

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 400/2022-T

Tema: IRC. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. Dispensa do PEC.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Ana Paula Rocha, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular constituído em 6 de setembro de 2022, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. Da tramitação processual

a) A..., SGPS, S.A. – doravante designada como “Requerente” –, com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de sociedade dominante de um grupo de empresas tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) – doravante designado como “Grupo” ou “Grupo B...” –, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março.

b) É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “Requerida” ou “AT”).

c) A Requerente optou por não designar árbitro.

-
- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 4 de julho de 2022 e de imediato notificado à AT.
- e) Ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como Árbitra do Tribunal Arbitral Singular, tendo a signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- f) A 18 de agosto de 2022 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas b) e c) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
- g) Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído a 6 de setembro de 2022.
- h) Por despacho arbitral proferido a 7 de setembro de 2022 nos termos do artigo 17.º do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional, querendo. Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o Processo Administrativo.
- i) A 12 de outubro de 2022, a Requerida apresentou a sua Resposta e o Processo Administrativo referente à reclamação graciosa deduzida pela Requerente, reclamação essa que se encontra melhor identificada no probatório.
- j) Considerando que as Partes não invocaram matéria de exceção nem requereram a produção de prova testemunhal ou pericial, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, al. c), 19.º e 29.º, n.º 2 do RJAT, prosseguindo o processo com alegações escritas facultativas e sendo designado o dia 15 de dezembro de 2022 como prazo máximo provável para a prolação da decisão arbitral.
- k) As Partes nada opuseram relativamente à dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo apresentado as suas alegações escritas, onde essencialmente reiteraram os argumentos e a fundamentação que haviam invocado no Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) e na Resposta, respetivamente.

1.2. Síntese da posição das Partes

a) *Síntese da posição da Requerente:*

Como fundamentos do PPA, a Requerente vem, em síntese, invocar e defender o seguinte:

- Ao abrigo do disposto no artigo 106.º, n.º 11, alínea e) e n.º 15 do Código do IRC, a Requerente sublinha que “os contribuintes que não tenham efetuado o PEC até ao final do terceiro mês do respetivo período de tributação, ficam dispensados de efetuar o seu pagamento, desde que as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º (entrega da declaração Modelo 22) e 121.º (entrega da declaração IES), relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas”, sendo esta “dispensa válida por cada período de tributação”. Neste contexto, e “descendo ao caso concreto”, a Requerente verifica “que os requisitos para a dispensa do PEC de 2020 são a entrega atempada das declarações Modelo 22 e IES referentes aos períodos de tributação de 2018 e de 2019”.
- Tendo entregue “atempadamente as declarações Modelo 22 e IES referentes ao exercício de 2018, bem como a declaração Modelo 22 referente ao exercício de 2019”, a Requerente reconhece, contudo, que a entrega da sua declaração IES referente ao exercício fiscal de 2019 “não foi tempestiva, tendo ocorrido em 24.09.2020, quando a data-limite para o efeito ocorreu em 15.09.2020”, mais esclarecendo que foi a única empresa do Grupo B... que “não cumpriu com os requisitos previstos na alínea e) do n.º 11 do artigo 106º do Código do IRC” para a dispensa de Pagamento Especial por Conta (“PEC”).
- Na perspetiva da Requerente, a consequência deste atraso apenas a si pode ser assacada, numa ótica individual. Nas suas palavras, só a sociedade incumpridora (que, no caso, é a própria Requerente) não fica dispensada de efetuar o PEC relativo ao exercício de 2020, pois que “decorre do próprio artigo 106.º do Código IRC (mormente nos seus n.ºs 12 e 13), que ainda que esteja em causa um grupo societário regido pelo RETGS, o PEC é devido por cada uma das sociedades do grupo individualmente consideradas”, ficando a cargo da sociedade

dominante a tarefa de apenas determinar o “valor global a pagar, bem como, proceder à sua entrega nos cofres do Estado”.

– Neste sentido, a Requerente sublinha o disposto no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, no qual se pode ler que “quando seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, o PEC “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”.

– Mais refere, a este respeito, ser “forçoso concluir que se o legislador determinou que o PEC é apurado numa ótica individualizada (por cada sociedade pertencente ao grupo de sociedades, incluindo a sociedade dominante), é porque assim o pretendeu, sendo que interpretação diversa não terá qualquer suporte na lei, nem mesmo no pensamento legislativo” (chamando à colação, a este respeito, o disposto no artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil e doutrina civilista).

– A Requerente vem ainda apoiar o seu entendimento na decisão arbitral proferida pelo CAAD a 10 de fevereiro de 2022 no processo n.º 565/2021-T e, já em fase de alegações escritas, nas decisões também proferidas a 3 de janeiro de 2020 no processo n.º 133/2019-T e a 24 de junho de 2020 no processo n.º 636/2019-T, com os quais, e em resumo, pretende suportar aquela que é a posição de RUI MARQUES *in* Código do IRC Anotado e Comentado, Almedina, 2020, página 648: existindo um grupo de sociedades para efeitos fiscais, “cada sociedade do grupo não perde a sua personalidade e individualidade jurídica, nem deixa de ser sujeito de relações tributárias próprias ao passar a integrar o grupo de sociedades”.

– Sendo a determinação do valor do PEC devido realizada numa ótica individual, a Requerente conclui “que a verificação do cumprimento dos requisitos para a dispensa de pagamento prevista na alínea e) do n.º 11 do artigo 106.º do Código do IRC, também é individual”, defendendo consequentemente que só a si, Requerente, pode ser exigido PEC por referência ao exercício de 2020 na medida em que foi a única sociedade do Grupo B... que não cumpriu “as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º do Código do IRC, aplicável ex vi o n.º 106.º do mesmo código”.

-
- Concluiu a Requerente o seu PPA com o seguinte pedido: nestes “termos e nos de mais de Direito que V. Exas. suprirão, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser totalmente procedente e, em consequência, ser anulada a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente e, em consequência, o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no montante de € 12.922,18, referente ao PEC 2020, por violação de lei, nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, tudo com as legais consequências”.
 - Em sede de alegações, veio ainda a Requerente sublinhar que “em caso de procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, e embora “o pagamento de juros indemnizatórios não [esteja] (...) sujeito a impulso processual da iniciativa do contribuinte” (cf. n.º 8 do artigo 61.º do CPPT, aplicável ex vi a al. a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT), deverá a Autoridade Tributária ser condenada ao seu pagamento, por forma a assegurar a “imediate e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”, tudo conforme o artigo 100.º da LGT”.

b) Síntese da posição da Requerida:

Na sua Resposta, veio a Requerida AT defender-se por impugnação, invocando e defendendo, em síntese, o seguinte:

- A AT começa por aduzir que “são condições para a dispensa do PEC relativo ao período de tributação de 2020, a entrega atempada das declarações de rendimentos “Modelo 22” (“DM22”) e IES (Informação Empresarial Simplificada) referentes aos períodos de tributação de 2018 e 2019, sendo irrelevante a entrega de declaração(ões) de substituição” neste contexto.
- Nas situações em que, como no caso em apreço, se está perante “um regime de tributação em que se dá relevância ao grupo de sociedades que o compõem (RETGS)” e em que o IRC incide “sobre a soma algébrica dos lucros tributáveis e os prejuízos fiscais de cada uma das sociedades integradas no seu perímetro”, a AT defende que “o cumprimento das obrigações

declarativas referenciada no disposto da alínea e) n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, tem que ser aferido numa perspetiva de grupo e não apenas numa perspetiva individual”.

– Neste sentido, é entendimento da AT que as obrigações declarativas relativas à entrega da Declaração Modelo 22 e da Declaração IES só se consideram cumpridas quando todas as sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, procedam à entrega de tais declarações dentro dos prazos previstos para o efeito (indicando, a este propósito, a Informação n.º 884/2019, Processo n.º 3571/2019, sancionada superiormente por Despacho da Subdiretora-Geral do IR, datado de 10-07-2020).

– Estando assente, para a AT, que as Declarações IES relativas ao exercício de 2019 da Requerente foram entregues fora do prazo legal (quer a declaração individual, quer a declaração do grupo consolidado), veio a AT concluir ser “devido o PEC calculado pelas sociedades pertencentes ao grupo (tenham ou não cumprido com as referidas obrigações declarativas), o que justifica a liquidação de juros” aqui impugnada.

– Com efeito, é entendimento da AT que do disposto no artigo 106.º, n.º 11, al. e) e n.º 15 do Código do IRC decorre que “basta uma empresa estar em incumprimento, para o PEC calculado pelas sociedades dominadas ser devido”, uma vez “que as obrigações declarativas só se consideram cumpridas quando todas as declarações individuais (Modelo 22 e IES) tenham sido entregues, bem como a declaração Modelo 22 do grupo, dentro do prazo legal”.

– Como tal, entende a AT que não pode ser assacada qualquer ilegalidade ao ato recorrido, “dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável”, tanto mais que a “Administração Tributária está adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade enunciado no artigo 266.º n.º 2 da CRP e concretizado nos artigos 55.º da LGT e no artigo 3.º do CPA”.

– Sem conceder, a AT acrescentou ainda que “se tivéssemos em conta a tese defendida pela requerente, sempre seriam devidos juros pela sociedade aqui requerente, pois não cumpria, como a mesma reconhece, com os requisitos acima melhor explicados, para dispensa de PEC”.

– Em conclusão, e por tudo o exposto, veio a AT pugnar pela improcedência do pedido formulado pela Requerente – que, em seu entender, fez “uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso *sub judice* notoriamente erradas” –, e pela sua absolvição de todos os pedidos, com as legais consequências, mais pugnando pelo não reconhecimento à Requerente de qualquer indemnização, por não se verificar nos autos qualquer erro imputável aos serviços da AT na liquidação do tributo, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

2. SANEAMENTO

a) As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. os artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

b) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

c) O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir da presunção de notificação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa estabelecida no artigo 39.º, n.º 10 do CPPT.

d) Não existem exceções a apreciar e o processo não enferma de nulidades.

e) Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. QUESTÕES A DECIDIR

3.1. *Thema decidendum*

Em face do PPA apresentado pela Requerente e da Resposta apresentada pela AT, a questão a decidir no presente Processo Arbitral é a de saber se, numa situação em que se está perante um grupo de sociedades tributado em IRC ao abrigo do RETGS, a possibilidade de

dispensa do apuramento e pagamento de PEC prevista no artigo 106.º, n.º 11, al. e) do Código do IRC (na redação vigente à data dos factos) deve:

a) Tal como defende a Requerente, ser aferida de forma individual e parcelar por cada uma das sociedades que compõem o grupo, caso em que apenas as sociedades que não cumprem os requisitos legais para a dispensa de PEC ficam sujeitas ao respetivo apuramento; ou, alternativamente,

b) Tal como defende a Requerida, ser aferida de forma global quanto ao conjunto das sociedades que integram o perímetro fiscal do grupo de sociedades, caso em que basta que uma dessas sociedades não cumpra os requisitos legais para a dispensa de PEC para que todas as sociedades tenham de proceder ao respetivo apuramento.

3.2. Objeto do pedido

O PPA submetido pela Requerente tem por objeto imediato a decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2022..., deduzida contra o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... emitido pelo não pagamento do PEC relativo ao exercício de 2020, no valor de € 12.922,18, e contra a consequente dedução deste valor ao reembolso de IRC referente a esse mesmo exercício. Em termos mediatos, o Pedido de Pronúncia Arbitral submetido pela Requerente tem ainda por objeto aquele mesmo ato tributário de liquidação de juros compensatórios, cuja anulação a Requerente igualmente pretende.

Em concreto, entende a Requerente que tais atos padecem de vício de violação de lei nos termos da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, devendo ser declarada a ilegalidade e anulada a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e ser declarada a ilegalidade e anulado o ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no montante de € 12.922,18, referente ao PEC de 2020, tudo com as legais consequências.

Decidindo-se em sentido favorável à Requerente, importará ainda analisar se se impõe o dever de reembolso daquele montante de juros compensatórios (o qual foi deduzido ao

reembolso de IRC devido ao Grupo B... no exercício de 2020) e, bem assim, se se impõe reconhecer o direito da Requerente a juros indemnizatórios.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A. Por referência aos exercícios de 2019 e de 2020, a Requerente foi a sociedade dominante de um grupo de empresas tributado, para efeitos de IRC, em conformidade com o RETGS previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC (cfr. fls. 7 e 31 do Processo Administrativo, bem como o Doc. n.º 5 junto com o PPA, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos).

B. A Requerente não procedeu, numa ótica individual, à entrega tempestiva da sua declaração IES referente ao exercício de 2019, uma vez que apresentou essa declaração apenas a 24 de setembro de 2020 quando a data-limite para o efeito era o dia 15 de setembro de 2020, tal como fixado no Despacho n.º 259/2020-XXII, de 16 de julho, do SEAF (cfr. fls. 26 do Processo Administrativo, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

C. A Requerente não procedeu, numa ótica de grupo consolidado, à entrega tempestiva da declaração IES referente ao exercício de 2019 do Grupo B..., uma vez que apresentou essa declaração apenas a 23 de setembro de 2020 quando a data-limite para o efeito era o dia 15 de setembro de 2020, tal como fixado no Despacho n.º 259/2020-XXII, de 16 de julho, do SEAF (cfr. fls. 26 do Processo Administrativo, que aqui se dá por integralmente reproduzido).

D. Para além da Requerente, as demais sociedades que integravam o Grupo B... em 2020 entregaram as suas IES e Declarações periódicas de Rendimentos do IRC (Modelo 22) referentes aos exercícios de 2018 e 2019 dentro do prazo previsto para o efeito (facto admitido por acordo).

E. A 4 de novembro de 2021, a AT procedeu à liquidação n.º 2021..., na qual foram liquidados juros compensatórios no valor global de € 12.922,18 (cfr. o Doc. n.º 2 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).

F. O valor de juros compensatórios de € 12.922,18 foi calculado com base no montante global de PEC (€ 382.220,03) liquidado pela AT por referência ao exercício de 2020 do Grupo B... através do somatório dos montantes de PEC devidos individualmente pelas sociedades que compunham o Grupo naquele exercício, nos seguintes termos:

A AT apurou PEC devido pelo grupo no período de tributação correspondente ao ano de 2020, no valor total de € 382.220,03, discriminado da seguinte forma:

NIPC Sociedade	Valor do PEC (€)
	12.526,52
	19.932,47
	70.000,00
	50.344,02
	70.000,00
	37.843,41
	70.000,00
	850,00
	50.723,61
TOTAL PEC	382.220,03

*

21. Tal divergência - € 382.220,03 - constituiu o valor base para efeitos do cálculo de juros compensatórios de PEC, no total de € 12.922,18 aqui em discussão, a seguir demonstrado:

(cfr. fls. 9 e 10 do Doc. n.º 1 e o Doc. n.º 2 juntos com o PPA, bem como fls. 35 do Processo Administrativo, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos);

G. Na informação sobre a aplicação do crédito n.º 2021..., a Autoridade Tributária e Aduaneira deduziu o valor de juros compensatórios referidos no Ponto E) supra ao reembolso de IRC devido por referência ao exercício de 2020 (cfr. o Doc. n.º 3 junto com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

H. Nos termos da aplicação de crédito referida no ponto anterior, o reembolso de IRC que fora inicialmente apurado foi reduzido para o montante de € 15.907.036,54, em virtude da dedução dos juros compensatórios de € 12.922,18 e de um penhor no montante de € 3.994,73 (cfr. o Doc. n.º 3 junto com o PPA e fls. 27 do Processo Administrativo, cujos teores se dão por reproduzidos).

I. A 3 de janeiro de 2022, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa contra o referido ato de liquidação de juros compensatórios, tendo em vista a sua anulação e o consequente reembolso do respetivo valor (cfr. o Doc. n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá por reproduzido).

J. A 28 de março de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu expressamente a reclamação graciosa apresentada pela Requerente, notificando-lhe tal decisão através da Via CTT (cfr. o Doc. n.º 1 junto com o PPA, cujo teor se dá por reproduzido).

4.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

4.3. Motivação da matéria de facto

Os factos dados como provados fundam-se no acervo documental junto aos autos pela Requerente, no Processo Administrativo junto pela Requerida e na posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme o artigo 596.º, n.º 1 e o artigo 607.º, n.º 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, e consignar se considera tal matéria provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme o artigo 607.º, n.º 5 do Código de Processo Civil. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tomando em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

4. DO DIREITO

4.1. Da anulabilidade da liquidação de juros compensatórios

À data dos factos¹, o artigo 106.º do Código do IRC dispunha, no segmento que releva para a discussão do caso *sub judice*, que:

“(…)

2 - O montante do pagamento especial por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 850, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de € 70 000.

(…)

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;

¹ À data de prolação desta decisão arbitral, o artigo 106.º do Código do IRC já não se encontra em vigor, por força da respetiva revogação operada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, a qual é aplicável a partir dos períodos de tributação que se iniciem e ou após 1 de janeiro de 2022 (inclusive).

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.

(...)”.

Conforme resulta expressamente da norma legal transcrita, nas situações em que, como no caso *sub judice*, seja aplicável o RETGS previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, o PEC deve ser calculado individualmente por cada uma das sociedades que compõem o grupo fiscal, incluindo a sociedade dominante a título individual, a partir dos respetivos volumes de negócios referentes ao período de tributação anterior; posteriormente, o Grupo (através da sociedade dominante enquanto sua representante) levará a cabo a soma aritmética

dos diversos PEC individualmente calculados e procederá à entrega desse montante global nos cofres do Estado.

Nesta medida, o valor global de PEC devido pelo grupo de empresas tributado ao abrigo do RETGS não é o resultado de um cálculo unitário realizado para o grupo fiscal como um todo, sendo antes o resultado do somatório dos cálculos individualmente levados a cabo por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Com efeito, e tal como se sublinhou no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto (que introduziu a redação dos n.º 12 e 13 do artigo 106.º do Código do IRC acima transcrita), o PEC “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” (nosso sublinhado).

Revela-se, pois, evidente, que a forma de determinação do PEC no seio de um grupo fiscal se afasta da forma de determinação do Pagamento por Conta (artigo 105.º do Código do IRC), o qual não resulta do somatório dos valores calculados por cada uma das sociedades do grupo individualmente consideradas mas, antes, de um cálculo unitário assente na coleta do próprio grupo fiscal, determinada no período de tributação anterior (com as necessárias exceções relativas ao primeiro e último período de aplicação do RETGS) – neste sentido *vide* Luís Miguel Belo, Paulo Alves Rodrigues e Zita Margarida Almeida *in* A tributação dos grupos de sociedades, um regime em evolução, Revista Eletrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa (2019), Ano I – Número I, p. 31.

Na verdade, a forma de determinação do valor global do PEC devido pelo grupo de sociedades insere-se no princípio em que assenta a própria forma de determinação do respetivo lucro tributável em IRC, com expressa previsão no artigo 70.º, n.º 1 do Código deste imposto: o lucro tributável do grupo é apurado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, o que se coaduna com a manutenção da personalidade e individualidade jurídicas de cada sociedade que compõe o Grupo fiscal (a este propósito, *vide* a decisão arbitral proferida a 24 de junho de 2020 no Processo n.º 636/2019-T, onde se pode ler que no RETGS aquilo “que existe é um modelo de

Group Pooling que permite a agregação dos resultados individuais de cada membro do grupo societário (rendimentos e perdas) por forma a permitir-se a compensação. A gestão dessa agregação é da competência da sociedade dominante, mas não implica a perda da existência jurídica individual e das obrigações fiscais individuais de cada uma das sociedades dominadas. (...) Ou seja, não há a criação de um novo sujeito passivo de imposto, mas antes a sujeição a um regime especial de tributação” e, também, o Acórdão recentemente proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 12 de outubro de 2022 no âmbito do Processo n.º 01126/18.0BEPRT, onde se pode ler que a “figura jurídica do grupo de sociedades, prevista na legislação fiscal em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas (cfr.artº.69 e seg. do C.I.R.C.), é passível de ser doutrinariamente definida como um conjunto, mais ou menos vasto, de entes societários que, embora conservando as personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram em subordinação a uma direcção económica unitária e comum, conceptualização esta que possui como elementos fundamentais a independência jurídica das várias sociedades agrupadas, a falta de personalidade autónoma do grupo e a articulação do grupo através da direcção unitária”).

Se assim é, e sabendo-se que as sociedades que integram o RETGS devem, por indicação expressa do legislador (Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto), calcular o PEC numa base individual e “nas mesmas circunstâncias que seriam aplicáveis caso [n]ão pertencessem ao grupo” fiscal, entendemos que também a possibilidade de dispensa do cálculo do PEC deve operar numa base individual e não consolidada. Neste sentido, entendemos que a aferição do cumprimento dos requisitos erigidos para as diversas possibilidades de dispensa do cálculo do PEC previstos no artigo 106.º, n.º 11 do Código do IRC deve ser realizada de forma isolada para cada uma das sociedades que compõem o grupo, sem que a conclusão de cumprimento ou de incumprimento desses mesmos requisitos possa afetar ou “contagiar” o cálculo do PEC das demais sociedades.

Foi também neste sentido que se decidiu na decisão arbitral proferida a 10 de fevereiro de 2022 no âmbito do Processo n.º 565/2021-T onde, entre outras reflexões, se podem ler as seguintes considerações, às quais também aderimos:

“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” [Teixeira, Glória. Manual de Direito Fiscal, Almedina (5.ª Edição), 2021, pág. 189]. 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 PEC 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 dispensada de efetuar os PEC. 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 (...).

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*” [Marques, Rui. Código do IRC Anotado e Comentado. Almedina, (2.ª Edição), 2021, pág. 648]. 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” [Sublinhado e negrito nossos]”.*

Em face de tudo quanto foi exposto, sufragamos o entendimento de que os requisitos para a dispensa de PEC previstos no artigo 106.º, n.º 11, alínea e) do Código do IRC devem ser aferidos individualmente por cada uma das sociedades que integram o grupo fiscal, sendo que o facto de tais requisitos não serem cumpridos por alguma de tais sociedades apenas determina a impossibilidade de a sociedade “incumpridora” beneficiar da dispensa, sem qualquer consequência desvantajosa respeitante às restantes sociedades que integram o grupo fiscal. Como se refere na já aludida decisão arbitral proferida a 10 de fevereiro de 2022 no âmbito do Processo n.º 565/2021-T, “entendimento contrário colocaria as sociedades a que seja aplicável o RETGS numa situação desvantajosa a qual, repita-se, não foi pretendida pelo legislador”.

Sendo esta a nossa posição importa, antes de concluir, fazer duas clarificações em especial.

Em primeiro lugar, importa salientar que a entrega extemporânea, por parte da Requerente, não apenas da sua declaração IES referente ao exercício de 2019 mas também da declaração IES referente ao próprio grupo fiscal não implica a revogação da posição anteriormente assumida, nem a quebra da dispensa de apuramento do PEC quanto às diversas sociedades do Grupo B... que dela podem beneficiar nos termos anteriormente expostos.

Com efeito, e como se disse já, ao grupo fiscal não cabe proceder ao apuramento de um valor adicional de PEC mas, antes, proceder ao somatório dos PEC apurados individualmente pelas sociedades do grupo com base nos respetivos volumes de negócios (ao contrário do que acontece com o Pagamento por Conta que, como vimos, é calculado com base na coleta do próprio grupo). Considerando que o grupo consolidado não calcula “de novo” um valor de PEC, antes procedendo ao somatório dos montantes apurados individualmente por cada

sociedade do grupo em sistema de *Group Pooling*, o cumprimento ou o incumprimento dos requisitos previstos no artigo 106.º, n.º 1, al. e) do Código do IRC no que respeita às declarações do próprio grupo fiscal não pode influenciar a dispensa de PEC por parte das sociedades que o integram e a quem compete apurar – ou não apurar – valores de PEC com base nos respetivos volumes de negócios. E não pode influenciar tal dispensa nem negativa, nem positivamente: se, por um lado, a entrega extemporânea das declarações do próprio grupo fiscal não poderá levar ao decaimento da dispensa de PEC quanto às sociedades que individualmente cumpriram os requisitos para o efeito, também a entrega atempada das declarações do grupo não poderá sanar os atrasos individualmente cometidos por aquelas sociedades. Na verdade, entendimento contrário esbarraria claramente no ensejo expresso pelo legislador fiscal no Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, já anteriormente sublinhado, e no qual se pode ler que “quando seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, o PEC “deve ser calculado por cada sociedade individualmente considerada, nas mesmas circunstâncias que seriam aplicáveis caso estas não pertencessem ao grupo”.

Por outro lado, importa também atentar no que invoca a AT quando a mesma sublinha, sem conceder, que “sempre seriam devidos juros pela sociedade aqui requerente, pois não cumpria, como a mesma reconhece, com os requisitos acima melhor explicados, para dispensa de PEC”. Sucede que, compulsado o rol de sociedades do Grupo B... que contribuíram para o cálculo aritmético de PEC levado a cabo pela AT e que deu origem à liquidação de juros compensatórios aqui impugnada, não se vislumbra a identificação da Requerente (*vide*, nesse sentido, o Ponto F do probatório). Por outras palavras, todas as sociedades do Grupo B... que contribuíram para o cálculo do valor global de PEC no montante de € 382.220,03 e, conseqüentemente, para a determinação do valor de juros compensatórios em € 12.922,18 foram sociedades que cumpriram, individualmente, com os requisitos previstos no artigo 106.º, n.º 11, alínea e) do Código do IRC para a dispensa daquele pagamento (*vide*, a este respeito, o Ponto D do probatório), motivo pelo qual aquela liquidação de juros não pode ser senão totalmente anulada, tal como requerido pela Requerente.

Como tal, encontra-se justificado o pedido de anulação total da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2022..., bem como a anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... no montante de € 12.922,18.

4.2. Do reembolso dos montantes deduzidos pela AT e dos juros indemnizatórios

Na sequência da anulação da liquidação impugnada nos precisos termos acabados de descrever, tem a Requerente direito à anulação da dedução do valor de € 12.922,18 ao reembolso de IRC referente ao exercício de 2020 e ao consequente reembolso desse valor, nos termos previstos nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1 do RJAT.

A Requerente tem ainda direito ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, no artigo 100.º da LGT e no artigo 24.º n.º 5 do RJAT, estabelecendo aquela primeira normal legal que tais juros são devidos quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Começamos a este respeito por verificar que o erro que afeta a legalidade do ato tributário anulado é de considerar imputável à Requerida, que praticou aquele ato sem o necessário suporte legal. Bem assim, e tal como se decidiu a 25 de janeiro de 2016 no Processo Arbitral n.º 369/2015-T, “a exigência de um pagamento excessivo de imposto equivale economicamente à decisão de efetuar um reembolso inferior ao devido, sendo que a função dos juros indemnizatórios, é a de compensar a forçada improdutividade das importâncias de que o sujeito passivo ficou privado”. Assim, uma vez verificados os requisitos legais, devem os juros indemnizatórios ser declarados a favor da Requerente, o que não é prejudicado pela circunstância de a Requerente apenas ter solicitado o pagamento de tais juros em sede de alegações finais uma vez que, tal como decidido no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 31 de março de 2016 no âmbito do Processo n.º 0120/15, a “AT, ainda que oficiosamente, deve pagar juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos requisitos legais”.

Pelo que tem a Requerente direito ao pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia que, ilegalmente, não lhe foi reembolsada, a calcular à taxa legal desde a data em que tal reembolso deveria ter acontecido (artigo 104.º, n.º 6 do Código do IRC) e até ao seu integral pagamento.

5. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral em conformidade com o exposto e, em consequência, anular a liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... no montante de € 12.922,18 e a decisão de indeferimento exposto da Reclamação Graciosa n.º ...2022...;
- b) Reconhecer o direito da Requerente ao reembolso do montante de € 12.922,18, correspondente aos juros compensatórios que lhe foram indevidamente deduzidos ao reembolso de IRC referente ao exercício de 2020;
- c) Reconhecer o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre o montante do imposto a reembolsar, calculados desde a data em que o reembolso deveria ter sido emitido até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- d) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento das custas do processo.

*

Valor: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 12.922,18 (doze mil, novecentos e vinte e dois euros e cinquenta e dezoito cêntimos).

*

Custas: Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em EUR 918, as quais ficam a cargo da Requerida ao abrigo do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e no artigo 527.º, n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil.

*

Notifique-se.

Lisboa, 15 de dezembro de 2022.

A Árbitra,

Ana Paula Rocha