

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1/2017-T

**Tema: IRC - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
(RETGS)**

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. A. Sérgio de Matos e Dr. João Gonçalves da Silva (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-03-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

- **A..., S.A.** (doravante designada por "A..."), pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ... - ... Lisboa;
- **B... S.A.** (doravante designada por "B..."), pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, e
- **C... Lda.** (doravante designada por "C..."), pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ... - ... Lisboa

(doravante designadas em conjunto por "Requerentes"), vieram, ao abrigo do disposto nos arts. 2, n.º 1, al. a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a apreciação da legalidade as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("IRC") das Requerentes, emitidas em 18 de Junho de 2014 (no caso da sociedade A...) e 4 de Junho de 2014 (no que respeita às sociedades e B... e C...), por referência ao período de tributação de 2013, sob os números 2014 ...(Documento n.º 1), 2014 ... (Documento n.º 2) e 2014 ... (Documento n.º 3), a partir das declarações de

rendimentos Modelo 22 de IRC, as quais foram identificadas, respectivamente, com os códigos de identificação ...-... -... (Documento n.º 4), ...-... -... (Documento n.º 5) e ...-... -... (Documento n.º 6), documentos estes juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos.

As Requerentes formulam os seguintes pedidos:

- a) *Declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos atos tributários de liquidação n.º 2014 ..., n.º 2014 ... e n.º 2014 ..., referentes ao período de tributação de 2013, de modo a proceder-se a imediata e plena reconstituição da legalidade;*
- b) *Admissibilidade do direito à opção pela aplicação do RETGS às ora Requerentes, por referência ao período de tributação de 2013, i.e. com efeitos retroativos e todo o período de tributação de 1 de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013; e*
- c) *Suprimento do cumprimento de requisitos formais inexistentes, à data de início do RETGS referente ao período de tributação de 2013, para a constituição desse mesmo RETGS; e*
- d) *Considerar como válida a aplicação, no período de tributação de 2013, do RETGS, procedendo-se à tributação, em sede de IRC, do mesmo, à luz dos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, com todas as conseqüências jurídico-tributárias legalmente aplicáveis.*

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13-01-2017.

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 redacção 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.

Em 27-02-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 16-03-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 21-04-2017 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

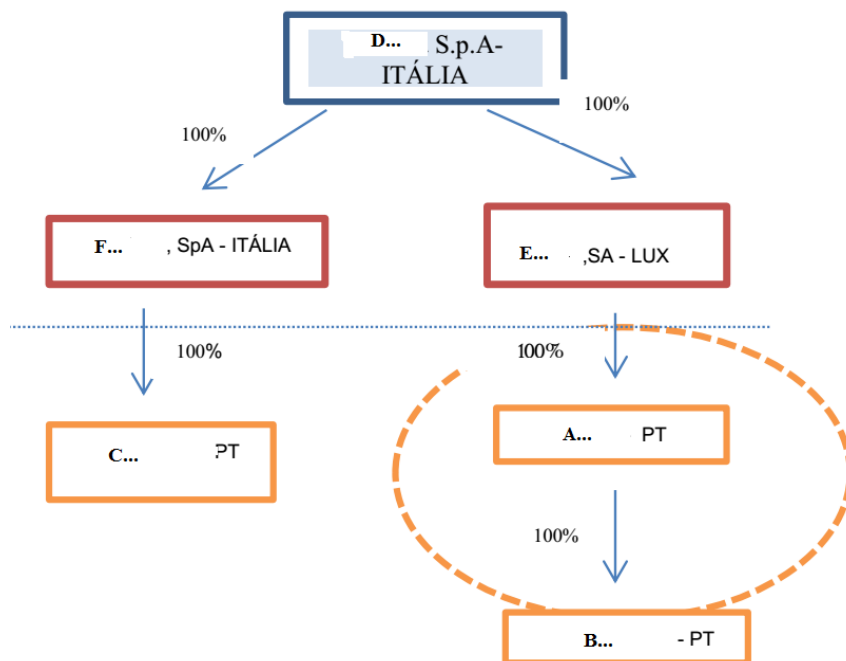
2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) As Requerentes são sociedades de direito português, sujeitas ao regime geral de tributação, em sede de IRC, cujo período de tributação coincide com o ano civil;
- b) Por referência ao período de tributação de 2013, as Requerentes procederam à entrega das correspondentes declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC (Documentos n.ºs 4, 5 e 6).

- c) A A... e a B... apuraram ambas, relativamente ao exercício de 2013, lucro tributável nos montantes de Euro 1.322.634,35 (um milhão, trezentos e vinte e dois mil, seiscentos e trinta e quatro euros e trinta e cinco cêntimos), e Euro 30.364,59 (trinta mil, trezentos e sessenta e quatro euros e cinquenta e nove cêntimos), respetivamente (Documentos n.ºs 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- d) A C... apurou, relativamente ao exercício de 2013, prejuízo fiscal no montante de Euro 2.467.656,37 (dois milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil, seiscentos e cinquenta e seis euros a trinta e sete cêntimos) (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- e) O capital das Requerentes, no exercício de 2013, era detido indirectamente pela D..., sociedade de direito italiano e residente fiscal em Itália, através da E... S.A., e F... S.p.A., entidades com residência fiscal em Estados-Membros da União Europeia, nos termos que seguem:



- f) A configuração do grupo mantinha-se inalterada desde 2003 (artigo 29.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado);

- g) Em 2013, as Requerentes não integravam um grupo tributado em Portugal segundo o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), não tendo sido apresentado qualquer requerimento nesse sentido, por a D... não ser residente, para efeitos fiscais, em território português;
- h) As Requerentes foram tributadas em IRC como sociedades individuais, relativamente ao exercício de 2013;
- i) Na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, e em conformidade com o disposto nos artigos 69.º e 69.º-A do Código do IRC, em 31-03-2015, a D... e as ora Requerentes apresentaram a Autoridade Tributária e Aduaneira um requerimento no sentido de serem tributadas com aplicação do RETGS, sendo sociedade dominante do grupo a D... (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) Nos pontos 12.º e 13.º do requerimento referido na alínea anterior as Requerentes disseram o seguinte:

12.º

Adicionalmente, importa desde já referir que as Requerentes pretendem que lhe venham a ser aplicáveis as disposições do artigo 69.º do Código do IRC para os períodos de tributação anteriores, através de meio processual distinto deste requerimento e a apresentar para o efeito, na medida em que a alteração prevista nos termos do artigo 69.º-A reitera que, a impossibilidade de consolidação ao nível da sociedade mãe, enquanto sociedade não residente, prevista até então, constituiu uma restrição à liberdade de estabelecimento, resultando numa desvantagem assinalável para as Requerentes.

13.º

Deste modo, não obstante o presente requerimento ser efectuado por referência ao período de tributação de 2015, importa referir que os demais requisitos já se encontravam cumpridos em anos anteriores, pelo que não deve ser desconsiderada a opção pela aplicação do RETGS nesses

períodos, nos termos do artigo 69.º do Código do IRC, com a apresentação do presente requerimento.

- k) Sobre o requerimento referido nas alíneas anteriores foi proferido um despacho em 30-11-2015, cuja transcrição consta do documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

1. Confirma-se, através das IES referentes ao período de 2013, que a sociedade A... é detida diretamente em 100% pela E..., SA (Luxemburgo), há mais de um ano, e indiretamente pela D... também há mais de um ano, e que detém diretamente em 100% a sociedade B... há mais de um ano. Também, se confirma que a sociedade C... é detida em 100% pela F... S.p.A Itália há mais de um ano e indiretamente pela D... S.p.A. também há mais de um ano, De facto, conforme refere a requerente, a D... S.p.A. detém a 100%, diretamente a F... S.p.A e a E... SA desde a sua constituição (cf. Ponto 19.º)

2. Nestes termos, verificam-se as condições exigidas no art. 69º-A do CIRC para que a sociedade não residente possa ser qualificada como dominante concretamente os requisitos exigidos nos n.º 2 e 6 do art.º 69.º e na alínea b) do art.º 69.º-A ambos do Código do IRC

3. Por outro lado, nos termos da alínea c) do n.º4 do art.º 69.º do CIRC, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início da aplicação do regime, registem prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos.

4. Neste aspeto, constata-se que a sociedade C... registou prejuízos nos três períodos anteriores ao do início de aplicação do regime (2012, 2013 e 2014). Porém, de acordo com os elementos referidos no processo (Ponto 23.º), esta empresa é detida peia sociedade não residente, indiretamente, há mais de dois anos. Assim sendo, esta sociedade pode fazer parte do grupo.

5. Quanto a verificação dos outros requisitos previstos no art.º 69.º do CIRC não nos pronunciaremos, pois a responsabilidade é do sujeito passivo.

6. Por último, no que respeita ao referido nos pontos 12.º e 13.º do pedido, no sentido de que não seja desconsiderada a opção pela aplicação do RETGS nos termos do art.º 69.º do CIRC, relativamente aos períodos de tributação anteriores a 2015, informa-se que esta possibilidade não se pode colocar uma vez que as opções não foram efetuadas dentro do prazo estabelecido na alínea a) ao n.º 7 do art.º 69.º nem apresentado qualquer requerimento nesse sentido, em tempo oportuno.

- l) Em 09-05-2016, a A... Portugal apresentou reclamação graciosa impugnando a autoliquidação referente ao exercício de 2013 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, com texto completo no processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Em 10-05-2016, a B... apresentou reclamação graciosa impugnando a autoliquidação referente ao exercício de 2013 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, com texto completo no processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido);
- n) Em 09-05-2016, a C... apresentou reclamação graciosa impugnando a autoliquidação referente ao exercício de 2013 (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, com texto completo no processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido);
- o) Nas reclamações graciosas as Requerentes alegam, além do mais, o seguinte:

117.º

No que respeita à adequação da apresentação da presente Reclamação Graciosa pela Reclamante, tendo em vista a sua tributação, no período de tributação de 2013, de acordo com o regime especial de tributação previsto no artigo 69.º do Código do IRC, cumpre à Reclamante esclarecer que, aquando do cumprimento da sua obrigação de autoliquidação de IRC relativa ao período de tributação de 2013, em maio de 2014, esta ainda não tinha tido a oportunidade de integrar, formalmente, o RETGS A... .

118.º

Ora, dada a impossibilidade prática e legal de, até 31 de março de 2013, ter sido criado, em termos formais, o RETGS A... e registada tal alteração junto da AT, quer por si, quer pela sua sociedade dominante, o sistema informático da AT não permitiria, conseqüentemente, a entrega de declaração de rendimentos por parte da Reclamante como sociedade integrante de um RETGS e tratando-a em conformidade com o previsto nos artigos 70.º e 71.º do Código do IRC.

- p) Nas referidas reclamações gratuitas as Requerentes formularam os seguintes pedidos, além de pedido de anulação da respectiva autoliquidação individual:
- a) *Considerar como válido o exercício pela opção da aplicação do RETGS A... por referência ao período de tributação de 2013, i.e. com efeitos retroativos a todo o período de tributação de 1 de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013; e*
 - b) *Suprir o cumprimento de requisitos formais inexistentes, a data de início do RETGS A... referente ao período de tributação de 2013, para a constituição desse mesmo RETGS; e*
 - c) *Considerar como válida a existência, no período de tributação de 2013, do acima descrito RETGS A..., procedendo-se à tributação, em sede de IRC, do mesmo, à luz dos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, com todas as consequências jurídico-tributárias legalmente aplicáveis, garantindo que o RETGS A... apurou um prejuízo fiscal de 1.114.657,43 (um milhão, cento e catorze mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e quarenta e três cêntimos), reportáveis por este em períodos fiscais futuros, e conseqüentemente determinar o reembolso de Euro 254.224,35 (duzentos e cinquenta e quatro mil duzentos e vinte e quatro euros e trinta e cinco cêntimos);*
 - q) As reclamações gratuitas referidas foram indeferidas por despachos de 30-09-2016, nos termos que constam dos documentos n.ºs 12, 13 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
 - r) Na fundamentação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas refere-se, além do mais, o seguinte:

II-Da Causa de Pedir

Invoca a Reclamante, resumidamente:

1- *Que, à data de 2015/01/01, a D... S.P.A. (sociedade dominante), detinha de forma indireta as seguintes sociedades residentes fiscais em Portugal:*

→ A Reclamante, C... LDA, NIF...;

→A..., S.A., NIF...; e

→B..., S.A, NIF... .

2- *Em 2015/03/31 a Reclamante e as restantes sociedades que integram o RETGS A..., apresentaram, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 69.º e 69.º -A do CIRC, comunicação e requerimento para que lhe fosse aplicável tal regime especial de tributação no período de tributação, o qual foi deferido pela AT, com efeitos retroativos a 01/01/2015.*

3- *Que, a percentagem de acções que a D... S.P.A. detém nas referidas sociedades permanece inalterada desde 01/01/2003, pelo que, o organigrama apresentado no art. 5º da petição já era aplicável desde essa data, e que, com referência ao ano de tributação de 2013, apesar de pretender aplicar o RETGS às suas subsidiárias portuguesas e de cumprir os requisitos para o efeito, tal não lhe era permitido atendendo ao disposto no art. 69.º do CIRC, o que considera ser uma restrição violadora do princípio da Liberdade de Estabelecimento consagrado no art. 49.º do TFUE, sendo esta norma ilegal e desconforme com o Direito da União Europeia, defendendo a aplicação retroativa do art. 69.º-A do CIRC com a possibilidade de consolidação fiscal horizontal.*

4- *Para suportar a sua fundamentação, a Reclamante invoca jurisprudência emanada pelo TJUE no âmbito dos processos apensos C39/13, C40/13 e C41/13, que se pronunciou sobre os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e, o primado do Direito Comunitário, defendendo a aplicabilidade direta da possibilidade de consolidação horizontal, conforme entende resultar dos Acórdãos Van Genden & Loos (Proc. C-26/62, de 05/02/63) e Simmenthal (Proc. C-106/11, de 09/03/78), o acórdão proferido pelo CAAD n.º 280/2014-T de 2015/01/12, e também o disposto no art. 8.º da CRP.*

5- Pelo exposto, requer a anulação da referida autoliquidação e tributação, no ano de 2013, pelo regime do RETGS previsto, à data pelo artigo 69.º do CIRC, atualmente, artigos 69.º e 69.º-A do CIRC, considerando-se como válido o exercício pela opção da aplicação do RETGS A... por referência ao período de tributação de 2013, ou seja, com efeitos retroativos, com as devidas consequências.

(...)

IV- Análise do pedido

1- Em 2014/05/27, a Reclamante entregou a declaração mod. 22 de IRC do ano de 2013 n.º ...-2014-... -..., e efectuou o pagamento a título de autoliquidação de € 2.454,80, conforme evidenciado na liquidação n.º 2014 ... de 2014/06/04 (cfr. fls. 35 a 41, 43 e 130 a 131).

2- Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Reclamante encontra-se enquadrada para efeitos de tributação de IRC, no regime geral e não pelo RETGS (cfr. fls. 132 v.º) o que também foi confirmado pela própria na nota de rodapé da petição.

3- Quanto ao invocado pela Reclamante, nomeadamente quanto à aplicação retroativa do art 69.º-A do CIRC, cumpre dizer o seguinte:

a) Através da Lei n.º 82-C/2014, de 31/12 (artigo 3.º) foi aditado o art. 69.º-A ao CIRC prevendo a possibilidade de uma sociedade, que não tenha sede ou direção efetiva em território português, ser considerada sociedade dominante de um grupo, desde que seja residente de um Estado membro da EU ou do EEE e cumpra os requisitos aí previstos.

b) Mas, como refere o art. 5.º da referida lei, a produção dos seus efeitos dá-se nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 01 de Janeiro de 2015.

c) Desta forma, veio o legislador definir, expressamente, o momento a partir do qual é possível a constituição de grupos cuja sociedade dominante se encontre sediada num Estado-Membro da EU ou do EEE, o que

inviabiliza a possibilidade de retroagir a sua aplicação ao grupo a períodos anteriores a 2015.

d) Entendimento este, sancionado por despacho datado de 2015/06/01 da Subdiretora Geral (Proc n.º 347/15).

e) Mais se dirá que, quanto à invocada violação do princípio da liberdade de estabelecimento por não se encontrar a legislação portuguesa em consonância com as decisões do TJUE, cabe à administração fiscal interpretar e aplicar as disposições nacionais em vigor, tendo por base a sua redação à data dos factos.

f) Realçando-se que, as decisões do referido Tribunal resultam de uma interpretação do direito comunitário face às disposições do direito nacional próprio de cada Estado-Membro, existindo assim, em cada caso em apreço, especificidades próprias do mesmo.

g) Como tal, não cabe à AT avaliar a conformidade das normas jurídicas internas com o tratado da União Europeia, nem acolher de forma direta e automática, para a resolução de casos concretos, as orientações interpretativas emanadas da jurisprudência do TJUE, especialmente quando esta não tenha, na sua génese, a apreciação da compatibilidade de disposições específicas do direito nacional português.

4- Cumpre ainda referir que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

5- Pelo exposto, deve a presente reclamação graciosa ser indeferida.

V- Conclusão e proposta de decisão

Face aos fundamentos de facto e de direito, sou do parecer que deve a presente reclamação graciosa ser indeferida, devendo notificar-se a interessada para efeitos do exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT.

VI - Informação Complementar - Audição Prévia

Atendendo aos fundamentos de facto e de direito acima mencionados, foi exarado em 2016/09/05, despacho no sentido de indeferimento do presente

pedido, pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa, em substituição e por subdelegação, e notificada a Reclamante nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, via CTT, concretizada em 2016/09/09.

Uma vez que, até à presente data, a Reclamante não exerceu o seu direito e que, já decorreu o prazo para esse efeito, deverá ser confirmado o projeto de decisão no qual é proposto o indeferimento da petição e, notificar-se a interessada do direito a recorrer hierarquicamente ou a impugnar judicialmente da decisão, nos termos dos art.ºs 66.º e 99.º do CPPT.

VII- Conclusão e proposta de decisão

Face ao exposto, atendendo à fundamentação de facto e de direito, sou do parecer que devesse ser mantida a decisão de indeferimento, convertendo-se em definitivo o projeto de decisão.

- s) Em 30-12-2016, as Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que foi por o artigo 69.º do CIRC, na redacção vigente em 2013, não permitir às Requerentes optar pela aplicação do RETGS que as Requerentes não requereram essa aplicação ao exercício de 2013.

Justifica-se esse juízo negativo por a redacção então vigente permitir a aplicação do RETGS quanto às Requerentes A... Portugal e B... e elas não terem requerido essa aplicação.

Por outro lado, não existia qualquer obstáculo a que as ora Requerentes tivessem requerido em 2013 a aplicação do RETGS nos termos em que em 2015 requereram, com efeito retroactivo, e, em caso de hipotético indeferimento, o tivessem impugnado com fundamento em violação do direito da União Europeia, como defendem.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

Em 2014, cada uma das Requerentes apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira declaração modelo 22 relativa ao respectivo exercício de 2013, tendo efectuado a respectiva autoliquidação de IRC.

Em 31-03-2015, as Requerentes, em conjunto com a D... S.p.A, apresentaram requerimento de aplicação do RETGS, sendo sociedade dominante do grupo a D... S.p.A..

Nesse requerimento, foi referido que *«não obstante o presente requerimento ser efectuado por referência ao período de tributação de 2015, importa referir que os demais requisitos já se encontravam cumpridos em anos anteriores, pelo que não deve ser desconsiderada a opção pela aplicação do RETGS nesses períodos, nos termos do artigo 69.º do Código do IRC, com a apresentação do presente requerimento»*.

Por despacho de 30-11-2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira deferiu o requerimento com efeitos a partir de 01-01-2015, dizendo, quanto à pretensão de aplicação do regime a períodos anteriores que *«esta possibilidade não se pode colocar uma vez que as opções não foram efetuadas dentro do prazo estabelecido na alínea a) ao n.º 7 do art.º 69.º nem apresentado qualquer requerimento nesse sentido, em tempo oportuno»*.

As Requerentes, em Maio de 2016, apresentaram reclamações gratuitas das respectivas autoliquidações de IRC relativas ao exercício de 2013, dizendo, em suma, que, à face do Direito da União Europeia, na interpretação efectuada pelo TJUE em acórdão de 12-06-2014, proferido nos processos apensos n.ºs C-39/13, C-40/13 e C-41/13, reuniam os requisitos para serem tributadas nesse exercício segundo o RETGS.

Refeririam ainda as Requerentes nas reclamações gratuitas o seguinte:

No que respeita à adequação da apresentação da presente Reclamação Graciosa pela Reclamante, tendo em vista a sua tributação, no período de tributação de 2013, de acordo com o regime especial de tributação previsto no artigo 69.º do Código do IRC, cumpre à Reclamante esclarecer que, aquando do cumprimento da sua obrigação de autoliquidação de IRC relativa ao período de tributação de 2013, em maio de 2014, esta ainda não tinha tido a oportunidade de integrar, formalmente, o RETGS A... .

118.º

Ora, dada a impossibilidade prática e legal de, até 31 de março de 2013, ter sido criado, em termos formais, o RETGS A... e registada tal alteração junto da AT, quer por si, quer pela sua sociedade dominante, o sistema informático da AT não permitiria, conseqüentemente, a entrega de declaração de rendimentos por parte da Reclamante como sociedade integrante de um RETGS e tratando-a em conformidade com o previsto nos artigos 70.º e 71.º do Código do IRC.

Defendem ainda as Requerentes, em suma, que, por força do princípio da prevalência do direito da União Europeia, o regime que veio a ser introduzido no CIRC pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, que alterou o artigo 69.º e aditou o artigo 69.º-A ao CIRC, já deveria ser aplicado ao exercício de 2013.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que, em suma, que:

- o RETGS é de aplicação opcional, deve a opção ser comunicada, através da declaração de alterações até ao final do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação (alínea a) do n.º 7 do art.º 69.º, todas as sociedades constituintes do grupo devem satisfazer os requisitos enunciados nos números 3 e 4 do art.º 69.º
- as Requerentes não fizeram essa opção, relativamente ao exercício de 2013, apesar de o artigo 69.º do CIRC permitir a aplicação desse regime às sociedades A..., S.A. e B..., S.A. e poderem impugnar eventual indeferimento da inclusão da C... no perímetro do grupo;
- a adaptação do direito português à jurisprudência referida não foi tardia;

- o regime introduzido pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, que alterou o artigo 69.º e aditou o artigo 69.º-A ao CIRC, é aplicável apenas aos exercícios a partir de 01-01-2015.

Ambas as Partes se pronunciam no sentido de, a haver dúvidas sobre a aplicação do direito da União Europeia, ser efectuado reenvio prejudicial para o TJUE, mas propõem questões diferentes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira propõe a seguinte questão:

“A interpretação dos artigos 49.º e 54.º do TFUE, tendo por base disposições específicas da legislação fiscal de um Estado membro relativas ao regime fiscal dos grupos, distinto em alguns elementos da legislação do Estado português, pode ser aplicada a situações jurídicas surgidas antes do acórdão proferido no pedido de interpretação, mesmo quando os interessados não tenham cumprido a obrigação legal de comunicação da opção pelo regime fiscal dos grupos nos anos em causa?”

As Requerentes, nas suas alegações, propõem a seguinte questão:

"A alínea a) do número 3 do artigo 69º do Código do IRC com a redação em vigor no exercício de 2013 configura uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49º, em conjugação com o artigo 54º, ambos do Tratado de Funcionamento da União Europeia, pelo facto de impedir a aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável a grupos de sociedades - RETGS -, previsto no artigo 69º do Código do IRC, às sociedades com sede ou direcção efetiva em território português, pela única razão de a sociedade-mãe ter sede ou direcção efetiva num Estado Membro diferente da União Europeia?"

3.2. Legislação e jurisprudência do TJUE invocada

Os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelecem o seguinte:

Artigo 49.º
(ex-artigo 43.º TCE)

No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

Artigo 54.º
(ex-artigo 48.º TCE)

As sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros.

Por "sociedades" entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos.

No ano de 2013, estava em vigor o artigo 69.º do CIRC na redacção do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho em que se estabelece, além do mais, o seguinte sobre o âmbito e condições de aplicação do RETGS:

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, directa ou indirectamente, 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 direcção efectiva 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:*

- a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;*
- b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;*
- c) 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;*
- d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;*
- e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;*

- f) *O nível de participação exigido de, pelo menos, 90 % seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;*
- g) *Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções, salvo o disposto no n.º 12.*

De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 3 e da alínea f) do n.º 4, as Requerentes não podiam optar por serem tributadas segundo este regime, por a sociedade dominante e as detentoras do capital não terem sede nem direcção efectiva em território português.

O TJUE, em acórdão de 12-06-2014, proferido nos processos apensos n.ºs C-39/13, C-40/13 e C-41/13, decidiu o seguinte:

- 1) *Nos processos C-39/13 e C-41/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente quando a detém por intermédio de uma ou várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.*
- 2) *No processo C-40/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não a sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe aí de um estabelecimento estável.*

Com a redacção dada ao CIRC pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, as normas do artigo 69.º do CIRC passaram a ter as seguintes redacções:

1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável 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, 75 % 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 toda 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:

- a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;*
- b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;*
- c) 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;*

- d) *Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;*
- e) *Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;*
- f) *(Revogada.)*
- g) *Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11. (Rectificada pela Declaração de Rectificação 18/2014, de 13 de Março)*

Para além disso, a mesma Lei n.º 82-C/2014, aditou ao CIRC o artigo 69.º-A, com a seguinte redacção:

Artigo 69.º -A

Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu

1 – Pode igualmente optar pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto na presente subsecção a sociedade dominante, como tal qualificada nos termos do n.º 2 do artigo anterior que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as seguintes condições:

- a) *Seja residente de um Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;*
- b) *Detenha a participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;*
- c) *Não seja detida, direta ou indiretamente, pelo menos, em 75 % do capital, por uma sociedade residente em território português que reúna os requisitos previstos no artigo anterior para ser qualificada como*

- dominante, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto, nos termos do n.º 6 do artigo anterior;*
- d) Não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;*
 - e) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC;*
 - f) Revista a forma de sociedade de responsabilidade limitada;*
 - g) Quando detenha um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas e não se verifique relativamente a este qualquer das situações previstas nas alíneas a), c), d) ou e) do n.º 4 do artigo anterior, com as necessárias adaptações.*

2 – A opção prevista no número anterior determina a aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades relativamente a todas as sociedades dominadas com sede e direção efetiva em território português relativamente às quais se verifiquem as condições estabelecidas nos n.ºs 3 e 4 do artigo anterior, bem como ao estabelecimento estável da sociedade dominante situado neste território através do qual sejam detidas as participações.

3 – A opção pelo regime nos termos do presente artigo depende da comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, na declaração a que se refere o n.º 7 do artigo anterior, de qual a sociedade com sede e direção efetiva neste território pertencente ao grupo designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante nos termos do presente Código, sem prejuízo da responsabilidade solidária da sociedade dominante e das demais sociedades pertencentes ao grupo pelo pagamento do imposto, nos termos do artigo 115.º.

4 – Nos casos em que a sociedade dominante possua um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas, o disposto no número anterior é obrigatoriamente observado por este.

5 – Em tudo o que não estiver previsto no presente artigo é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo anterior.

À face da referida jurisprudência do TJUE, afigura-se ser claro que não são compatíveis com o direito da União Europeia restrições à tributação de grupos segundo regime de unidade fiscal derivadas de a sociedade dominante não ser residente em Portugal.

De qualquer forma, para além de se afigurar claro que a questão colocada pelas Requerentes tem a resposta afirmativa que pretendem, não se justifica o reenvio pretendido pelas Requerentes, já que, no caso em apreço, não se verifica o pressuposto que invocam de a recusa da aplicação do regime de tributação de grupo ter como «*única razão de a sociedade-mãe ter sede ou direção efetiva num Estado Membro diferente da União Europeia*». Na verdade, o indeferimento da aplicação do RETGS foi baseado no facto de as Requerentes não terem comunicado a opção pela aplicação desse regime no prazo aplicável previsto no artigo 69.º, n.º 7, do CIRC.

Quanto ao reenvio pretendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, também não se justifica, pois os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia versam sobre a equiparação entre empresas nacionais e empresas com sede social, administração central ou estabelecimento principal na União e não sobre a necessidade ou não de cumprimento da obrigação de comunicar tempestivamente opção pelo regime de tributação como unidade fiscal, que foi o fundamento do indeferimento da pretensão de aplicação desse regime.

Por isso, indeferem-se os pedidos de reenvio prejudicial.

3.3. Apreciação da questão

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no despacho proferido em 30-11-2015, concluiu pela verificação de todos os requisitos de aplicação do RETGS quanto ao exercício de 2015.

Quanto aos períodos anteriores, a Autoridade Tributária e Aduaneira não invocou no referido despacho que não se verificassem os requisitos cuja verificação cabia à Autoridade Tributária e Aduaneira, limitando-se a invocar como obstáculo o facto de as opções pela aplicação do RETGS não terem sido formuladas no prazo estabelecido na alínea a) do n.º 7 no artigo 69.º do CIRC nem ter sido apresentado qualquer requerimento nesse sentido em tempo oportuno.

As Requerentes não impugnaram o decidido no referido despacho por qualquer outra via que não seja a apresentação das reclamações gratuitas e o presente processo.

Nas reclamações gratuitas as Requerentes pediram, em suma, além da anulação das autoliquidações, que fossem tributadas, no ano de 2013, pelo regime do RETGS previsto, à data pelo artigo 69.º do CIRC, suprimindo-se o cumprimento de requisitos formais para a constituição desse mesmo RETGS em 2013 e considerando-se como válido o exercício da opção pela aplicação do RETGS efectuada em 2015 pela A... por referência ao período de tributação de 2013, ou seja, com efeitos retroativos.

Assim, o que está em causa não é propriamente a legalidade ou ilegalidade das autoliquidações, que foram efectuadas de acordo com as respectivas declarações modelo 22 e as condições então existentes (não opção pelo RETGS no exercício de 2013), mas sim saber se a Autoridade Tributária e Aduaneira, perante a opção por tal regime formulada em 2015, deveria ter decidido a aplicação desse regime ao grupo formado pela Requerente e pela D... S.p.A..

É questionável se as reclamações gratuitas constituem um meio procedimental adequado para impugnar o decidido no referido despacho de 30-11-2015 sobre a inviabilidade de aplicação do RETGS a períodos anteriores a 2015, motivada pelo facto de que *«as opções não foram efetuadas dentro do prazo estabelecido na alínea a) ao n.º 7 do art.º 69.º nem apresentado qualquer requerimento nesse sentido, em tempo oportuno»*.

No entanto, uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira não colocou qualquer obstáculo e apreciou as reclamações gratuitas das autoliquidações, é com base neste contexto procedimental existente (decisões de reclamações gratuitas) que a legalidade ou não da recusa de aplicação daquele regime deve ser apreciada no presente processo.

É manifesto que as autoliquidações não apresentam qualquer erro de facto ou de direito quanto aos pressupostos em que assentam.

Na verdade, «o apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária» (artigo 59.º, n.º 2, do CPPT) e foi precisamente isso que ocorreu.

A aplicação do RETGS ao exercício de 2013 não depende apenas da verificação dos requisitos legais a sua aplicação, pois é um regime facultativo, só aplicável na sequência de uma opção da sociedade dominante, formulada com antecedência em relação ao termo do primeiro exercício em que se pretende a sua aplicação (no caso dos autos, «até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação», nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC).

A admissibilidade de opção dos sujeitos passivos de IRC pela aplicação do RETGS, com a possibilidade de obtenção de vantagens fiscais por estes e consequente perda de receitas tributárias, justifica-se por fins extrafiscais, designadamente facilitar «a reestruturação do tecido empresarial e a recuperação dos grupos económicos, através da promoção das sinergias entre empresas integradas num grupo, reforçando e consolidando o tecido empresarial, para assim alcançar maior competitividade e favorecer a concorrência», não sendo justificável para obtenção de «finalidades exclusivamente fiscais» (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-12-2012, processo n.º 021/12).

A esta luz, a imposição da obrigação de optar pela aplicação deste regime antes de serem conhecidos os resultados da sua aplicação harmoniza-se com este desígnio legislativo de dificultar a utilização do regime para finalidades exclusivamente fiscais, que seria viável com a possibilidade de aplicação retroactiva, com apuramento primeiro dos resultados fiscais e só posterior escolha do regime fiscal mais vantajoso.

Assim, essa opção no prazo previsto tem de ser manifestada pela sociedade dominante (e não por alguma ou algumas ou todas as sociedades dominadas), sendo essa manifestação imprescindível por, além do mais, implicar para aquela a assunção de responsabilidades fiscais (artigo 115.º do CIRC), para além de obrigações declarativas.

No caso em apreço, não foi apresentado, em 2013, requerimento de opção pela tributação segundo o RETGS nem pela D... S.p.A. sociedade dominante do grupo, nem por qualquer das Requerentes.

Por outro lado, a A... Portugal, S.A. e a B... S.A. poderiam ter optado pela tributação segundo o RETGS, em face da relação de domínio daquela sobre esta, no pressuposto de que se verificavam os restantes requisitos exigidos (como afirmam as Requerentes no presente processo).

Por isso, não se pode concluir sequer que, em 2013, as Requerentes pretendessem ser tributadas segundo o RETGS e só não o tenham requerido pelo obstáculo legal que invocam, derivado da redacção então vigente do artigo 69.º do CIRC.

Por outro lado, como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, *«quanto à inclusão da sociedade C... no perímetro do RETGS, se as Requerentes, como agora vêm alegar, estavam convictas de que a legislação nacional era ilegal e desconforme ao direito comunitário, ao não permitir a consolidação fiscal horizontal, entretanto plasmada nos artigos 69.º e 69.º-A do Código do IRC através da Lei n.º 82-C/2014 sempre se dirá que nada impedia as mesmas de suscitar tal inclusão junto da AT, a qual necessariamente teria de se pronunciar acerca da temática»* e *«em caso de eventual recusa da AT sempre poderiam contestar a mesma junto dos órgãos jurisdicionais nacionais, suscitando o primado do direito comunitário junto de um tribunal português, com fundamento na eventual desconformidade daquela disposição do Código do IRC com os artigos 49.º e 54.º do TFUE»*.

De qualquer modo, não sendo a aplicação do RETGS automática e não tendo sido efectuada opção no sentido da sua aplicação, as autoliquidações individuais não enfermam de qualquer erro, quer sobre os pressupostos de facto quer sobre os pressupostos de direito, pois o regime aplicável era o da tributação individualizada de cada uma das Requerentes.

Por outro lado, não podia a Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito das reclamações gratuitas, como também não pode este Tribunal Arbitral, ficcionar que tinha sido feita em 2013 pela sociedade dominante opção pela aplicação do RETGS ou dispensar o cumprimento da obrigação de comunicação atempada da opção.

Finalmente, é claro que o novo regime previsto no artigo 69.º-A do CIRC, introduzido pela Lei n.º 82-C/2014 é aplicável apenas aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 01-10-2015, como está expressamente estabelecido no n.º 1 do seu artigo 5.º, em sintonia com o princípio básico sobre a aplicação no tempo das normas tributárias, enunciado no n.º 1 do artigo 12.º da LGT.

Pelo exposto, em resumo, conclui-se que:

- não é admissível a opção efectuada em 2015 pela aplicação do RETGS relativamente ao exercício de 2013;
- não pode ser suprido por este Tribunal Arbitral o requisito de falta de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira da opção pela aplicação do RETGS, pois ela tem de ser efectuada no prazo previsto no n.º 7 do artigo 69.º do CIRC;
- sem que tal opção tivesse sido comunicada tempestivamente não é viável a aplicação do RETGS, no período de tributação de 2013;
- as liquidações impugnadas, efectuadas em consonância com as declarações apresentadas pelas Requerentes não enfermam de qualquer ilegalidade, pelo que não se justifica a sua anulação

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **271.722,53**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das Requerentes.

Lisboa, 05-06-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Sérgio de Matos)

(João Gonçalves da Silva)