

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 403/2017-T

Tema: IRC - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) - Direito de estabelecimento - Exercício do direito de opção.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 30.06.2017 a Requerente, A..., Pessoa Coletiva n.º..., com sede em..., ..., ..., Leiria, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação do Despacho da Subdiretora-Geral da área da Gestão Tributária-IR, por delegação, datado de 2017/03/29, que indeferiu o pedido de Revisão Oficiosa da autoliquidação do IRC respeitante ao ano de 2012.

A Requerente peticiona, ainda, a condenação da Requerida ao pagamento do montante total de € 19.063,61 de imposto, a cujo reembolso entende ter direito e, ainda, juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 19.09.2017.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. Em 10/08/2015 a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos modelo 22, relativa ao exercício de 2012, sucedendo porém que a respetiva autoliquidação não se encontra correta, razão pela qual a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa que foi indeferido por Despacho datado de 2017/03/29.
- b. Com efeito, por referência ao período de tributação de 2012, a ora Requerente era a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado conforme o RETGS, e composto apenas por si e pela sociedade B..., S.A, com sede em
- c. A ora Requerente é diretamente detida em 99,99 % do seu capital social pela C..., SA, sociedade comercial residente para efeitos fiscais em França e nunca foi detida, direta ou indiretamente, por nenhuma sociedade residente para efeitos fiscais em Portugal.
- d. A sociedade C..., SA era por referência a 2012 detida indiretamente pela Sociedade D... SA, sociedade residente para efeitos fiscais em França.
- e. Por sua vez a Sociedade D... SA, detinha durante o período de tributação de 2012 e ainda detém, indirectamente, mais uma empresa residente para efeitos fiscais em Portugal, a sociedade E..., Lda.
- f. Ora, como aqui fica provado e demonstrado, a composição do perímetro do RETGS para efeitos de apuramento do IRC do exercício de 2012, deveria incluir a outra empresa fiscalmente residente em Portugal e que é detidas a 100% pela D... .
Senão vejamos,
- g. O CIRC previa a tributação dos grupos de sociedades pelo somatório dos resultados fiscais apurados nas declarações de rendimentos de cada uma das sociedades integrantes do respetivo grupo, desde que verificados cumulativamente um conjunto de requisitos, previstos no n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, e da inexistência de qualquer das situações estabelecidas no n.º 4 do mesmo artigo sendo certo que a norma constante da alínea f) do n.º 4 do artigo 69º do CIRC exclui do RETGS as sociedades residentes detidas através de sociedades não residentes.
- h. O supra 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).
- i. Na realidade, a exclusão prevista no artigo 69º, nº 4, alínea f) do CIRC, gera uma situação de desigualdade em razão do lugar, desfavorecendo, no plano fiscal, as situações comunitárias em comparação com as situações puramente internas.
 - j. Refira-se que a compatibilidade ou a conformidade de uma norma em tudo semelhante à do artigo 69º, nº 4, alínea f) do CIRC, já foi analisada e decidida no Acórdão do TJUE de 27 de Novembro de 2008, proferido no proc. C-418/07, mais conhecido pelo Acórdão Papillon.
 - k. Assim, e como decidiu o Acórdão Papillon *“As disposições do CGI em causa no processo principal, na medida em que desfavorecem no plano fiscal, as situações comunitárias em comparação com as situações puramente internas, constituem, pois, uma restrição proibida, em princípio, pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento”*.
 - l. Acresce que, igualmente como ficou decidido no Acórdão supra referido, a restrição à liberdade de estabelecimento provocada pelas normas do CGI e do CIRC, não se justifica por razões imperiosas de interesse geral, tal como a necessidade de preservar a repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros.
 - m. Igualmente como ficou decidido no mencionado Acórdão a restrição em causa não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal, muito pelo contrário pois a própria restrição é que coloca em causa a coerência do sistema fiscal.
 - n. Por tudo o quanto fica exposto o TJUE, decidiu que *“O artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43. CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro por força da qual se concede um regime de tributação pelo lucro consolidado a uma sociedade-mãe residente desse Estado Membro que detenha filiais e subfiliais também residentes desse Estado, mas se exclui a concessão desse regime a essa sociedade-mãe se as suas subfiliais*

residentes forem detidas por intermédio de uma filial residente doutro Estado-Membro”.

- o. Refira-se que, na sequência da referida decisão, o normativo vigente em França (tal como em vários outros Estados Membros) foi alterado, no sentido de passar a prever a possibilidade de inclusão no regime de tributação pelo lucro consolidado de sociedades residentes detidas por intermédio de sociedades não residentes.
- p. Também em Portugal o legislador nacional já reconheceu expressamente essa desconformidade através da inclusão do artigo 69º-A e pela revogação do nº 4 do artigo 69º do CIRC.
- q. A AT indeferiu o pedido da Requerente, única e simplesmente porque entende que a extensão do RETGS às sociedades residentes que sejam detidas direta ou indiretamente por sociedades não residentes, só é aplicável aos períodos de tributação iniciados em, ou após, um de Janeiro de 2015.
- r. Sucede que, e ao contrário do que parece concluir a AT a Requerente não pretende aplicação retroativa do disposto no artigo 69ºA do CIRC.
- s. Com efeito, o dever de correção da autoliquidação não decorre, da necessidade de aplicação retroativa da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, tal como parece alegar a AT, mas sim do reconhecimento expresso por parte do TJUE do carácter ilegal do regime fiscal em vigor até à referida data sendo certo, que a conformação do disposto no artigo 69º do CIRC, com o disposto no artigo 43º do TCE, impõe-se independentemente do exercício a que respeite a situação em concreto.
- t. Para além disso, o TJUE já se pronunciou no sentido de que os órgãos da Administração Pública devem aplicar o Direito da União, repudiando a aplicação de qualquer disposição nacional que seja contrária a tal normativo e o mesmo se diga, naturalmente, em relação aos Tribunais.
- u. Nesse sentido, não poderá deixar de ser adotada uma solução de aplicação do normativo interno compatível com o Direito da União Europeia que respeite a Liberdade de Estabelecimento consagrada de forma consentânea com a orientação decorrente dos Acórdãos Papillon e C-40/13.

- v. Em consonância com tal entendimento, perante o acima exposto, deverá ser considerada a inclusão no RETGS liderado pela A..., relativamente ao período de tributação de 2012, da D... como sociedade dominante e de todas as participações detidas direta e indiretamente pelo menos em 90 % há mais de um ano pela sociedade dominante D... nas sociedades residentes em Portugal, a saber a sociedade E... do que resultará que a Requerente deverá ser reembolsada do montante total de € 19.063,61, a título de IRC e Tributação Autónoma por efeito das correções supra referidas e onforme resulta do exposto, a ilegalidade subjacente ao ato de autoliquidação em apreço é exclusivamente imputável à AT pelo que, assiste à Requerente o direito ao reembolso da quantia indevidamente paga, bem como ainda a juros indemnizatórios vencidos e vincendos até pagamento integral da quantia indevidamente suportada. Acresce que a ilegalidade em apreço funda-se na violação do Direito da União Europeia, sendo entendimento consensual do TJUE que a cobrança de impostos em violação do Direito Comunitário determina o pagamento de juros com vista à compensação pelo prejuízo decorrente da indisponibilidade das importâncias indevidamente cobradas nos termos acima.
- w. Mais, o art.º 43, n.º 1 da Lei Geral Tributária estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, sem definir o momento a partir do qual são os mesmos devidos.
- x. Por sua vez, o n.º 3, c) do mesmo preceito consagra que também são devidos juros indemnizatórios, *“quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária”*.
- y. Assim, e não tendo sido cumprido no caso em apreço, o prazo de um ano previsto no supra referido preceito legal, deve a AT também ser condenada ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se exceção e por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

Por exceção,

Da incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela requerente

D)

- a. Antes de mais, nos termos do disposto no art. 2º, alínea a) da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no nº 1 do art. 2º do RJAT, “ *com exceção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”
- b. No caso em concreto, a Requerente não recorreu, em tempo, à reclamação graciosa prevista no nº 1 do art. 131º do CPPT que, no caso, era necessária visto a mesma suscitar também questões de facto, como se comprova pela revisão oficiosa apresentada, onde invoca que as sociedades cumprem os pressupostos, também de facto, para integrarem um grupo ao qual se pode aplicar o RETGS e, portanto, a serem tributadas de acordo com tal regime.
- c. A revisão oficiosa, nos termos do art. 78º da LGT, não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 131º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no nº 1 de tal artigo.
- d. Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

II)

Por outro lado,

- e. A condenação peticionada, porque implica sempre o prévio reconhecimento do alargamento do perímetro do grupo de sociedades que integram o RETGS, sempre se configurará como prévia a uma qualquer anulação do ato tributário de liquidação.
- f. Assim, com a presente ação arbitral, o que a requerente pretende é obter o reconhecimento de um direito que, nos termos previstos na legislação em vigor no ordenamento jurídico nacional, não lhe assistia à data dos factos.
- g. Acontece que o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir se a requerente tem direito à aplicação do art. 69º do CIRC, nos termos peticionados, com efeitos a 2012 pois não está aqui em causa a apreciação de um qualquer ato de liquidação, mas antes, de um pretense e hipotético direito que é sempre prévio a tal liquidação, não sendo o Tribunal arbitral competente para apreciar o indeferimento do pedido de revisão oficiosa que nega o reconhecimento de tal direito.
- h. Deste modo, também com este fundamento se verifica a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Ainda que assim também não se entenda, sem conceder,

Da exceção da ilegitimidade

III)

- i. O presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido pela sociedade de direito nacional, A... pretendendo tal sociedade que lhe seja reconhecido o direito a ser tributada segundo o RETGS em que a sociedade dominante do grupo seria uma outra sociedade, de direito francês, a D... SA. (doravante D...).
- j. Contudo, sendo certo que sendo essa sociedade não residente, a requerente não refere, sequer, ser sua representante para efeitos de aplicação de tal regime sendo que é a sociedade mãe ou a sua representante que deve entregar a Mod. 22 consolidada do grupo.

- k. Assim sendo, não figurando a D... no presente p.p.a. como Autora ou requerente, qualquer decisão a proferir no presente processo sempre careceria de qualquer efeito útil uma vez que, tratando-se do pedido de reconhecimento de um grupo a ser tributado de acordo com o RETGS e sendo certo que é a sociedade mãe que apresenta a declaração Mod. 22 do grupo, a lei exige a intervenção de todas para que a decisão judicial tenha efeito útil e vincule todas as partes.
- l. Donde por falta de litisconsórcio necessário, a requerente é parte ilegítima o que determina, também por esta via, a absolvição da R. da instância, cfr. art. 33º n.º 1 do CPC, artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea e) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT .

Ainda que assim não se entenda, sem conceder,

IV) Por impugnação,

- m. Por referência ao exercício de 2012, a requerente era a sociedade dominante (relação do domínio de 100%.) de um grupo de sociedades tributado pelo RETGS composto apenas por si e pela B..., SA, NIPC... .
- n. Em 23-12-2015 a Requerente alargou o perímetro do RETGS à sociedade E..., Lda, NIPC ... sendo que a partir de 01-01-2015, a sociedade dominante passou a ser a sociedade residente em França a D..., tendo permanecido a requerente como sociedade dominada nos termos do previsto no n.º 3 do artigo 69.º-A do CIRC.
- o. Em 2016-03-28 apresentou pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT, onde solicitava o apuramento do lucro tributável, como sociedade do grupo designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbiam à sociedade dominante, por inclusão no RETGS de todas as sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal detidas indiretamente pela sociedade dominante D... a saber as sociedades B..., SA (adiante B...) e E..., Lda (adiante E...).
- p. Após apreciação dos argumentos expendidos em sede de audiência prévia, pedido foi, por despacho de 29-03-2017, indeferido com fundamento, em síntese, no seguinte:

«Só com a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, é que se introduziu no Código do IRC o artigo 69.º- A que estabeleceu no sistema tributário português, a possibilidade das sociedades nacionais poderem alargar o perímetro do RETGS por si dominado a outras sociedades residentes em Portugal, mas participadas por empresas não residentes.

Essa Lei refere expressamente no seu artigo 5.º (Produção de efeitos), que o disposto no citado artigo 69.º-A, se aplica aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2015.

Face ao exposto, concluímos que a aplicação de tal regime a exercícios anteriores a 2015, como pretende o sujeito passivo no caso em apreço, não é possível»

- q. A iniciativa de alteração das regras que delimitam o perímetro dos grupos para efeitos do RETGS introduzida pelo art.º 69.º-A foi inspirada pelo teor do acórdão do TJUE, de 12.06.2014, que declara em relação ao que diretamente tem relevo para o caso concreto em análise que *«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-irmã residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe aí de um estabelecimento estável.»*
- r. O regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) recorta-se no modelo de integração fiscal ou seja de agregação dos resultados fiscais (lucro tributável ou prejuízo fiscal) apurados individualmente por cada sociedade do grupo.
- s. Sendo um regime especial é de aplicação opcional, devendo 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
- t. Sendo certo que o Estado português não foi objeto de nenhuma condenação pelo TJUE tendo por objeto as disposições atinentes à constituição do grupo para efeitos de aplicação do RETGS, vigentes para o período de 2012, nem sequer de

- instauração de um processo de infração pela Comissão Europeia. Tomou, livre e unilateralmente, a iniciativa de alterar a respetiva legislação interna.
- u. No caso em apreço, não foi apresentado, em 2013, requerimento de opção pela tributação segundo o RETGS nem pela Requerente nem pela sociedade dominante do grupo.
 - v. Não sendo a aplicação do RETGS automática e não tendo sido efetuada opção no sentido da sua aplicação, a autoliquidação individual efetuada pela Requerente não enfermam de ilegalidade, por não ter feito aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, pois não estavam reunidos os pressupostos para sua aplicação, designadamente uma opção tempestivamente apresentada.
 - w. Por outro lado, não podia a Autoridade Tributária e Aduaneira na sequência dos pedidos de revisão do ato tributário, como também não pode este Tribunal Arbitral ficcionar que tinha sido feita pela sociedade dominante, no prazo legalmente previsto, opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades relativamente ao exercício de 2013.
 - x. Caso tivessem exercido tal opção, desencadearia uma resposta da AT a qual, em caso de desacordo, poderia ter sido contestada judicialmente, aliás nos exatos termos do caso neerlandês.
 - y. 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.
 - z. Não sendo a aplicação do RETGS automática e não tendo sido efetuada opção no sentido da sua aplicação, a autoliquidação individual efetuada pela Requerente não enferma de ilegalidade, por não ter feito aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, pois não estavam reunidos os pressupostos para sua aplicação, designadamente uma opção tempestivamente apresentada.

5. A Requerente respondeu à matéria de exceção por escrito, em síntese, nos termos seguintes:

Incompetência - Dos pedidos de Revisão Oficiosa

D)

- a. Antes de mais importa salientar que a exceção deduzida pela Requerida, foi já alvo de diversas apreciações por parte da jurisprudência arbitral do CAAD, nomeadamente pela decisão n.º 117/2013-T e pela decisão n.º 236/2013-T, e mais recentemente pela decisão n.º 9/2017-T e decisão n.º 101/2017, tendo as mesmas decidido pela competência dos tribunais arbitrais.
- b. O entendimento da Requerida, prende-se com o facto da Requerente não ter apresentado uma reclamação graciosa prévia, mas sim um pedido de revisão oficiosa (ato tributário de segundo grau), e que, por força das regras de vinculação constantes da Portaria n.º 112-A/2011, designadamente o disposto na alínea a) do artigo 2.º desse diploma, alegadamente impediria o recurso à instância arbitral
- c. Ora, a referência expressa ao artigo 131.º do CPPT, que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, não pode ter o alcance de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação.
- d. Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a AT no presente processo não pode ser aceite pois como se decidiu no processo arbitral n.º 117/2013-T, proferida no CAAD, *“É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da AT sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.”*
- e. Também tem entendido a jurisprudência do STA (nomeadamente nos termos dos acórdãos de 12-07-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, proferido no processo n.º 565/07), que nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de autoliquidação é proporcionada à AT, com este pedido,

uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa.

- f. Conclui-se assim, que a falta de reclamação graciosa não é obstáculo à apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que seja corolário da ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa.
- g. Improcede, pois, a exceção na parte a que alude à competência do tribunal arbitral para apreciar a decisão que recaiu sobre os pedidos de revisão oficiosa.

II)

- h. Ainda como fundamento à alegada incompetência do Tribunal Arbitral a Impugnante alega que no caso em apreço “não está em causa a apreciação da legalidade de qualquer liquidação, mas apenas a de saber, se a requerente podia beneficiar, retroativamente, da aplicação de uma norma que lhes permite optar por uma tributação segundo o regime fiscal da tributação dos grupos de sociedades”
- i. Ora, com o devido respeito, a AT procura fundamentar a incompetência do tribunal arbitral com base numa suposta pretensão da Requerente, que não tem qualquer correspondência aquilo que foi alegado e peticionado, na petição inicial pois, em momento algum a Requerente apresentou um pedido à AT no sentido de esta aplicar retroativamente o regime do artigo 69º e 69º-A do CIRC que resulta da Lei nº 82º-C/2014, de 31 de Dezembro.
- j. O que a Requerente alega é que a autoliquidação do IRC do exercício em causa é manifestamente ilegal (e consequentemente o Despacho de Indeferimento) porque foi efetuada com base numa disposição legal – entenda-se artigo 69º do CIRC – que era ilegal por violar o Direito Comunitário.
- k. Assim, e ao contrário do que alega a AT o que aqui está em causa é a ilegalidade do ato de autoliquidação e do Despacho de Indeferimento, já que ambos resultam da

aplicação e da interpretação de uma disposição legal que é claramente violadora do Direito Comunitário.

- l. Não deixa de ser curioso que a AT por um lado afirme que a requerente deveria ter solicitado em primeiro lugar o alargamento do perímetro, mas por outro lado, também afirme que não era possível esse alargamento.
- m. Ora, importa esclarecer que a Requerente não fez o pedido de alteração do perímetro, não foi porque não quis, ou porque se esqueceu mas porque o artigo 69º do CIRC não permitia que esse pedido fosse efetuado nos termos expostos.
- n. Saliente-se ainda que ao contrário do que alega da AT, a Requerente não pretende a substituição do presente Tribunal Arbitral nas competências própria da AT.
- o. A AT, em sede de análise da Revisão Oficiosa já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a legalidade do ato tributário, tendo a mesma decidido que o mesmo não padecia de qualquer ilegalidade, conquanto o artigo 69º do CIRC à data em vigor apenas permitir a inclusão do RETGS de sociedades residentes em Portugal.

- p. O que a Requerente pretende é que o tribunal arbitral se pronuncie sobre a legalidade do entendimento da AT constante no Despacho de Indeferimento, e consequente sobre a legalidade do ato de autoliquidação e tal, não há dúvidas nenhuma, que faz parte da competência dos tribunais Arbitrais.

Da ilegitimidade,

III)

- q. A AT no Despacho de Indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa analisou precisamente a questão da legitimidade da Requerente, tendo expressamente decidido que: “A requerente goza de personalidade e capacidade tributária para apresentação da presente revisão oficiosa e tem legitimidade no procedimento tributário, nos termos do preceituado no artigo 3º e 9º, nº 1 do CPPT, e nos artigos 15º, 16º e 18º, nº 3 da LGT”.
- r. Não deixa de ser curioso que a AT considere que a Requerente tem legitimidade para apresentar a Revisão Oficiosa, mas a mesma AT entenda que a Requerente não tem legitimidade para deduzir pedido de pronúncia arbitral do Despacho que indeferiu esse mesmo pedido de revisão oficiosa.

Sem prejuízo,

- s. Não há dúvidas da perfeita legitimidade da aqui Requerente pois que o artigo 9º, nº 1 do CPPT estabelece que “*Têm legitimidade no procedimento tributário, os contribuintes, incluindo os substitutos tributários e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido*”.
- t. Como escreve Jorge Lopes de Sousa “*Recai sobre o interessado o ónus de alegar os factos que integram a sua legitimidade que, no caso de impugnação de actos de liquidação, se limitam à sua identificação no acto como sujeito passivo do tributo liquidado*” (cfr. CPPT anot e coment., Areas Editora pág. 103).
- u. Assim, considerando que o ato de liquidação aqui em causa respeita à aqui Requerente, outra conclusão não se poderá tirar que não seja a da sua legitimidade para solicitar a sua correção através da revisão oficiosa, e a da sua legitimidade para deduzir pedido de pronúncia arbitral do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.
- v. A legitimidade da Requerente advém do facto de ser titular de um interesse legalmente protegido já que a sua esfera jurídica pode ser diretamente afetada pelo que se decidir no presente processo, alterando-se significativamente o seu enquadramento jurídico-tributário, cenário em que a legitimidade é amplamente assegurada pelos n.ºs 1 e 4 do artigo 9.º do CPPT, bem como pelo n.º 1 do artigo 9.º do CPTA.
- w. Assim, é manifesto o interesse da Requerente na aplicação do RETGS no período fiscal de 2011, porque pretende retirar para a sua esfera jurídica (interesse próprio) um resultado específico (Interesse direto)- o de ser tributada no âmbito do lucro consolidado fiscal, nos termos expostos) - que não é contrário à lei (interesse legítimo).
- x. No caso em apreço, considerando que os pedidos a apreciar são apenas o da correção da autoliquidação e da decisão da revisão oficiosa, afigura-se que a Requerente terá legitimidade, pois a validade ou não destes atos ficará definitivamente decidida.

- y. A aqui Requerente é ainda parte legítima por aplicação do disposto no artigo 9º, nº 2 do CPPT, que expressamente prevê a legitimidade dos responsáveis solidários.
- z. Nestes termos, tendo em conta tudo o quanto aqui fica exposto podemos e devemos concluir pela manifesta improcedência das exceções invocadas pela Autoridade Tributária.

6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “a contrario”.

As partes apresentaram alegações escritas nas quais, no essencial, reafirmaram as posições já expostas.

7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

8. Cumpre solucionar as seguintes questões:

A) Incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela requerente por falta de reclamação prévia necessária do ato de autoliquidação do imposto.

B) Incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela requerente por o mesmo implicar o prévio reconhecimento do alargamento do perímetro do grupo de sociedades que integram o RETGS.

C) Ilegitimidade da Requerente.

D) Ilegalidade do ato de autoliquidação objeto do presente processo.

E) Direito da Requerente ao reembolso do imposto e a juros indemnizatórios.

Impõe-se apreciar prioritariamente a exceção de incompetência, nos termos do disposto no artigo 13.º do CPTA, (aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT) que estabelece que “*O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.*”

9. Questão da incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela requerente por falta de reclamação prévia necessária do ato de autoliquidação do imposto.

A mesma questão jurídica foi apreciada e decidida no processo proc. 574/2016-T¹, decisão que se acompanha nos precisos termos e com os fundamentos nela expostos e onde se pode ler, designadamente, o seguinte:

“É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjetivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

Aliás, será esta interpretação, no sentido de que a Portaria n.º 112-A/2011 não restringe as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a única que se compagina com o referido princípio da hierarquia das normas e com a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, isto é, a única interpretação que assegura constitucionalidade daquela Portaria.

Assim, a interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 que aqui se adopta, em vez de ser materialmente inconstitucional, é a única que assegura a sua constitucionalidade, à face do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, alínea b), da CRP, como atrás se referiu. Isto é, é esta a interpretação

¹ Consultável in <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>, sítio da internet onde também poderão ser consultadas as decisões arbitrais adiante referidas.

conforme à Constituição, em que se reconhece na norma «um sentido que, embora não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido necessário e o que se torna possível por virtude da força conformadora da Lei Fundamental. E são diversas as vias que, para tanto, se seguem e diversos os resultados a que se chega: desde a interpretação extensiva ou restritiva à redução (eliminando os elementos inconstitucionais do preceito ou do acto)»

Improcede, assim, a exceção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

10. Questão da incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela requerente por o mesmo implicar o prévio reconhecimento do alargamento do perímetro do grupo de sociedades que integram o RETGS.

Como se pode ler na decisão arbitral proferida no proc. 101/2017-T:

“É à face do pedido ou conjunto de pedidos formulados pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais, como é o processo arbitral, de que decorre também a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, que está limitada aos meios processuais previstos no RJAT. “

No caso que nos ocupa, a Requerente formula os seguintes pedidos:

“Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser considerado procedente, anulando-se em consequência o Despacho de Indeferimento e condenando a AT à correcção da autoliquidação do IRC de 2012, de modo a que no apuramento do lucro tributável da Requerente como sociedade dominante do grupo, sejam incluída no RETGS todas as sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal detidas, direta e indiretamente, pela sociedade dominante D..., a saber as sociedades:

O B..., S.A., NIPC..., e,

O E..., Lda., NIPC....

Determinando em consequência que a AT reembolse a Requerente do montante total de € 19.063,61, a título de IRC e Tributação Autónoma por efeito das correcções supra referidas.”

Emerge do pedido em conjugação com as asserções da Requerente ao longo da petição inicial, com suficiente segurança, que a Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de autoliquidação objeto do presente processo sendo certo que, nos termos do art. 24º, n.º 1, al. d), a administração tributária deverá *“liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.”*

A proceder a pretensão da Requerente de declaração de ilegalidade da autoliquidação emergiria para a Requerida o dever de proceder a nova liquidação sendo neste sentido que o tribunal interpreta a menção à condenação da AT à “correção da autoliquidação”. Para tal interpretação aponta também o pedido de anulação do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa.

Entende-se, portanto, que a Requerente pretende a declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação objeto do presente processo e sendo manifesta a competência deste tribunal arbitral para apreciar tal pedido, tem de se concluir que improcede também esta exceção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

11. Exceção de Ilegitimidade

Está em causa no presente processo apreciar a legalidade da autoliquidação de IRC respeitante ao ano de 2012 e a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra aquela autoliquidação.

A Requerente é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária em causa e autora do ato de autoliquidação objeto do presente processo sendo, também, a única destinatária da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa daquele ato de autoliquidação e, à face da tese que defende, estes atos lesaram a sua esfera jurídica,.

Como se pode ler na decisão arbitral proferida no processo 101/2017-T, que se acompanha:

“Nos termos do disposto no artigo 30.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, «o autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar», que se exprime «pela utilidade derivada da procedência da ação».

O artigo 33.º do mesmo Código, indica as situações de litisconsórcio necessário, estabelecendo que «se, porém, a lei ou o negócio exigir a intervenção dos vários interessados na relação controvertida, a falta de qualquer deles é motivo de ilegitimidade» e que «é igualmente necessária a intervenção de todos os interessados quando, pela própria natureza da relação jurídica, ela seja necessária para que a decisão a obter produza o seu efeito útil normal», entendendo-se que este se produz «sempre que, não vinculando embora os restantes interessados, possa regular definitivamente a situação concreta das partes relativamente ao pedido formulado». “

No caso em apreço, entendendo-se que os pedidos a apreciar são apenas o de anulação da liquidação e da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa, afigura-se que a Requerente terá legitimidade, pois a questão da validade destes atos ficará definitivamente decidida.

Assim, improcede também esta exceção.

II – A matéria de facto relevante

12. Consideram-se provados os seguintes factos:

1. Em Maio de 2013 a requerente apresentou a sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 tendo na mesma efetuado a autoliquidação de IRC de 2012.
2. Em 10/08/2015 a Requerente apresentou declaração de substituição da declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao exercício de 2012, que consta dos autos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.
3. Em 31.05.2013 a sociedade E..., Lda, contribuinte 500730148 apresentou a sua declaração de rendimentos referente ao período tributário de 2012, que consta dos autos e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

4. Em 28.03.2016 a Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa, constante dos autos e cuja teor se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.
- 5.O pedido de revisão Oficiosa que foi indeferido por Despacho da Subdirectora-Geral da área de Gestão Tributária IR, por delegação datado de 2017/03/29, que consta dos autos e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.
- 6.Por referência ao período de tributação de 2012, a ora Requerente era, de acordo com a declaração modelo 22 apresentada, a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado conforme o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, e composto apenas por si e pela sociedade B..., S.A, NIPC..., com sede em
7. A Requerente, era em 31.12.2012 diretamente detida em 99,99 % do seu capital social pela sociedade C..., SA, sociedade comercial residente para efeitos fiscais em França.
- 8.A sociedade C..., SA era por referência a 2012 detida indiretamente pela Sociedade D... SA, sociedade residente para efeitos fiscais em França.
9. Sociedade D... SA detinha durante o período de tributação de 2012 –a sociedade E..., Lda, residente para efeitos fiscais em Portugal.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

13. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados, não tendo a Requerida manifestado discordância relativamente à matéria de facto invocada pela Requerente.

-III- O Direito aplicável

Matéria de direito

- 14.O artigo 69.º do CIRC na redação em vigor à data do facto tributário cuja autoliquidação constitui objeto do presente processo, estabelecia 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.”²

² Com a Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, o artigo 69.º do CIRC passou ter a seguinte redação:

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 indirectamente, 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 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:

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) Registrem 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)

Por outro lado, a mesma Lei n.º 82-C/2014, aditou ao CIRC o artigo 69.º-A, com a seguinte redação:

Artigo 69.º-A

Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutra 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;

No Acórdão do TJUE de 27 de Novembro de 2008, proferido no proc. C-418/07, mais conhecido pelo Acórdão Papillon decidiu-se que “O artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro por força da qual se concede um regime de tributação pelo lucro consolidado a uma sociedade-mãe residente desse Estado Membro que detenha filiais e subfiliais também residentes desse Estado, mas se exclui a concessão desse regime a essa sociedade-mãe se as suas subfiliais residentes forem detidas por intermédio de uma filial residente doutro Estado-Membro.”.

Por sua vez, em acórdão de 12-06-2014, proferido nos processos apensos n.ºs C-39/13,

-
- 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.

C-40/13 e C-41/13, o TJCE 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.”

Como escreve Alexandre Mota Pinto³:

“Aplicabilidade directa do direito de estabelecimento: o art. 49º proíbe expressamente todas as restrições à liberdade de estabelecimento, sendo claro quanto à aplicabilidade directa das normas que prevêm o direito de estabelecimento, oportunamente afirmada pela jurisprudência comunitária, em relação ao art. 52º do TJCE (...) não restam dúvidas quanto à aplicabilidade vertical da liberdade de estabelecimento(...)”

Nesta linha e conforme se refere na decisão arbitral proferida no proc. 574/2016-T, perante facticidade similar à dos presentes autos:

“As Requerentes, à face da jurisprudência citada do TJUE, já reuniam, em 2011, os requisitos para serem tributadas segundo o RETGS.

(...)

A aplicação do RETGS ao exercício de 2011 não depende apenas da verificação dos requisitos legais a sua aplicação, pois é um regime facultativo, só aplicável na sequência

³ TRATADO DE LISBOA, Anotado e Comentado, Coord. Manuel Lopes Porto-Gonçalo Anastácio, Almedina, 2012, pag. 319

de uma opção da sociedade dominante, formulada com antecedência em relação ao termo do primeiro exercício em que se pretende a sua aplicação.

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 2011), requerimento de opção pela tributação segundo o RETGS (...)”

(...)

(...) 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, pelo que não se verifica o pressuposto exigido pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 78.º da LGT para a revisão do acto tributário.

Por outro lado, não podia a Autoridade Tributária e Aduaneira na sequência dos pedidos de revisão do acto tributário, como também não pode este Tribunal Arbitral, ficcionar que tinha sido feita pela sociedade dominante opção pela aplicação do RETGS.

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.”

Estas considerações, que se acompanham⁴, são plenamente aplicáveis ao caso que nos ocupa.

A própria Requerente sustenta que o dever de correção da autoliquidação não decorre da necessidade de aplicação retroativa da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, mas sim do reconhecimento expresso por parte do TJUE do carácter ilegal do regime fiscal em vigor até à referida data e que a conformação do disposto no artigo 69º do CIRC com o disposto no artigo 43º do TCE se impõe independentemente do exercício a que respeite a situação em concreto e, ainda, que deve adotada uma solução de aplicação do normativo interno compatível com o Direito da União Europeia que respeite a Liberdade de Estabelecimento consagrada de forma consentânea com a orientação decorrente dos Acórdãos Papillon e C-40/13, acrescentando, também, que o TJUE já se pronunciou no sentido de que os órgãos da Administração Pública devem aplicar o Direito da União, repudiando a aplicação de qualquer disposição nacional que seja contrária a tal normativo.

Impunha-se pois, à Requerente, o exercício, no prazo legal, do direito de opção pela tributação de acordo com o RETGS, não lhe sendo permitido fazê-lo de forma retroativa, para além do prazo legal, tal como o não podem fazer os demais contribuintes.

Relativamente à pretensão da Requerente, o quadro legal aplicável, como a própria reconhece ao sustentar que o dever de correção da autoliquidação não decorre da necessidade de aplicação retroativa da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro) era o mesmo no momento em que a Requerente procedeu à autoliquidação e no momento em que apresentou o pedido de revisão oficiosa. Assim

⁴ Neste sentido, ainda, decisão arbitral proferida nos processos 101/2017-T e ainda em sentido essencialmente similar decisão arbitral proferida no processo 279/2014-T.

sendo, a Requerente, querendo, deveria, no prazo legal, ter invocado o direito a optar pelo RETGS e, em caso de recusa do reconhecimento do mesmo por parte da Requerida, exercer os direitos procedimentais e processuais que a lei lhe confere.

Atenta a ausência do exercício do direito de opção em causa, no prazo legal, não se verifica a existência de ilegalidade do ato de autoliquidação, seguida da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa, por não terem feito aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, pelo que não pode deixar de improceder a pretensão anulatória da Requerente ficando, em consequência, prejudicado o conhecimento da pretensão referente ao reembolso do imposto e a juros indemnizatórios.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se a autoliquidação objeto do processo na ordem jurídica.

Valor da ação: € 19.063,61 (dezanove mil e sessenta e três euros e sessenta e um cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, 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.

Custas pela Requerente no valor de 1 224.00 € (mil duzentos e vinte e quatro euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 20 de Fevereiro de 2018

O Árbitro
Marcolino Pisão Pedreiro

Em sentido diverso: decisões arbitrais proferidas nos processos 280/2014-T e 786/2015-T.