

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 354/2015-T**

**Tema: IRC – dedutibilidade de gastos; RETGS**

## **Decisão Arbitral**

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor Rui Duarte Morais e Dr.<sup>a</sup> Maria Manuela Roseiro, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-06-2015, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º ..., Piso..., Dafundo, ...- ... Cruz Quebrada-Dafundo (adiante abreviadamente designada por “Requerente” ou “A...”), veio requerer, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 3.º, n.º 1, artigo 6.º, n.º 2, alínea b), e artigo 10º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo com vista à anulação da liquidação de IRC n.º 2015..., de 14-10-2014 e reconhecimento do direito à dedutibilidade, no ano de 2010, dos prejuízos fiscais gerados no Grupo B...até ao limite da quota-parte do lucro tributável do total de sociedades compreendidas nesse grupo e que entretanto passaram a integrar o perímetro do Grupo A... e reconhecer em virtude dessa anulação, a título subsidiário, o direito à dedutibilidade no ano fiscal de 2010 dos prejuízos fiscais gerados no antigo Grupo B... até ao limite das quotas-partes dos lucros tributáveis individuais de cada uma das sociedades compreendidas naquele grupo e que entretanto passaram a integrar o perímetro do Grupo A...

A Requerente pretende ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira seja condenada a pagar-lhe juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

A Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor Rui Morais, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 15-06-2015.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro a Dr.ª Maria Manuela Roseiro.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Cons. Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 04-08-2015.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 19-08-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 16-10-2015, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

Nas alegações a Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral.

A Requerente pronunciou-se sobre esta questão da incompetência, no exercício do contraditório.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- a) A Requerente A..., S.A assume a forma jurídica de uma sociedade anónima, constituída a 28-10-2008, e tem por objecto o apoio técnico de consultoria à criação, desenvolvimento, expansão e modernização de empresas industriais, comerciais e de serviços, a prestação de serviços de gestão e de natureza contabilística e económica e o desenvolvimento, avaliação e realização de estudos e de projectos de energias renováveis;
- b) A A... detém e gere participações sociais em empresas que exploram parques eólicos, sediados em Portugal, sendo aquelas empresas detidas de forma indirecta, por meio de uma empresa participada a 100% pela Requerente, a C... SGPS SA, NIPC ...(adiante designado por C...);
- c) A Requerente Iniciou a actividade em 14-11-2008 e encontra-se inscrita com o código CAE 74900 – “Outras Actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares, não específicas;
- d) A partir de 01-01-2009, a A... (sociedade dominante) e a C...(sociedade dominada) optaram pela tributação segundo o RETGS;
- e) No exercício de 2010 o grupo era composto pelas seguintes sociedades:

Perímetro fiscal do grupo – 2010

Código	Denominação social	NIPC	% de Participação		Entidade	Data aquisição	Quantidade	VN Unitário	Valor de aquisição
			directa	indirecta					
C...	- SGPS, S.A.		100,000%		A...	4-nov-08	500	100	50.000
B...	- Sec. Unip. Lda		100,000%		C...	18-dez-08	49.500		36.672.572
D...	, S.A.		100,000%		B...	9-mar-04	2.044.672		2.044.672
E...	, S.A.		100,000%		B...	9-out-06 <sup>d)</sup>	1.246.995	1	6.312.600
F...	Lda		99,972%		B...	26-jul-07	400		400
G...	Lda		99,998%		B...	11-nov-99	1.000		5.000
H...	Lda		99,932%		B...	16-mai-04 <sup>d)</sup>	1.332.000	5	6.660.000
I...	Lda		99,850%		B...	9-out-06	249.000		2.628.580
J...	Lda		95,000%		B...	9-out-06 <sup>d)</sup>			13.996.096
K...	, S.A.		100,000%		D...	26-jul-07			3.903
L...	, S.A.		100,000%		B...	24-mai-04 <sup>b)</sup>			2.284.820
M...	, S.A.		100,000%		D...	29-ago-06 <sup>b)</sup>			3.442.246
N...	, S.A.		100,000%		D...	26-jul-07			162
			0,028%		B...	24-out-03 <sup>d)</sup>			2.469.717
			0,002%		D...	24-mai-04 <sup>b)</sup>			2.364
			0,150%		D...	11-set-02			2.550
			9,000%		B...	17-mai-04 <sup>d)</sup>			1.327.002
					D...	24-mai-04 <sup>b)</sup>			3.637
					B...	6-fev-02			2.000
					B...	24-mai-04 <sup>d)</sup>			95.000
					D...	30-abr-02			1.500
					D...	24-mai-04			3.500
						10-mai-04	43.000		215.001
						13-jun-05 <sup>d)</sup>	200		999
						15-fev-06	1.713	5	8.565
						29-ago-06	545		200.172
						24-mai-04	490		4.355
						13-jun-05 <sup>c)</sup>	52		280
					B...	27-fev-04	13.966	5	210.742
						14-abr-05	34		168
					B...	26-abr-99	2.500		2.500
					B...	18-set-02 <sup>d)</sup>	22.350	1	22.350
					B...	23-ago-04	25.150		2.146.675
					B...	30-ago-04 <sup>d)</sup>	1.500.000	1	3.608.672

a) via O... - Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., NIPC  
b) via Q... - Q... Gestão de Participações SGPS SA, NIPC  
c) via R... - R... Sociedade Gestora de Participações Sociais SA  
d) via S... - S... SA - NIPC

Em Dez 2006 foi incorporada por fusão na P... (actualmente B... )  
Em Jan de 2005 alterou a denominação para R...  
Em Dez 2006 foi incorporada por fusão na P...  
Em Ago 2009 foi incorporada por fusão na P...

- f) A sociedade B...UNIPESSOAL LDA, NIPC ... (adiante designada por B...), foi sociedade dominante de um grupo de sociedades tributadas pelo RETGS nos exercícios de 2006 a 2009;
- g) Até Agosto de 2009, a B... adoptou a denominação social de P..., SOCIEDADE UNIPESSOAL LDA;
- h) A B... era detida, até ao exercício de 2007 em 100% pela empresa T...SARL (Luxemburgo);
- i) A partir de Dezembro de 2008, a B...passou a ser detida em 100% pela sociedade C...;
- j) No exercício de 2009, existem dois grupos tributados pelo RETGS (o Grupo A... e o grupo B...) dado que a sociedade B...não podia ser incluída no Grupo A... por não ser detida em 2009 há mais de um ano pela sociedade C...;

- k) A partir de 01-01-2010, a B...com as empresas do seu grupo (com excepção das incorporadas por fusão na B...e na A...) passou a integrar o grupo A...;
- l) Foi efectuada uma acção inspectiva externa, a coberto da ordem de serviço n.º OI 2013..., à entidade A...SA, NIPC..., relativamente ao exercício económico do ano de 2010, aos resultados do grupo de sociedades em causa;
- m) No final da acção inspectiva referida foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

### **III.2.2 – Da questão da transmissibilidade dos prejuízos fiscais**

*Face à aquisição do Grupo B...pelo Grupo A..., por meio da sociedade dominada deste, a sociedade C..., coloca-se a questão da transmissibilidade dos prejuízos fiscais do grupo adquirido e originados entre 2006 e 2009.*

*Ou seja, poderá o novo Grupo A... deduzir, no exercício de 2010, os prejuízos fiscais apurados entre 2006 e 2009, na vigência do Grupo B...?*

*Não se trata aqui da limitação do número 8 do artigo 52.º do CIRC, visto tratarem-se de prejuízos do grupo e não da sociedade que os gerou, conforme ficha doutrinária da AT, processo n.º .../2005 com despacho de 2006/03/31 do Subdiretor-geral, como substituto legal do Diretor-geral.*

*De acordo com a legislação aplicável à data e até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro nos termos dos artigos 69.º e 71.º do CIRC, quando um grupo sujeito ao RETGS é adquirido por outro grupo, igualmente sujeito àquele regime, cessa a aplicação do RETGS no grupo adquirido, com a consequente perda dos prejuízos fiscais nele apurado.*

*No presente caso, a aquisição do Grupo B...pelo Grupo A..., ambos sujeitos ao RETGS, origina, no exercício em análise a perda dos prejuízos fiscais apurados entre 2006 e 2009 na esfera do Grupo B..., no montante de 18 692 796,16€, conforme mapas em anexo I.*

*Deste modo, apenas poderá ser deduzido o valor de 18 591 000,63€, resultante do soma algébrica dos prejuízos fiscais do exercício de 2009 das sociedades A...e C..., nos montantes de 16 216 121,59€ e 2 374 879,04€.*

*Do exposto, é corrigido o valor dos prejuízos fiscais deduzidos para 18 591 000,63€, não havendo quaisquer prejuízos do grupo a deduzir ou a reportar para exercícios seguintes.*

n) No Relatório da Inspeção Tributária efectuaram-se as seguintes correcções:

Declaração de Grupo – matéria coletável - 2010

A...	2010	DECLARADO	CORRIGIDO	CORRECÇÃO
SOMA ALGÉBRICA		18.950.144,28	18.963.783,65	13.639,37
LUCROS DISTRIBUÍDOS		12.961,46	12.961,46	-
<b>RESULTADO DO GRUPO</b>		<b>18.937.182,82</b>	<b>18.950.822,19</b>	<b>13.639,37</b>
PF DEDUZIDOS - Individuais (PECF e PPS)		3.545.940,62	-	
PF DEDUZIDOS - Grupo		15.391.242,20	18.591.000,63	
<b>SOMA PF DEDUZIDOS</b>		<b>18.937.182,82</b>	<b>18.591.000,63</b>	<b>346.182,19</b>
<b>MATÉRIA COLECTÁVEL</b>		<b>-</b>	<b>359.821,56</b>	
<b>PF do GRUPO A REPORTAR P/ ANO SEGT</b>		<b>48.179.887,16</b>	<b>-</b>	<b>48.179.887,16</b>

- o) A Requerente foi notificada para exercer direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, mas não o exerceu;
- p) Na sequência da inspeção foi elaborada a liquidação n.º 2015..., datada de 12-03-2015, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, foi incluída a correcção de € 346.182,19, relativa aos prejuízos fiscais do grupo B...;
- q) Em 02-06-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

### **2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

## **3. Matéria de direito**

### **3.1. Questão da incompetência material do Tribunal Arbitral**

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência material deste Tribunal Arbitral, pelas seguintes razões, em suma:

- «a *Requerente pretende que o tribunal aprecie a legalidade dos pressupostos do direito à dedutibilidade dos prejuízos fiscais entre dois grupos de sociedades sujeitos ao RETGS*»;
- a primeira questão a decidir prende-se com o facto de ser ou não reconhecido o direito à dedução dos prejuízos fiscais gerados no antigo grupo B...;
- a liquidação adicional de IRC, estando numa relação de dependência substancial do reconhecimento daquele direito;
- a *Requerente* ao pedir a anulação da liquidação em apreço, por ilegalidade, está assim, a solicitar a condenação da Administração Tributária ao reconhecimento do direito à dedutibilidade dos prejuízos fiscais gerados no antigo grupo B..., sendo o pedido é expresso nesse sentido;
- o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

*1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos 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 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*



*d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*

A Portaria n.º 112-A/2011, relativamente aos actos enquadráveis indicados no artigo 2.º, apenas afastou do âmbito da vinculação da Administração Tributária, em matéria não aduaneira, as pretensões relativas a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa e as pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.

É manifesto que não se está perante qualquer das situações em que a Portaria n.º 112-A/2011 afasta a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, pelo que a competência tem de ser aferida apenas à face do RJAT.

Como se vê pelo artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foi definida pelo RJAT apenas tendo em atenção o *tipo de actos* que são objecto das pretensões dos contribuintes e não em função do *tipo de questões* que é necessário apreciar para decidir se os actos são legais ou ilegais.

Não há, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas à existência ou não de direitos subjacentes às liquidações ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto que parta do não reconhecimento de um direito não deixa de ser um acto tributário de liquidação. E a pretensão de apreciação da legalidade ou da ilegalidade desse não reconhecimento subjacente a um acto de liquidação não deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, em que se materializa esse não reconhecimento.

Assim, no processo arbitral, à semelhança do que sucede no processo de impugnação judicial, pode, em regra, ser imputada aos actos de liquidação *qualquer ilegalidade*, como decorre do artigo 99.º do CPPT, subsidiariamente aplicável.

Só não será assim nos casos em que a lei preveja a impugnabilidade autónoma de actos administrativos que são pressuposto dos actos de liquidação, sendo só nessa medida que fica afastada a apreciação da legalidade dos actos de liquidação em todas as vertentes. Mas, para haver essa impugnabilidade autónoma, é necessário que haja algum acto administrativo em matéria tributária, pois a impugnabilidade reporta-se a *actos* e não a posições jurídicas assumidas explícita ou implicitamente como pressupostos dos actos de liquidação, mas não materializadas em actos tributários autónomos.

Os actos consequentes, de que fala a Autoridade Tributária e Aduaneira, *são consequentes de outros actos* tributários ou administrativos anteriores e, no caso em apreço, não há notícia de que tenha sido praticado qualquer acto administrativo apreciando se a Requerente tem ou não direito a deduzir prejuízos fiscais, pelo que as considerações que faz sobre esta matéria não têm qualquer relevo para apreciação da questão.

Por isso, sendo os actos de liquidação lesivos dos interesses da Requerente e sendo os únicos actos praticado pela administração tributária sobre a situação neles apreciada, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, quando não há qualquer acto autonomamente impugnável anterior a um acto de liquidação versando sobre os seus pressupostos, pode *«ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida»* (parte final do artigo 54.º do CPPT), pelo que todas as questões relativas à legalidade dos actos de liquidação podem ser apreciadas nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º e do artigo 99.º do mesmo Código.

Na verdade, nos tribunais tributários, mesmo quando, tendo sido praticados actos de liquidação, se estiver perante uma situação em que poderia ser mais útil para o contribuinte o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (por possibilitar, para além da apreciação da legalidade de actos a definição para o futuro dos direitos do contribuinte), o uso da acção em vez da impugnação judicial é uma mera *faculdade*, como decorre do próprio texto do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dizer que *«as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para*

*assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido».* Isto é, o que se prevê nesta norma **é limitação ao uso da acção e não limitação ao uso do processo de impugnação judicial.**

Com efeito, é manifesto que o processo de impugnação judicial inclui a possibilidade de reconhecimento de direitos em matéria tributária, como o são o direito à anulação ou declaração de nulidade de liquidações, o direito a juros indemnizatórios e o direito a indemnização por garantia indevida, pelo que o facto de estar em causa o reconhecimento de direitos não é obstáculo à utilização do processo de impugnação judicial.

Assim, tendo o processo arbitral tributário sido criado como alternativa ao processo de impugnação judicial, é de concluir que não há obstáculo a que a legalidade dos actos de liquidação em causa neste processo seja apreciada por este Tribunal Arbitral, pois nos tribunais tributários essa legalidade poderia ser apreciada em processo de impugnação judicial.

Por isso, o Tribunal Arbitral não é materialmente incompetente para apreciar a legalidade do acto de liquidação impugnado.

O mesmo não sucede com os pedidos que a Requerente formula de reconhecimento de direito à dedutibilidade no ano fiscal de 2010 dos prejuízos do grupo fiscal B...que a Requerente formula.

Na verdade, no modelo de contencioso de anulação que foi adoptado no processo de impugnação judicial e no processo arbitral, o objecto do processo é o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida pelo que se esgotam com a declaração de ilegalidade de anulação os poderes de cognição do Tribunal Arbitral (para além dos de definição das consequência da anulação nível de restituição de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida, que decorrem dos artigos 43.º, 53.º e 100.º da LGT, 24.º, n.º 4, do RJAT e 171.º do CPPT.

Por isso, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao pedido de anulação da liquidação e procede em relação aos pedidos de reconhecimento de direito.

### **3.3. Questão de mérito**

Em 2009 as sociedades do Grupo B... não puderam ser incluídas no Grupo A... por as sociedades integradas naquele grupo não serem ainda detidas há mais de um ano pela sociedade dominante deste grupo, a ora Requerente, em face do requisito previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC.

Em 01-01-2010, a Requerente optou pela inclusão no seu grupo da B... e as restantes sociedades por esta dominadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que estes prejuízos apurados no grupo B... nos anos fiscais de 2006 a 2009 não podiam ser deduzidos à matéria tributável do grupo da Requerente no ano de 2010, porque *«de acordo com a legislação aplicável à data e até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro nos termos dos artigos 69.º e 71.º do CIRC quando um grupo sujeito ao RETGS é adquirido por outro grupo, igualmente sujeito àquele regime, cessa a aplicação do RETGS no grupo adquirido, com a consequente perda dos prejuízos fiscais nele apurado»* (Relatório da Inspeção Tributária).

A questão que é objecto do presente processo é a de saber se, à face do regime vigente em 2010, tendo a Requerente, sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), adquirido indirectamente o domínio de uma sociedade dominante de um outro grupo de sociedades também sujeito ao REGTS, deixam de relevar os prejuízos fiscais apurados neste grupo de sociedades, para efeitos da determinação da matéria tributável do grupo da Requerente.

### **3.3.1. Fundamentação do acto impugnado**

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, é irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante

a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. ( <sup>1</sup> )

No caso de só uma perfeita fundamentação do acto recorrido permitir detectar com segurança se a entidade autora desse acto incorreu ou não no vício de violação de lei deve apreciar-se prioritariamente o vício de forma, pois isso oferece mais garantias ao recorrente do que se se apreciasse o vício de violação de lei sem completo conhecimento das razões de facto e de direito que determinaram a emissão do acto impugnado. ( <sup>2</sup> )

A fundamentação de direito invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira para a sua decisão é a de que *«de acordo com a legislação aplicável à data e até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro nos termos dos artigos 69.º e 71.º do CIRC, quando um grupo sujeito ao RETGS é adquirido por outro grupo, igualmente sujeito àquele regime, cessa a aplicação do RETGS no grupo adquirido, com a consequente perda dos prejuízos fiscais nele apurado»*.

A Requerente lamenta a insuficiência desta fundamentação, dizendo que *«não se percebe em que termos é que os referidos artigos 69.º e 71.º do CIRC impõem tal conclusão»* e perguntando *«desde logo, quais são, bem vistas as coisas, os números e as alíneas dos preceitos em causa de que retira tais efeitos legais?»*, mas não refere pretender imputar ao acto impugnado vício de falta de fundamentação, passando a expor a sua posição, no sentido de aqueles artigos imporem uma conclusão diferente.

---

<sup>1</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

<sup>2</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-4-1988, processo n.º 25474, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-01-94, página 2166.

No artigo 171.º do pedido de pronúncia arbitral a Requerente volta a afirmar que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira «*não é justificada nem devidamente fundamentada*», mas não extrai dessa afirmação qualquer conclusão a nível da anulação da liquidação impugnada.

Como a Requerente não imputa ao acto impugnado vício de falta de fundamentação, está afastada a possibilidade do seu conhecimento, já que se trata de vício gerador de mera anulabilidade, que não é de conhecimento oficioso.

De qualquer modo, estando-se numa situação em que a Requerente, não arguindo o vício de falta de fundamentação, pretende ver declarada a ilegalidade da liquidação por vício de violação de lei, será de apreciar se a liquidação se justifica à face dos fundamentos de ilegalidade que a Requerente lhe imputa.

De resto, apesar das referências que a Requerente faz à deficiência de fundamentação, examinando o pedido de pronúncia arbitral e as suas alegações, tem de se concluir que a alegada deficiência não prejudicada a sua defesa, porquanto a argumentação da Requerente cobre, exaustivamente, as interpretações da lei passíveis de fundamentarem a sua pretensão, o que leva a concluir pela irrelevância da alegada deficiência.

### **3.3.2. Posição da Requerente**

A Requerente defende que a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária que está subjacente à liquidação impugnada não tem cobertura legal no artigo 71.º do CIRC, na redacção vigente em 2010.

Diz a Requerente, em suma:

– nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 71.º são abrangidas as seguintes situações de dedução de prejuízos fiscais, para além do caso de fusão de sociedades:

- (i) prejuízos fiscais gerados por uma sociedade de um grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do RETGS;
- (ii) prejuízos fiscais gerados por uma sociedade do grupo em períodos de tributação em que seja aplicado o RETGS; e

- (iii) prejuízos gerados por uma sociedade do grupo relativamente à qual cesse a aplicação do RETGS.
- não se verifica uma situação enquadrável na alínea c) em que tenha terminado a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, pois, em 31-12-2009, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades aplicava-se às sociedades integrantes do grupo B... e no início de 2010 o regime continuou a aplicar-se às mesmas sociedades, agora integrantes do grupo B...;
  - a alínea c) refere-se à cessação da aplicação do regime “relativamente a uma sociedade do grupo”, o que igualmente não é confundível com a cessação de aplicação do RETGS à totalidade do grupo enquanto tal, que continua sujeito ao RETGS;
  - visa-se naquela norma regular a situação da sociedade que sai de um grupo que se mantém, impedindo que os prejuízos que aquela gerou no seio deste possam ser aproveitados quando se quebrou o vínculo ao abrigo do qual haviam sido produzidos tais prejuízos;
  - a alínea b) do n.º e do artigo 71.º pretendeu aqui salvaguardar a hipótese de o RETGS cessar os respetivos efeitos para a totalidade das sociedades do grupo, caso em que se perdem os prejuízos fiscais apurados no decorrer da aplicação do RETGS;
  - os prejuízos fiscais da alínea b) correspondem aos prejuízos fiscais apurados pelas sociedades já no contexto da aplicação do RETGS (os denominados prejuízos do grupo) enquanto os prejuízos da alínea c) referem-se aos **prejuízos de grupo** que, enquanto tal, não podem ser dedutíveis ao lucro tributável de sociedades que tenham abandonado o grupo de sociedades sujeito ao RETGS e os prejuízos da alínea a) correspondem aos prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime” (os chamados prejuízos individuais);
  - no caso em apreço, trata-se de prejuízos fiscais de grupo, pelo que a dedutibilidade fiscal dos prejuízos fiscais em causa está assegurada – literalmente – nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 71.º do Código do IRC, pois as sociedades do perímetro do Grupo B... estiveram sempre – acto contínuo

- sujeitas ao RETGS, sem qualquer interrupção, só havendo alteração da sociedade dominante;
- os prejuízos fiscais de grupo continuariam a ser dedutíveis ao nível do grupo, entretanto mais alargado, pois a alínea b) encontra-se exclusivamente direccionada aos casos de cessação de vigência do RETGS relativamente a um grupo de tributação;
- no âmbito da aplicação da alínea a), os prejuízos fiscais individuais não são perdidos, sendo apenas limitados ao lucro tributável de cada sociedade individual a obter já no contexto do Grupo A...;
- rejeitar a interpretação que a Requerente formula quanto à alínea b), do n.º 1, do artigo 71.º do Código do IRC significaria, sem mais, assumir a discriminação negativa que seria então conferida a um conjunto de sociedades que se encontravam integradas no perímetro de um grupo de tributação sujeito ao RETGS face a sociedades que eram tributadas individualmente;
- não aplicar no caso em concreto a alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRC tornaria imperativo reconhecer, como “limiar mínimo de razoabilidade”, a dedutibilidade dos prejuízos ao abrigo da alínea a), pois recusar a aplicação da alínea a) nessas situações conduziria à aplicação da alínea c), conclusão que carece em absoluto de fundamento, uma vez que não está em causa um abandono do perímetro de um grupo e a consequente frustração dos objectivos extrafiscais do RETGS.

### **3.3.3. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira**

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, o seguinte:

- em, princípio, adoptado no artigo 52.º do CIRC, os prejuízos fiscais de um determinado sujeito passivo, só poderão ser deduzidos ao lucro tributável do mesmo sujeito passivo;
- o RETGS constitui uma excepção àquele princípio;
- as possibilidades de dedução de prejuízos fiscais no âmbito do RETGS são indicadas taxativamente no artigo 71.º do CIRC;



- mesmo com a previsão de um leque mais vasto de possibilidades de dedução de prejuízos fiscais, em casos de alterações do perímetro dos grupos, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16/01, o legislador subordinou, nos n.ºs 3, 4 e 5 do art.º 71.º do Código do IRC, a dedução dos prejuízos fiscais acumulados pelos grupos pré-existentes, ao crivo de uma autorização dependente do reconhecimento do interesse económico da operação ou operações que induziram as alterações à composição do grupo;
- a lei em vigor, à data dos factos, apenas admitia a continuidade da aplicação do RETGS, em caso de alterações na sua composição, traduzidas nomeadamente em ampliações do respectivo perímetro, mas em que a sociedade dominante se mantinha;
- em caso de a sociedade dominante de um grupo abrangido pelo RETGS adquirir o domínio, de forma directa ou indirecta, da sociedade dominante de outro grupo de sociedades igualmente abrangido pelo RETGS, verificava-se a cessação da aplicação do regime ao grupo cuja sociedade passava a ter o estatuto de sociedade dominada e, embora as sociedades que o formavam tivessem de ser incluídas no perímetro do grupo adquirente, no caso de preencherem os requisitos legalmente exigidos, o direito à dedução dos prejuízos do grupo “adquirido” extinguia-se por força do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 71.º do Código do IRC;
- tratando o RETGS o grupo como uma unidade de tributação, cujo lucro tributável, nos termos do artigo 70.º do Código do IRC, é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, a unidade de tributação constituída pelo Grupo B... deixou de existir quando a sociedade dominante passou a ser uma sociedade dominada de outra sociedade residente em território português, requisito exigido pela alínea b) do n.º 3 do art.º 69.º do mesmo Código, pelo que, para aquele Grupo em concreto, cessou a aplicação do regime;
- como “os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do

grupo” o direito à dedução dos prejuízos fiscais apurados por um grupo de sociedades não pode ser transmitido a outro grupo de sociedades nem podem ser atribuídas as respectivas quotas-partes às sociedades pertencentes ao grupo, em caso de cessação do RETGS;

- não se descortina que apoio na lei possa ser invocado para estabelecer a distinção entre prejuízos do grupo e prejuízos de grupo, uma vez que, tanto na alínea b) como a alínea c), do n.º 1, do art.º 71.º do Código do IRC, é sempre utilizada a expressão prejuízos do grupo, justamente para significar que não se trata dos prejuízos fiscais de um grupo em abstracto mas, antes de prejuízos apurados por um grupo de sociedades concreto, identificado pela respectiva sociedade dominante;
- a dedução dos prejuízos ao abrigo da alínea a) do mesmo número, esbarra nas regras das alíneas b) e c) o n.º 1 do art.º 71, que estatuem que os prejuízos apurados durante a vigência do RETGS deixam de “pertencer” às sociedades que os geraram e, portanto, ainda que as sociedades que formavam o Grupo B... tenham passado a integrar o Grupo A..., também abrangido pelo RETGS, o direito à dedução dos prejuízos fiscais acumulados na esfera do primeiro Grupo não foi salvaguardado pelo legislador;
- esta possibilidade só veio a ser admitida pela Lei n.º 2/2014 e, ainda assim, subordinada ao disposto do art.º 52.º do mesmo Código, ou seja, sujeitando-a ao reconhecimento do interesse económico da operação;
- também não poderia a AT, ao arrepio das regras específicas estabelecidas no n.º 1 do art.º 71.º do Código do IRC, em matéria de tratamento dos prejuízos fiscais no quadro da aplicação do RETGS, ir além dos limites que o legislador traçou, adoptando, nomeadamente, uma solução como a apresentada no pedido a título principal, tal como é desenvolvida nos artigos 261.º e seguintes, que consistiria, se bem se entende o seu alcance, em circunscrever a dedução dos prejuízos fiscais acumulados do Grupo B... aos lucros tributáveis apurados pelo Grupo A...mas com o limite da quota-parte do lucro tributável das sociedades compreendidas naquele Grupo e que passaram a integrar o Grupo A...;

- a possibilidade de admitir a dedução dos prejuízos fiscais apenas até ao limite do lucro tributável da sociedade a que os prejuízos digam respeito, tomando como base legal a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do Código do IRC só veio a ser permitida pela Lei n.º 2/2014.

Analisando esta fundamentação invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que o pressuposto essencial em que ela assenta é o de que a aplicação do RETGS à B... cessou, por força do disposto no artigo requisito exigido pela alínea c) do n.º 3 do art.º 69.º do CIRC. ( <sup>3</sup> )

### **3.3.4. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades**

Os artigos 69.º a 71.º do CIRC, nas redacções vigentes em 2010, estabelecem o seguinte:

#### **Artigo 69.º**

##### **Âmbito e condições de aplicação**

- 1 – Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.*
- 2 – Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, 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.*

---

<sup>3</sup> A Autoridade Tributária e Aduaneira, no artigo 32.º da Resposta, indica a alínea b), mas trata-se de lapso manifesto, pois a alínea b) reporta-se ao requisito do período de detenção da participação na sociedade dominada, sendo a alínea c) que é potencialmente aplicável, por estabelecer o requisito de que «a sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante».

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.*
- 5 – *O requisito temporal referido na alínea b) do n.º 3 não é aplicável quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano, sendo relevante para a contagem daquele prazo, bem como do previsto na alínea c) do n.º 4, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de activos, o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respectivamente.*
- 6 – *Quando a participação é detida de forma indirecta, a percentagem de participação efectiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma directa e indirecta, a percentagem de participação efectiva resulta da soma das percentagens das participações.*
- 7 – *A opção mencionada no n.º 1 e as alterações a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 8, bem como a renúncia ou a cessação da aplicação deste regime devem ser comunicadas à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante através do envio, por transmissão electrónica de dados, da competente declaração prevista no artigo 118.º, nos seguintes prazos:*
- a) *No caso de opção pela aplicação deste regime, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação;*
- b) *No caso de alterações na composição do grupo:*
- i) *Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efectuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8;*

- ii) *Até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações nos termos da alínea e) do n.º 8;*
- c) *No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;*
- d) *No caso de cessação, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 8.*
- 8 – *O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando:*
- a) *Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3, sem prejuízo do disposto nas alíneas d) e e);*
- b) *Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respectiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado;*
- c) *O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indirectos;*
- d) *Ocorram alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos sem que seja feita a sua inclusão no âmbito do regime e efectuada a respectiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos e prazo previstos no n.º 7;*
- e) *Ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respectiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7.*
- 9 – *Os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:*

- a) *Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação deste regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;*
- b) *Ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8 ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime nos termos da alínea e) daquele número;*
- c) *Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8.*
- 10 – *As entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente artigo, podem optar pela aplicação deste regime ao respectivo grupo.*
- 11 – *Compete à sociedade dominante fazer a prova do preenchimento das condições de aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades. (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30-12)*

## **Artigo 70.º**

### **Determinação do lucro tributável do grupo**

- 1 – *Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.*
- 2 – *O montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais.*

Artigo 71.º

**Regime específico de dedução de prejuízos fiscais**

*1 – Quando seja aplicável o regime estabelecido no artigo 69.º, na dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 52.º, observa-se ainda o seguinte:*

- a) Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;*
- b) Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo;*
- c) Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;*
- d) Quando houver continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades.*

*2 – Quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedades fundidas verificados em períodos de tributação anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização prevista no artigo 75.º*

*3 – Na dedução dos prejuízos fiscais devem ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo.*



O regime de dedução de prejuízos fiscais do grupo consta deste artigo 71.º, que tem natureza especial, pelo que a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais do grupo B... no lucro tributável do grupo A... depende do enquadramento da situação em alguma das hipóteses previstas neste artigo.

#### **3.3.4. Questão de enquadramento da situação na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC**

A alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC estabelece que *«os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam»*.

Esta norma tem por objecto assegurar a possibilidade de dedução ao lucro tributável do grupo dos prejuízos de cada uma das sociedades que o formam ocorridos antes da aplicação do regime.

Trata-se de uma norma que visa regular o regime dos prejuízos individuais de cada um das sociedades que passam a integrar o grupo, pelo não tem aplicação à situação em apreço, em que esta em causa a dedução dos prejuízos de um grupo que é integrado noutra.

Por isso, não se encontra nela suporte legal para concluir pela possibilidade de os prejuízos daquele grupo serem deduzidos nos deste.

#### **3.3.5. Questão de enquadramento na situação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC**

A alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, que estabelece que *«terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo»*.

Esta norma aplica-se aos casos de cessação de aplicação do RETGS relativamente a uma sociedade do grupo e não à cessação de aplicação do regime à totalidade do grupo.

Na primeira parte desta norma, estabelece-se uma proibição de dedução de prejuízos, apenas se prevendo na parte final uma situação de possibilidade de dedução.

A possibilidade de dedução de prejuízos que se prevê na parte final reconduz-se à prevista na alínea a), visando apenas, por isso, os prejuízos individuais verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime que não, tenham sido deduzidos ao lucro tributável do grupo, enquanto as sociedades o integraram.

### **3.3.6. Questão de enquadramento na situação prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC**

A alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC estabelece que *«os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo»*.

Das três normas do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, a da alínea c) é a única que se reporta a prejuízos fiscais de grupos de sociedades.

A Requerente defende esta norma assegura literalmente a dedutibilidade dos prejuízos fiscais do grupo B..., pois as sociedades que o integravam estiveram sempre – acto contínuo – sujeitas ao RETGS, sem qualquer interrupção, só havendo alteração da sociedade dominante, pelo que os prejuízos fiscais de grupo continuariam a ser dedutíveis ao nível do grupo, entretanto mais alargado, pois a alínea b) encontra-se exclusivamente direccionada aos casos de cessação de vigência do RETGS relativamente a um grupo de tributação.

No entanto, o texto desta alínea b) não dá à tese da Requerente a cobertura literal que pretende, pois nela não se refere que os prejuízos fiscais de um grupo possam ser deduzidos a prejuízos fiscais de qualquer grupo, mas sim que *«os prejuízos fiscais do grupo ... podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo»*. O uso desta expressão *«do»* na parte final, com artigo definido, não viabiliza a tese da Requerente de que se pretende aludir a prejuízos *«de»* grupo, qualquer que ele fosse.

Por isso, do teor literal desta norma resulta que não podem com base nesta alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º ser deduzidos os prejuízos fiscais do grupo B... ao lucro tributável do grupo A....

Por outro lado, à face do regime vigente em 2010, anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, nem estava reconhecida legislativamente a possibilidade de se manter o regime especial de tributação dos grupos de sociedades relativamente a uma sociedade dominante de um grupo quando passasse a dominada de uma sociedade residente em território português que reunisse os requisitos para ser qualificada como dominante.

Na verdade, a alínea c) do n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, estabelecia, entre os requisitos cumulativos para opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o de que «a sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante» e a alínea a) do n.º 8 do mesmo artigo determinava a cessação da aplicação do regime quando deixasse de se verificar algum dos requisitos previstos no n.º 3. ( 4 )

Por isso, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária, a aquisição de um grupo sujeito ao RETGS por outro sujeito ao mesmo regime implicava a cessação da aplicação deste regime ao grupo adquirido, por força deste n.º 8, conjugado com a alínea c) do n.º 3 do artigo 69.º.

Por outro lado, se é certo que este regime de dedução de prejuízos fiscais envolve uma discriminação negativa dos prejuízos fiscais das sociedades que integram um grupo quando ele se extingue [pois deixam de existir lucros tributáveis do grupo e os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou não são

---

<sup>4</sup> A Requerente nos artigos 56.º e 57.º do pedido de pronúncia arbitral refere que «a extinção automática do Grupo B...», como «consequência inexorável do disposto no artigo 69.º, n.º 3, alínea b) e n.º 8, alínea a) do Código do IRC na redação então em vigor»

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no pedido de pronúncia arbitral e nas alegações refere o requisito previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º, como implicando que a unidade de tributação constituída pelo Grupo B...deixasse de existir quando a sociedade dominante passou a ser uma sociedade dominada de outra sociedade residente em território português.

No entanto, naquela alínea b) do n.º 3 do artigo 69.º refere-se ao requisito de a sociedade dominante deter a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, prevendo um requisito necessário para início da aplicação do RETGS e não para a sua manutenção ou cessação, sendo a alínea c) que exige como requisito o de que «a sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os

dedutíveis aos lucros tributáveis das sociedades em relação às quais cessou a aplicação do regime, por força da primeira parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º], também não deixa de ser certo que se trata de uma discriminação que consubstancia uma opção legislativa clara, pois tanto a alínea b) como a alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º têm evidente alcance restritivo da dedutibilidade dos prejuízos fiscais do grupo e sociedades nele integradas.

Assim, aquela discriminação constitui um inconveniente do regime especial de tributação dos grupos de sociedades que não se reconduz a uma discriminação ofensiva do princípio constitucional da igualdade, pois, por um lado, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades tem vantagens (designadamente maior possibilidade de dedução de prejuízos fiscais do que a que é possível com a tributação individual segundo o regime geral de IRC) cuja ponderação é indissociável dos inconvenientes.

Para além disso, as restrições à transmissão de prejuízos fiscais entre grupos de sociedades também não são incompatíveis com o princípio da justiça, pois justificam-se como medidas adequadas a evitar a abusiva erosão das receitas fiscais, que pode ser efectuada, através da compra, com propósitos de evasão fiscal, de sociedades com elevados prejuízos fiscais acumulados. ( <sup>5</sup> ) É justo que as sociedades que optarem por esta forma de tributação, passando a usufruir de vantagens de que não beneficiam as sociedades tributadas individualmente, suportem também os inconvenientes que advêm dessa opção, designadamente os destinados a evitar práticas abusivas que provocam erosão da base tributária.

É revelador desta intenção legislativa de atenuar as vantagens que advêm da adopção do RETGS, o facto de o «*regime específico de dedução de prejuízos fiscais*» previsto no artigo 71.º do CIRC ter como objectivo primacial o estabelecimento de limitações à dedução de benefícios fiscais, concretizado em todas as alíneas do seu n.º 1.

---

*requisitos para ser qualificada como dominante*», o que, quando a situação é superveniente, implica a cessação da aplicação do regime, por força da alínea a) do n.º 8 do artigo 69.º, referido pela Requerente.

<sup>5</sup> Como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, na esteira de Manuel H. Freitas Pereira.

Idêntica referência aos «*abusos detectados (aquisição de sociedades – muitas vezes sem qualquer actividade - com elevados prejuízos fiscais reportáveis, as quais passavam a exercer outra actividade, muito lucrativa [ou a mesma actividade, mas num quadro societário totalmente diverso], aproveitando-se a vantagem resultante da dedução dos prejuízos antes acumulados*» é feita por RUI DUARTE MORAIS, Apontamentos ao IRC, página 165, cuja doutrina é citada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-11-2012, processo n.º 0558/11.

Por outro lado, a aplicação do RETGS é facultativa, dependendo de uma opção da sociedade dominante do grupo (artigo 69.º, n.º 1, do CIRC), pelo que não se pode entender que se está perante a imposição legal de um regime discriminatório, pois *«como o regime é de adesão voluntária, caberá às sociedades, no uso da sua liberdade de organização, avaliar se devem agrupar-se e consolidar ou não em conformidade com os benefícios e custos que tal opção possa implicar»*. ( <sup>6</sup> )

Alternativamente, a Requerente aventa que esta alínea b) não seja aplicável à situação em apreço *«caso se considere que os prejuízos fiscais aí em causa são, exclusivamente, os do grupo no qual o perímetro de sociedades do Grupo B... se integrou (i.e. o grupo aglutinador)»*.

No entanto, como se referiu, o teor literal desta norma, ao referir como objecto da sua estatuição *«os prejuízos fiscais do grupo»* impõe a sua aplicação a todas as situações em que haja um grupo, não se vendo suporte para deixar de a aplicar a prejuízos de grupos que vêm a ser integrados noutra grupo.

Por outro lado, de outra perspectiva, uma vez que a lei vigente, anteriormente a 2014, não previa expressamente a hipótese de a sociedade dominante de um grupo sujeito ao REGTS passar a ser dominada por outra sociedade, poder-se-ia entender estarmos perante uma lacuna, que poderia ser preenchida por recurso à analogia, uma vez que não estamos no domínio dos elementos essenciais do imposto.

Neste caso, na falta de regulamentação expressa, teríamos que concluir que a cessação da aplicação do RETGS a um determinado grupo de sociedades, por se ter deixado de verificar o pressuposto previsto no art.º 69.º, n.º 3, al. c) do CIRS (a sociedade dominante ter passado a ser dominada por outra sociedade), equivale, para efeitos fiscais, à saída do grupo de todas e cada uma das sociedades que o constituíam. Assim sendo, a lacuna deveria ser colmatada, relativamente a cada uma das sociedades que constituíam o grupo “extinto”, por aplicação do disposto na alínea c) do art.º 71.º do CIRC, por ser evidente a identidade da razão de decidir em ambas as situações. Ora, tal normativo dispõe que, deixando uma sociedade de integrar um grupo sujeito ao RETGS, “não são dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou”. Se uma sociedade que sai do grupo “perde” a sua quota-parte

<sup>6</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-02-2012, processo n.º 021/12.

dos prejuízos fiscais gerados durante a sua permanência no grupo que integrava, torna-se irrelevante a questão de saber se, depois, passou ou não a integrar outro grupo sujeito ao RETGS.

Assim, é de concluir que o regime vigente em 2010 não permitia a manutenção do RETGS em situações em que a sociedade dominante passasse a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser considerada dominante, possibilidade que só veio a introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, com a nova redacção que deu ao n.º 10 do artigo 69.º do CIRC: *«10 - Nos casos em que a sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos, com excepção do previsto na alínea c) do n.º 4, para ser qualificada como dominante, esta última pode optar pela continuidade da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades através de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, efectuada nos 30 dias seguintes à data em que se verifique esse facto, passando aquele grupo a incluir a nova sociedade dominante»*.

Mas, apesar de existir esta possibilidade de continuidade à face do novo regime, a dedutibilidade de prejuízos fiscais do grupo verificados durante períodos de tributação anteriores em que se aplicou o RETGS não é automática, só existindo *«em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira com aquela comunicação, ser dedutíveis ao lucro tributável do novo grupo, desde que seja obtida autorização do membro do Governo responsável pela área das finanças»*, como se prevê no n.º 3 do artigo 71.º do CIRC na nova redacção.

Esta especial preocupação em limitar e controlar as situações em que há direito a dedução de prejuízos fiscais de um grupo, nos casos em que há integração de um grupo noutro, revela bem que, na perspectiva legislativa, a alteração da titularidade do capital das sociedades neste tipo de situações pode ser um sintoma de abuso do regime de dedução de prejuízos.

Por isso, sendo evidente a intenção legislativa subjacente a reforma do IRC de aumentar a dedutibilidade de prejuízos fiscais ( <sup>7</sup> ), confirma-se por esta nova possibilidade de dedução de prejuízos fiscais nos casos de continuidade do RETGS, dependente de uma

apreciação casuística do interesse económico, que, na perspectiva legislativa, essa possibilidade não poderia existir automaticamente no regime anterior, na sequência de mera comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Conclui-se, assim, que o pedido de pronúncia arbitral tem de ser julgado improcedente.

#### **4. Juros indemnizatórios**

Concluindo-se que não é ilegal a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, pois não houve pagamento indevido da prestação tributária (artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

#### **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao pedido de anulação da liquidação;
- b) Julgar procedente a excepção da incompetência material quanto aos pedidos de reconhecimento de direito, absolvendo da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a estes;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral de anulação da liquidação, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido;
- d) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral de juros indemnizatórios, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira deste pedido.

#### **6. Valor do processo**

---

<sup>7</sup> Expressamente afirmada nas páginas 145 e 146 do Anteprojecto de Reforma.

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **346.182,19**.

Lisboa, 10-12-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Rui Duarte Morais)

(Maria Manuela Roseiro)