reembolso superior declarado inicialmente, pelo que a declaração de substituição resultou de um erro de preenchimento da declaração que é imputável ao sujeito passivo e foi apresentada fora do prazo previsto no artigo 120.º do CIRC.

E desse modo, não estão preenchidos os requisitos de que depende o direito a juros indemnizatórios nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo 104.º do Código do IRC.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

**2.** No seguimento do processo, a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, vindo dizer que, na sequência da declaração de substituição, a Autoridade Tributária não procedeu, na liquidação, ao reembolso do montante de € 433.478,97 que era devido face aos novos valores declarados, mas apurou um valor adicional a pagar de € 248.670,02, correspondente à diferença dos juros indemnizatórios que haviam sido considerados, na primeira liquidação, a título de compensação por atraso no reembolso,

e é esse o exato montante, no total de € 682.148,99, que a Requerente pretende impugnar no presente pedido arbitral.

No que se refere à incompetência do tribunal quanto ao objeto do pedido, a Requerente esclarece que o que está em causa é, não um pedido específico de pagamento de juros indemnizatórios, mas a anulação parcial do ato de liquidação de modo a ser considerado o direito aos juros indemnizatórios indevidos por atraso no reembolso do imposto pago.

Por despacho arbitral de 19 de julho de 2021, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21 de Maio de 2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e que foram invocada as excepções da incompetência do tribunal em razão do valor da causa e do objecto do processo, que serão analisadas adiante.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Fundamentação**

### **Saneamento**

#### **Incompetência do tribunal em razão do valor da causa**

A Autoridade Tributária invoca a incompetência do tribunal em razão do valor da causa por considerar que se pretende impugnar, através do pedido arbitral, a liquidação de IRC que apresenta um valor a reembolsar de € 93.337.516,76, que sendo o valor atendível para efeitos de custas, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, excede o limite máximo da vinculação dos serviços e organismos à arbitragem tributária, tal como consta do artigo 3º, nº 1, da Portaria n.º 112-A/2011.

No entanto, como resulta com evidência da petição inicial, a importância que a Requerente pretende impugnar não respeita ao valor global que consta da liquidação de IRC emitida na sequência da apresentação de declaração de substituição, mas antes ao valor de € 682.148,99 que foi liquidado adicionalmente pela Autoridade Tributária e que resulta de, nessa liquidação, se ter desconsiderado o reembolso de € 433.478,97, decorrente da diferença entre os saldos negativos de € 93.337.516,76 e de € 92.904.037,79, e se ter passado a exigir o pagamento de imposto no montante de € 248.670,02.

Como é claro o valor da causa a considerar não é o montante total a reembolsar (€ 93.337.516,76), visto que a Requerente não impugna esse montante, mas a parcela que resulta da diferença entre a primeira liquidação e a liquidação subsequente, emitida por efeito da declaração de substituição, e que apenas respeita ao expurgo dos juros indemnizatórios por atraso no reembolso do imposto, no referido valor de € 682.148,99

É esse, por conseguinte, o valor da causa, atento o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, que fixa como critério, quando seja impugnada a liquidação, “o da importância cuja anulação se pretende”.

### **Incompetência do tribunal em razão do objeto do processo**

5. Com base na mesma ordem de considerações, o objeto do pedido arbitral não pode ser entendido como um pedido específico de condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, que escape à competência jurisdicional dos tribunais arbitrais, mas antes como um pedido de anulação parcial da liquidação de IRC na parte em que desconsidera a liquidação de juros indemnizatórios por atraso no reembolso do imposto.

Estando em causa uma pretensão dirigida à anulação parcial de um ato tributário de liquidação de imposto, é claro que não pode qualificar-se um tal pedido como sendo um pedido de reconhecimento de direitos ou de condenação à prática de ato devido.

As invocadas exceções de incompetência do tribunal são, pois, manifestamente improcedentes.

### **Matéria de facto**

6. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) Em 28 de junho de 2018, a Requerente submeteu a declaração de rendimentos Modelo 22 do grupo fiscal da qual é a sociedade dominante, relativa ao exercício de 2017, na qual apurou um valor a reembolsar de € 92.904.037,79;
- B) A declaração foi submetida dentro do prazo, na medida em que o Despacho n.º 132/2018.XXI, emitido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, veio determinar a prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos de IRC relativa ao ano de 2017 até ao dia 30 de junho de 2018.
- C) Em dezembro de 2018, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2018..., de 12 de junho de 2018, referente ao exercício de 2017, na qual se apurou um valor a reembolsar de € 93.586.186,78;
- D) A liquidação reflete o pagamento de juros indemnizatórios pelo atraso no processamento do reembolso no valor de € 682.148,99;
- E) Em 30 de maio de 2019, a Requerente submeteu uma declaração de substituição Modelo 22, referente ao mesmo exercício de 2017, na qual apurou um valor a reembolsar de € 93.337.516,97, de que deveria resultar um reembolso adicional de imposto de € 433.478,97 correspondente à diferença entre o valor a reembolsar apurado na declaração modelo 22 apresentada em 28 de junho de 2018 (€ 92.904.037,79) e valor a reembolsar apurado na declaração de substituição apresentada em 30 de maio de 2019 (€ 93.337.516,97);
- F) Em 13 de Fevereiro de 2020, na sequência da declaração de substituição, a Requerente foi notificada do ato de liquidação n.º 2019 ... e de demonstração de acerto de contas n.º 2020 ..., relativa ao exercício de 2017, em que foi apurado montante a reembolsar de € 93.337.516,97 e um valor a pagar de € 248.670,02;
- G) Nessa liquidação, foi expurgado do apuramento o montante anteriormente atribuído a título de juros indemnizatórios por atraso no reembolso, no valor de € 682.148,99;
- H) A Requerente não efetuou o pagamento voluntário da liquidação no valor de € 248.670,02 e, em 5 de junho de 2020, prestou garantia bancária no valor de €



839.746,18 com vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva daquele montante;

- I) Em 27 de julho de 2020, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação mencionado na antecedente alínea F), que foi indeferido por despacho do Chefe de Divisão do Serviço Central, de 29 de setembro de 2020, notificado no dia imediato;
- J) A reclamação graciosa foi indeferida com base na informação dos serviços n.º ...- AIR2/2020, que, na parte que releva, é o seguinte teor:

#### **§IV.2. DO DIREITO**

9. Está em causa aferir se tem suporte legal a desconsideração, na liquidação reclamada (do grupo B...), dos juros Indemnizatórios apurados na liquidação que a precedeu, em razão de mora da AT no cumprimento da obrigação de reembolso.

10. De acordo com a reclamante, os juros em apreço deveriam ter-se mantido na liquidação de IRC n.º 2019... . Vejamos.

11. Havendo lugar a reembolso, este deverá ser efetuado, oficiosamente até ao fim do terceiro mês seguinte ao do envio da declaração modelo 22 de IRC (cf. n.º 3 do artigo 104.º do CIRC).

12. Em conformidade com o referido n.º 3 do artigo 104.º do CIRC, tal reembolso é atribuído mediante o cumprimento de duas condições cumulativas: (1) a declaração de rendimentos modelo 22 ter sido apresentada dentro do prazo legal (2) sem erros de preenchimento.

13. Sendo que, observadas ambas as condições, caso o reembolso não seja operado no prazo acima indicado, o n.º 6 do mencionado artigo 104.º determina o pagamento ao contribuinte de juros indemnizatórios (tendo sido nesta conformidade que se atribuíram juros indemnizatórios na liquidação de IRC n.º 2018 ... - ponto 8.2).

14. Neste âmbito, diga-se que também a LGT, no seu artigo 43.º, prevê a atribuição de juros indemnizatórios ao contribuinte por atraso da AT na restituição de tributos

em algumas situações previstas nas alíneas a) a c) daquele artigo. Uma dessas assenta no incumprimento do prazo legal de restituição oficiosa dos tributos.

15. Resulta, assim, do exposto que a morosidade da AT consubstancia uma das circunstâncias que confere aos contribuintes o direito a juros indemnizatórios.

16. Ainda assim, como anteriormente se deu conta, o direito a tais juros não se basta, no que se refere aos reembolsos em sede de IRC, com a mera mora da AT, impondo-se ao contribuinte o cumprimento das exigências descritas no ponto n.º 12.

17. Ora, no caso dos autos, uma dessas exigências, a inexistência de erros de preenchimento na declaração de rendimentos, não se encontra verificada.

18. Com a própria reclamante reconhece na petição, procedeu à entrega de uma declaração de substituição do grupo B..., onde corrigiu 'algumas incorreções, entretanto detetadas' (cf. artigo 9 da petição).

19. Tais correções mais não são do que erros no preenchimento da primeira declaração, o que, por si só, em razão do legalmente exposto, preclui o direito aos juros em causa.

20. Refira-se que o n.º 3 do artigo 104.º do CIRC quando se refere à exigência da declaração de rendimentos não incluir “erros de preenchimento”, não excepciona (dessa exigência) as situações em que os contribuintes apresentam declaração de substituição, onde determinam um valor de reembolso superior ao determinado anteriormente.

21. Com efeito, a norma em apreço não distingue as situações resultantes daqueles erros que, por um lado, conferem e, por outro lado, não conferem o direito ao reembolso, pelo que, se o legislador não distingue não cabe ao intérprete distinguir. A não ser assim, estar-se-ia a desvirtuar o sentido e alcance do teor da norma.

22. Aqui chegados, cremos ser passível afirmar que os juros indemnizatórios, no valor de € 682.148,99, atribuídos em 6/12/2018 (data de emissão da liquidação n.º 2018 ... – cf. ponto 8.2), em razão da observância das condições legalmente estabelecidas — não havia motivo à data para se concluir de modo diferente - não

eram/são afinal devidos, dadas as incorreções no preenchimento da primeira declaração de rendimentos.

23.Sendo, por isso, a nosso ver, legítima a desconsideração desses juros da liquidação controvertida

24.Concluindo-se, assim, pela legalidade da liquidação redamada, afigura-se-nos não haver fundamento para a indemnização pela prestação de garantia bancária para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2020..., requerida nos termos do artigo 53.º da LGT.

**K)** Em 28 de dezembro de 2020, a Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal para a apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação de IRC n.º 2019 ... e de demonstração de acerto de contas n.º 2020 ..., referentes ao exercício de 2017.

### **Factos não provados**

Não há factos que interessem para a decisão da causa que não se encontrem provados.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e que contam do processo administrativo e em factos não questionados pelas partes.

### **Matéria de direito**

#### **Ordem de conhecimento de vícios**

7. A Requerente fundamenta o pedido de anulação contenciosa num vício de falta de fundamentação e em vícios de violação de lei e de inconstitucionalidade.

Conforme dispõe o artigo 124.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, na

sentença a proferir no processo de impugnação, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação (n.º 1), havendo lugar, no primeiro grupo, à apreciação prioritária dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, e, no segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior (n.º 2).

No presente caso, não são arguidos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado ou outros que resultem do exercício da ação pública, estando apenas em causa vícios que conduzem à anulação do ato administrativo. Por outro lado, a Requerente não indica uma relação de subsidiariedade entre os vícios, pelo que se afigura haver lugar ao conhecimento prioritário do vício de violação de lei por ser este que confere mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, visto que o vício de falta de fundamentação – a proceder – não impediria que a Administração produzisse, em execução de julgado, um ato de idêntico sentido ainda que devidamente fundamentado.

### **Questão de fundo**

**8.** Em debate está a questão de saber se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da Autoridade Tributária por atraso no reembolso do imposto ao sujeito passivo, em aplicação das regras do artigo 104.º, n.ºs 3 e 6, do Código de IRC.

Na situação do caso, a Requerente havia submetido a declaração periódica de rendimentos Modelo 22, referente ao exercício de 2017, em 28 de junho de 2018, que originou a liquidação de IRC n.º 2018..., emitida em 30 de julho de 2018, em que se apurou um valor a reembolsar de € 92.904.037,79 e o pagamento de juros indemnizatórios pelo atraso no processamento do reembolso no valor de € 682.140,99.

Em 30 de Maio de 2019, a Requerente apresentou uma declaração de substituição em que corrigiu alguns dos valores inscritos na declaração inicial, que originou a liquidação n.º 2019..., com data de 12 de junho de 2019, em que se fixou em € 93.337.516,97 o montante de imposto a reembolsar e se expurgou o montante de € 682.140,99 anteriormente processado a título de juros indemnizatórios.

Estabelece o artigo 110º do Código do IRC, sob a epígrafe “Pagamento do imposto liquidado pelos serviços”, que, nos casos de liquidação efectuada pela Autoridade Tributária, o sujeito passivo é notificado para pagar o imposto e juros que se mostrem devidos, no prazo de 30 dias a contar da notificação (n.º 1) e se a liquidação der lugar a reembolso de imposto, “o mesmo é efectuado nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo” 104º (n.º 5).

O artigo 104.º, para que remete essa disposição, que regula as regras do pagamento, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

1 – (...)

2 - Há lugar a reembolso ao sujeito passivo quando:

a) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90º, for negativo, pela importância resultante da soma do correspondente valor absoluto com o montante dos pagamentos por conta;

b) O valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90º, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença.

3 - O reembolso é efectuado quando a declaração periódica de rendimentos for enviada no prazo legal e desde que a mesma não contenha erros de preenchimento, até ao fim do 3.º mês seguinte ao do seu envio.

4 – (...)

5 – (...)

6 - Não sendo efectuado o reembolso no prazo referido no n.º 3, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

7 - Não há lugar ao pagamento a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1 nem ao reembolso a que se refere o n.º 2 quando o seu montante for inferior a (euro) 25.

O artigo 43.º, n.º 3, alínea a), da LGT também prevê o pagamento de juros indemnizatórios, entre outras circunstâncias, “quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos”. Tal como o artigo 61.º, n.º 1, do CPPT, que, ao elencar as entidades a quem cabe reconhecer o direito a juros indemnizatórios, refere, na alínea c), que esse direito é reconhecido “pela entidade que procede ao processamento da nota de crédito, quando o fundamento for o atraso naquele processamento”. O n.º 3 do mesmo artigo dispõe ainda que “[o]s juros indemnizatórios serão liquidados e pagos no prazo de 90 dias contados a partir da decisão que reconheceu o respectivo direito ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo”.

Para a análise do caso, relevam ainda as disposições dos artigos 120.º e 122.º do Código do IRC.

A primeira dessas disposições, epigrafada “declaração periódica de rendimentos” no seu n.º 1, consigna que “[a] declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil”.

Por sua vez, o artigo 122.º tem a seguinte redação:

Declaração de substituição

1 - Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efetuado o pagamento do imposto em falta.

2 - A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

3 - Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

4 - (...)

5 - (...)

Resulta do transcrito artigo 104.º, n.º 3, que, havendo lugar a reembolso, nos termos do n.º 2 desse artigo, este é efectuado até ao fim do 3.º mês seguinte ao do envio da declaração periódica de rendimentos quando a declaração tiver sido enviada no prazo legal e desde que não contenha erros de preenchimento.

No caso, a declaração periódica de rendimentos foi apresentada em 28 de junho de 2018, mas ainda dentro do prazo, tendo em consideração que o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pelo Despacho n.º 132/2018.XXI, veio determinar a prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos de IRC relativa ao ano de 2017 até ao termo desse mês.

Tendo a correspondente liquidação sido notificada apenas em dezembro de 2018, o reembolso de imposto não pode ser efectuado no prazo fixado no artigo 104.º, n.º 3, isto é, até ao fim do 3.º mês seguinte ao do envio da declaração, pelo que a liquidação incluiu, no valor a reembolsar, o montante de € 682.140,99 a título de pagamento de juros indemnizatórios pelo atraso no processamento do reembolso.

Tendo sido entregue uma declaração de substituição, em 30 de maio de 2019, que releva um valor a reembolsar superior ao indicado na primeira declaração, a nova liquidação, emitida em 12 de junho de 2019, fixou o valor a reembolsar em € 93.337.516,97, dele excluindo o montante de € 97.108,80 respeitante a juros indemnizatórios, que tinha sido anteriormente processado.

Em todo este contexto, a Autoridade Tributária parece ter partido do pressuposto de que a apresentação de uma declaração de substituição implica a ocorrência de erro no preenchimento na declaração inicial, para efeito do disposto no artigo 104.º, n.º 3, do Código do IRC, que justificaria, por si, o não pagamento de juros indemnizatórios a que a Administração se encontrava obrigada por atraso no reembolso.

Ora, por *erros de preenchimento* haverá de entender-se as meras incorreções formais que possam resultar da inobservância, pelo contribuinte, das regras de preenchimento dos diversos campos do formulário pelo qual se apresenta a declaração periódica de rendimentos, e que possam determinar a sua não validação. Com efeito, só nessa circunstância, em que o contribuinte carece de apresentar uma nova declaração corrigida, fazendo retardar o procedimento de liquidação, é que é possível considerar que o atraso na emissão da liquidação e no reembolso do imposto, quando a ele haja lugar, é imputável ao próprio contribuinte, desobrigando a Administração do pagamento de juros indemnizatórios.

Pelo contrário, a apresentação de declaração de substituição constitui uma faculdade legalmente prevista, que visa, como decorre do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 122.º, efetuar o pagamento do imposto em falta, quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, ou corrigir a autoliquidação quando dela tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo.

No caso vertente, a Requerente apresentou declaração de substituição para corrigir os valores inscritos na declaração inicial que determinaram o apuramento da matéria coletável superior ao devido, daí resultando um valor a reembolsar superior ao inicialmente declarado.



Assim, a declaração de substituição foi apresentada para a finalidade prevista no n.º 2 do artigo 122.º, tendo em vista corrigir imposto superior ao devido. Não se trata, como é claro, da rectificação de erros de preenchimento, mas da correção de valores inscritos na primeira declaração que tenha sido revelada pelos registos contabilísticos, sendo que a alteração da declaração para o aludido efeito se presume verdadeira e de boa fé (artigo 74.º da LGT).

Como se impõe concluir, admitindo a lei a possibilidade de apresentação de uma declaração de substituição, mormente no caso em que a autoliquidação revela imposto superior ao devido, não pode extrair-se do exercício dessa faculdade, por parte do contribuinte, um qualquer efeito negativo quanto ao direito a juros indemnizatórios resultante de o reembolso do imposto ter sido efectuado para além do prazo cominado no artigo 104.º, n.º 3, do Código do IRC.

Em idêntico sentido, em situação similar, se pronunciou o acórdão proferido no Processo n.º 943/2019-T.

O pedido arbitral mostra-se ser, por conseguinte, procedente.

### **Vícios de conhecimento prejudicado**

**9.** Face à solução a que chega, fica prejudicado o conhecimento do vício de falta de fundamentação.

### **Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios**

**10.** A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto 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 Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “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.

No caso vertente, a reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário implica o reembolso do imposto indevidamente compensado. Com efeito, como resulta da matéria de facto dada como assente, a Requerida compensou a restituição devida de € 433.478,97 - em resultado da submissão da declaração de substituição - com a restituição indevida dos juros indemnizatórios previamente liquidados e pagos.

Tendo a Requerente prestado garantia bancária em vista à suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva do montante adicional de € 248.670,02

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “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”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

O artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa estabelece o princípio constitucional da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas pelos danos causados às pessoas, por ações ou omissões, praticados no exercício das suas funções e por causa desse exercício.

A este propósito, afirma-se que «[e]ste direito a indemnização, de raiz constitucional, preexiste em relação ao direito de indemnização que se concretiza nas leis tributárias e, por isso, o seu reconhecimento não depende da concretização que estas fazem das normas que preveem a atribuição de juros indemnizatórios. Isto é, tendo tal direito de indemnização garantia constitucional, o seu exercício pelo sujeito passivo não está limitado pelo circunstancialismo e limites do direito de indemnização previsto nas leis tributárias, podendo aquele, por um lado, pedir uma indemnização superior à que resulta destas, e, por outro lado, exigí-la em situações distintas das indicadas» (conforme Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por atos ilegais, Áreas Editora, 2010, p. 38).

Por seu turno, afirma-se no Acórdão do STA, de 22.05.2013, P. 0793/13, que «da conjugação dos citados normativos o que resulta é que, perante o ato ilegal de compensação, haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos da dita alínea a) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, por incumprimento do prazo legal de restituição oficiosa do tributo (IRS) objeto da compensação ilegal, juros que, no caso, serão devidos desde o dia seguinte àquele em que a mesma compensação ocorreu (22/5/2011) – cfr. o n.º 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja desde o dia seguinte àquele em que os reclamantes estiveram privados da quantia compensada e até ao momento em que seja elaborada a respetiva nota de crédito a seu favor» .

No caso em apreço, verifica-se que a Requerente, viu-se privada, por força de compensação ilegal, de meios financeiros que lhe eram devidos, isto é, o valor de € 433.478,97), pelo que existe, assim, direito a juros indemnizatórios sobre esse montante, que serão calculados, sobre a quantia, à taxa dos juros legais, desde a data da liquidação até à data do processamento da respetiva nota de crédito (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

### **Indemnização por prestação indevida de garantia**

**11.** A Requerente veio ainda requerer o pagamento da correspondente indemnização por prestação de garantia indevida, invocando o disposto nos artigos 191.º do CPPT e 53.º da

LGT, tendo para o efeito alegado e demonstrado que procedeu à constituição de garantia bancária, no valor de € 839.746,18, para obter a suspensão do processo de execução fiscal relativo ao imposto em dívida.

Sem dúvida que o artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido visto que poderá ter por objeto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

Como se decidiu no acórdão do STA de 24 de outubro de 2012 (Processo n.º 0528/12), só pode entender-se como garantia para os pretendidos efeitos indemnizatórios a garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio suscetível de justificar a existência de despesas que possam ocorrer por efeito do decurso do tempo, a que se refere o artigo 199.º, n.º 1, do CPPT, e que têm como limite máximo o valor garantido da taxa dos juros indemnizatórios (artigo 53.º, n.º 3, da LGT).

Por outro lado, entende-se haver lugar a *erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*, quando o ato tributário se encontra inquinado de ilegalidade declarada em impugnação judicial (cfr. Decisão Arbitral n.º 239/2016-T).

Procede, nestes termos, o pedido de condenação da Autoridade Tributária a pagar à Requerente a indemnização pelas despesas que suportou com a prestação da garantia bancária, no montante líquido já apurado de € 839.746,18.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- A) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de liquidação n.º 2019..., referente ao exercício de 2017, na parte em que não considera juros indemnizatórios no valor de € 682.148,99;
- B) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante compensado de € 433.478,97, calculados desde a data da liquidação até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- C) Condenar a Autoridade Tributária em indemnização por prestação de garantia indevida no valor de € 839.746,18.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 682.148,99, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 10.098,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 12 de outubro de 2021,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Francisco Melo

O Árbitro vogal

José Luís Ferreira