

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 279/2014-T**

**Tema: IRC – RETGS - Apuramento do lucro tributável; sociedade residente noutro Estado Membro da EU**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

#### **A –PARTES**

**A...** – **Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.**, Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

**AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, no dia 24-03-2014, e automaticamente notificado a Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 26-03-2014, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 13-05-2014 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º

66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 28-05-2014.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos 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.

No dia 03-09-2014, pelas realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foi dada a palavra aos representantes da requerente e da requerida.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (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).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **B – PEDIDO**

1- O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, que se declare a ilegalidade do ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico, e condenação à restituição da importância indevidamente liquidada de 38.026,24€ (trinta e oito mil e vinte e seis euros e vinte e quatro cêntimos).

## **C – CAUSA DE PEDIR**

2- A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, e à declaração da ilegalidade do ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico, e pedindo a condenação da Administração Tributária à restituição da importância indevidamente liquidada, em síntese, o seguinte:

3- A requerente, peticona pela declaração de ilegalidade do ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso

Hierárquico, bem como do ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, em virtude de desconformidade com o Direito da União Europeia, e considera o apuramento do lucro tributável de 2010 da Requerente como sociedade dominante por inclusão no RETGS A..., relativamente ao exercício de 2010, de todas as participações de pelo menos 90% detidas indiretamente pela respetiva sociedade dominante A... nas sociedades residentes em Portugal por intermédio das sociedades B... LIMITED, B... SALADS e C... SALADS, residentes para efeitos fiscais no Reino Unido podem fazer parte do RETGS do qual a A....

**4-** E que, em consequência, seja corrigido o lucro tributável e a matéria colectável, e seja ordenada a restituição da importância de € 38.026,24, quantia indevidamente liquidada em desconformidade com o Direito da União Europeia, acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos até pagamento integral da quantia indevidamente suportada.

**5-** A argumentar pela declaração de ilegalidade da autoliquidação do IRC de 2010, a requerente sustenta que, está sujeita ao RETGS, sendo certo que no exercício em causa, as empresas que integraram o perímetro do grupo, para efeitos de aplicação desse regime, as empresas com sede em Portugal detidas pelas sociedades B... LIMITED, B... SALADS, B... SGPS e C... SALADS.

**6-** A requerente considera que o artigo 69º, nº 4, alínea f) do CIRC ao excluir do RETGS as sociedades residentes em Portugal, cujo nível de participação de, pelo menos 90% é obtido por sociedades não residentes, viola claramente o direito comunitário.

**7-** A requerente suporta que apresentou à AT um pedido de informação vinculativo (PIV), no sentido de confirmar que, verificados os demais requisitos de que depende a inclusão no RETGS, as participações iguais ou superiores a 90% que são detidas indiretamente pela A... em sociedades residentes em Portugal, por intermédio das sociedades B... LIMITED, B... SALADS, e C... SALADS, residentes para efeitos fiscais no Reino Unido, podem fazer parte do RETGS do qual a A..., é a sociedade dominante.

**8-** Sustenta a requerente que a AT respondeu ao pedido, referindo expressamente que, não obstante o disposto do artigo 69º do CIRC, uma sociedade residente em território Português detida em, pelo menos, 90% do capital, por intermédio de sociedade residente noutro Estado Membro da EU, pode, de facto, fazer parte do perímetro de um grupo para efeitos do RETGS.

**9-** Com efeito, as razões de facto e de direito que motivaram a AT a considerar que as sociedades detidas pela B... LIMITED, B... SALADS, pela B... SGPS e pela sociedade detida pela C... SALADS, devem integrar o perímetro do RETGS, no exercício de 2012, são exatamente as mesmas razões pelas quais as referidas sociedades também devem integrar o perímetro do RETGS, no exercício aqui em causa de 2010.

**10-** Mais refere a requerente que o artigo 69º, nº 4, alínea f), do CIRC afigura-se como sendo manifestamente ilegal, por contrário ao TJUE, pelo que no exercício de 2010, apurou o resultado fiscal do grupo sem incluir as sociedades detidas pelas sociedades B... LIMITED, B... SALAD e pela C... SALADS, em cumprimento com o disposto no supra referido preceito legal, outra conclusão não se poderá retirar que não seja a da ilegalidade e incorreção da declaração entregue e do imposto apurado.

**11-** Ilegalidade essa, que a requerente pretende ver corrigida através da correção da autoliquidação do IRC.

**12-** Resulta segundo a requente que o artigo 69º, nº 4, alínea f), do CIRC estabelece que não podem fazer parte do RETGS as sociedades cujo nível de participação exigido, de pelo menos 90%, seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo, designadamente, não ser uma sociedade residente em Portugal.

**13-** Sustenta que do referido preceito legal, ao excluir do RETGS as sociedades residentes em Portugal cuja detenção é feita através de sociedades não residentes, mais especificamente de sociedades residentes na União Europeia, está claramente a violar o direito comunitário, designadamente a Liberdade de Estabelecimento, prevista no artigo 43º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE).

**14-** Sustenta a requerente que a orientação do TJUE, vinculada pelo Acórdão Papillon, é notoriamente incondicional, precisa e clara, não se suscitando qualquer dúvida razoável acerca do alcance da interpretação efetuada pelo TJUE ao nível da norma prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC.

**15-** Acresce a requerente que estamos perante um Acórdão interpretativo do TJUE, relativamente aos quais vigora a regra da respetiva eficácia retroativa, princípio este que não pode ser injustificadamente derogado pelos Estados Membros.

**16-** Mais diz ser inequívoco que uma disposição prevista no Tratado da União Europeia como a da Liberdade de Estabelecimento é diretamente aplicável nos ordenamentos jurídicos internos e por si só suficiente para produzir efeitos diretos na esfera jurídica individual. Sendo que o TJUE já se pronunciou sobre esta questão, considerada unânime no seio do Direito Comunitário, conforme resulta dos Acórdão Reyners e Van Binsbergen, proferidos em 21.06.1974 e 31.12.1974

**17-** Reitera a requerente que não se poderá aceitar a argumentação de que o cumprimento da lei consubstanciaria uma situação muito gravosa para o sujeito passivo, designadamente implicaria que, por falta da comunicação da sociedade dominante da integração no grupo das sociedades em causa, o RETGS tivesse cessado a partir do período de tributação em que foram reunidos os requisitos, de acordo com a jurisprudência do TJUE os requisitos para a integração dessas sociedades no grupo, nos termos do disposto na alínea b), do nº9 do artigo 69º do CIRC.

**18-** Na realidade entende a Requerente que, não se poderá aceitar o entendimento de que o respeito e o cumprimento do direito comunitário impliquem que o RETGS caduque, porque não se cumpriu com o dever de comunicar a integração de determinadas sociedades que a lei nacional expressamente as excluía da aplicação desse regime.

**19-** Sustenta a requerente que se limitou a cumprir a lei nacional, sendo que tal facto, de modo algum, pode ser valorizado em seu desfavor, e muito menos impedir que a situação seja corrigida e a legalidade resposta.

**20-** Mais exprime, que não se pode escusar a aplicação de efeitos retroativos ao Acórdão Papillon fundada no facto de a mesma determinar no caso em concreto a cessação do RETGS, do qual é a sociedade dominante em virtude da não comunicação da integração das sociedades detidas através de sociedades não residentes, quando tal possibilidade não lhe era concedida em face do direito interno.

**21-** Reitera a Requerente que o referido acórdão prevê, relativamente ao período compreendido entre 01.09.2004 e 30.12.2009, a possibilidade de aplicação retroativa das disposições alteradas relativamente a este quadro jurídico-fiscal. Em consonância com tal entendimento, perante o acima exposto, deverá ser considerada a inclusão no RETGS A..., relativamente ao exercício de 2010, de todas as participações de pelo menos 90% detidas indiretamente pela respetiva sociedade dominante A... nas sociedades residentes em

Portugal por intermédio das sociedades B... LIMITED, B... SALADS e C... SALADS, residentes para efeitos fiscais no Reino Unido, podem fazer parte do RETGS do qual a A..., ora Requerente, é a sociedade dominante.

**22-** Com base na motivação de facto e de direito exposta, e atenta a fundamentação invocada, a requerente requer-se a declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, por ilegal, em virtude de desconformidade com o Direito da União Europeia. E que, em consequência, seja corrigido o lucro tributável e a matéria colectável, ordenando a restituição da importância de € 38.026,24, quantia indevidamente liquidada em desconformidade com o Direito da União Europeia, acrescida de juros indemnizatórios vencidos e vincendos até pagamento integral da quantia indevidamente suportada.

**23-** De acordo com a interpretação efetuada pelo TJUE relativamente aos requisitos de que depende a aplicação do RETGS, assiste à Requerente o direito de ser reembolsada da importância de € 38.026,24, a qual resulta da diferença entre o IRC a recuperar resultante da interpretação realizada pelo TJUE e àquela inscrita nas Declarações Anuais de Rendimentos Modelo 22 previamente submetidas, deduzida do montante de Derrama Municipal cujo reembolso já foi requerido pela requerente ( $€ 38.026,24 = € - 318.467,28 + € 524.190,26 - € 167.696,74$ ), conforme reproduzido no quadro infra, para o qual se remete.

**24-** Termina a Requerente peticionado, nos termos e nos mais de direito aplicáveis, que em face do exposto, se declare a ilegalidade do ato de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico, bem como do ato de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, em virtude de desconformidade com o Direito da União Europeia, e considere se o apuramento do lucro tributável de 2010 da Requerente como sociedade dominante por inclusão no RETGS A..., relativamente ao exercício de 2010, de todas as participações de pelo menos 90% detidas indiretamente pela respectiva sociedade dominante A..., nas sociedades residentes em Portugal, por intermédio das sociedades B... LIMITED, B... SALADS e C... SALADS, residentes para efeitos fiscais no Reino Unido, podem fazer parte do RETGS do qual a A..., é a sociedade dominante.

## **25- D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**26-** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

**27-** A requerida sustenta que o pedido da requerente se subsume a declaração da ilegalidade dos atos de indeferimento tácito da reclamação graciosa e do recurso hierárquico da declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC relativo ao ano de 2010, efetuada pela Requerente, e que o tribunal considere o apuramento do lucro tributável da requerente como sociedade dominante por inclusão no RETGS A... das sociedades B... PORTUGAL SGPS, B... AGRICULTURA INTENSIVA, D... SALADS, E..., F..., B... 2, G..., B... COMERCIALIZAÇÃO e H..., todas melhor identificadas no pedido, detidas pela Requerente por intermédio das sociedades B... LIMITED, B... SALADS E C... SALADS, residentes para efeitos fiscais no Reino Unido, tudo em virtude da pretensa desconformidade dos referidos actos com o Direito da União Europeia, e, em consequência, ordene a restituição da importância de 38.026,24 €, que reputa indevidamente liquidada, acrescida de juros indemnizatórios.

**28-** A Requerente apresentou em 31-05-2011 Declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao ano de 2010, como sociedade dominante do Grupo A...

**29-** Por meio de correio registado em 30-05-2013, a ora Requerente apresentou reclamação graciosa do ato de autoliquidação de IRC respeitante ao ano de 2010, reclamação graciosa que não foi decidida.

**30-** Por meio de correio registado em 23-10-2013, a ora Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento tácito da reclamação graciosa

**31-** O recurso hierárquico também não foi objeto de qualquer informação ou decisão com atribuição do nº ...2013....

**32-** Sustenta a Requerida que não consta qualquer facto atinente à data em que tenha sido formulado o pedido de informação vinculativa, ou a que serviço tenha sido entregue, ou em que data terá sido notificada a resposta ao sujeito passivo.

**33-** Desta específica informação não consta a atribuição de qualquer número de ordem, bem como não consta menção expressa ao teor vinculativo da informação ou à data da elaboração ou notificação, ressalvada a referência ao sancionamento por despacho de 24-10-2012.

**34-** A alegação de facto desta resposta que nunca foi tomada posição sobre os pressupostos de facto para a aplicação do RETGS nomeadamente sobre a verificação das percentagens mínimas de detenção das sociedades residentes através das sociedades não residentes

**35-** Refere a Requerida que não obstante a restrição à opção pelo RETGS prevista na al. f) do n.º 4 do Art.º 69º do CIRC, na qual reside a questão controvertida nos presentes autos, à Requerente foi permitido optar pela aplicação deste regime, tendo constituído dois grupos de sociedades independentes, o GRUPO A... (desde 2002), e o GRUPO B... SGPS (PORTUGAL) (desde 2006), com a configuração referida pela Requerente, ambos tributados de acordo com este regime no exercício de 2010 aqui em causa.

**36-** Mais diz a Requerida que do recurso hierárquico interposto em 23/10/2013 a Requerente apresenta o mesmo organigrama, referindo que o mesmo seria passível de descrever a estrutura societária a partir de 01/01/2012. E que nem em Reclamação Graciosa, nem em Recurso Hierárquico, nem em Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente faz qualquer prova das percentagens de participação que alega deter no Grupo B... SGPS (Portugal).

**37-** Sendo esse um requisito material para o exercício da opção pela aplicação do RETGS que cabe à Requerente provar, a fim de se aferir se poderia ou não ser tributada ao abrigo deste regime.

**38-** A Requerente, invocando a jurisprudência do TJUE, poderia ter exercido a sua opção pelo RETGS relativamente ao exercício de 2010, tendo ao seu dispor diversos meios de reação em caso de recusa de aplicação do RETGS com fundamento na aplicação do direito nacional sem observância da interpretação veiculada pelo TJUE.

**39-** Aliás, a Requerente está bem ciente do Princípio do Primado do Direito Comunitário e dos seus efeitos na esfera jurídica daqueles que sejam titulares de relações jurídicas às quais seja aplicável o Direito da União Europeia, conforme decorre da argumentação por si aduzida da sua PI.



**40-** Para tal, deveria a Requerente ter procedido em conformidade com o disposto nos números 7 e 8 do Art.º 69º do CIRC.

**41-** Ora, no que concerne aos requisitos formais acima elencados não pode a requerente invocar qualquer violação ao Princípio da Não Discriminação ou ao Princípio da Liberdade de Estabelecimento, pois que os mesmos são exigidos em igualdade de circunstâncias a todas as sociedades que pretendam optar pelo RETGS.

**42-** No entanto, e conforme a própria Requerente admite na sua P.I., a mesma não procedeu a tal opção, não tendo cumprido com os pressupostos formais elencados.

**43-** Como tal, não estamos perante uma situação em que a AT tenha recusado a tributação do Grupo A... com um todo, incluído as sociedades do Grupo B... SGPS (PORTUGAL), de acordo com o RETGS, mas sim perante uma omissão por parte da Requerente no exercício da opção de lhe competia fazer, mormente pelo cumprimento dos requisitos formais para que tal se pudesse verificar.

**44-** Não tendo a Requerente exercido no exercício de 2010 a opção a que considerava ter direito, com fundamento no amplamente citado Acórdão Papillon, e que à data já havia sido proferido e se encontrava vigente no ordenamento jurídico comunitário, a AT não foi sequer chamada a apreciar se a Requerente poderia, ao abrigo do Princípio do Primado do Direito Comunitário, exercer tal opção.

**45-** Nem tão pouco se a AT, enquanto órgão de Administração Pública e na ausência de alteração legislativa acolhendo o entendimento do TJUE, poderia, ao abrigo do princípio da legalidade, autorizar tal opção.

**46-** Na verdade, quer se entenda que a AT não poderia agir contra o legalmente estipulado no Art.º 69º do CIRC na sua redação à data dos factos, quer se entenda que o Princípio do Primado do Direito Comunitário vincula não só os órgãos jurisdicionais dos EM, mas também os órgãos administrativos, o simples facto de a Requerente não ter formalizado qualquer pretensão nesse sentido impede tal apreciação, por falta de impulso passível de a suscitar.

**47-** Considerando que a Requerente não procedeu a qualquer comunicação exercendo a opção pelo RETGS do Grupo A... englobando todas as sociedades com sede em território nacional.

**48-** Constatando-se também que, salvo o devido respeito, não estamos perante uma restrição de um direito que a requerente considerava ter, não o podendo exercer por lhe ter sido vedado pela AT, mas sim perante uma omissão no exercício desse direito.

**49-** Alega a Requerida, que não se vislumbra como poderão obter provimento as pretensões formuladas pela Requerente, nem quanto à liquidação propriamente dita, e muito menos no que concerne à pretensão relativa a juros indemnizatórios.

**50-** Dependendo em absoluto a procedência do aludido pedido da procedência do pedido principal, pedido esse que a AT respeitosamente considera, por tudo o quanto acima se expôs e demonstrou, que deverá improceder.

**51-** Termina a requerida sustentando que, mais uma vez, se reitera que não se está perante uma conduta da AT que recuse uma pretensão formulada pela requerente, mas sim perante uma total omissão do exercício do direito que à Requerente cabia exercer e não exerceu. Ainda que a Requerente sustente a posição que não procedeu às necessárias comunicações reveladoras da opção pelo RETGS em cumprimento da letra da lei em vigor à data

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

**52-** Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.

**53-** Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

**54-** A Requerente apresentou em 21-05-2011 a sua declaração de rendimentos Modelo 22, enquanto sociedade dominante de um Grupo de Sociedades doravante designado por Grupo A..., relativa ao IRC de 2010, na qual apurou um resultado fiscal líquido de e 5.885.623,24, e um imposto a pagar de € 464.406,11.

**55-** Em 30-05-2013, a Requerente apresentou reclamação graciosa do ato de autoliquidação de IRC respeitante ao ano de 2010, reclamação graciosa que foi indeferida tacitamente. Nos termos artigo 57º, nº 5 da LGT

**56-** Em 23-10-2013, a Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento tácito da reclamação graciosa, recurso hierárquico que foi indeferido tacitamente, nos termos artigo 66º, nº 5 do CPPT

**57-** A requerente é, desde 2002, a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS composto para além da sociedade dominante A..., das seguintes sociedades: I... COMÉRCIO E SERVIÇOS LDA, NIF ...; J... PRODUTOS ALIMENTARES SA, NIF ...; I... SA, NIF ...; K... SOC PROMOÇÃO E INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS SA, NIF ...; L... SOC DE ÁGUAS DE ..., LDA, NIF ...; I... SOC DE M... HOLDING SA, NIF ...; I... IMOBILIÁRIA SA, NIF ...; N... CENTRO DE SERVIÇOS DE GESTÃO, NIF ...; O... PROMOÇÕES TURÍSTICAS E IMOBILIÁRIAS SA, NIF ...; P... PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SA, NIF ...; Q... – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA SA, NIF ...; COMP- I... – CENTRAL DE COMPRAS SA, NIF ...; R... – ESTUDOS E INOVAÇÃO SA, NIF ...; S... ENERGIA UNIPessoal LDA, NIF ...; S... PORTUGAL SA, NIF ...; SOC IMOBILIÁRIA URBANIZAÇÃO DO T... SA, NIF ...; I... SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA CLÍNICA LDA, NIF ...; I... COGERAÇÃO UNIPessoal LDA, NIF ...; U... CONSTRUÇÃO E PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA SA, NIF ....

**58-** A sociedade P... Prestação de Serviços, S.A., detém, de entre outros investimentos, um ramo de atividade dedicado à produção de produtos frescos, designadamente saladas, tomates e ervas aromáticas através da sua participada B... Limited, sociedade que é residente para efeitos fiscais no Reino Unido.

**59-** A sociedade B... Limited é a única sócia de duas sociedades residentes para efeitos fiscais no Reino Unido: a sociedade B... Salads Limited e a sociedade C... Salads Group Limited.

**60-** A sociedade B... SALADS detém, desde 30.12.2004, uma participação de 100% no capital social da sociedade B... Portugal, SGPS, S.A., titular do NIPC ..., a qual participa direta e indiretamente na totalidade do capital social de várias outras sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal.

**61-** A B... SGPS é, desde 2006, a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS.

**62-** O grupo de sociedades RETGS B..., integrou, por referência ao exercício de 2010 para além da dita sociedade dominante B... SGPS, as seguintes sociedades: B... AGRICUTURA INTENSIVA SA, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2006); D... SALADS - AGRICULTURA SA, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2006); SOCIEDADE AGRÍCOLA E... LDA, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2008); F... AGRICULTURA, LDA, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2006); B... 2 AGRICULTURA DE ..., LDA, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2006); B... COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, NIF ... (a qual integrou este RETGS desde 2009). G... AGRICULTURA, Lda., NIPC ....

**63-** A sociedade C... SALADS, detém uma participação de 100% no capital social da sociedade H..., Agro Indústria, SA (doravante H...), titular do NIPC ..., a qual é uma sociedade residente para efeitos fiscais em Portugal.

**64-** A participação totalitária indireta é detida através da detenção das sociedades B... LIMITED, B... SALADS e C... SALADS, as quais são sociedades residentes para efeitos fiscais no Reino Unido.

**65-** A requerente solicitou o reembolso junto da AT um valor de Derrama Municipal indevidamente suportada no valor de € 167.696,74.

**66-** A requerente não apresentou no ano de 2010 a declaração prevista no artigo 69.º do CIRC, junto da Administração Tributária, a requerer a inclusão das sociedades a seguir melhor descritas para efeitos da aplicação do REGTS.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

**67-** Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

**68-** Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimenda a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

- a) A alegada pela Requerente, declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, a declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico e condenação a restituição da importância indevidamente liquidada de 38.026,24€.

## **H- MATÉRIA DE DIREITO**

**69-** Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato tributário de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, e subsequentes atos de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico.

**70-** Segundo a argumentação apresentada pela Requerente, pretende-se determinar se à requerente lhe assiste o direito a aplicação do RETGS no ano de 2010, para as empresas que compõem direta ou indiretamente o Grupo de Sociedades, uma vez que segundo a Requerente o regime jurídico a data do RGET, em especial o artigo 69.º do CRIC não permitia a inclusão nesse regime de diversas sociedades detidas por, e que segundo a requerente essa norma viola os direitos fundamentais e normas Comunitárias e a jurisprudência do TJE.

**71-** O pedido subsume-se assim à declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação do IRC do ano de 2010, por violação do artigo 69.º do CRIC das normas comunitárias.

**72-** O artigo 69.º do CRIC na redação a data estabelecia quanto ao Regime Especial De Tributação Dos Grupos De Sociedades, o seguinte.

**Artigo 69.º**

**Âmbito e condições de aplicação**

1 — Existindo um grupo de sociedades, **a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.**

2 — Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

3 — A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;

b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.

d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

4 — Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

e) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

f) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;

g) *Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;*

h) *Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;*

i) *Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;*

j) *O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;*

k) *Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 10*

5 — *O requisito temporal referido na alínea b) do n.º 3 não é aplicável quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano, sendo relevante para a contagem daquele prazo, bem como do previsto na alínea c) do n.º 4, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respectivamente.*

6 — *Quando a participação é detida de forma indireta, a percentagem de participação efetiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma direta e indireta, a percentagem de participação efetiva resulta da soma das percentagens das participações.*

7 — *A opção mencionada no n.º 1 e as alterações a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 8, bem como a renúncia ou a cessação da aplicação deste regime devem ser comunicadas à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da competente declaração prevista no artigo 118.º, nos seguintes prazos:*

l) *No caso de opção pela aplicação deste regime, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação;*

*m) No caso de alterações na composição do grupo:*

*Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8;*

*ii) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações nos termos da alínea e) do n.º 8;*

*c) No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;*

*d) No caso de cessação, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 8.*

*8 — O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando:*

*n) Deixem de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3, sem prejuízo do disposto nas alíneas d) e e);*

*o) Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respectiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado;*

*p) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos;*

*q) Ocorram alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos sem que seja feita a sua inclusão no âmbito do regime e efetuada a respectiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos e prazo previstos no n.º 7;*

*r) Ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respectiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7.*



9 — Os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:

s) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação deste regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;

t) Ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8 ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime nos termos da alínea e) daquele número;

u) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8.

10 — As entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente artigo, podem optar pela aplicação deste regime ao respectivo grupo.

**73-** Segundo este regime, em concreto o seu número 1 cabe ao sujeito passivo a escolha de **optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.**

**74-** Esta escolha deve ser efetuada pelo sujeito passivo nos termos da alínea a) do número 7 do artigo referido, através da entrega de uma declaração ao serviço de Finanças a data competente, **até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação.** A apresentação deste pedido constitui um requisito formal, fundamental à aplicação do REGTS.

**75-** Ou seja, cabe ao sujeito passivo efetuar tal declaração indicando a opção pelo regime e indicar quais as sociedades que as compõem o grupo fiscal..

**76-** A liquidação do imposto no caso concreto foi efetuado sobre as sociedades indicadas pelo Requerente como integrando o grupo. A H... não integrou o pedido de adesão apresentado no termo do artigo 69º.

**77-** No presente caso, o Requerente, no âmbito do cumprimento de esta declaração, indicou as sociedades pretendias a englobar no regime, deixando de fora desta declaração as sociedades que, segundo a Requerente, não eram aceites pelo artigo 69.º para efeitos do REGTS e mais peticiona que tal pedido se fosse efetuado de forma a incluir as sociedades

agora petionas, seria o mesmo indeferido pela Administração Tributária, pelo que a Requerente optou por não indicar as sociedades ora pretendias.

**78-** Sociedades essas que a Requerente, vem no presente processo, pedir que sejam aceites para efeitos do REGTS e para efeitos do cálculo do IRC do ano de 2010, com fundamento em violação por parte da norma 69.º das normas e princípios comunitários.

**79-** Contudo a Requerente não apresentou tal declaração de adesão de modo a indicar a sua intenção de incluir no REGTS a H..., logo tal pedido não existiu e conseqüentemente não pode ser apreciado.

**80-** Ou seja, o vício a existir seria verificado no ato de apreciação a efetuar pela AT quanto a declaração de adesão supra referida, e não no ato de autoliquidação.

**81-** Assim, questão real sub júdice prende-se efetivamente com o cumprimento de uma obrigação/declaração formal por parte do sujeito passivo, em optar pela opção do REGTS a H..., mesmo que no momento correto para efetuar o cumprimento de essa obrigação a legislação nacional, no entender da Requerente, não permitisse essa tal situação.

**82-** Face ao exposto, colocam-se dois problemas que obstem ao conhecimento do pedido como é formulado pela requerente. O primeiro diz respeito à inexistência da declaração para a aplicação do REGTS às sociedades ora mencionas, e o segundo problema diz respeito à competência do presente tribunal arbitral para apreciar o pedido da requerente nos termos que foi formulado.

**83-** Conforme se referiu, a aplicação do REGTS, é uma livre escolha do sujeito passivo, que era formulada por meio de uma declaração de vontade e indicação das sociedades pertencentes ao grupo.

**84-** Declaração esta que não foi apresentada pela Requerente no ano de 2010, quanto a H....

**85-** Não tendo sido apresentada, a mesma não foi objeto de apreciação por parte da AT, e desde logo não pode ter ser deferida ou indeferida, e no caso do indeferimento poderia criar um vício, que segundo a Requerente, consiste o vício por violação nas normas comunitária.

**86-** Como a declaração de adesão ao REGTS, quanto à sociedade H... não foi apresentada, o vício que a Requerente petiona que consistira na hipotética ilegalidade do

ato de autoliquidação, por violação das normas comunitárias, aqui em causa, decorrente do potencial indeferimento da declaração do REGTS, não existiu.

**87-** Ou seja, o vício do indeferimento da declaração do REGTS, passaria para o ato tributário de autoliquidação sobre o IRC do ano de 2010, o que viciaria este ato e tornando-o hipoteticamente ilegal.

**88-** Com a inexistência do pedido da Requerente por meio da declaração de adesão da H... ao REGTS, não se verificou qualquer vício no ato de autoliquidação sobre o IRC do ano de 2010.

**89-** Conclui-se nestes termos, que o ato de autoliquidação aqui em apreço, é legal, por não sofrer de qualquer vícios, aqui peticionados, uma vez que o REGTS foi aplicado às sociedades que o requerente apresentou como fazendo parte do grupo, nos termos do artigo 69º da CIRC, não tendo a H... sido incluída no perímetro de consolidação pela Requerente.

**90-** O segundo problema, supra referido, é uma consequência do resultado do primeiro problema, ou seja a inexistência do pedido por forma de declaração do sujeito passivo, e legalidade do ato de autoliquidação.

**91-** Conforme o peticionado pela Requerente, que pretende que as sociedades ora invocadas sejam incluídas no grupo de sociedades de acordo com o REGTS, e o IRC do ano de 2010, seja calculado incluindo estas alterações, invocando que não realizou a declaração supra referida por entender que a lei não o permitiria.

**92-** O sujeito passivo deveria ter efetuado a declaração do REGTS dentro do período estipulado (fim do 3º mês), de modo a incluir as referidas sociedades, e nessa sede teria a possibilidade de vir recorrer de uma hipotética indeferimento com fundamento em ilegalidade e violação das normas comunitárias.

**93-** Uma vez que as declarações imposta pela alínea a) do numero 7 do artigo 69.º, e as sociedades que compõem o Grupo, para todos os efeitos foi lhe corretamente aplicado o regime e conseqüentemente o ato de autoliquidação está igualmente correto e legal.

**94-** E segundo a lógica argumentativa da requerente, não realizou essa inclusão por entender que embora a lei ser contrária às normas comunitárias, o seu pedido de inclusão seria indeferido pela AT.

**95-** Todavia ao não fazer o referido pedido, e conseqüente indeferimento tácito das reclamações gratuitas e recurso hierárquico sobre o ato de autoliquidação, e não sobre o

ato de indeferimento da declaração de REGTS sobre as sociedades pretendias, por que não existiu, não existe uma apreciação por parte da AT sobre a questão. Porque a questão não foi colocada em sede própria.

**96-** O que se pretende dizer, é que as competências dos tribunais arbitrais, não incluem a apreciação e substituição da AT numa questão que não foi colocada e apreciada a legalidade.

**97-** A causa de pedir da Requerente no presente caso, deveria ter sido efetuada em sede própria, mediante a apresentação da declaração da alínea a) do número 7 do artigo 69.º

**98-** Mais se diz que os Tribunais Arbitrais não possuem competências para determinar a ilegalidade de uma ato tributários de autoliquidação fundado em vício por falta da entrega de uma declaração por parte do sujeito passivo necessária para usufruir de um determinado regime.

**99-** Por outras palavras, não pode o presente tribunal arbitral decretar a ilegalidade de um ato tributário com fundamento em violação das normas comunitárias de uma norma legislativa quando a mesma não teve oportunidade de ser a data implementada de forma ilegal, ou seja, só através da implementação da norma por meio de um indeferimento do pedido do sujeito passivo da inclusão das sociedades pretendidas por meio da declaração imposta pela artigo 69.º, é que poderia o presente tribunal arbitral decidir, uma vez que o ato de liquidação estaria fundado numa hipotética violação das normas comunitárias por meio do indeferimento do pedido do sujeito passivo.

**100-** Não possui competências para praticar o acto pretendido pela Requerente.

**101-** Não tem competencas técnicas para determinar a ilegalidade de um ato que não existiu e desde logo não viciou o ato tributário aqui em apreciação.

**102-** Se não vejamos, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT, numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT se vinculou àquela jurisdição, e que estão concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, uma vez que o artigo 4.º do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo

responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

**103-** Desta forma podemos retirar uma outra restrição ao âmbito de competência dos tribunais arbitrais que decorre de o pedido de reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária apenas integrar o círculo de competência dos tribunais arbitrais nos casos em que está subjacente a uma declaração de ilegalidade de um ato tributário de liquidação ou atos que fixam a matéria ou lucro tributável.

**104-** Uma vez que a requerente não fez tal declaração, o REGTS aplicou-se as sociedades declaradas, e o IRC do ano de 2010 e ato de autoliquidação foram calculados com base nessas sociedades.

**105-** Efetivamente, aquilo que se pretende é a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária que manteve o enquadramento jurídico do Requerente, ato esse que não existiu.

**106-** Todavia como o sujeito passivo não entregou a declaração de opção do REGTS necessária, igualmente também não teve uma decisão da AT quanto a essa questão, logo não pode presumir que a AT iria indeferir tal pedido.

**107-** O ato de autoliquidação não sobre de qualquer vício aqui invocado, pelo que é legal, uma vez que o pedido da requerente é sobre ilegalidade de aplicação do regime a data sobre os grupos sujeitos ao REGTS, o qual segundo a requerente al regime é ilegal por violar o Direito Comunitário.

**108-** Para todos os efeitos, a declaração de IRC e o ato de autoliquidação não padecem de vícios, porque foram fundados de acordo com as informações e declarações prestadas pela requerente.

**109-** E assim face ao exposto, e à fundamentação e pedido da Requerente, o presente tribunal arbitral determina que legalidade do ato de autoliquidação, e face à limitação das competências do Tribunais arbitrais, determina-se que não possui competências para decidir sobre o pedido da Requerente quanto à inclusão das sociedades do grupo peticionadas, por esse pedido não ter sido efetuado em sede própria e não tem o presente tribunal arbitral competências para obrigar a Administração tributária a aceitar agora a inclusão dessas sociedades.

**110-** O ato de autoliquidação não padece de vícios, pelo que se conclui pela sua legalidade quanto as questões peticionadas, e ao conseqüentemente o indeferimento tácitos da revisão oficiosa e recurso hierárquico não padecem de vícios imputáveis a AT.

## **I - DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

Julgar improcedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010, e subsequentes atos de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa da Autoliquidação e do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico.

Fixa-se o valor do processo em €38.026,24, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 1.836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do artigo 35º, e n.º 1, 4 e 5 do artigo 43º da LGT, artigos 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Novembro de 2014.

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves