

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 26/2011-T**

**Tema: IRC - Regime especial de tributação dos grupos de sociedades; Cessação.**

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Diogo Leite de Campos e Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-02-2011, acordam no seguinte:

#### **1. Relatório**

**A...**, **SA**, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º ... – ..., ...-... Lisboa, pertencente ao serviço periférico local de Lisboa-... (código fiscal ...) (adiante designada «*Requerente*»), veio, nos termos e ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, apresentar pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade e anulação dos seguintes actos:

- a) despachos proferidos pela Sr.<sup>a</sup> Subdirectora-Geral, por subdelegação de competências, datados de 13-09-2011, e exarados nas informações n.º .../2011, .../2011 e .../2011, no âmbito dos processos de recurso hierárquico n.º .../10, .../10 e .../10, que negaram provimento às reclamações gratuitas n.º .../..., n.º .../... e n.º .../..., referentes, respectivamente, a IRC de 2004, 2005 e 2006;
- b) liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios dos exercícios de 2004, 2005 e 2006, respectivamente, n.º 2008..., n.º 2008... e n.º 2008..., de que resultaram os valores a pagar, respectivamente, de € 735.885,92 (€ 649.975,53 de IRC e €

88.910,39 de juros compensatórios), € 778.622,39 (€ 709.499,64 de IRC e € 69.122,75 de juros compensatórios) e € 1.481.143,53 (€ 1.400.708,34 de IRC e € 80.435,19 de juros compensatórios).

A Requerente pede ainda indemnização por garantias prestadas com vista à suspensão dos processos de execução fiscal instaurados em virtude das dívidas de IRC cuja legalidade aqui contesta.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-12-2011.

Os Árbitros designados pelas Partes indicaram o Senhor Cons. Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa para presidir ao Tribunal Arbitral.

Não tendo as Partes manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-02-2012, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT (acta da reunião de 07-02-2012).

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando as seguintes excepções:

- falta de legitimidade da Requerente para defender a aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), por a Requerente ser uma das sociedades dominadas de um grupo de que era sociedade dominante a C... SGPS, SA.;
- da litispendência, por estar pendente no Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul), com o nº .../10, acção administrativa especial que tinha por objecto a apreciação da cessação do RETGS para o Grupo B..., nos exercícios de 2003 a 2006, intentada pela C... SGPS, SA, na qualidade de sociedade dominante do Grupo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que deve ser absolvida da instância por se verificarem excepções que obstem ao conhecimento de mérito do pedido, e, quanto à alegada caducidade da liquidação, referente a IRC de 2004, assim como, no que respeita à alegada ilegalidade dos juros compensatórios liquidados à requerente, devia a presente instância ser

suspensa em virtude de a acção administrativa especial mencionada no ponto anterior consubstanciar, relativamente a estas pretensões, uma causa prejudicial que era obstáculo à sua apreciação.

Em 05-03-2012, realizou-se uma reunião em que, além do mais, foi decidido:

- propor às partes uma data para discussão oral da matéria de natureza excecional e prejudicial, designando, para o efeito, o dia 2012-03-19, pelas 15h00; e
- em reunião exclusiva dos seus membros, o Tribunal apreciar e decidir as questões, de natureza excecional e prejudicial, levantadas pela Requerida.

Em 19-03-2012, realizou-se a reunião para discussão oral da matéria de natureza excecional e prejudicial.

Em 10-04-2012, o Tribunal Arbitral proferiu uma decisão interlocutória em que decidiu:

- *Que as excepções de ilegitimidade activa e de litispendência não procedem e não determinam, por elas, a absolvição da instância.*
- *Que a excepção de pendência de causa prejudicial procede, julgando-se suspensa em consequência a presente instância processual arbitral, até trânsito em julgado da decisão final na acção pendente no Tribunal Central Administrativo Sul (2ª secção, nº ...../10).*

Em 06-02-2015, ao Árbítrós designados pelas Partes acordaram indicar como Árbítró-Presidente, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Senhor Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa, em substituição do Exmo. Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa (cujo mandato foi dado por findo, por motivos de saúde).

Os signatários comunicaram a aceitação do exercício das funções no prazo aplicável.

Em 18-10-2019, o Tribunal Central Administrativo Sul enviou certidão, com nota de trânsito em julgado, da decisão da acção administrativa especial ...../10, que foi julgada improcedente.

Em 13-01-2019, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

Nas suas alegações, a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita as excepções de «*inimpugnabilidade dos actos controvertidos*», por os considerar actos de execução para efeitos do artigo 53.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e da «*autoridade do caso julgado*». Entre estas duas excepções, a Autoridade Tributária e Aduaneira inclui a resposta à caducidade do direito de liquidação invocada pela Requerente que, obviamente, não é um obstáculo ao mérito da causa, antes nele se inclui.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, 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.

Cumpre decidir.

Importa apreciar prioritariamente as excepções suscitadas.

## **2. Questão da «*inimpugnabilidade dos actos controvertidos*»**

### **2.1. Posições das Partes**

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

- atenta a decisão prolatada pelo STA, a qual confirmou a decisão do TCA Sul, resulta forçoso concluir que o despacho que fez cessar o RETGS para o Grupo B... se encontra plenamente válido na ordem jurídica, sendo que os vícios oportunamente invocados pela ora Requerente nos processos administrativos e judiciais que intentou contra aquela decisão não lograram obter vencimento;

- a aplicação do regime geral de tributação de IRC na esfera individual da Requerente, para os períodos de imposto em causa nos presentes autos, e as consequentes liquidações de imposto ora controvertidas, são actos que executam a decisão de cessação do RETGS, cessação esta que se encontra plenamente válida na ordem jurídica;
- as liquidações ora controvertidas executam aquela decisão administrativa, tributando a Requerente na sua esfera jurídica individual como consequência de a Requerente não ser já tributada pelo RETGS na esfera da sociedade dominante do Grupo B...;
- justamente, as liquidações adicionais supra identificadas, referentes a IRC de 2004, 2005 e 2006, têm por fundamento as correcções efectuadas ao abrigo de uma acção inspectiva de natureza interna, promovida para dar cumprimento à informação nº .../2008, da DSIRC, que determinou, na sequência da cessação da aplicação do RETGS ao Grupo com efeitos a partir de 31/12/2002, a extensão dos efeitos dessa cessação também aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, devendo, em consequência, ser alterado o regime de tributação de todas as sociedades do Grupo para o regime geral, de forma a poderem ser tributadas individualmente;
- assim, ao abrigo do nº 3 do art. 53º do CPTA, as liquidações controvertidas, enquanto actos que executam a decisão administrativa de cessação do RETGS, não são, enquanto tais, e com esse fundamento, susceptíveis de impugnação arbitral.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- não pode ser suscitada a questão da inimpugnabilidade dos actos impugnados por força do disposto no artigo 87.º, n.º 2, do CPTA;
- a AT invoca a aplicação do artigo 53.º, n.º 3, do CPTA na sua redacção de 2015 (a qual nem sequer teria aplicação aos autos em apreço que datam de 2011);
- a aplicação desta norma depende de os actos impugnados serem de execução de um acto administrativo anterior e a informação invocada pela Administração Tributária não teve eficácia externa, tendo esta eficácia apenas as liquidações;

- a referida informação foi notificada com o Relatório da Inspeção Tributária com indicação de que “*Da presente notificação e respectiva fundamentação não cabe reclamação ou recurso*”;
- o princípio da impugnação unitária, enunciado no artigo 54.º do CPPT, permite a impugnação da decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

## 2.2. Apreciação da questão da inimpugnabilidade dos actos

Antes de mais, há que esclarecer que não há obstáculo à apreciação da questão da inimpugnabilidade dos actos nesta fase processual, por não ser aplicável aos processos arbitrais o artigo 87.º do CPTA que, na sua redacção inicial, previa a prolação de despacho saneador nas acções administrativas especiais (a que corresponde o n.º 2 do artigo 88.º na redacção vigente).

Na verdade, o RJAT contém normas específicas sobre a tramitação do processo e adopta o princípio da livre condução do processo pelos Árbitros (artigo 19.º) e da informalidade (artigo 29.º, n.º 2) que não se compagina com o regime previsto no aquele artigo 87.º do CPTA, em qualquer das redacções, que nem sequer é aplicado mesmo no processo de impugnação judicial, de que o processo arbitral é meio alternativo.

O artigo 53.º, n.º 3, do CPTA, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira como suporte da inimpugnabilidade, estabelece que «*os atos jurídicos de execução de atos administrativos só são impugnáveis por vícios próprios, na medida em que tenham um conteúdo decisório de carácter inovador*».

Como bem diz a Requerente, o artigo 53.º, n.º 3, do CPTA, na redacção vigente em 2011, quando foi apresentado o pedido de pronúncia arbitral, nem sequer tinha a redacção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não existindo naquele diploma qualquer norma com idêntico conteúdo, pelo que é manifesto que a exceção não encontra nele suporte normativo.

Mas, o certo é que idêntico regime se extraía dos n.ºs 3 e 4 do artigo 151.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, vigente em 2011, que estabeleciam que «*os*

---

*interessados podem impugnar administrativa e contenciosamente os actos ou operações de execução que excedam os limites do acto exequendo. operações de execução que excedam os limites do acto exequendo» e «são também susceptíveis de impugnação contenciosa os actos e operações de execução arguidos de ilegalidade, desde que esta não seja consequência da ilegalidade do acto exequendo».*

De qualquer forma, em qualquer dos regimes a inimpugnabilidade parcial de actos de execução, apenas existia quando houvesse um acto administrativo anterior que definisse a situação exequenda.

E, com diz a Requerente, para efeitos do Código do Procedimento Administrativo de 1991, *«consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta»* (artigo 120.º).

No caso em apreço, Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que as correcções subjacentes às liquidações impugnadas foram *«efectuadas ao abrigo de uma acção inspectiva de natureza interna, promovida para dar cumprimento à informação n.º ..../2008, da DSIRC, que determinou, na sequência da cessação da aplicação do RETGS ao Grupo com efeitos a partir de 31/12/2002, a extensão dos efeitos dessa cessação também aos exercícios de 2004, 2005 e 2006»*, pelo que se depreende que será essa Informação o acto administrativo de que as correcções serão execução. ( <sup>1</sup> )

Como se vê pela parte inicial daquela Informação n.º..../2008, transcrita na alínea F) da matéria de facto fixada, ela foi emitida por a Direcção de Finanças de Lisboa ter vindo *«solicitar esclarecimentos quanto a irregularidades detectadas na composição do grupo cuja sociedade dominante é a C..., SGPS, SA, pessoa colectiva n.º ... .., no exercido de 2003»*.

Como resulta dessa Informação, ela é um parecer em que se visam esclarecer as questões suscitadas pela Direcção de Finanças de Lisboa sobre os efeitos da caducidade do RETGS e que termina com conclusões em que é feita uma proposta de ser adoptado o entendimento que nele se defende.

---

<sup>1</sup> Obviamente, sendo as liquidações emitidas em 2008, não poderiam ser actos de execução do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 14-07-2010.

Por isso, é manifesto que aquela Informação, em si mesma, não é *decisão* (como exige ao artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991 para um acto ter a natureza de acto administrativo), mas apenas uma proposta de decisão, apresentada ao Senhor Subdirector-Geral dos Impostos.

Por outro lado, o despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos que recaiu sobre aquela Informação, com o teor «*Concordo, informe-se em conformidade*», apenas tem como conteúdo decisório informar a Direcção de Finanças de Lisboa.

Assim, este despacho é um acto que, por si mesmo, visa apenas produzir efeitos internos, informando a Direcção de Finanças de Lisboa da sua concordância com a posição defendida na Informação.

Por isso o acto praticado pelo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos não visou produzir, por si mesmo, «*efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*», como exige o artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991 para um acto ter a natureza de acto administrativo para efeitos desse Código.

Esses efeitos na situação individual e concreta da Requerente apenas vieram a ser produzidos pelos ulteriores actos de liquidação, que são impugnados no presente processo.

Pelo exposto, tem de se concluir que os actos de liquidação impugnados não são actos de execução de qualquer acto administrativo anterior que tivesse produzido efeitos na situação individual e concreta da Requerente.

Para além disso, o princípio da impugnação unitária que decorre do artigo 54.º do CPPT, invocado pela Requerente, permite que, em relação a actos que não sejam imediatamente lesivos (como é o caso do despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos) que estão subjacentes à decisão final seja «*invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*», sempre que não exista norma expressa em sentido diferente. ( <sup>2</sup> )

---

<sup>2</sup> Acórdão de 29-09-2015, proferido no processo n.º 592/14, publicado no Diário da República, II Série, de 19-11-2015, página 33614 e seguintes.

Embora esta decisão do Tribunal Constitucional assente num equívoco interpretativo, por no caso apreciado o acto considerado «*interlocutório*» ser um acto final de um procedimento autónomo, que decidiu a cessação de um benefício fiscal, praticado por uma entidade competência distinta da que praticou os actos de liquidação que eram objecto de impugnação (assinalado por CASALTA NABAIS, em *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 11, página 11 e seguintes), dela resulta que, no âmbito de um mesmo procedimento, até relativamente a actos imediatamente



A esta luz, na linha do que decidiu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 410/2015, em que mesmo quanto a actos imediatamente lesivos julgou *«inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa»*, a norma do artigo 53.º, n.º 3, do CPTA de 2015 invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (bem como as dos n.ºs 3 e 4 do artigo 151.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991 que resulta idêntico regime) serão materialmente inconstitucionais, *«por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa»*, se interpretadas como obstando à impugnação dos actos de liquidação.

Improcede, assim, a excepção da inimpugnabilidade.

### **3. Excepção da autoridade de caso julgado**

#### **3.1. Posições das Partes**

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

- a cessação do RETGS, com efeitos a partir de 31/12/2002, abrangendo os períodos de tributação de 2003 a 2006, determinou as liquidações adicionais de imposto efectuadas às sociedades do Grupo, incluindo as liquidações adicionais de IRC de 2004, 2005 e 2006 à ora requerente;
- sobre a legalidade da decisão administrativa que confirmou a cessação do RETGS para o período ora em causa, existe decisão já transitada em julgado;

---

lesivos anteriores à decisão final é assegurado o direito do contribuinte de deixar para a decisão final a sua impugnação.

- o Acórdão do STA aquilatou a legalidade do despacho do SEAF, constituindo autoridade de caso julgado;
- no primeiro caso, havendo total identidade do objeto do processo relativamente a um outro já anteriormente decidido (por estar em causa uma mesma pretensão), o tribunal não tem de emitir qualquer pronúncia e declara extinta a instância; no segundo caso, o tribunal limita-se a adotar o conteúdo da decisão anterior relativamente ao aspeto jurídico que se encontra coberto pelo caso julgado (quanto a esta distinção, LEBRE DE FREITAS/ISABEL ALEXANDRE, Código de Processo Civil Anotado, 2.º vol., 3.ª edição, pág. 749);
- no caso vertente, o acórdão do STA relativamente às irregularidades na constituição do REGTS assentes no despacho proferido pelo SEAF, constitui autoridade de caso julgado (cfr. acórdãos do STJ de 23 de novembro de 2011, Processo n.º 644/08, de 6 de março de 2008, Processo n.º 08B402, e de 13 de dezembro de 2007, Processo n.º 07A3739).

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- já foi apreciada negativamente a exceção de litispendência, no acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral em 09-04-2012;
- não obstante estarem em causa exceções dilatórias distintas, os pressupostos da exceção de litispendência e de caso julgado são, nos termos dos artigos 580.º e 581.º do Código de Processo Civil, os mesmos, pelo que, tendo já este Tribunal Arbitral concluído que não se verificava uma situação de litispendência, naturalmente, deve a exceção de caso julgado ser imediatamente afastada;
- a procedência da exceção de caso julgado pressupõe, com carácter necessário, a verificação cumulativa de três requisitos, como decorre do n.º 1 do artigo 581.º do CPC: a existência de identidade entre sujeitos, causa de pedir e pedido entre duas acções;

- 
- bastaria, assim, que fosse diferente um desses elementos (sujeitos, pedido ou causa de pedir) entre a referida acção administrativa especial e a presente acção arbitral para que a invocada excepção de caso julgado improcedesse;
  - não se verifica qualquer dos requisitos legais exigidos pelo caso julgado, tanto no plano subjectivo (identidade dos sujeitos), como no plano objectivo (são diferentes os pedidos e as causas de pedir);
  - são distintas as partes da acção administrativa especial que correu termos no TCA Sul e no STA e as deste pedido arbitral. ali foi autora a sociedade C... SGPS. Aqui é autora a sociedade Requerente, a A..., S.A.;
  - o pedido e causa de pedir desta acção arbitral são distintos do pedido e causa de pedir da acção administrativa especial que correu termos no TCA Sul e no STA;
  - subjacente à acção administrativa especial previamente mencionada esteve apenas o Despacho do SEAF n.º .../2010, de 14 de Julho– ao qual foram assacados vícios próprios – e não qualquer outro acto ou procedimento;
  - o referido despacho foi proferido depois das liquidações impugnadas e tem natureza meramente confirmativa, pelo que nem seria impugnável, por força do disposto no artigo 53.º, n.º 1, do CPTA;
  - as decisões sobre a legalidade da desconsideração da aplicação do RETGS e seus efeitos, num ano e/ou em vários anos, tem a sua sede própria no âmbito dos processos de contestação das liquidações adicionais de IRC notificadas às empresas do Grupo B...;
  - no processo n.º ...../10.7BCLSB não foi discutida a legalidade dos actos de liquidação de imposto e os correspondentes vícios, incluindo a consideração dos vícios contidos nos relatórios de inspecção, tendo-se tratado, ao invés e apenas, conforme referido, dos vícios tendencialmente formais que inquinariam o despacho do SEAF emitido, como igualmente referido, muito após aquela desconsideração pelos serviços administrativos e que originou as liquidações aqui em crise;
  - aquela “desconsideração” não foi determinada pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;

- 
- a “desconsideração” da aplicação do RETGS em 2003 e, depois, a “desconsideração” da aplicação do RETGS em 2004, 2005 e 2006 foi decidida em sede inspectiva ao “Grupo B...” e foi decidida, concretizada e notificada pela primeira vez à Requerente no culminar da acção inspectiva a 2004, 2005 e 2006 (relatório de fiscalização), a qual foi então consumida pelas liquidações adicionais de IRC emitidas quanto a cada uma das sociedades do mesmo Grupo, entre as quais se encontram, justamente, as liquidações sub judice;
  - na medida em que os actos que puseram termo aos procedimentos de inspecção tributária (e.g. os relatórios finais de inspecção), não são susceptíveis de impugnação autónoma e na ausência de um qualquer acto destacável, a decisão de “desconsiderar” o RETGS nos anos de 2004, 2005 e 2006 teve de ser posta em causa, como o foi, mediante a impugnação dos actos de liquidação de IRC, o que, aliás, foi mesmo o caminho indicado pela AT quer na data da conclusão do relatório de inspecção, quer mais tarde aquando da prolação dos actos de liquidação de IRC;
  - aquela decisão do Supremo Tribunal Administrativo não se pronuncia: i) sobre a caducidade das liquidações; ii) sobre as variações do perímetro do RETGS aplicáveis ao Grupo B... ao longo do tempo; iii) sobre a existência ou não de lapsos nas declarações apresentadas pela ora Requerente ou por outras empresas do perímetro, designadamente pela sociedade dominante do RETGS; iv) sobre a eventual sanção dos supostos lapsos praticados; v) sobre as diferentes consequências a assumir por eventual acto de liquidação ao nível do RETGS (correções aritméticas, correcção do grupo por um ano ou por vários anos), no caso de se entender que existiam efectivos lapsos e, vi) sobre a compatibilização das regras que regulavam o RETGS com os princípios constitucionais da justiça e da legalidade;
  - no âmbito do processo n.º.../10 apenas foram dados como provados os factos relevantes para a apreciação dos vícios próprios e, essencialmente formais, imputados ao despacho do SEAF n.º.../2010, a saber, sumariamente, as datas em que foram praticados os relevantes actos e com que conteúdo foram praticados;

- no mesmo acórdão do STA afirma-se expressamente que a decisão de fazer caducar o RETGS em 2003 e, mais tarde, nos três anos seguintes foi tomada em sede inspectiva – cfr. p. 48 do acórdão do STA;
- o despacho do SEAF limita-se a reafirmar o fundamento legal para a caducidade do REGTS, não havendo, segundo o STA, qualquer intervenção constitutiva da AT – cfr. p. 48 do acórdão do STA;
- o próprio acórdão do Supremo Tribunal Administrativo refere que os «actos de liquidação não estão em causa nestes autos»;
- não só os actos sub judice no presente processos e na acção administrativa especial n.º .../10 são distintos, como o efeito pretendido pela ora Requerente e pela além autora não é o mesmo, como ainda, sendo distintos os actos e os vícios invocados em cada um dos processos, se mostram divergentes as causas de pedir;
- por isso, sendo diferentes as partes envolvidas, distinto o pedido e causa de pedir neste processo e naquela acção administrativa especial, não há qualquer repetição de causa, donde inexistente caso julgado, devendo a excepção dilatória de caso julgado ser julgada improcedente;
- o acórdão do STA acima identificado não tem igualmente “autoridade de caso julgado” no que respeita às questões sub judice, é que aquela pressupõe que existe uma questão que tenha sido já apreciada, por decisão transitada em julgado e que, assim, não pode voltar a ser discutida;
- as questões sub judice não foram tratadas naquele acórdão do STA, como o não tinham sido no acórdão do TCA Sul que o antecedeu, e, do mesmo passo, as questões efectivamente analisadas naqueles arestos não foram invocadas pela Requerente no processo dos Autos e, por isso, não se formou qualquer “autoridade de caso julgado” susceptível de influir neste processo arbitral.

### **3.2. Apreciação da questão do caso julgado**

O artigo 619.º, n.º 1, do CPC, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, estabelece que *«transitada em julgado a sentença ou o despacho saneador que decida do mérito da causa, a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º, sem prejuízo do disposto nos artigos 696.º a 702.º»*.

Nos termos do artigo 580.º do CPC, *«as exceções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado»*.

No caso em apreço, não tendo a decisão do Supremo Tribunal Administrativo sido proferida antes de o presente processo estar em curso, está, desde logo, afastada a possibilidade de se verificar a exceção de caso julgado, só podendo existir a de litispendência.

Mas, a existência de litispendência já foi afastada pela decisão arbitral de 09-04-2012, que não foi impugnada, pelo que tem força obrigatória no presente processo, por força do disposto no artigo 620.º, n.º 1, do CPC.

Por outro lado, como decorre do artigo 581.º do CPC, a repetição de uma causa só ocorre *«quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir»*.

No caso em apreço, já foi decidido pelo referido acórdão arbitral de 09-04-2012 que não se verifica esta tríplice identidade, sendo mesmo manifesto que não os mesmos os sujeitos e os pedidos, e também as casas de pedir (vícios) imputados aos actos impugnados no presente processo e na acção administrativa especial referida.

É certo, porém, que mesmo quando não se verifica essa tríplice identidade necessária para proceder a exceção de caso julgado, poderá impor-se a autoridade de caso julgado, mesmo que em novo processo não sejam coincidentes o pedido e a causa de pedir, bastando que exista uma relação de prejudicialidade entre o decidido na anterior acção e o que tem de ser decidido na nova acção.<sup>(3)</sup>

---

<sup>3</sup> Como tem sido jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça. Entre outros, podem ver-se os Acórdãos de 13-12-2007, processo n.º 07A3739; de 06.03.2008, processo n.º 08B402; de 23-11-2011, processo n.º 644/08.2TBVFR.P1.S1; de 21-03-2013, processo n.º 3210/07.6TCLRS.L1.S1; de 15-01-2013, proc. 816/09.2TBAGD.C1.S1; de 29-05-2014, processo n.º 1722/12.9TBCL.G1.S1; de 07-03-2017, processo n.º

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26-02-2019, proferido no processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1, na esteira de jurisprudência uniforme, que nele se cita:

*A excepção de caso julgado e a autoridade de caso julgado são duas vertentes, a primeira negativa e a segunda positiva, dessa mesma realidade – o caso julgado.*

*A excepção implica sempre a identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir (cfr. art. 581º, n.ºs 1 a 4, do CPC). A autoridade do caso julgado não: exigir essa tríplice identidade equivaleria, como já se afirmou, a "matar" esta figura; "a autoridade existe onde a excepção não chega, exactamente nos casos em que não há identidade objectiva"<sup>4</sup>.*

*A excepção de caso julgado tem um efeito negativo de inadmissibilidade da segunda acção, impedindo qualquer decisão futura de mérito; na segunda acção, o juiz deve abster-se de conhecer do mérito da causa, absolvendo o réu da instância (art. 576º n.º 2 do CPC).*

*A autoridade de caso julgado "tem o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível da segunda decisão de mérito. Este efeito positivo assenta numa relação de prejudicialidade: o objecto da primeira decisão constitui questão prejudicial na segunda acção, como pressuposto necessário da decisão de mérito que nesta há-de ser proferida."<sup>5</sup>*

*Afirma Teixeira de Sousa que "o caso julgado material pode valer em processo posterior como autoridade de caso julgado, quando o objecto da acção subsequente é dependente do objecto da acção anterior, ou como excepção de caso julgado, quando o objecto da acção posterior é idêntico ao objecto da acção antecedente.*

2772/10.5TBGMR-Q.G1.S1; de 06-11-2018, processo n.º 1/16.7T8ESP.P1.S1; de 26-02-2019, processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1; e de 28-03-2019, processo n.º 6659/08.3TBCSC.L1.S1.

<sup>4</sup> Mariana França Gouveia, *A Causa de Pedir na Acção Declarativa*, 415. Cfr. também, entre outros, os Acórdãos deste Tribunal de 13.12.2007, de 06.03.2008, de 12.07.2011, de 23.11.2011, de 15.01.2013, de 21.03.2013, de 12.09.2013, de 29.05.2014 e de 18.06.2014, acessíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Também os acórdãos do STJ de 24.03.2015 (proc. n.º 966/07) e de 07.03.2017, relatados pelo ora relator e subscritos pelo Exmo 1º Adjunto, este último também acessível naquele sítio e que, nesta parte, se acompanha.

<sup>5</sup> Lebre de Freitas, *CPC Anotado*, Vol. 2º, 3ª ed., 599.

*Quando vigora como autoridade de caso julgado, o caso julgado manifesta-se no seu aspecto positivo de proibição de contradição da decisão transitada; a autoridade de caso julgado é o comando de acção ou a proibição de omissão respeitante à vinculação subjectiva à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à não contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente ("proibição de contradição/permisão de repetição") (...); a excepção de caso julgado é a proibição de acção ou comando de omissão atinente ao impedimento subjectivo à repetição no processo subsequente do conteúdo da decisão anterior e à contradição no processo posterior do conteúdo da decisão antecedente" ("proibição de contradição/proibição de repetição")<sup>6</sup>.*

*Esta distinção tem justamente por pressuposto que, na autoridade de caso julgado, existe uma diversidade entre os objectos dos dois processos e na excepção uma identidade entre esses objectos. Naquele caso, o objecto processual decidido na primeira acção surge como condição para apreciação do objecto processual da segunda acção; neste caso, o objecto processual da primeira acção é repetido na segunda.*

*Na excepção, a repetição deve ser impedida, uma vez que só iria reproduzir inutilmente a decisão anterior ou decidir diversamente, contradizendo-a.*

*Na autoridade, há uma conexão ou dependência entre o objecto da segunda acção e o objecto definido na primeira acção, sem que aquele se esgote neste. Aqui, impõe-se que essas questões comuns não sejam decididas de forma diferente, devendo a decisão da segunda acção acatar o que foi decidido na primeira, como pressuposto indiscutível.<sup>7</sup>*

*Por outro lado, importa notar que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga – art. 621º do CPC –, entendendo-se que a aferição dos limites e*

<sup>6</sup> O Objecto da Sentença e o Caso Julgado Material, em BMJ 325-178 e 179.

<sup>7</sup> Todavia, a autoridade de caso julgado, prescindindo embora da referida identidade objectiva, exige, como parece evidente, a identidade das partes adjectivas; nem poderia ser de outro modo, em atenção ao princípio do contraditório (art. 3º do CPC), não sendo admissível que uma pessoa possa ser juridicamente afectada por uma decisão sem ser ouvida previamente no processo em que a mesma é proferida.

Na vertente da autoridade de caso julgado, como refere Mariana França Gouveia, "a decisão ou as decisões tomadas na primeira acção vinculam os tribunais em acções posteriores entre as mesmas partes relativas a pedidos e/ou causas de pedir diversos" - Ob. Cit., 499; cfr. também Teixeira de Sousa, Ob. Cit., 171 e os Acórdãos deste Tribunal de 12.07.2011, de 12.09.2013, de 18.06.2014 e de 24.03.2015 acima citados.



*eficácia do caso julgado postula a interpretação do conteúdo da sentença, com relevo para os fundamentos que se apresentem como antecedentes lógicos necessários à decisão que, como esta, devem considerar-se abrangidos por aquele.*

*A este propósito, refere Teixeira de Sousa <sup>8</sup> que "como a decisão é a conclusão de certos pressupostos (de facto e de direito), o respectivo caso julgado encontra-se sempre referenciado a certos fundamentos. Assim, reconhecer que a decisão está abrangida pelo caso julgado não significa que ela valha, com esse valor, por si mesma e independente dos respectivos fundamentos. Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge esses fundamentos enquanto pressupostos daquela decisão". <sup>9</sup>*

Mas, como se diz neste acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, designadamente na transcrita nota de rodapé que no presente acórdão tem o n.º 7, e aqui se repete, não se pode prescindir da identidade subjectiva:

*«Todavia, a autoridade de caso julgado, prescindindo embora da referida identidade objectiva, **exige, como parece evidente, a identidade das partes adjectivas**; nem poderia ser de outro modo, em atenção ao princípio do contraditório (art. 3º do CPC), não sendo admissível que uma pessoa possa ser juridicamente afectada por uma decisão sem ser ouvida previamente no processo em que a mesma é proferida.*

*Na vertente da autoridade de caso julgado, como refere Mariana França Gouveia, "a decisão ou as decisões tomadas na primeira acção vinculam os tribunais em acções posteriores **entre as mesmas partes** relativas a pedidos e/ou causas de pedir diversos" – Ob. Cit., 499; cfr. também Teixeira de Sousa, Ob. Cit., 171 e os Acórdãos*

<sup>8</sup> Estudos sobre o Novo Processo Civil, 578.

<sup>9</sup> Também Rodrigues Bastos se afirma favorável a uma mitigação do conceito restritivo de caso julgado, no sentido de, "considerando embora o caso julgado restrito à parte dispositiva do julgamento, alargar a sua força obrigatória à resolução das questões que a sentença tenha tido necessidade de resolver como premissa da conclusão firmada"; ou seja, "à decisão daquelas questões preliminares que forem antecedente lógico indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado" - Notas ao CPC, III, 3ª ed., 200 e 201. Cfr., neste sentido, os Acórdãos do STJ de 14.03.2006, de 13.07.2010, 12.07.2011, de 07.05.2015 e de 16.02.2016, em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*deste Tribunal de 12.07.2011, de 12.09.2013, de 18.06.2014 e de 24.03.2015 acima citados. (realce nosso)*

Na verdade, mais do que ser imposta pelo princípio do contraditório, como se diz no aresto citado, a limitação da admissibilidade do relevância do caso julgado material aos litígios entre as mesmas partes, no âmbito do contencioso tributário, é imposta pelos direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos de acesso aos tribunais, ao processo equitativo e à tutela judicial efectiva (artigos 20.º, n.ºs 1 e 4, e 268.º, n.º 4, da CRP), de que é corolário a proibição da indefesa a que se reconduziria a imposição de uma decisão judicial a quem não teve oportunidade de defesa dos seus direitos no respectivo processo.

Isto é, o artigo 619.º, n.º 1, do CPC, aplicado ao contencioso tributário na interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, sem os limites subjectivos do caso julgado, será materialmente inconstitucional, por ser incompatível com aquelas normas constitucionais, o que obsta à sua aplicação (artigo 204.º da CRP).

Pelo exposto, improcede a excepção de caso julgado e a relevância em relação à Requerente do caso julgado formado sobre a o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-06-2019, proferido no processo n.º 04326/10.7BCLSB.

Não há, assim, qualquer obstáculo à apreciação integral dos pedidos formulados pela Requerente no presente processo e respectivos fundamentos.

## **4. Matéria de facto**

### **4.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** Em 2002, a sociedade C... SGPS, SA (adiante apenas “C... SGPS”) apresentou a declaração de opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades

---

(RETGS), na qual indicou se indicou como sociedade dominante de um grupo que incluía as seguintes sociedades entre as quais a ora Requerente:

- a) D..., Lda.;
- b) E..., Lda.;
- c) F..., SA;
- d) A..., S.A.;
- e) G..., S.A.;
- f) H..., Lda.;
- g) I..., S.A.;
- h) J..., Lda.;
- i) K..., Lda.;
- j) L..., Lda.;
- k) M..., S.A.;
- i) N..., Lda.;
- m) O..., Lda.;
- n) P..., Lda.; e,
- o) Q..., Lda.

(documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

**B)** Em 2003, a C... SGPS apresentou a declaração que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que referiu a inclusão no grupo B... das seguintes sociedades:

- a) R..., S.A.;
- b) S..., S.A.;
- c) T..., Lda.;
- d) U..., Lda.; e,
- e) V..., S.A.;

**C)** Nas declarações modelo 22 que as sociedades que integravam o grupo B... apresentaram indicaram, no quadro 4, o número de pessoa colectiva da sociedade dominante;

D) No final de ano de 2007, a Administração Tributária efectuou uma acção inspectiva à C... SGPS, SA, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2007..., relativa ao exercício de 2003, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

### **II.3. Outras situações**

*O grupo B... SGPS, SA, está enquadrado no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS) desde o exercício de 2002, em que exerceu a opção respectiva na declaração a que se refere o n.º 7 do art.º 63º do CIRC. No exercício de 2003 considerou no seu perímetro as seguintes sociedades:*

*Sociedades que transitam no grupo do exercício de 2002:*

*C... SGPS, SA. (NIPC:...) (dominante);*

*L..., SA. (NIPC:...) (anterior M...);*

*D..., SA. (NIPC:...);*

*E..., Lda. (NIPC:...);*

*N..., Lda. (NIPC:...);*

*F..., SA. (NIPC:...);*

*G..., SA. (NIPC:...);*

*A..., SA. (NIPC: ...).*

*Sociedades que entram no grupo no exercício de 2003:*

*• H..., Lda. (NIPC:...);*

*• J..., SA. (NIPC:...);*

*• K..., Lda. (NIPC:...);*

*L..., Lda. (NIPC:...);*

*I..., SA. (NIPC:...);*

*V..., SA. (NIPC:...);*

*R... SA. (NIPC:...);*

*S..., SA. (NIPC:...);*

*T..., Lda. (NIPC:...);*

*U..., Lda. (NIPC:...).*

*No decurso da análise desenvolvida, verificou-se que as sociedades que transitam no regime do exercício de 2002 cumprem, em 2003, as condições para se manterem no mesmo. Relativamente às sociedades que entram para o grupo no exercício de 2003, verificou-se que:*

*a) A sociedade H..., Lda. estava enquadrada no regime simplificado previsto no art.º 53º do CIRC desde o exercício de 2001. Sendo de três anos o período obrigatório de permanência naquele regime, conforme estipula o n.º 8 do referido artigo, e determinando a alínea d) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC a exclusão do RETGS de qualquer sociedade sujeita a uma taxa de imposto inferior à normal, não poderia a empresa ter sido integrada no grupo no exercício. Também sem condições para integrar o grupo em 2003, agora nos termos da alínea f) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC, estariam as sociedades J..., SA., K..., Lda., L..., Lda. e I... SA. (NIPC:...), dominadas indirectamente pela C... SGPS via H..., Lda.*

*O incorrecto enquadramento destas empresas no RETGS foi reconhecido pelas mesmas. Efectivamente, as respectivas declarações de rendimentos inicialmente entregues, relativamente ao exercício de 2003, foram substituídas, tendo sido retirada nas respectivas declarações de substituição a menção ao enquadramento no RETGS. No entanto, os valores destas empresas não foram nunca retirados da declaração do grupo.*

*b) A V..., SA, entra no grupo na sequência da aquisição do respectivo domínio total, por parte da C... SGPS, ocorrido em 5.12.2001 (aquisição de 5.000 acções, representativas de 1% do capital da empresa, que vêm somar aos 89% que já detinha).*

*c) A R..., SA, entra no grupo na sequência da aquisição do respectivo domínio total, por parte da C... SGPS, ocorrido em 18.12.2001 (aquisição de 246.525 acções, representativas de 6,7% do capital da empresa, que vêm somar aos 86,7% que indirectamente já detinha).*

*d) A S..., SA, terá entrado na sequência da aquisição, por parte da C... SGPS, de 10% do seu capital, em 18.12.2001. No entanto, verifica-se que esta aquisição não*

*confere domínio total sobre a S... à C... SGPS, visto que a percentagem do respectivo capital que naquela data detinha, via R..., era de apenas 77% (10% + 77% = 87%, inferior aos 90% necessários). A S... foi, assim, incorrectamente integrada no grupo em 2003.*

*Refira-se que em 11.11.2002 a C... SGPS adquire mais 231.224 acções, representativas de 6,3% do capital da R..., SA., subindo assim a sua participação (directa mais indirecta) nesta empresa para 99,7%, e consequentemente subindo também a participação total na S... para 92,2%. Uma vez que a participação da C... SGPS na S... já confere domínio total em 31.12.2002, terá já esta empresa condições para aceder ao regime no exercício de 2004 (após decorrido o período previsto na alínea b) do n.º 3 do art.º 63º do CIRC sobre a data da aquisição do domínio total).*

*e) As sociedades T..., Lda: e U..., Lda., participadas pela C... SGPS essencialmente via S..., SA., estão na mesma situação que esta, pelos motivos acima referidos, isto é, incorrectamente sujeitas ao RETGS em 2003 (mas já com condições de acesso ao regime em 2004).*

*Para além das situações já descritas, verificou-se ainda que no exercício de 2003 deveria – e não foi – ter sido considerada no perímetro do grupo para efeitos fiscais a sociedade W..., SA, (NIPC:...), sobre a qual a C... SGPS detinha domínio total desde, pelo menos, 31.12.1999.*

*O capital da W..., SA, era totalmente detido pela C... SGPS até à data de 28.12.2001, em que esta aliena 32.550 acções, representativas de 46,5% do capital da empresa à V..., SA. O domínio total não é perdido com a venda, uma vez que a V..., SA, era já detida a 90% pela C... SGPS desde 5.12.2001.*

*Assim, em 01.01.2003 a C... SGPS detém ininterruptamente o domínio total sobre a W..., SA. há, pelo menos, 3 anos (pelo que o motivo de exclusão previsto na alínea c) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC não se aplica).*

*A venda de parte do capital da W..., SA, à V..., SA., ocorrida em 28.12.2001, determinou (correctamente) que o grupo afastasse a primeira do regime no exercício de 2002, conforme o que dispõe a alínea f) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC (a V..., apesar de já ser dominada no exercício, ainda não cumpria o requisito*

*temporal da alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo), mas não justifica a sua exclusão em 2003.*

*A entrada da W..., SA. no grupo vem a ser comunicada para o exercício de 2004. No entanto, a empresa acaba por nunca ficar sujeita ao regime, visto ocorrer, em 2.12.2004, um aumento de capital na sequência do qual a C... SGPS perde o domínio total sobre a mesma.*

*Finalmente, refira-se que no exercício de 2003 abandonam o grupo as anteriores sociedades dependentes O..., Lda. (NIPC: ...), P... SGPS, Lda. (NIPC: ...) e Q..., Lda. (NIPC:...). A primeira é incorporada pela V..., SA. em 30.12.2003, extinguindo-se. A P..., Lda. sai porque, em resultado de um aumento de capital operado em 11.12.2003, a P... SGPS perde o seu domínio total. A Q..., Lda. era dominada pela C... SGPS via P..., Lda., pelo que a perda de domínio sobre a segunda implicou a perda do domínio sobre a primeira.*

*Do exposto, sublinha-se que o perímetro considerado pelo grupo no exercício de 2003 se encontra afectado pelas seguintes irregularidades:*

*Inclusão indevida da H..., Lda. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da J..., SA. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da K..., Lda. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da L..., Lda. (NIPC:...);*

*Inclusão Indevida da I..., SA. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da S..., SA. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da T..., Lda. (NIPC:...);*

*Inclusão indevida da U..., Lda. (NIPC:...);*

*Não inclusão da W..., SA. (NIPC:...)*

*No exercício de 2004 não se repetem as irregularidades verificadas em 2003, acima referidas. Efectivamente, as sociedades H..., Lda., J..., SA., K..., Lda., L..., Lda. e I..., SA. (NIPC:...) são Incorporadas, por escritura de 23.12.2004, na I..., SA. (NIPC:...) (anterior M...), extinguindo-se. O domínio total sobre a S..., SA. passa a cumprir o requisito temporal previsto na alínea b) do n.º 3 do art.º 63º do CIRC e, por esse motivo, as sociedades T..., Lda. e U..., Lda, passam a reunir as condições*

*necessárias para aceder ao regime. A W... mantém-se fora do grupo mas já de forma correcta, por ter, entretanto, ocorrido a perda do domínio total da C... SGPS sobre esta.*

### **III. Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável**

#### **III.1. Incumprimento de requisitos de acesso ao RETGS**

*Conforme detalhadamente se descreve no anterior subponto II.3. Outras Situações, o perímetro considerado pelo grupo no exercício de 2003 encontra-se afectada pelas seguintes irregularidades:*

**•Inclusão indevida da H..., Lda. (NIPC:...)**

*A sociedade H..., Lda. estava enquadrada no regime simplificado previsto no art.º 53º do CIRC desde o exercício de 2001. Sendo de três anos o período obrigatório de permanência naquele regime, conforme estipula o n.º 8 do referido artigo, e determinando a alínea d) do n.º 4 do artº 63º do CIRC a exclusão do RETG3 de qualquer sociedade sujeita a uma taxa de imposto inferior à normal, não poderia a empresa ter sido integrada no grupo no exercício A não exclusão da H..., Lda. do perímetro do grupo no exercício de 2003 determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea b) do n.º 8 e do n.º 10, ambos do art.º 63º do CIRC.*

**• Inclusão Indevida da J..., SA. (NIPC:...);**

**• Inclusão Indevida da K..., Lda. (NIPC:...);**

**. Inclusão •Indevida da L..., Lda. (NIPC:...);**

**• Inclusão Indevida da I..., SA. (NIPC:...)**

*Uma vez que o domínio total da C... SGPS sobre estas sociedades era obtido via H..., Lda., e que esta não reunia condições para integrar o grupo em 2003, conforme acima se refere, a não exclusão das mesmas no exercício contraria o disposto na alínea f) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC, determinando a cessação do regime para*



---

*todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea b) do n.º 8 e do n.º 10, ambos do art.º 63º do CIRC.*

- *Inclusão indevida da S..., SA. (NIPC:...)*

*Para poder ingressar no grupo no exercício de 2003, satisfazendo o requisito temporal estipulado na alínea b) do n.º 3 do artº 63º do CIRC, o domínio total da C... SGPS sobre a S..., SA, teria que ser detido desde, pelo menos, 31.12.2001.*

*No entanto, naquela data a C... SGPS apenas detinha 87% do capital da empresa (10% directamente e 77% através da R...), participação inferior aos 90% necessários à existência do domínio total estipulado no n.º 2 do art.º 63º do CIRC. O limite dos 90% apenas é atingido em 11.11.2002, data em que a C... SGPS adquire mais 231.224 acções, representativas de 6,3% do capital da R..., SA., subindo assim a sua participação (directa mais indirecta) nesta empresa para 99,7%, e conseqüentemente subindo também a participação total na S..., SA. para 92,2% (anexo n.º 1, fls. 1 e 2). Nestas condições, a inclusão da S..., SA. no grupo, determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea a) do n.º 8 e do n.º 10, ambos do art.º 63º do CIRC.*

- *Inclusão indevida da T..., Lda. (NIPC:...); Inclusão indevida da U..., Lda. (NIPC:...);*

*As sociedades T..., Lda. e U..., Lda., não cumprem em 2003 o requisito exigido pela alínea f) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC, visto serem participadas pela C... SGPS essencialmente via S..., SA. (anexo n.º 2, fls. 3 e anexo n.º 3, fls. 4). Estão, assim, incorrectamente sujeitas ao RETGS em 2003, situação que determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea b) do n.º 8 e do n.º 10, ambos do art.º 63º do CIRC.*

- *Não inclusão da W..., SA. (NIPC:...)*

*No exercício de 2003 deveria – e não foi – ter sido considerada no perímetro do grupo para efeitos fiscais a sociedade W..., SA. (NIPC:...), sobre a qual a C... SGPS detinha domínio total desde, pelo menos, 31.12.1999.*

*O capital a W..., SA. era totalmente detido pela C... SGPS até à data de 28.12.2001, em que esta aliena 32.550 acções, representativas de 46,5% do capital da empresa à V..., SA. O domínio total não é perdido com a venda, uma vez que a V..., SA. era já detida a 90% pela C... SGPS desde 5.12.2001.*

*Assim, em 01.01.2003 a C... SGPS detém ininterruptamente o domínio total sobre a W..., SA. há, pelo menos, 3 anos (pelo que o motivo de exclusão previsto na alínea c) do n.º 4 do artº 63º do CIRC não se aplica).*

*A venda de parte do capital da W..., SA à V..., SA., ocorrida em 28.12.2001, determinou (correctamente) que o grupo afastasse a primeira do regime no exercício de 2002, conforme o que dispõe a alínea f) do n.º 4 do artº 63º do CIRC (a V..., apesar de já ser dominada no exercício, ainda não cumpria o requisito temporal da alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo), mas não justifica a sua exclusão em 2003 (anexo n.º 4, fls. 5).*

*A não inclusão da W... no grupo para efeitos fiscais no exercício de 2003 determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea d) do n.º 8 e do n.º 9, ambos do art.º 63º do CIRC.*

*As situações acima descritas determinam a caducidade da aplicação do RETGS ao Grupo B... SGPS na data de 31.12.2002. Desta situação resulta que a aplicação do regime ao grupo no exercício de 2003 deve ser anulada, devendo cada uma das sociedades que o integraram ser tributadas autonomamente no referido exercício.*

*Assim, corrigem-se os valores constantes da declaração de rendimentos do grupo, de forma a que sejam retirados dessa declaração os valores das sociedades dependentes consideradas no grupo no exercício, para que, desta forma, sejam liquidados os valores Individuais da C... SGPS, SA., inscritos por esta na sua declaração de rendimentos individuais relativa ao exercício de 2003. Para tal, procede-se às seguintes correcções (ver também anexo n.º 5, fls. 6):*

(...)

## **IX – DIREITO DE AUDIÇÃO**

(...)

*O sujeito passivo manifesta-se em desacordo com as correcções que decorrem desta situação.*

*Alega que as irregularidades na composição do perímetro do grupo para efeitos fiscais se consubstanciam em erro evidenciado nas declarações do grupo e individuais, resultando daí estar caducado o direito a qualquer liquidação adicional que resulte destas situações, nos termos do n.º 2 do art.º 45º da LGT.*

*Para suportar este entendimento afirma, no essencial, que:*

*i) "Em 2002 (...) apresentou a declaração de opção pelo RETGS, na qual indicou o perímetro de sociedades abrangidas (...)"*; ii) *As declarações de rendimentos, quer as do grupo quer as individuais das sociedades que o integravam, incluíam a menção ao RETGS, mencionando ainda as das sociedades dependentes o número de identificação de pessoa colectiva da sociedade dominante*; iii) *A Administração Fiscal tinha conhecimento do perímetro de grupo que estava a ser considerado para efeitos fiscais, por estas razões e ainda porque:*

*a. A inclusão da H..., Lda. no grupo resultou de um lapso que o próprio sujeito passivo detectou e comunicou à Administração Fiscal;*

*b. A mesma H..., Lda. e as sociedades que através desta foram consideradas no grupo apresentaram declarações de substituição, no sentido de serem tributadas individualmente;*

*c. A Direcção de Serviços do IRC teve conhecimento da situação da H..., Lda., decidindo, relativamente a essa situação, "não existir qualquer motivo para a caducidade do RETGS, sendo apenas de manter tais sociedades tributadas fora do RETGS";*

*d. A Administração Fiscal já teria reconhecido, para efeitos do tratamento dos respectivos pagamentos por conta, que as sociedades S..., SA. E T..., Lda. estavam enquadradas no RETGS em 2003.*

*Assim, entende o sujeito passivo que o facto de a Administração Fiscal conhecer a composição do grupo considerada na respectiva declaração de rendimentos, determina que as irregularidades no perímetro declarado devem ser entendidas como erros evidenciados nas declarações.*

*Em relação a este argumento, refira-se que as menções ao regime de tributação que são feitas nas declarações de rendimentos das sociedades pertencentes ao universo económico B... não são, por si só, conclusivas. Por exemplo, na declaração de rendimentos do exercício de 2003 da sociedade Q..., SA. é feita menção ao RETGS e indicada a C... SGPS como sociedade dominante. No entanto, esta sociedade não integra já o grupo neste exercício (integrara em 2002). Na mesma situação está a declaração de rendimentos do exercício de 2004 da anterior sociedade dependente N..., SA.. As declarações de rendimentos do exercício de 2004 das sociedades F..., SA, e D..., SA. foram entregues com menção ao regime geral, apesar de, simultaneamente, estar o grupo a considerar estas empresas no seu perímetro no exercício.*

*Também as declarações de opção e de alterações entregues pela C... SGPS não são elucidativas da real composição do grupo. Para dar alguns exemplos, pode referir-se a comunicação de saída do grupo da sociedade H..., Lda., feita em 14.07.2003, em referência ao exercício de 2003, e a Inexistência de qualquer comunicação para as sociedades suas participadas, que se encontravam exactamente na mesma situação que esta (J..., SA., K..., Lda., L..., Lda. e I..., SA.). Já em 2004, é integrada no grupo a nova sociedade D..., SGPS, SA. sem qualquer comunicação de entrada no exercício (a comunicação de entrada desta sociedade vem a ser feita apenas em 29.03.2005).*

*Não pode por isso afirmar-se que a Administração Fiscal pudesse conhecer a composição efectiva do grupo a partir das declarações entregues. Esse conhecimento apenas foi obtido no decurso da acção Inspectiva desenvolvida, através de apuramentos específicos, e não o poderia ter sido de outra forma.*

*Acresce, ainda assim, que o conhecimento do perímetro não conduz de imediato à identificação de eventuais irregularidades. Para isso, toma-se necessário analisar um vasto conjunto de elementos, designadamente demonstrações económicas e financeiras, relatórios contabilistas e de gestão, balancetes, extractos e outros documentos contabilísticos, escrituras e contratos de compra e venda de acções ou quotas, escrituras de constituição, dissolução, aumento ou redução de capital, entre*

*muitos outros. Só assim é possível aferir, relativamente a cada uma das sociedades que integram o grupo declarado, o cumprimento dos requisitos vertidos no art.º 63º do CIRC. No mesmo sentido, é necessário fazer esta mesma verificação relativamente às empresas participadas pelas várias sociedades do grupo e que do mesmo estão excluídas, de forma a garantir que todas as empresas que cumprem os requisitos estipulados no art.º 63º do CIRC estão no regime.*

*É essencialmente por este motivo que um erro na composição de um grupo de sociedades não pode nunca ser entendido como um "erro evidenciado na declaração", ainda que essa mesma composição seja correctamente declarada à Administração Fiscal, através das respectivas menções nas declarações de rendimentos e das declarações de opção e/ou de alterações específicas do RETGS. Efectivamente, para que esse erro seja detectado, não bastará analisar essas declarações, mas um conjunto muito mais vasto de documentos.*

*O correcto preenchimento de todas as declarações relevantes para o efeito permite à Administração Fiscal conhecer um perímetro declarado, mas não, só por si, o perímetro correcto, isto é, aquele que obedece a todas as normas contidas no art.º 63º do CIRC.*

*O sujeito passivo vem ainda contestar que a S..., SA. estivesse mal incluída no perímetro. Alega não decorrer da Lei que "o requisito de participação mínimo de 90% se deve cumular com o requisito de duração da detenção".*

*No entanto, da leitura articulada do n.º 2 do art.º 63º do CIRC e da alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo não pode retirar-se essa Interpretação.*

*De facto, a alínea b) do n.º 3 do artigo em causa utiliza a expressão "sociedade dominada", que, para efeitos de aplicação do artigo, se encontra definida no seu n.º 2. Assim, resulta da articulação destas normas que uma "sociedade dominada" é aquela de que a dominante detém 90% ou mais do capital (e pelo menos 50% dos direitos de voto), e que esta "sociedade dominada" só pode integrar o grupo para efeitos fiscais se "a participação" de que resulta a sua qualidade de "dominada" (e não qualquer outra participação) já for detida pela dominante "há mais de um ano, com referência à data em que se inicia o regime".*

*De qualquer forma, interessa sublinhar que a cessação do regime é determinada por cada uma das irregularidades de composição do grupo que se descrevem no ponto II deste Relatório. Qualquer destas irregularidades basta para que essa mesma cessação seja determinada, pelo que a continuidade da aplicação do RETGS ao grupo apenas seria possível caso tivesse sido demonstrado não existir nenhuma dessas irregularidades.*

*Por fim, vem o sujeito passivo alegar que a não inclusão da W..., SA, no grupo fiscal no exercício de 2003 não deve determinar a cessação do RETGS, uma vez que essa não inclusão não ocasionou qualquer "perda fiscal de receitas por parte da Administração Fiscal".*

*Este argumento não pode, contudo, determinar qualquer alteração ao enquadramento que se fez da situação da W..., SA, em 2003. De facto, a sua não inclusão no grupo naquele exercício, em que cumpria todos os requisitos de acesso ao RETGS, determina a cessação do regime para o grupo, nos termos da alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC. Não existe qualquer norma que contenha uma excepção ao disposto na referida alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC para as situações que não trazem perdas ao Estado.*

- E)** Em 01-10-2008, a Administração Tributária iniciou uma inspecção à Requerente A..., SA relativa aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 14, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***I – Conclusões da Acção de Inspeção***

*Da presente acção resultou a anulação, relativamente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, da aplicação do Regime Especial de Tribulação dos Grupo de Sociedades (RETGS) à sociedade A..., SA., (adiante designada abreviadamente por "A..." ou apenas "sujeito passivo"), com o NIPC..., e conseqüente tribulação Individual (pelo regime geral de tribulação em IRC) daquela sociedade nos referidos exercidos.*

## ***II – Objectivos, Âmbito e Extensão da Acção de Inspecção***

### ***II.1. Credencial e Período em Que Decorreu a Acção***

*Em cumprimento das ordens, de serviço n.ºs 012008..., 012008... e 012006..., todas elas de 04.09.2006, realizou-se o procedimento de inspecção interna ao sujeito passivo A... . A acção iniciou-se em 01 .10.2008.*

### ***II.2. Motivo, Âmbito e Incidência Temporal***

*O procedimento inspectivo, com o código de actividade 12121014 – Diversos (determinados por despacho do Director de Finanças), foi desencadeado na sequência da cessação da aplicação do RETGS ao grupo B..., ocorrida na data de 31.12.2002. A acção teve como âmbito, o Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (IRC) e incidiu sobre os exercícios de 2004, 2005 e 2006, nos quais o sujeito passivo integrou o referido grupo (nos termos em que este foi declarado), na qualidade de sociedade dependente.*

### ***II.3. Outras Situações***

*A presente acção visou apenas a alteração do regime de tributação constante das declarações de rendimentos do sujeito passivo, relativas aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, de forma a possibilitar a respectiva liquidação.*

## ***III. Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas***

*O grupo B... SGPS optou pelo RETGS no exercício de 2002, através da declaração a que se refere o n.º 7 do art.º 63º do CIRC. A opção falta era, nos termos daquela norma (na redacção então em vigor), válida por um período de cinco exercícios. Isto é, para os exercícios de 2002 a 2006, inclusive. A A... foi integrada no perímetro do grupo declarado em todos estes exercícios, como sociedade dependente.*

*No decurso da análise anteriormente desenvolvida, tendo como âmbito temporal o exercício de 2003 e como objectivo a verificação do cumprimento, por parte do grupo B..., das condições de acesso ao RETGS, constatou-se padecer a respectiva composição, naquele exercício, de diversas irregularidades que, de acordo com o*

*art.º 63.º do CIRC, determinaram que cessasse a sua sujeição ao referido regime na data de 31.12.2002.*

*Deste facto, dos respectivos fundamentos e dos efeitos que tem na situação tributária das sociedades cuja inclusão no grupo havia sido declarada, no que se refere ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do exercício de 2003, foi a sociedade dominante, notificada através do nosso ofício n.º...; de 03.12.2007 (Notificação do Relatório de Inspeção Tributária). Do mesmo facto, dos seus fundamentos e dos respectivos efeitos na sua situação tributária individual do exercício de 2003, em que já havia sido incluída no perímetro do grupo declarado, foi também a A... notificada, através do nosso ofício n.º ..., de 03.12.2007 (Notificação de Correções Resultantes de Análise Interna).*

*A cessação da aplicação do regime ocorrida na data de 31.12.2002 tem como consequência a desconsideração da aplicação do regime às Sociedades que compunham o grupo, e à consequente tributação autónoma nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006.*

*De facto, por Despacho de 18.07.2008, exarado na Informação n.º.../2008 da Direcção de Serviços do IRC, sancionou o Exmo. Sr. Subdirector-Geral o entendimento de que os efeitos da caducidade do regime, ocorrida em 31.12.2002, se estendem a todo o período que, a partir desta data, estava abrangido pela opção pelo regime acima referida, designadamente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006 (para além do próprio exercício de 2003) (Anexo n.º 1, fls. 1 a 4).*

*Este entendimento fundamenta-se e confirma as conclusões da acima referida Informação n.º .../2008 da Direcção de Serviços do IRC, em que se diz (sub-ponto 8.5 do parecer):*

*" Conclui-se assim que, e de acendo com o já sancionado, não se enquadrando na lei a possibilidade de poder comunicar a opção com efeitos retroactivos, a cessação deverá abranger, o que ocorrer primeiro;*

- O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício da nova opção, caso esta opção seja anterior ao acto inspectivo,*



*considerando-se como válida a renovação da opção já efectuada, quanto haja (...); ou,*

- *O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício em que pode voltar a fazer a opção, nos termos do n.º 7 do art.º 63.º do CIRC, após a respectiva acção inspectiva que detectou a situação de incumprimento; ou ainda,*

- *Caso seja detectada a situação de incumprimento pelo próprio sujeito passivo: o período que vai desde a data dos efeitos da cassação do RETGS até ao exercício em que o sujeito passivo comunica a cessação do RETGS, podendo optar de novo pela aplicação do regime no respectivo prazo legal."*

*Mais adiante, e concretizando a aplicação desta regra ao caso concreto do grupo B..., diz-se ainda (ponto 3. da conclusão):*

*" A ser aceite as conclusões do ponto 8. do parecer [Conforme vem a ser, por Despacho concordante do Exmo. Sr. Subdirector-Geral, de 18.07.2008], conclui-se que os efeitos da caducidade do RETGS, verificados a 31.12.2002, abrangem todo o período que decorre, no caso em questão, até à data da renovação da opção em 2007, considerando-se como válida esta nova opção."*

*Assim, deverá o RETGS, assinalado pelo sujeito passivo nas suas declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, ser substituído nas mesmas pelo regime geral de tributação em IRC, e os valores inscritos por este nas referidas declarações ser liquidados, nos seguintes montantes:*

Unid: Euro

Designação	Campo	Valores		
		2004	2005	2006
Lucro Tributável	302	2.183.405,72	2.553.586,36	4.910.676,56
Retenções na Fonte	359	1.225,47	810,92	318,34
Derrama	364	52.783,83	61.669,11	116.505,80
Tributações Autónomas	365	49.565,74	10.244,86	56.851,74

(...)

## **IX – DIREITO DE AUDIÇÃO**

(...)

---

*Através de exposição escrita, recebida nestes serviços dia 17.10.2008, com o número: de entrada ..., pronunciou-se sobre o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos seguintes:*

**A) Introdução**

*Na introdução que faz à sua exposição, o sujeito passivo inclui uma frase transcrita do Projecto de Correções (subponto II.2. Motivo, Âmbito e Incidência Temporal), em que se dizia: "o procedimento inspectivo (...) foi desencadeado na sequência da cessação da aplicação do RETGS ao Grupo B... , ocorrida na data de 31.12.2002". Afirma que isto não corresponde à verdade, uma vez que "a cessação só foi notificada à sociedade dominante em 2008".*

*Assim, importa dizer que a cessação da aplicação do RETGS ao grupo ocorre, de facto, em 31.12.2002. Tem como efeitos a passagem do sujeito passivo ao regime geral de tributação em IRC no exercício de 2003 – que lhe foi notificada com o nosso ofício n.º..., de 03.12.2007 (e a sociedade C... SGPS, SA, através do nosso ofício n.º..., com a mesma data) bem como nos posteriores exercícios de 2004, 2005 e 2006 (a notificar ao sujeito passivo com o presente Relatório e notificada à C... SGPS, SA, em 22.08.2008, através do nosso ofício.*

*Não deve ser confundido o momento em que cessa a aplicação do RETGS, taxativamente determinado pelos n.ºs 9 e 10 do art.º 63º do CIRC, em função da ocorrência dos pressupostos contidos no n.º 8 do mesmo artigo, com o momento em que ao sujeito passivo é notificada a verificação, por parte da Administração Fiscal, desses mesmos pressupostos e das respectivas consequências.*

**B) Evidência nas declarações dos erros praticados**

*O sujeito passivo começa aqui por dizer que "o projecto de correcção parte simplesmente da premissa da cessação da aplicação do RETGS ao Grupo B..., sem se referir, em momento algum, aos factos que conduziram a uma decisão".*

*Os "factos" a que o sujeito passivo, aqui se parece referir serão as irregularidades de composição do grupo que, para efeitos de aplicação do RETGS, se verificaram*

---

*em relação ao exercício de 2003. Estes factos (a inclusão no perímetro do grupo para efeitos fiscais de oito sociedades que não reuniam os requisitos de acesso ao RETGS, e a não inclusão de uma outra, que os reunia), foram detalhadamente descritos no Relatório de Inspeção referente a esse exercício (2003), notificado ao sujeito passivo através do nosso ofício n.º ..., de 03.12.2007.*

*Importa frisar que estes factos se localizam no exercício de 2003, cujo procedimento de Inspeção se encontra já encerrado.*

*A correcção agora proposta, designadamente a alteração do regime de tributação em que se declarava o sujeito passivo nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, não se baseia em irregularidades na composição do grupo para efeitos fiscais nos mesmos exercícios, mas sim no facto de a opção que enquadrava o sujeito passivo no RETGS ter perdido a sua validade em 31.12.2002, e de não existir qualquer outra entretanto feita que, nos termos dos n.ºs 1 e 7.º do art.º 63º do CIRC, possa permitir ao sujeito passiva a aplicação do referido regime neste período.*

*Este é o facto que baseia a correcção agora proposta. Como tal, é este que agora é comunicado ao sujeito passivo no ponto III – Descrição dos Factos e Fundamentos das Correcções Meramente Aritméticas deste relatório, bem como no respectivo anexo.*

*Salvo melhor opinião, e sem prejuízo de se voltar a dar aqui resposta às questões relativas às irregularidades, na composição do perímetro do grupo para efeitos fiscais que se verificaram existir em 2003, conforme abaixo se faz quando as mesmas são levantadas, parece melhor que estas sejam dirimidas no âmbito do procedimento que incide sobre esse exercício, e não nos posteriores.*

*O sujeito passivo alega também (tal como já tinha feito no âmbito do procedimento que antes havia incidido sobre o exercício de 2003) que as irregularidades na composição do perímetro do grupo para efeitos fiscais verificadas naquele exercício se consubstanciam em erro evidenciado nas declarações do grupo e individuais, resultando daí estar parcialmente caducado o direito a qualquer liquidação adicional que resulte destas situações, nos termos do n.º 2 do art.º 45º da LGT.*

*Para suportar este entendimento afirma, no essencial, que:*

- l) "Em 2002, a sociedade dominante apresentou a declaração de opção pelo RETGS, na qual indicou o perímetro de sociedades abrangidas (...);*
- ii) As declarações de rendimentos, quer as do grupo quer as individuais das sociedades que o integravam, incluíam a menção ao RETGS, mencionando ainda as das sociedades, dependentes o número da Identificação de pessoa colectiva da sociedade dominante;*
- iii) A Administração Fiscal tinha conhecimento, do perímetro de grupo que estava a ser considerado para efeitos fiscais, por estas razões e ainda porque:*
- a. A Inclusão da H..., Lda. no grupo resultou de um lapso que o próprio sujeito passivo detectou e comunicou à Administração Fiscal;*
  - b. A mesma H..., Lda. e as sociedades que através desta foram consideradas no grupo apresentaram declarações de substituição, no sentido de serem tributadas individualmente;*
  - c. A Direcção de Serviços do IRC teve conhecimento da situação da H..., Lda., decidindo, relativamente a essa situação, "não existir qualquer motivo para a caducidade do RETGS, sendo apenas de manter tais sociedades tributadas fora do RETGS;*
  - d. A Administração Fiscal já teria reconhecido, para efeitos do tratamento dos respectivos pagamentos por conta, que as sociedades S..., SA. E T..., Lda. estavam enquadradas no RETGS em 2003.*

*Acrescenta que, para além de evidenciadas nas declarações, estas irregularidades foram conhecidas da Administração na sequência do procedimento que visou o exercício de 2003.*

*Assim, entende o sujeito passivo que o facto de a Administração Fiscal conhecer a composição do grupo considerada na respectiva declaração de rendimentos, determinaria que as irregularidades no perímetro declarado devessem ser entendidas como erros evidenciados nas declarações.*

*Este argumento foi já, no decurso do procedimento que visou o exercício de 2003, apresentado, apreciado e respondido. Repete-se aqui a resposta dada nessa altura:*

«[...] as menções ao regime de tributação que são feitas nas declarações de rendimentos das sociedades pertencentes ao universo económico B... não são, por si só, conclusivas. Por exemplo, na declaração de rendimentos do exercício de 2003 da sociedade Q..., SA, é feita menção ao RETGS e indicada a C... SGPS como sociedade dominante. No entanto, esta sociedade não integra já o grupo neste exercício (integrara em 2002). Na mesma situação está a declaração de rendimentos do exercício de 2004 da anterior sociedade dependente N..., SA.. As declarações de rendimentos do exercício da 2004 das sociedades F..., SA. E D..., SA, foram entregues com menção ao regime geral, apesar de, simultaneamente, estar o grupo a considerar estas empresas no seu perímetro no exercício.

Também as declarações de opção e de alterações entregues pela C... SGPS não são elucidativas da real composição do grupo. Para dar alguns exemplos, pode referir-se a comunicação de saída do grupo da sociedade H..., Lda., feita em 14.07.2003, em referência ao exercício de 2003; e a inexistência de qualquer comunicação para as sociedades suas participadas, que se encontravam exactamente na mesma situação que esta (J..., SA., K..., Lda., L..., Lda. e I..., SA.). Já em 2001, é integrada no grupo a nova sociedade D..., SGPS, SA. sem qualquer comunicação de entrada no exercício (a comunicação de entrada desta sociedade vem a ser feita apenas em 29.03.2005).

Não pode por isso afirmar-se que a Administração Fiscal pudesse conhecer a composição efectiva do grupo a partir das declarações entregues. Esse conhecimento apenas foi obtido, no decurso da acção inspectiva desenvolvida, através de apuramentos específicos, e não o poderia ter sido de outra forma.

Acresce, ainda assim, que o conhecimento do perímetro não conduz de imediato à identificação de eventuais irregularidades. Para isso, torna-se necessário analisar um vasto conjunto de elementos, designadamente demonstrações económicas e financeiras, relatórios contabilísticos e de gestão, balancetes, extractos e outros documentos contabilísticos, escrituras e contratos de compra e venda de acções ou quotas, escrituras de constituição, dissolução, aumento ou redução de capital entre muitos outros. Só assim é possível aferir, relativamente a cada uma das sociedades

*que integram o grupo declarado, o cumprimento dos requisitos vertidos no art.º 63º do CIRC. No mesmo sentido, é necessário, fazer esta mesma verificação relativamente às empresas participadas pelas várias sociedades do grupo e que do mesmo estão excluídas, de forma a garantir que todas as empresas que cumprem os requisitos estipulados no art.º 63º do CIRC estão no regime.*

*É essencialmente por este motivo que um erro na composição de um grupo de sociedades não pode nunca ser entendido, como um "erro evidenciado na declaração", ainda que essa mesma composição seja correctamente declarada à Administração fiscal, através das respectivas menções nas declarações de rendimentos e das declarações de opção e/ou de alterações específicas do RETGS. Efectivamente, para que esse erro seja detectado, não bastará analisar essas declarações, mas um conjunto muito mais vasto de documentos.*

*O correcto preenchimento de todas as declarações relevantes para o efeito permite à Administração Fiscal conhecer um perímetro declarado, mas não, só por si, o perímetro correcto. Isto é, aquele que obedece a todas as normas contidas no art.º 63º do CIRC.*

*Concorda-se com o sujeito passivo, quando este vem, agora, acrescentar que o conhecimento das irregularidades de composição do grupo declarado em 2003 foi obtida pela Administração Fiscal na sequência do procedimento que visou esse exercício. No entanto, não se conclui que isto faça de tais irregularidades "erros evidenciados nas declarações".*

### **C) Irregularidades no perímetro declarado em 2003**

*O sujeito passivo volta ainda a contestar, conforme lambem já havia feito no âmbito do procedimento referente ao exercício de 2003, a existência de algumas das irregularidades que lhe eram apontadas no que respeita à composição do perímetro do grupo para efeitos fiscais naquele exercício. Nalguns dos casos, contesta que essas irregularidades devam ter como consequência a cessação da aplicação do RETGS a todo o grupo. No essencial diz que:*

I) A S..., SA, não estaria mal incluída no perímetro do grupo uma vez que, na sua opinião, não decorre da Lei que "o requisito de participação mínimo de 90% se deve cumular com o requisito de duração da detenção", e;

II) Tanto a Inclusão da H..., Lda, e suas participadas no grupo como a não inclusão da W..., SA, não trouxeram prejuízos ao Estado.

Por serem estes também argumentos já antes apresentados, apreciados e respondidos, voltam aqui a transcrever-se as respectivas respostas, dadas e notificadas no âmbito do procedimento que visou o exercício de 2003:

*Quanto à situação da S...:*

«(...) da leitura articulada do n.º 2 do art.º 63º do CIRC e da alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo não pode retirar-se essa interpretação. [Isto é, aquela segundo a qual o requisito de participação mínimo de 90% não se deve cumular com o requisito de duração da detenção].

De facto, a alínea b) do n.º 3 do artigo em causa utiliza a expressão "sociedade dominada", que, para efeitos de aplicação do artigo, se encontra definida no seu n.º 2, Assim, resulta da articulação destas normas que uma "sociedade dominada" é aquela de que a dominante detém 90% ou mais de capital (e pelo menos 50% dos direitos de voto), e que esta "sociedade dominada" só pode integrar o grupo para efeitos fiscais se "a participação" de que resulta a sua qualidade de "dominada" (e não qualquer outra participação) já for detida pela dominante "há mais de um ano, com referência à data em que se Inicia o regime".»

*Quanto à situação da W...:*

>> Este argumento [isto é, que a não inclusão da W... no grupo fiscal em 2003 não deveria determinar a cessação do RETGS uma vez que essa não inclusão não teria ocasionado qualquer perda de receitas para o Estado] não pode, contudo, determinar qualquer alteração ao enquadramento que se fez da situação da W..., SA, em 2003. De facto, a sua não inclusão no grupo naquele exercício, em que cumpria todos os requisitos de acesso ao RETGS, determina a cessação do regime para o grupo, nos termos da alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC. Não existe

---

*qualquer norma que contenha uma exceção ao disposto na referida alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC para as situações que não trazem perdas ao Estado.»*

*Quanto à situação da H... e suas participadas:*

*O sujeito passivo refere-se à situação destas empresas nos mesmos termos em que o faz relativamente à da W..., dizendo que o facto de os respectivos valores terem sido considerados na declaração do grupo não trouxe qualquer prejuízo ao Estado. Como tal, também aqui se deverá dizer que não existe qualquer norma contendo uma exceção ao disposto na' alínea b) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC para as situações que não trazem perdas ao Estado.*

***D) Cessação imediata da aplicação do RETGS em 2004, 2005 e 2006***

*O sujeito passivo afirma ainda discordar de que a verificação de irregularidade de perímetro num determinado exercício possa pôr em causa o RETGS em outros exercícios. Afirma, essencialmente, que esta situação significaria um regime desproporcionado e inseguro, que a posição da Administração Fiscal não é sustentável face à possibilidade existente no regime de se alterar o perímetro de grupo todos os anos, que em 2007 já não existia qualquer regra relativa ao período de validade do RETGS e que o facto de o n.º 9 do art.º 63º do CIRC dispor que os efeitos da cessação se reportam ao final do exercício anterior ao da verificação dos factos que conduziram à caducidade significa que os efeitos dessa caducidade se devem limitar ao exercício em que tais factos se verificam. Conclui de tudo isto que os efeitos de uma caducidade ocorrida em 2003 se devem limitar a esse mesmo exercício, ao invés de se estenderem para os seguintes.*

*Quanto a estes argumentos importa dizer o seguinte.*

*A questão de saber se o regime é desproporcionado e inseguro poderá sempre ser levantada, nos termos em que o está a ser aqui, em relação a qualquer regime favorecido de tributação, bastando para isso a existência da possibilidade de cessação desse mesmo regime, por incumprimento dos respectivos requisitos, ainda que por um exercício ou período de tributação apenas. Tal situação apenas se*



*poderia evitar se Estado se abstivesse de colocar condições de acesso a este tipo de regimes.*

*A possibilidade de alteração de perímetro todos os anos em nada choca com a eventual cessação do regime. Estas alterações são tidas por normais. Caso sejam, exercício a exercício, correctamente consideradas na composição dos grupos para efeitos fiscais, e tempestivamente comunicadas não colocam em causa à aplicação do regime. Caso contrário, caindo no disposto pelo n.º 8 da art.º 63º do CIRC, determinam a respectiva cessação.*

*A alegação de que o regime, em vigor em 2007 não contém regras relativas ao período de validade do RETGS é irrelevante para a apreciação da situação, relativa a 2004, 2005 e 2006 (em que o regime continha essa regra).*

*O facto de o n.º 9 do art.º 63º CIRC dispor que os efeitos da, cessação se reportam ao final do exercício anterior ao da verificação dos factos que conduziram à caducidade não significa, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, que os efeitos da caducidade se devem limitar ao exercício em que tais factos se verificam. Esta norma define, apenas, o momento em que os efeitos da cessação se iniciam. O momento em que tais efeitos terminam não se encontra expressamente definido no artigo porque tal não é necessário. Efectivamente, conforme claramente decorre dos n.ºs 1 e 7 do artigo, no RETGS entra-se, apenas e só, por opção. Cessados os efeitos de uma determinada opção eles nunca se reiniciam, e um eventual regresso ao regime dependera do exercício de uma nova opção.*

*Finalmente, interessa sublinhar que a opção pelo RETGS, uma vez comunicada, era, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 (tal como no anterior de 2003), e face à redacção do art.º 63º do CIRC que então vigorava, válida por um período de cinco exercícios. Enquanto regime especial de tributação, potencialmente muito vantajoso, o RETGS exige o cumprimento de um conjunto de requisitos. A não verificação de um ou mais desses requisitos determina a cessação da respectiva aplicação e à passagem ao regime geral de tributação em IRC. O sujeito passivo que, desta forma passa a estar enquadrado no regime geral, tem como única forma de se voltar a enquadrar no RETGS aquela que o art.º 63º do CIRC prevê; a opção*

*a que se referem os seus n.ºs 1 e 7. Enquanto esta opção não é feita o regime de tributação aplicável é o geral.*

- F)** Em anexo ao RIT da inspecção efectuada à Requerente foi enviada a cópia da Informação n.º .../2008, da Direcção de Serviços do IRC, que consta do documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***I – INTRODUÇÃO/PEDIDO***

*A Direcção da Finanças de Lisboa – Inspecção Tributária, na informação indicada pela Ordem de Serviço 012007..., vem solicitar esclarecimentos quanto a irregularidades detectadas na composição do grupo cuja sociedade dominante é a C..., SGPS, SA, pessoa colectiva n.º..., no exercido de 2003:*

*Inclusão indevida da sociedade H..., LDA, NIPC..., sujeita ao regime simplificado previsto no art. 53º do CIRC desde 2001, impedida de aceder ao RETGS pela alínea d) do n.º 4 do art. 63º do CIRC;*

*Através da H..., LDA, foram Indevidamente Incluídas no grupo, pela alínea f) do n.º\* do art. 63º do CIRC, as sociedades:*

*J..., S.A NIPC ...*

*K..., LDA NIPC ...*

*L..., LDA NIPC ...*

*I..., S.A NIPC ...*

*Inclusão indevida da S..., S.A, NIPC..., detida a 90% na sequência de uma aquisição operada em 11.11.2002 pela C..., SGPS, S.A, pelo que o acesso ao regime estava, em 2003, Impedido pela alínea b) do n.º 3 do art. 63º do CIRC;*

*Através da S..., S.A, foram Indevidamente incluídas no grupo, pela alínea f) do n.º 4 do art. 63º do CIRC, as sociedades:*

*T..., LDA NIPC ...*

*U..., LDA NIPC ...*

*Não inclusão da W..., S.A, NIPC..., que cumpria os requisitos de acesso ao regime em 2003, devendo ser Incluída nos termos do n.º 1 do art. 63º do CIRC.*

*implicações na cessação do regime nos exercícios posteriores a 2003:*

*As irregularidades na composição do grupo determinaram, nos termos do n.º 8, 9 e 10 do art. 63.º do CIRC, a cessação do RETGS ao grupo em 31.12.2002, e a tributação autónoma de cada uma das sociedades que o integravam no exercício de 2003.*

*1.º O facto da sociedade dominante ter entregue em 26.03.2004 uma declaração de alterações do RETGS para o exercício de 2004, deverá a cessação do regime abranger, para além do exercício de 2003, os exercícios de 2004 e seguintes?*

*2.º Caso venha a ser aceite a aplicação do RETGS ao grupo no exercício de 2004, poderão as empresas que o compõem utilizar nos exercícios de 2004 e seguintes os prejuízos que geraram em 2002? Ou, face ao disposto nas alíneas b) e c) do art. 65.º do CIRC, o direito à utilização desses prejuízos cessou definitivamente em 31.12.2002, considerando-se, neste caso, que em 01.01.2004 se formaria um novo grupo?*

*Questões emergentes da eventual não cessação automática do regime em 2004:*

*Caso os efeitos da cessação do regime ocorrida em 31.12.2002 não se estendam automaticamente para os exercícios de 2004 e seguintes, qual a validade do perímetro declarado para o exercício de 2004:*

*3.º Em 16.12.2004 a C..., SGPS, S.A, constitui a sociedade X..., SGPS, SA (NIPC...), com património destacado de uma das sociedades dependentes, a D..., LDA.*

*A entrada da nova sociedade para o grupo é comunicada em 24.03.2005, na respectiva declaração de alterações.*

*A declaração de rendimentos individuais do exercício de 2004 da nova sociedade é entregue sem menção ao RETGS e encontra-se liquidada. No entanto, os seus resultados são já, neste exercício, incluídos na declaração de grupo.*

*Deverá a inclusão dos valores da nova sociedade X..., SGPS, SA na declaração de rendimentos do grupo referente ao exercício de 2004 determinar a cessação. No dia 23.12.2004 opera-se uma fusão, através da qual a sociedade I..., S.A (NIPC...) incorpora as sociedades N..., LDA, H..., LDA o as suas participadas J..., SA, K..., LDA, L..., IDA e I..., S.A (NIPC...) (sub-grupo H...).*

*Tanto a incorporante como a N..., IDA, estiveram no perímetro do grupo B... desde o início da opção (01.01.2002). As restantes incorporadas, que constituem o sub-grupo H..., foram incluídas na declaração inicial da opção pelo regime, entregue em 27.03.2002. Mais tarde, na sequência de informações prestadas pela DSIRC foram entregues declarações individuais de substituição excluindo-as do RETGS nos exercícios de 2002 e 2003.*

*No entanto, verifica-se que, excepto no que se refere à H..., LDA, não é feita a comunicação destas saldas, e os valores de todas elas são, em 2003, consideradas na declaração de rendimentos do grupo.*

*Nestas circunstâncias, resulta da fusão de 23.12.2004 uma alteração na composição do grupo que existia na data da entrega da declaração de alterações referente ao exercício de 2004. Efectivamente, a comunicação das alterações feita nesta data parece dever pressupor uma composição de grupo consonante com as declarações de opção e de alterações anteriores, isto é, um grupo em que estariam incluídas as sociedades J..., S.A, K..., LDA, L..., LDA e I..., S.A (as sociedades dependentes da H..., LDA, cuja saída nunca foi comunicada, e cujos valores estavam, no anterior exercício de 2003, a ser considerados na declaração de rendimentos do grupo).*

*Ao dar-se a fusão ocorreria o abandono do grupo por parte destas sociedades, que, a não ser comunicado até 31 de Março de 2005, determinaria a cessação do regime, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 8 do art. 63.º do CIRC.*

*Assim no caso de a cessação do regime em 31.12.2002 não determinar directamente a respectiva cessação nos exercícios seguintes a 2003, coloca-se a questão de saber se a composto do grupo considerada pelo grupo em 2004 deveria, de facto, ter sido a que decorreria das declarações de opção e de alterações entregues independentemente dos factos ocorridos em 2003 (cessação do regime). Se assim for colocam-se adicionalmente as seguintes questões:*

*a) Que implicações deverá ter a incorporação na I..., S.A (NIPC...), a por essa via no grupo, da sociedade H..., LOA, que não reúne as condições de acesso ao regime nos exercidos de 2002 e 2003, e cuja saída havia sido comunicada em 14.07.2003*

*(apesar de continuarem os resultados respectivos a ser, em 2003, considerados na declaração da grupo)?*

*b) Que implicações deverá ter a Incorporação na I..., S.A, das sociedades dependentes da H..., LDA, J..., S.A, K..., LDA, L... LDA e I..., S.A), sem que tenha sido, em momento algum entregue a respectiva comunicação de saída?*

## **II – PARECER**

*As questões da inspeção tributária resumem-se a dois pontos:*

- > Cessação do RETGS por inclusões Indevidas de sociedades no grupo nos exercícios de 2003 e 2004, e,*
- > Após a cessação da aplicação do RETGS quando pode a sociedade dominante voltar a optar pelo regime, caso esteja interessada?*

*1. O grupo B..., SGPS, S.A optou pelo RETGS no exercício de 2002 (E.G.... /02), conforme se confirma pelo print anexo, estando incluídas nessa opção, além de outras, as sociedades:*

*H..., LDA NIPC ...e, através dela, as sociedades:*

*J..., S.A NIPC ...*

*K..., LDA NIPC ...*

*L..., LDA NIPC ...*

*I..., S.A NIPC ...*

*2. No exercido de 2003 foi entregue uma declaração de alterações (E.G. .../03), onde foram incluídas, além de outras, as sociedades:*

*S..., S.A NIPC ...e, através dela as sociedades:*

*T..., LDA NIPC ...*

*U... LDA NIPC ...*

*3. Posteriormente, em 04.06.2003 (Proc. .../03), o sujeito passivo vem pedir a exclusão da H..., LDA, por a mesma estar sujeita ao regime simplificado previsto no art. 53.º do CIRC desde 2001, estando, por isso, excluída do acesso ao RETGS pela alínea d) do n.º 4 do art. 63º do CIRC.*

- a) *A sociedade foi assim excluída do regime no exercício de 2002 e seguintes.*
- b) *Porém, não foram indicadas para também saírem excluídas as sociedades que através dela também entraram para o grupo em 2002, mantendo-se, assim, formalmente no grupo.*
- c) *Numa análise às declarações modelo 22 ao exercício de 2002 referentes a estas sociedades, constatou-se nos prints anexos que:*
- *No exercício de 2002 foram corrigidas pela fiscalização, através de DC Únicos, as declarações modelo 22 destas sociedades do grupo considerando apenas o regime geral e não de grupo.*
- d) *Quanto as declarações modelo 22 de 2003, verificou-se, conforme prints anexos, que as sociedades dependentes da H... apresentavam duas declarações: uma, no prazo, indicando o regime geral e de grupo, e outra, fora de prazo, considerando apenas o regime geral.*
- e) *No âmbito de uma acção inspectiva é detectada a Inclusão Indevida destas sociedades no grupo. Contudo, atendendo a que o sujeito passivo corrigiu a situação apresentando as declarações modelo 22 de 2003 apenas no regime geral, ainda no exercício de 2004, o não cumprimento formal da comunicação da sua exclusão não será, só por si, motivo de caducidade.*
- f) *A Inspeção verificou, no entanto, que a declaração de modelo 22 de 2003 do grupo não tinha sido corrigida em função daquelas substituições (umas com lucro, outras prejuízo).*

*4. No entanto, ainda no exercício de 2003 a Inspeção detectou também a Inclusão Indevida da S..., SA, e, com ela, as duas sociedades já Indicadas no ponto 2.*

*De facto, a sociedade S..., S.A, tinha sido adquirida em Novembro de 2002, não tendo, à data de aplicação do regime, em 01.01.2003, cumprido o requisito de ser detida há mais de um ano pela sociedade dominante em, pelo menos, 90%, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art. 63.º do CIRC.*

*5. Além destas inclusões indevidas, foi também detectado pela inspeção a não inclusão da W..., S.A, NIPC..., que cumpria os requisitos de acesso ao regime em 2003, devendo ser incluída nos termos do n.º 1 do art. 63.º do CIRC.*

6. Estas Irregularidades motivaram a cessação da aplicação do regime ao grupo, com efeitos a 31.12.2002, conforma determina o n.º 9 do art. 63º do CIRC, na anterior redacção.

7. Ainda no exercício de 2004 foram detectadas pela Inspeção outras irregularidades na aplicação do RETGS, nomeadamente:

7.1 A C..., SGPS, S.A constituiu em 16.12.2004 a sociedade X..., SGPS, S.A, com o NIPC... . Esta sociedade é formada por património integralmente destacado de uma das sociedades dependentes, a D..., LDA, NIPC... .

- A entrada da nova sociedade para o grupo foi comunicada em 24.03.2005 (E.G. .../05).
- A declaração modelo 22 de 2004 da nova sociedade é entregue no regime geral encontrando-se liquidada (apresenta prejuízo fiscal).
- Porém, os seus resultados estão já incluídos na declaração modelo 22 de 2004 do grupo.

a) Foi sancionado superiormente, no processo.../05, com base no Parecer do CEF n.º .../04, de 23.03,04, no ponto 38, que ocorrendo a realização de uma operação de fusão, cisão ou entrada de activos, após o termo do prazo estabelecido no n.º 7, tal facto, por si só, não Impede (ainda que se considere nos termos do n.º 5 que as participações são detidas há menos de um ano) a aplicação nesse exercido do RETGS ao grupo de sociedades a que pertença a sociedade beneficiária, desde que a sociedade dominante e as dominadas efectuem a comunicação à DGCI, prevista no n.º 7 do art. 63º do CIRC no período de tributação seguinte.

b) Assim, no caso em questão, a sociedade pode fazer parte do grupo e ser incluída, no ano da sua constituição, nos resultados da declaração de grupo, independentemente do mês em que tal facto ocorreu.

c) Por outro lado, apesar da declaração modelo 22 de 2004 da X..., SGPS, S.A, ter sido preenchida com o regime geral, em vez de regime de grupo, na medida em que apresentou prejuízo não houve imposto a pagar.

7.2 Ainda no exercício de 2004, opera-se uma fusão através da qual a sociedade dominada I..., S.A, NIPC ... Incorpora as sociedades N..., LDA, NIPC..., H..., IBA, NIPC ... e as suas participadas J..., S.A, NIPC..., K..., LDA, NIPC..., L..., LDA, NIPC ... e I..., S.A, NIPC... .

- A incorporante e a N..., LDA, pertencem ao grupo B... desde o exercício da opção em 2002.
- As restantes foram entregues como declarações modelo 22 apenas no regime geral nos exercícios de 2002 e 2003, embora não tenha sido feita a comunicação da saída das sociedades dominadas pela H..., LDA.
- Os valores das sociedades detidas pela H..., LDA estavam Incluídos no exercício de 2004 nos resultados da declaração modelo 22 do grupo.

a) Verifica-se que foi entregue no exercício de 2005 uma declaração de alterações do RETGS (E.G. .../05) referindo, além de uma sociedade que entrou, duas sociedades que saíram, uma das quais é a Incorporada N..., LDA.

b) Não é sequer referida nesta declaração de alterações do RETGS a saída das sociedades incorporadas e que eram detidas pela H..., LDA.

c) Verifica-se ainda, pelos prints anexos, que as declarações modelo 22 de 2004 das sociedades mencionadas anteriormente não apresentam qualquer resultado fiscal, pelo que, apesar de preenchidas no regime de grupo, não tiveram qualquer Influência nos resultados da declaração do grupo.

7.3 Conclui-se que, no exercício de 2004, o resultado fiscal do grupo não está posto em causa, nem as declarações individuais revelam falta de entrega de imposto ao Estado.

8. Uma outra questão que se coloca é a de saber qual a duração dos efeitos da caducidade: se abrange todo o período da opção, ou se se verifica apenas para o exercício em que é posto em causa, ou ainda outra alternativa?

8.1 Relativamente a este assunto, foi sancionado, no processo n.º .../06, quanto à caducidade por métodos indiciários, a possibilidade de só poder voltar a optar pelo RETGS após a acção inspectiva e no prazo previsto no n.º 7 do art. 63º do CIRC.



8.2 *Atendendo a que os sujeitos passivos são fiscalizados quase sempre no limite do prazo da caducidade, torna-se muito, penalizante as repercussões da caducidade do RETGS no tempo que decorre até poder voltar a optar de novo pelo regime.*

8.3 *Por outro lado, se ao Invés, considerarmos que os efeitos da caducidade do RETGS se aplicam a todo o período em que a opção inicial (5 anos) é válida, só se iria considerar a opção efectuada pelo sujeito passivo em 2007, uma vez que a anterior opção era válida de 2002 a 2006.*

8.4 *Refira-se ainda que, caso a situação de caducidade do RETGS seja detectada pelo próprio sujeito passivo, esta deverá comunicar a cessação da aplicação do RETGS ao grupo, e deveria poder voltar a optar no prazo legal do n.º 7 do art. 63º do CIRC, com a vantagem de poder fazer a opção mais cedo o que na situação em que o motivo de caducidade é detectado em acção inspectiva.*

8.5 *Além disso, não há nada determinado na lei, nem após as alterações Introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006,- de-29/12, que refira qualquer penalização pelo facto de o regime ter cessado por irregularidades no cumprimento da lei, acrescentando-se ainda o facto de ter deixado de haver período de validade da opção. Pelo que, sendo esta por tempo indeterminado para as opções efectuadas ou vigentes em 2007, faz cair por terra a hipótese de se considerar que a cessação produz efeitos durante todo o período de vigência da opção, em termos do enquadramento actual.*

8.5 *Conclui-se assim que, e de acordo com o já sancionado, não se enquadrando na lei a possibilidade de poder comunicar a opção com efeitos retroactivos, a cessação devesse abranger, o que ocorrer primeiro:*

- *O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS ata ao exercido da nova opção, caso esta opção seja anterior ao acto inspectivo, considerando-se como válida a renovação da opção já efectuada, quando haja (isto é, apenas para as situações em que foi necessária a renovação da opção nos termos da lei antes da redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro]; ou,*

- *O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício em que pode voltar a fazer a opção, nos termos do n.º 7 do art. 63º do CIRC, após a respectiva acção inspectiva que detectou a situação de incumprimento; ou ainda,*
- *Caso seja detectada a situação de incumprimento pelo próprio sujeito passivo: o período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercida em que o sujeito passivo comunica a cessação do RETGS, podendo optar de novo pela aplicação do regime no respectivo prazo legal.*

9. *Passando agora à análise das consequências fiscais, quando se verifica a cessação do RETGS, num determinado exercício, refere o n.º 1 do art 65.º do CIRC:*

*“1 – Quando seja aplicável o regime estabelecido no artigo 63.º, na dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 47.º, observa-se ainda o seguinte:*

*a) Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em exercícios 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 exercício do período de aplicação do 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 exercícios em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 47.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.”*

*Conclui-se assim da análise deste artigo, nomeadamente pela conjugação da alínea c) com a alínea d), que o grupo perde o direito a reportar os prejuízos fiscais, ainda*

*não deduzidos, gerados durante o período em que se aplicou o RETGS a cada sociedade do grupo.*

*Como consequência, as sociedades do grupo saem com resultado igual a zero.*

*10. Informa-se ainda que, para optar de novo pelo RETGS deverão ser novamente observados todos os requisitos de acesso ao regime previstos no art. 63.º do CIRC.*

### **III – CONCLUSÃO**

*1. Atendendo às irregularidades detectadas no exercido de 2003, verifica-se a caducidade do RETGS com efeitos a 31.12.2002, conforma o n.º 9 do art. 63.º do CIRC.*

*2. Submete-se à consideração superior o ponto 8. do presente parecer quanto aos efeitos da caducidade do RETGS.*

*3. A ser aceite as conclusões do ponto 8 do parecer, conclui-se que os efeitos da caducidade do RETGS, verificados a 31.12.2002, abrangem todo o período que decorre, no caso em questão, até à data da renovação da opção em 2007, considerando-se como válida esta nova opção. Devem estar verificados todos os requisitos de acesso ao RETGS previstos no art. 63.º do CIRC.*

*4. A ser sancionado este entendimento no caso concreto implica que sejam revistos e corrigidos os resultados das declarações modelo 22, dos exercícios de 2003 a 2007, inclusive.*

*5. Decorrendo a acção inspectiva, deve ser solicitada pelos Serviços da Inspeção a actualização do referido cadastro à Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes.*

*À Consideração Superior*

**G)** Na primeira página da Informação referida na alínea anterior, o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos proferiu despacho com o seguinte teor:

*Concordo, informe-se em conformidade.*

*18-07-08*

(...)

- H)** Na sequência desta inspecção, a Administração Tributária emitiu as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios n.ºs 2008..., 2008... e 2008..., relativas aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, das quais constam, respectivamente, valores a pagar de € 735.885,92, € 778.622,39 e € 1.481.143,53 a título de imposto e juros compensatórios (dos n.ºs 4, 5 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- I)** A Requerente apresentou reclamações gratuitas das liquidações referidas que foram indeferidas (processo administrativo);
- J)** A Direcção de Serviços do IRC, na sequência de pedido de reapreciação formulado pela C..., SGPS, SA, emitiu a Informação n.º .../2009, de 9 de Julho de 2009, cuja cópia consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

*A situação tributária do grupo B..., SGPS, S.A, NIPC..., foi objecto de inspecção tributária, pelos serviços da Direcção de Finanças de Lisboa, tendo sido detectadas irregularidades no âmbito da composição do grupo fiscal nos exercícios de 2003 e 2004, nomeadamente no que se refere à inclusão indevida de sociedades no grupo, no âmbito do RETGS, nos exercícios de 2003 e 2004.*

*O conjunto das diversas irregularidades suscitou a cessação do RETGS ao grupo, tendo a Inspeção colocado a questão de saber quais os efeitos temporais dessa cessação.*

*2. Analisadas que foram as Irregularidades, concluiu-se o seguinte:*

**EXERCÍCIO DE 2003:**

*2.1. Quanto à H..., LDA. NIPC..., e suas dominadas:*

*J..., S.A NIPC ...*

*K..., LDA NIPC ...*

*L..., LDA NIPC ...*

*I..., S.A NIPC ...*

*Apesar de incluídas indevidamente na declaração da composição do grupo, não se considerou esta formalidade de Inclusão destas sociedades no grupo, só por si, motivo de caducidade do mesmo, nos termos do n.º 8 do art. 63.º do CIRC, dado que corrigiram as respectivas declarações modelo 22, de 2003, para o regime geral. No entanto, a declaração modelo 22, de 2003, do Grupo, não foi expurgada destes resultados: uns negativos, outros positivos, facto este relevante para a caducidade do grupo.*

*2.2. A caducidade do exercício de 2003 foi também motivada pela inclusão indevida no grupo da sociedade S..., S.A, NIPC ..., e suas dominadas: T... LDA NIPC ... U..., LDA NIPC ...*

*Visto que as declarações modelo 22 de 2003 foram preenchidas no regime de grupo, e não no regime geral.*

*3. Além destas inclusões indevidas, foi também detectada pela Inspeção a não inclusão da W..., S.A, NIPC ..., que cumpria os requisitos de acesso ao regime em 2003, pelo que deveria ter sido incluída nos termos do n.º 1 do art. 63.º do CIRC, tendo entregue a declaração modelo 22 de 2003 no regime geral.*

*4. Estas irregularidades, essencialmente materiais, motivaram a cessação da aplicação do regime ao grupo, com efeitos a 31.12.2002, conforme determina o n.º 9 do art. 63.º do CIRC, na anterior redacção.*

#### **EXERCÍCIO DE 2004:**

*5. Ainda no exercício de 2004 foram detectadas pela Inspeção outras irregularidades na aplicação do RETGS. nomeadamente:*

*A C... SGPS, S.A constituiu em 16.12.2004 a sociedade X..., SGPS, S.A, com o NIPC ... . Esta sociedade é formada por património Integralmente destacado de uma das sociedades dependentes, a D..., LDA, NIPC... .*

*Esta falta de Inclusão no grupo não foi motivo de cessação da aplicação do regime ao grupo, visto que, materialmente, os resultados fiscais da sociedade foram considerados na declaração de grupo.*

*6. Conclusão:*

*6.1 Conforme se verificou pelo exposto, as situações de mero incumprimento formal de comunicação das alterações do perímetro do Grupo não foram, só por si, consideradas para efeitos da caducidade do RETGS ao Grupo.*

*3.2 O que ocasionou a caducidade do RETGS ao grupo foi o regime de tributação efectivo, ou seja, o regime com que as declarações modelo 22 estavam preenchidas e entregues: se estavam ou não com o regime de tributação correcto (com reflexos directos na receita fiscal), independentemente da sua comunicação ou não à DGCI.*

*6.3 A posição da Administração fiscal em matéria de caducidade do RETGS a partir do exercício de 2003 e seguintes, ao contrário do que tinha acontecido até aí, em que se usou de bastante tolerância dada a novidade do regime, começou a ser mais rigorosa quanto às exigências no cumprimento dos requisitos do RETGS, embora sempre com base nos parâmetros indicados: requisito formal versus regime de tributação das declarações modelo 22, e ainda, o facto de haver ou não prejuízo para o Estado, partindo-se sempre de uma análise casuística das situações a analisar, portanto, ainda com alguma flexibilidade na análise. .*

*7. Neste contexto, e quanto aos efeitos temporais da caducidade do RETGS, de acordo com o já sancionado superiormente, em termos de regra geral a cessação do regime deveria abranger o período desde o exercício em que se verificasse a falta dos pressupostos até ao exercício em que se verificasse uma das seguintes situações, a que ocorresse primeiro:*

*O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício da nova opção, caso esta opção seja anterior ao acto inspectivo, considerando-se como válida a renovação da opção já efectuada, quando haja (isto é, apenas para as situações em que foi necessária a renovação da opção nos termos da lei antes da redacção dada pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro); ou,*

*O período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício em que pode voltar a fazer a opção, nos termos do nº 7 do art. 63º do CIRC, após a respectiva acção inspectiva que detectou a situação de incumprimento; ou ainda,*

---

*Caso seja detectada a situação de incumprimento pelo próprio sujeito passivo: o período que vai desde a data dos efeitos da cessação do RETGS até ao exercício em que o sujeito passivo comunica a cessação do RETGS, podendo optar de novo pela aplicação do regime no respectivo prazo legal.*

### **III – PARECER**

*8. A C..., SGPS, S.A, vem invocar que a caducidade do RETGS ao Grupo por meros lapsos na identificação do perímetro (mera obrigação acessória) é uma solução controversa dada a ausência de regulamentação expressa, logo de identificação quanto aos efeitos da cessação do RETGS, tendo havido inclusive posições da Administração Fiscal contraditórias (1º a Inspecção só caducou o grupo em 2003 e depois a DSIRC caducou o grupo daí para a frente).*

*Em síntese, concluem que, quando a indefinição legal é susceptível de pôr em causa a viabilidade financeira dos grupos é indispensável a adopção de decisões materialmente justas e proporcionais, principalmente quando está em causa meros lapsos no preenchimento de obrigações acessórias.*

*9. Face ao exposto supra:*

*a) Quanto aos motivos da caducidade do RETGS, verifica-se que os mesmos são de índole material e não meramente formal por violação de meras obrigações acessórias, pelo que os argumentos da exponente não se afiguram proceder;*

*b) Quanto aos efeitos temporais da caducidade do RETGS ao Grupo, não se deixa de reconhecer que o entendimento sancionado, e o facto de os sujeitos passivos serem inspeccionados quase sempre no ano do limite do prazo da caducidade, provoca na maior parte dos casos consequências tributárias gravosas na medida em que decorre um grande período de tempo, que abarca vários exercícios, entre o exercício de verificação das irregularidades e o exercício em que o grupo poderá voltar a optar, de novo, pelo RETGS.*

*10. Assim, pese embora a coerência do entendimento sancionado no que respeita aos efeitos temporais da caducidade, não se afigura despiciendo equacionar novamente a questão de a caducidade do RETGS ao grupo se restringir, ou não, ao*

*próprio exercício em que se deixaram de verificar as condições para aplicar o RETGS.*

*Com efeito, para além da gravosidade que acarreta tal entendimento, sempre que tenham mediado vários exercícios entre aquele em que é detectado o incumprimento e aquele em que é realizada a acção de Inspeção, a questão releva mais do foro formal e procedimental do que material.*

*É que, a continuarem a verificar-se, para os exercícios seguintes, os pressupostos do regime e tendo o contribuinte formulado, em tempo, a respectiva opção, nada obsta a que o regime possa continuar a ter aplicabilidade nos exercidos seguintes àquele em que ocorreu a caducidade.*

*Não há, por outro lado, qualquer incumprimento do preceituado legalmente, porquanto se mantêm os efeitos da caducidade do regime, nomeadamente os relativos à perda do reporte dos prejuízos gerados no âmbito do grupo, conforme o disposto na alínea f) do nº 1 do art. 65º do CIRC.*

*Apenas se confere ao sujeito passivo a possibilidade de voltar a aceder ao regime verificados os pressupostos legais – no exercício seguinte àquele em que ocorreu a caducidade.*

*11. Afigurando-se curial com o espírito do legislador que a caducidade se restrinja ao(s) exercício(s) do incumprimento, o problema que se coloca, uma vez que a lei nada refere, é definir juridicamente o respectivo regime e como operacionalizá-lo.*

*11.1. Nesta matéria, duas soluções se apresentam:*

- Considerar que a opção efectuada pela sociedade dominante se suspende no exercício da caducidade, sendo retomada automaticamente no exercício seguinte, embora tendo em conta todas as consequências de cessação do regime previstas, nomeadamente no art. 65º do CIRC, quanto à perda definitiva dos prejuízos fiscais gerados no âmbito do regime.*

*Considera-se assim a opção como um dado adquirido;*



- *Ou, considerar que, na medida em que a opção pelo RETGS é facultativa nos termos do n.º 1 do art. 63.º do CIRC, não há garantia de que a sociedade dominante pretenda continuar a aplicar o regime ao grupo, após a cessação.*

*Acresce que a extinção da opção está mais em consonância com a caducidade do regime e as consequências dessa caducidade, nomeadamente as referidas no ponto anterior.*

*Assim, a sociedade dominante teria de apresentar uma nova opção pelo RETGS para efeitos da reactivação do regime, devendo considerar-se a mesma com efeitos reportados ao exercício em que voltam a estar reunidos os requisitos de acesso ao RETGS.*

*11.2. Parece-nos que esta última solução, nova opção pelo RETGS, seria a mais consentânea com a lei, embora se nos depare o aspecto formal de como deverá a mesma ser comunicada.*

*11.3 Também aqui se apresentam duas hipóteses:*

- *A comunicação ser apresentada pela sociedade dominante à DSIRC, para autorizar que produza efeitos desde o exercício seguinte ao da cessação da aplicação do regime ao grupo, discriminando a composição do grupo;*
- *Ou, a inspecção notificaria a sociedade dominante no sentido da mesma confirmar que pretende optar pelo regime a partir do exercício seguinte ao da cessação, anexando, para o efeito, a comunicação efectuada pela sociedade dominante das sociedades que pertencem ao grupo nesse exercício.*

*Neste caso, seriam os Serviços de Inspecção a Informar a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC) da opção do sujeito passivo, remetendo a comunicação da sociedade dominante, ou, discriminando, ela própria, a composição do grupo.*

*11.4 Parece-nos mais curial esta última hipótese na medida em que a situação se inseria no âmbito do procedimento Inspecção.*

*11.5 Note-se que a verificação dos requisitos do acesso ao RETGS das sociedades que compõem o grupo, na opção com efeitos retroactivos, cabem sempre ao sujeito*

*passivo, sendo sempre a situação tributária susceptível de revisão no âmbito de procedimento inspectivo nos termos gerais.*

*12. Dado que a presente matéria não se encontra expressamente vertida na lei, estando por isso no domínio interpretativo, logo potenciador de divergências com os sujeitos passivos, apresenta-se como relevante a sua ponderação em termos de verter as respectivas regras em forma de lei.*

*13. A ser sancionado o entendimento apresentado no ponto 10., quanto ao caso concreto, para além de notificação ao exponente, deverá dar-se conhecimento aos competentes serviços de inspecção para que actuem em conformidade.*

**K)** Sobre esta Informação, o Senhor Sub-Director Geral dos Impostos, em 06-08-2009, proferiu despacho em que refere que, «*não obstante acompanhar, em termos gerais, o presente entendimento*» se lhe afigurava conveniente obter parecer do Centro de Estudos Fiscais (documento n.º 16);

**L)** Em 22-10-2009, o Centro de Estudos Fiscais emitiu o parecer n.º 49/09, que consta do processo administrativo e do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

*18. O artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRC prevê que, existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante possa optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável, estabelecido nos artigos 64.º e 65.º do Código de IRC, em relação a todas as sociedades do grupo.*

*19. Dispondo-se, no n.º 2 do mesmo artigo, que "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" e, no n.º 3, que essa opção "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".*

*20. Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo são excluídas 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 exercidos anteriores ao início de aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação 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 reúne 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".*

*21. Quanto ao exercício da opção pela aplicação do RETGS, o anterior n.º 7 do artigo 63.º Código do IRC estabelecia que a opção mencionada no n.º 1 devia ser comunicada "à Direcção-Geral dos Impostos, pela sociedade dominante e pelas [sociedades] dominadas através de uma declaração de modelo oficial até ao fim dos terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime e [era] válida por um período de cinco exercidos", tendo o modelo declarativo sido divulgado através da Circular n.º 4/2001, de 14 de Fevereiro de 2001. Diga-se que este n.º 7 foi, entretanto, alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que veio clarificar os prazos de comunicação nos casos de alterações na composição do grupo, bem como do exercício da possibilidade de renúncia à aplicação do regime então introduzida.*

22. Por sua vez, o artigo 63.º, n.º 8, do Código do IRC determina a cessação da aplicação do regime quando "a) Deixar 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 sociedade 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 de participações 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. Estabelecendo os anteriores números 9 e 10 (que correspondem ao actual n.º 9 na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) a data à qual se reportam os efeitos dessa cessação.

23. Temos, assim, que o legislador faz depender a aplicação do RETGS não apenas da verificação de um conjunto de requisitos substanciais (cfr. números 2 a 4 do artigo 63.º do Código do IRC), mas, também, do cumprimento, nos prazos definidos, de requisitos formais nomeadamente no que se refere ao exercício da opção e à comunicação de alterações na composição do grupo sem o que essa opção não será válida ou, nos termos do regime, cessará a respectiva aplicação.

24. Ora, de acordo com os elementos constantes do processo, no caso em apreço ter-se-ão verificado, nomeadamente no exercício de 2003, diversas irregularidades na composição do grupo.

25. Concretamente, verificou-se que apesar da H..., Lda., se encontrar sujeita ao regime simplificado previsto no artigo 53.º do Código do IRC e, portanto, impedida de integrar o grupo nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do

*IRC. não se verificou a exclusão do grupo das sociedades J..., S.A., K..., Lda., L..., Lda. e I..., S.A., detidas através daquela, contrariando o disposto na alínea f) do mesmo número, o que nos termos da alínea b) do n.º 8 e do n.º 9 do mesmo artigo determina a cessação da aplicação do RETGS com efeitos a partir do final do exercício anterior ou seja, in casu, a partir de 2002. Sendo de realçar que, de acordo com os elementos constantes das informações dos serviços, não apenas se constatou a ausência da comunicação referida na alínea e) do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC como, apesar de o sujeito passivo ter corrigido "as respectivas declarações modelo 22, de 2003, para o regime geral (...) a declaração modelo 22, de 2003, do Grupo não foi expurgada destes resultados: uns negativos, outros positivos",*

*26. Quanto à inclusão da sociedade S..., e respectivas participadas, no âmbito do grupo deve referir-se que não podemos de modo algum partilhar da posição expressa pelo sujeito passivo segundo a qual o regime "não permite concluir de forma inequívoca" a exigência de detenção de uma participação superior a 90% mais de um ano antes da aplicação do RETGS. Com efeito, a alínea b) do n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC estabelece que um dos requisitos para que se possa formular a opção pela aplicação do RETGS é sociedade dominante deter "a participação na sociedade dominante há mais de um ano". Ora, a expressão "a participação" remete claramente para a participação de 90% do capital referida no n.º 1, não se vislumbrando qualquer outra hipótese interpretativa razoável. Digase, aliás, que não só a alínea f) do n.º 4 permitiria esclarecer cabalmente qualquer eventual dúvida quanto à relevância de participações detidas pelos accionistas da sociedade dominante como caso o legislador tivesse, porventura, considerado que bastava a condição de que a sociedade dominante detivesse uma participação claramente maioritária na sociedade dominada há mais de um ano teria certamente não só optado por outra formulação da alínea b) do n.º 3 como definido qual o nível de participação que considerava como bastante. Afigura-se-nos, assim, que a inclusão destas sociedades ofende o disposto no n.º 2 do artigo 63.º do Código do IRC constituindo um facto bastante, per se, para determinar a cessação do regime*

---

*com efeitos a partir do final de 2002, nos termos da alínea a) do n.º 8 e do anterior n.º 10 ambos do mesmo artigo.*

*27. Quanto à não inclusão da sociedade W... S.A-, que de acordo com a inspeção cumpria os requisitos para ser integrada no RETGS estamos, igualmente, perante uma situação que contraria claramente o disposto na alínea d) do n.º 8 do artigo 63.º e susceptível de determinar a cessação de aplicação do RETGS com efeitos a partir do final de 2002.*

*28. Estamos, assim, perante um conjunto de irregularidades suficientes, cada uma delas, para determinar a cessação da aplicação do RETGS com efeitos a partir do final de 2002, sendo de referir que, de acordo com os elementos referidos pelos serviços, as irregularidades detectadas não se limitaram a meros lapsos no cumprimento das obrigações acessórias (e.g., de comunicação), mas, pelo contrário, assumem um carácter essencialmente material, com impacto no lucro tributável do grupo.*

*29. Nestes termos, afigura-se-nos incontornável a cessação de aplicação do RETGS com efeitos a partir de 31 de Dezembro de 2002 com as consequências em termos do regime de dedução de prejuízos fiscais que decorrem do artigo 65.º do Código do IRC, designadamente da alínea c) do seu n.º 1.*

*30. Coloca-se, então, a questão de saber quais as consequências quanto aos efeitos temporais dessa cessação, i.e. quanto à possibilidade de aplicação do RETGS nos exercícios subsequentes.*

*31. Ora, cabe salientar que, como vimos, o legislador condicionou, sem excepção, a possibilidade de aplicação do Regime à apresentação de comunicação "até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime" (cfr. n.º 7 do artigo 63º do Código do IRC).*

*32. Pelo que, verificando-se a cessação da aplicação do regime nos termos do n.º 8 do artigo 63.º, apenas será possível retomar a respectiva aplicação mediante a apresentação de nova opção. E, portanto, tal como se refere no ponto 7 da Informação da DSIRC n.º .../2009, de 3 de Julho de 2009, constitui, aliás, entendimento já sancionado superiormente, que a cessação do regime deverá*

*abrançar o período até ao primeiro exercício em que o sujeito passivo volte a apresentar novamente a opção, nos termos do n.º 7 do artigo 63.º do Código do IRC, ou, nas situações em que tenha ocorrido a renovação da opção nos termos da redacção anterior às alterações introduzidas pela Lei r.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, até ao exercício no qual tenha sido efectuada a renovação da opção.*

*33. Neste contexto, independentemente de se partilhar do entendimento de que, tendo nomeadamente em atenção as limitações em termos de dedução dos prejuízos fiscais apurados durante o período de aplicação do regime (cfr., designadamente as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 65.º do Código do IRC), em determinadas situações a cessação poderá constituir uma solução bastante gravosa para o sujeito passivo, não se nos afigura que as soluções propostas na citada Informação n.º .../2009, tenham cabimento ou suporte no regime legal vigente. Muito embora seja verdade que, até às alterações introduzidas ao n.º 7 do artigo 63.º pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, desde que verificados os pressupostos do regime, nada obstará à aplicação do regime nos exercícios seguintes àquele em que ocorreu a caducidade, mas subordinada à condição de que o contribuinte tivesse formulado, nos termos e prazo fixados, a respectiva opção.*

*34. Com efeito, mesmo que se aceite que, no caso em apreço, a vontade de continuar a aplicação do RETGS esteja comprovada pelo facto do sujeito passivo ter continuado nos exercícios subsequentes a proceder à entrega das declarações modelo 22 de acordo com o RETGS, a verdade é esta manifestação dessa vontade não foi formalizada nos termos estabelecidos no n.º 6.*

*35. Note-se, ainda, que a linha interpretativa sugerida na Informação da Direcção de Serviços do IRC corresponderia a ignorar, pelo menos nas situações de cessação de aplicação nos termos do n.º 8, o estipulado no n.º 7 (na redacção anterior) do artigo 63.º quanto ao prazo para formular a opção pela aplicação do regime.*

*36. Por outro lado, aceitando-se essa interpretação não se vislumbra, face ao regime legal vigente, as razões pelas quais não se estenderia tal interpretação aos casos em que não tivesse sequer sido formulada a opção inicial pela aplicação do*

---

*regime, mas apesar disso tivesse sido entregue a declaração modelo 22 de acordo com as regras do RETGS.*

*37. Não se vendo, igualmente, como esta solução poderia ser compaginada com o disposto na alínea d) do n.º 3 do mesmo artigo, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, segundo o qual a opção pela aplicação do regime não pode ser formulada quando a sociedade dominante tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores com referência à data em que se inicia a aplicação do regime. Na medida em que a solução preconizada conduziria potencialmente a situações de tratamento mais vantajoso para um grupo cuja cessação tivesse sido determinada na sequência de irregularidades detectadas pelos serviços da inspecção tributária relativamente a um grupo cuja sociedade dominante tivesse renunciado à aplicação do regime.*

*38. E, de facto, não apenas não conseguimos detectar na letra da lei qualquer expressão que nos indique, como se refere na Informação n.º .../09, da Direcção de Serviços do IRC, que seria "curial com o espírito do legislador que a caducidade se restrinja ao(s) exercício(s) do incumprimento" como, pelo contrário, o texto literal do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC parece-nos infirmar esta hipótese.*

*39. De facto, para que se possa pressupor que era esse o sentido pretendido pelo legislador teríamos de presumir que o legislador ao utilizar o termo "cessação" não teria sabido exprimir o seu pensamento em termos adequados, o que contraria a regra de interpretação prevista no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil.*

*40. Realce-se, aliás, que na Informação n.º .../2009, da Direcção de Serviços do IRC, as dificuldades de sustentar a interpretação proposta no quadro legal existente transparecem claramente quando se afirma que "o problema que se coloca, uma vez que a lei nada refere, é definir juridicamente o respectivo regime e como operacionalizá-lo" (cfr. página 6) ou quando, depois de se reconhecer que "a presente matéria não se encontra expressamente vertida na lei", se considera que "apresenta-se como relevante a sua ponderação em termos de verter as respectivas regras em forma de lei (cfr. página 8).*



41. Finalmente, e quanto a nós decisivamente, uma análise do contexto em que a lei foi elaborada leva-nos a concluir que o legislador terá pretendido impor condições quer de natureza substancial quer de natureza formal bastantes exigentes quanto à aplicação do RETGS, enquanto regime propiciador de vantagens fiscais para as entidades abrangidas, na esteira, aliás, do regime de tributação pelo lucro consolidado que o antecedeu.

42. E, apesar da eliminação da necessidade de autorização prévia, esta perspectiva cautelosa e exigente manteve-se no RETGS como, aliás, resulta claramente do artigo "A Reforma Fiscal Inadiável da autoria do Dr. Joaquim Pina Moura e do Dr. Ricardo Sá Fernandes. Com efeito, a propósito da reforma da tributação dos grupos de sociedades, neste artigo faz-se uma análise crítica da situação anterior quer pela sua grande complexidade para os contribuintes e para a Administração quer por alimentar "oportunidades várias de evasão fiscal", assinalando que se tratava de "um regime dispendioso porque, apesar de permitir limitadamente a comunicabilidade dos prejuízos entre as sociedades do grupo, admite a realização e eliminação de operações internas, tendo gerado oportunidades sistemáticas de planeamento nos grandes grupos económicos: nos últimos cinco anos a despesa fiscal acumulada atingiu mais de 140 milhões de contos". E refere-se, quanto à introdução do novo modelo "assente simplesmente na soma das bases tributáveis das sociedades" que "Acompanhando este novo modelo introduzem-se, porém, um conjunto de medidas de salvaguarda tendentes a limitar a utilização dos grupos como meios de planeamento fiscal e não como factores potenciadores do desenvolvimento dos grupos económicos".

43. Embora estes autores não se refiram às implicações do actual n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC que corresponde aos números 6 e 7 do artigo 59.º do Código do IRC (cfr. ponto 10 da Circular 15/94, de 6 de Maio, relativa ao regime de tributação pelo lucro consolidado), estes textos indicam que o legislador considerando tratar-se de um regime que, além de apresentar diversas vantagens para os sujeitos passivos, nomeadamente através da possibilidade de compensação de lucros e prejuízos entre as sociedades do grupo, com um impacto significativo

*em termos de receita não arrecadada e susceptível de ser utilizado em termos de planeamento fiscal, terá deliberadamente pretendido estabelecer um regime bastante restritivo e exigente.*

*44. Neste contexto, não obstante se partilhar do entendimento de que as consequências da cessação da aplicação do RETGS nos termos do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC podem, pelo menos em determinadas situações, ser excessivamente gravosas, a verdade é que Dura lex, sed lex, não competindo ao intérprete-aplicador substituir-se ao legislador.*

#### **CONCLUSÃO:**

*45. Assim, e em face do que antecede, é nosso entendimento que:*

*43.1. As irregularidades detectadas no âmbito da composição do grupo determinam, nos termos do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC a cessação da aplicação do RETGS com efeitos a partir do final de 2002.*

*43.2. Nos termos do regime legal que tem vigorado, uma vez determinada a cessação do regime, sem prejuízo das situações em que foi necessária a renovação da opção nos termos da redacção anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e das situações abrangidas pela alínea d) do n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC aditada por aquela lei, apenas será possível a aplicação do RETGS através da apresentação de nova opção nos termos e prazo previstos no n.º 7 deste artigo.*

*43.3. Atendendo a que o actual enquadramento legal pode, pelo menos em determinadas situações, resultar numa penalização tida como excessivamente gravosa sugere-se que seja superiormente equacionada a formulação de uma proposta de alteração legislativa que obvie ou atenuie os efeitos da cessação de aplicação do RETGS nos termos do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC.*

**M)** Na sequência da emissão do parecer do Centro de Estudos Fiscais foi elaborada em 09-11-2009 a informação n.º .../09, que consta do documento n.º 19 junto com o

pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

**III – PARECER FINAL e CONCLUSÃO**

1. *Face ao que antecede, constata-se haver uniformidade de entendimento entre o proposto no supra Parecer do CEF e o entendimento que foi sancionado no nosso Proc.º n.º .../08 e que o requerente veio agora contestar. Sinopse deste entendimento consta na Parte I desta informação.*

2. *Assim, no caso concreto, podemos concluir de acordo com o ponto 13.1 da presente informação, que as irregularidades detectadas no âmbito da composição do grupo no exercício de 2003, determinam, nos termos do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC a cessação da aplicação do RETGS com efeitos a partir do final de 2002.*

3. *Conclui-se ainda, de acordo com os pontos 12 e 13.2 da presente informação, que verificando-se a cessação do regime, apenas-será possível a aplicação do RETGS através da apresentação de nova opção nos termos e prazo previstos no n.º 7 deste artigo 63.º, sem prejuízo das situações em que foi necessária a renovação da opção nos termos da redacção anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 53 – A/2006, de 29 de Dezembro, e das situações abrangidas pela alínea d) do n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC aditada por aquela lei.*

4. *A caducidade do RETGS, no caso presente, abrange o período de 2003 a 2006, dado que em 2007 o sujeito passivo optou pelo RETGS, mantendo-se esta opção válida.*

5. *Nestes termos, parece-nos ser de indeferir a pretensão da requerente, por falta de base legal.*

6. *Refira-se ainda que sendo os efeitos da cessação do RETGS excessivamente gravosos e desproporcionados em algumas situações, afigura-se-nos que o actual regime legal deveria ser reequacionado.*

N) Em 14-07-2010, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu o despacho n.º 616/2010-XVIII, que consta do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere o seguinte: *Concordo, pelo que, com os fundamentos enunciados na Informação n.º .../09, de 9 de Novembro de 2009, e atento o proposto no posto 5 da parte III daquela Informação, Indefero o pedido da Sociedade C..., SGPS, SA., com a conseqüente caducidade do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, com efeitos a partir de 31.12.2002, abrangendo os períodos de tributação de 2003 a 2006.*

*À DGCI para os devidos efeitos.*

*Lisboa, 14 de Julho de 2010.*

O) A Requerente interpôs recursos hierárquicos das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas, que foram indeferidos por despachos de 13-09-2011, proferidos pela Senhora Subdirectora-Geral dos Impostos, que constam dos documentos n.ºs 1, 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*Sobre a cessação de aplicação do RETGS*

*Impõe-se de imediato elucidar que, com o devido respeito, não corresponde minimamente à verdade a afirmação contida no n.º 4 do direito de audição quando a recorrente pretende impor que o projecto de decisão optou "por manter acriticamente o entendimento subscrito pelos Serviços de Inspeção Tributária".*

*Igualmente não corresponde minimamente à verdade a afirmação contida no n.º 15, do direito de audição no sentido de que o projecto de decisão haja mantido e subscrito 'textualmente' a posição dos Serviços de Inspeção Tributária.*

*Uma leitura atenta do mesmo contraria em absoluto tais conclusões, encontrando-se expressamente referido no parecer que, quanto à questão da cessação de aplicação do RETGS se remete para as conclusões vertidas na Informação n.º .../2009, elaborada pela DSIRC. a qual mereceu despacho concordante do*

*Senhor Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais proferido em 14 de Julho de 2010.  
Despacho n.º .../2010-XVIII.*

*Efectivamente, na página 21, no 4.º §, consta de forma expressa "Termos em que remetemos para a fundamentação vertida no supra Identificado despacho."*

*Ou seja, a decisão não foi tomada para manter acriticamente o entendimento subscrito pelos Serviços de Inspeção Tributária, mas, isso sim, para cumprimento do despacho proferido pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.*

*E, tal decisão não foi tomada arbitrária ou discricionariamente, antes resultando de imperativo legal, porquanto face ao disposto no art.º 68.º-A, da LGT a Administração Tributária encontra-se obrigada ao cumprimento das orientações constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.*

*Sendo certo que in casu, como a própria recorrente implicitamente reconheceu em diversos momentos, impunha-se essa tal uniformização da interpretação e da aplicação das normas.*

*Da Informação n.º .../2009, elaborada pela DSIRC*

*Quanto à questão suscitada relativa à natureza da informação n.º .../2009, elaborada pela DSIRC lamentamos, mas, e sempre com o devido respeito, uma análise/feitura atenta dos despachos que sobre a mesma recaíram permite concluir que, contrariamente ao defendido pela recorrente, efectivamente a mesma foi elaborada para, conforme consta no projecto de decisão, ser colhido parecer junto do CEF.*

*Vejamos, pois*

*No despacho proferido em 2009-08-06 pelo Senhor Subdirector-geral pode ler-se "afigura-se conveniente obter parecer do CEF" e, o despacho proferido em 2009-08-07, pelo substituto legal do Director-Geral foi no sentido de "Ao CEF para parecer".*

*Importa recordar que a referida Informação foi elaborada no seguimento de um pedido de reapreciação apresentado pela sociedade dominante, no âmbito da qual são apresentadas diversas soluções alternativas, sem, contudo, se concluir objectiva e concretamente num qualquer sentido, exprimindo o n.º 12.*

*Dado que a presente matéria não se encontra expressamente vertida na lei, estando por isso no domínio interpretativo, logo potenciador de divergências com os sujeitos passivos, apresenta-se como relevante a sua ponderação em termos de verter as respectivas regras em forma de lei.*

*Ou seja, e sem conceder, ainda que dos pareceres/despachos supra identificados não constasse de forma taxativa e expressa que a matéria teve de ser submetida a parecer do CEF, tal intenção encontra-se perfeitamente patenteada no ponto supra transcrito.*

*Mais, o próprio parecer do CEF refere expressamente no seu ponto 2., essa mesma intenção*

*Este pedido foi analisado pela Direcção de Serviços do IRC através da sua informação n.º .../09 de 3 de Julho de 2009, sobre a qual recaiu despacho do Exmo. Senhor Director-Geral dos Impostos sugerindo que fosse colhido o parecer deste Centro de Estudos Fiscais, o qual, na sequência de determinação superior, nos cumpre emitir.*

*O supra descrito comprova e objectivamente demonstra que o plasmado no projecto de decisão corresponde efectivamente à verdade dos factos.*

*Da caducidade do direito à liquidação previsto n.º 2, do art.º 45.º, da LGT*

*Insiste a recorrente em argumentar, sem, contudo, apresentar qualquer facto probatório, de que a as liquidações colocadas em crise foram notificadas para além do prazo previsto no n.º 2, do artº 45.º da LGT.*

*Não obstante, conforme já demonstrado no projecto de decisão, a análise dos elementos constantes nos autos são concludentes no sentido de que efectivamente inexistiu violação do referido dispositivo legal porquanto, ao contrário do que pretende a recorrente, o apuramento dos lapsos só foi possível por análise,*

*verificação e controlo de diversos elementos externos às declarações, nomeadamente escrituras e contratos.*

*Por força do disposto no n.º 1, do art.º 74º da LGT, não basta à recorrente proferir alegações, impende sobre ela o ónus da prova dos factos invocados.*

*Consequentemente, invocando a violação de um qualquer normativo, recai sobre si o ónus da prova desse facto, o que até ao momento não logrou comprovar.*

*Atento o facto de em sede do direito de audição a ora recorrente se ter limitado a invocá-lo, sem contudo lograr contrariar em termos de facto os argumentos contidos no projecto de decisão, nem tão pouco ter trazido ao processo quaisquer outros elementos susceptíveis de inverter a decisão preconizada, nada mais nos oferece o assunto.*

*Da natureza dos lapsos que motivaram a cessação de aplicação do RETGS*

*Insiste, igualmente, a recorrente em propagar que os motivos em que se fundamenta a cessação de aplicação do RETGS são meros lapsos de preenchimento de declarações, ou sejam, obrigações que têm natureza meramente acessórias.*

*Contudo, como se encontra devidamente demonstrado ao longo de todo o procedimento, mormente no projecto de decisão, tal não corresponde à realidade dos factos.*

*Aliás, a própria informação n.º .../2009, elaborada pela DSIRC, tão prezada pela recorrente, refere expressamente que efectivamente se tratam de erros materiais.*

*Assim, no seu n.º 4, consta taxativamente "Estas irregularidades, essencialmente materiais" Continuando, no n.º 6,*

*6.1 Conforme se verificou pelo exposto, as situações de mero Incumprimento formal de comunicação das alterações do perímetro do Grupo não foram, só por si, consideradas para efeitos da caducidade do RETGS ao Grupo.*

*6.2 O que ocasionou a caducidade do RETGS ao grupo foi o regime de tributação efectivo, ou seja, o regime com que as declarações modelo 22 estavam preenchidas e entregues: se estavam ou não com o regime de tributação correcto (com reflexos*

---

*directos na receita fiscal). independentemente da sua comunicação ou não à DGCI."*

*Sobre o alargamento do âmbito da causa de pedir*

*Vem a recorrente afirmar que em sede de reclamação graciosa foi: i) expressamente requerida e peticionada a anulação dos juros compensatórios e que os mesmos, li) fazem parte Integrante da dívida face ao disposto no n.º 8, do art. 35.º da LGT.*

*Em parte alguma do projecto de decisão se coloca em causa ambas as circunstâncias alegadas em sede do exercício do direito de audição.*

*O projecto de decisão quando, no seu parecer, analisa tal questão começa logo por esclarecer que*

*"na petição de reclamação graciosa, nenhuma Invocação é feita quanto a Questões relacionadas com a legalidade e falta de fundamentação das liquidações respeitantes a juros compensatórios"*

*Ou seja, o que é enunciado no projecto de decisão é que as alegações introduzidas em sede de recurso hierárquico as quais, autonomamente, colocam em causa os juros compensatórios, imputando às respectivas liquidações l) vício de falta de fundamentação e ainda li) vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, constitui um alargamento do peticionário em sede de reclamação graciosa.*

*E, efectivamente, assim é.*

*Senão, vejamos*

*É um facto que, por um lado, logo a início da petição de reclamação graciosa consta “notificada da liquidação de IRC e de juros compensatórios [...] Vem, [...] apresentar reclamação graciosa da referida liquidação de Imposto e juros”.*

*E, por outro, a final é requerido anular totalmente o acto de liquidação de Imposto (IRC), e de juros compensatórios ora reclamado.*

*Contudo, ao longo de toda a petição, a fundamentação em termos de facto e direito cinge-se, encontra-se estribada, única e simplesmente na questão da cessação de aplicação do RETGS.*



*Em momento e/ou parte alguma do procedimento de reclamação graciosa é assacado e/ou identificado pela ora recorrente qualquer vício no que respeita específica, concreta e directamente relacionado com a emissão da liquidação respeitante a juros compensatórios.*

*Como se pode comprovar por uma leitura atenta da petição, do projecto de decisão e, bem assim, ainda em sede do exercício do direito de audição, as alegações e pedidos formulados respeitam única especificamente ao suposto vício verificado na liquidação do Imposto – IRC.*

*Assim sendo, quando em sede de recurso hierárquico vem imputar a liquidação de juros compensatórios os vícios supra identificados de l) falta de fundamentação e li) violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, estão efectivamente a alargar o âmbito do peticionado e causa de pedir, porquanto tais vícios até então não haviam sido invocados e portanto, não foram apreciados.*

*Por força do normativo legal agora muito bem invocado – n.º 8, do art.º 35.º da LGT – ao requerer a anulação da liquidação de IRC, e se a tal petitório fosse reconhecido mérito, decorria a subsequente anulação de todas as liquidações a elas subjacentes, nomeadamente o que respeita aos juros compensatórios.*

*Termos em que, ao introduzirem argumentação nova quanto à existência de eventuais vícios na emissão das liquidações de juros compensatórios pretendem, subliminarmente, uma apreciação autónoma de matéria que não haviam introduzido em sede do procedimento de reclamação graciosa e, portanto, na sua sede não foi apreciada. Consequentemente, sobre a mesma não se poderia ter debruçado o despacho recorrido.*

*Quanto ao objecto do recurso hierárquico*

*Constitui entendimento assente na nossa Doutrina que, nos recursos hierárquicos visam-se impugnar decisões e não obter decisões em matéria nova. Pelo que, quanto aos poderes de cognição do superior hierárquico, estes limitam-se ao reexame de decisão recorrida.*

---

*Assume a natureza de questão nova toda a matéria que extravase o elenco de fundamentos alegados em primeira instância perante o órgão recorrido, com ressalva das de conhecimento oficioso.*

*Com efeito, os recursos hierárquicos limitam-se ao reexame da decisão recorrida, confirmando-a ou alterando-a de acordo com a lei. Não servem para apreciar questões que não tenham sido apreciadas, mas para aferir a legalidade das decisões proferidas.*

*Assim sendo, a Administração não deve, no procedimento do recurso hierárquico, tomar conhecimento de factos que extravasem o elenco de fundamentos que suportam a decisão recorrida, delimitada esta pelo objecto do processo, com ressalva das de conhecimento oficioso.*

*Pelo que, está assim excluída a possibilidade de invocação de questões novas no recurso hierárquico.*

#### *Considerações finais*

*(...)*

#### *Normas actuais que regulam o RETGS*

*Depois, sobre a afirmação contida no n.º 25.º do direito de audição de que actualmente nem existe um período mínimo para a vigência do RETGS, também não existindo, por conseguinte, qualquer norma que se refira à renovação da opção do RETGS.*

*Importa salientar que não esta em discussão as normas que actualmente regulam a aplicação do RETGS mas, sim, as normas que à data dos factos regulamentavam tal regime.*

*Assim, trazer à colação dispositivos legais introduzidos no nosso ordenamento jurídico em data muito posterior à da ocorrência dos factos, traduz-se numa violação do princípio da não retroactividade das leis fiscais.*

*Termos em que tal argumento não pode proceder.*

#### **V – CONCLUSÃO**

*Em sede do exercício do direito de audição a recorrente não logrou carrear ao processo quaisquer elementos e/ou factos susceptíveis de abalar a decisão preconizada no projecto de decisão, limitando-se a reiterar as alegações já deduzidas em fases/petições anteriores.*

*Termos em que, remetendo para o que já se encontra vertido no projecto de decisão, o qual para todos os efeitos legais se dá por integralmente reproduzido, e não tendo a recorrente logrado comprovar nenhuma das alegações proferidas.*

### **Concluimos**

*I – Não existe violação de qualquer prazo de caducidade na emissão da liquidação adicional de IRC, recorrida.*

*II – Sobre a caducidade de aplicação do RETGS já existe despacho proferido pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o qual foi devidamente notificado à sociedade C..., SGPS, SA, sociedade dominante do grupo.*

*III- O despacho proferido em Setembro de 2005 teve por base pressupostos de facto e de direito diferentes daqueles em que se fundamenta a decisão de caducidade do RETGS proposta pelos SIT, na sequência da qual foi emitida a liquidação recorrida. Sobre a ilegalidade na aplicação de juros compensatórios, porque tal questão constitui um alargamento no âmbito da causa de pedir,*

*IV – Trata-se de questão nova que extravasa a matéria sobre a qual se pronunciou o despacho recorrido, pelo que não poderá existir pronúncia.*

- P)** O organigrama do grupo B... em 2002 é o que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Q)** O Grupo B... optou, desde 2002, por ser tributado de acordo com o RETGS, tendo a C... SGPS, SA, como sociedade dominante (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), apresentado à Administração Tributária a declaração de opção que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta as sociedades que integravam o grupo em 2002, entre as quais se incluía a H..., Lda.;

- R) Em 27-01-2003, a C... SGPS, SA, apresentou à Administração Tributária a declaração que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, comunicando alterações na composição do grupo;
- S) Nessa declaração de alteração, a C... SGPS, SA, além do mais, incluiu a H..., Lda. (que era tributada em regime simplificado) e adicionou cinco novas sociedades ao perímetro fiscal do Grupo, entre as quais a S..., S.A.;
- T) Constando o lapso da inclusão da H..., Lda, a C... SGPS, apresentou, em 24-10-2003, um requerimento (com indicação da data de 14-07-2003) tendo em vista a rectificação da declaração apresentada em 27-01-2003, apresentando uma declaração de alterações do RETGS para o exercício de 2003, com a inclusão de várias sociedades do grupo e referência à exclusão da H..., bem como uma declaração relativa ao exercício de 2002 em que se refere apenas a exclusão desta empresa (declarações que constam das páginas 51 e 52 do ficheiro do processo administrativo com a designação “P26 T – AT – Email 2 e documentos anexos”, cujo teor se dá como reproduzido);
- U) Em 03-05-2004, a Informação n.º .../04, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***1 – REQUERIMENTO***

*1. A sociedade C... SGPS, S.A, pessoa colectiva n.º..., vem pedir a rectificação da exclusão da sociedade H..., Lda, com o NIPC..., incluída no perímetro do grupo de 2002 comunicado em 27 de Março, por se encontrar abrangida pelo regime simplificado desde 2001.*

*No preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22 de 2002, do grupo, a referida sociedade não linha sido incluída.*

*Pretende agora que essa sociedade seja de novo incluída no grupo de 2002 uma vez que tendo analisado mais aprofundadamente a legislação em vigor, verificou que nos termos do n.º 1 do artigo 53º do CIRC, a H..., Lda não poderia estar abrangida pelo regime simplificado, uma vez que se encontrava enquadrada no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, tendo sido incluída de novo na*

*declaração de rendimentos modelo 22 do grupo de sociedades de 2002, conforme declaração anexa.*

*2. A sociedade dominante anexa ainda uma declaração de alterações do RETGS para o exercício de 2003, com a inclusão de várias sociedades no perímetro, tendo o carimbo do posto de atendimento do Edifício ... de 24.10.03.*

## **II – PARECER**

*1. Por despacho de 13.08.03 do Exmº Sr. Director -Geral foi aceite a exclusão do exercício de 2002 da sociedade H..., Lda, a qual não foi incluída na declaração de rendimentos do grupo no exercício de 2002, por afinal se encontrar no regime simplificado, tendo sido aceite esta rectificação à declaração de opção de 2002 entregue dentro do prazo legal.*

*2. O grupo B..., SGPS, S.A encontra-se no regime especial de tributação dos grupos de sociedades desde 2002, ano em que comunicou a sua opção pelo referido regime.*

*3. A sociedade H..., Lda. consta do cadastro informático como estando enquadrada no regime simplificado desde o exercício de 2001.*

*4. Refere o nº 1 do artigo 53º do CIRC, que ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação e que não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável.*

*4.1 Nos termos da lei, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que não estejam sujeitos a um regime especial de tributação, como é o caso do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.*

*A sociedade H..., Lda, não estava abrangida pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades no exercício de 2001.*

*4.2 Ficam ainda abrangidos pelo regime simplificado as sociedades que, reunindo os demais requisitos, não tenham optado pelo regime geral de determinação do lucro tributável.*

*A H..., Lda não fez a opção pelo regime geral dado que consta do cadastro informático como estando desde 2001 no regime simplificado.*

*4.3 Conclui-se assim, que a H..., Lda permanece no regime simplificado no exercício de 2001, não podendo fazer parte do grupo enquanto não reunir os requisitos para poder estar integrada no regime geral de determinação do lucro tributável.*

*Isto é, nos termos do n.º 9 de art.º 53º do CIRC, a sociedade deverá permanecer por um período mínimo de três exercícios, prorrogável automaticamente, salvo fizer a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável prevista no n.º 7 do art.º 53º do CIRC.*

*No entanto, durante o período mínimo dos três anos, nos termos do n.º 10 do art. 53º pode cessar a aplicação do regime, desde que se verifique:*

- Que foi ultrapassado em dois exercícios consecutivos, o limite total anual de proveitos referido no n.º 1 do mesmo artigo;*
- Ou, se num único exercício, esse limite for ultrapassado em montante superior a 25%.*

*Nestes dois casos, o regime geral de determinação do lucro tributável aplica-se a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer daqueles factos.*

*5. Ao estar abrangida pelo regime simplificado desde o exercício de 2001, fica excluída do acesso ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos da alínea d) do n.º 4 do art.º 63º do CIRC.*

*6. A declaração de grupo de 2002 entregue em substituição da anterior incluindo a H..., Lda, não está portanto correcta, devendo o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior.*

*A declaração individual do exercício de 2002 entregue pela H..., Lda, no regime simplificado, permanece, pois, válida.*

*7. Em relação à declaração de alterações para o exercício de 2003, entregue em 24 de Outubro de 2003, incluindo novas sociedades no perímetro do grupo, em virtude de ser entregue para além da data limite de 31 de Março de 2003 prevista no n.º 7 do artigo 63º do CIRC não tem base legal, verificando-se a caducidade do regime nos termos do n.º 9 do artigo 63º do CIRC, no final do exercício anterior àquele em*

*que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades, cessando a aplicação do regime no final do exercício de 2002.*

### **III-CONCLUSÃO**

*1. A sociedade H..., Lda, em virtude de estar enquadrada no regime simplificado, desde 2001, por três exercícios, não reunindo a condições do n.º 10 do artigo 53º do CIRC, para ficar automaticamente enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, e, não ter feito em 2004 a opção pelo regime geral, nos termos do n.º 7 do artigo 53º do Código do IRC, deve permanecer excluída do grupo B..., SGPS, S.A nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63º do Código do IRC.*

*2. A declaração de grupo de 2002 entregue em substituição da anterior incluindo a H..., Lda, não está portanto correcta, devendo o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior.*

*A declaração individual do exercício de 2002 entregue pela H..., Lda, no regime simplificado, permanece, pois, válida.*

*3. Em relação à declaração de alterações para o exercício de 2003, entregue em 24 de Outubro de 2003, incluindo novas sociedades no perímetro do grupo, em virtude de ser entregue para além da data limite de 31 de Março de 2003 prevista no n.º 7 do artigo 63º do CIRC não tem suporte legal, verificando-se a caducidade do regime nos termos do n.º 9 do artigo 63º do CIRC, no final do exercício anterior àquele em que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades, cessando a aplicação do regime no final do exercício de 2002.*

V) Por despacho de 17-06-2004, o Senhor Subdirector-Geral do Impostos manifestou concordância com a Informação n.º .../04, na sequência do que a C... SGPS SA, foi notificada nos seguintes termos:

*1. A sociedade H..., Lda, em virtude de estar enquadrada no regime simplificado, desde 2001, por três exercícios, não reunindo as condições do n.º 10 do artigo 63º do CIRC, para ficar automaticamente enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, e, não ter feito em 2004 a opção pelo regime geral, nos termos do n.º 7 do artigo 63º do Código do IRC, deve permanecer excluída do grupo B..., SGPS, S.A nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63º do Código do IRC.*

2. A declaração de grupo de 2002 entregue em substituição da anterior incluindo a H..., Lda, não está portanto correcta, devendo o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior.

A declaração individual do exercício de 2002 entregue pela H..., Lda, no regime simplificado, permanece, pois, válida.

3. Em relação à declaração de alterações para o exercício de 2003, entregue em 24 de Outubro de 2003, incluindo novas sociedades no perímetro do grupo, em virtude de ser entregue para além da data limite de 31 de Março de 2003 prevista no n.º 7 do artigo 63.º do CIRC não tem suporte legal, verificando-se a caducidade do regime, nos termos do n.º 9 do artigo 63.º do CIRC, no final do exercício anterior àquele em que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades, cessando a aplicação do regime no final do exercício de 2002.

W) Posteriormente, em 12-09-2005, foi elaborada a Informação n.º.../05, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

#### **I – INFORMAÇÃO RECTIFICATIVA**

1. A sociedade C... SGPS,- S.A, pessoa colectiva n.º ... anexou ao requerimento onde veio pedir a rectificação da exclusão da sociedade H..., Lda, com o NIPC..., incluída no perímetro do grupo de 2002 comunicado em 27 de Março, por se encontrar abrangida pelo regime simplificado desde 2001 (Inf. n.º .../04 ), uma declaração de alterações do RETGS para o exercício de 2003, com a inclusão de várias sociedades no perímetro, tendo o carimbo do posto de atendimento do Edifício ... de 24.10.03.

2. Perante esta situação foi considerado como tendo sido entregue uma declaração de alterações de 2003 fora do prazo legal, e, portanto, o sujeito passivo foi informado no sentido de se verificar a caducidade do regime nos termos do n.º 9 do artigo 63.º do CIRC, no final do exercício de 2002.

3. Porém, ao lançar-se esta informação na base de dados dos grupos, verificou-se que existia uma declaração de opção para o exercício de 2003, posteriormente substituída por uma de alterações, entregue a 27 de Janeiro de 2003 com a Entrada



*Geral n.º..., conforme documento que se anexa ao processo, portanto com data de entrada no prazo legal, o qual terminava a 31 de Março de 2003.*

*4. Devido a este facto, é de revogar o despacho de 17.06.2004 do Exm.º Sr. Subdirector-Geral que recaiu sobre a informação .../04, atendendo a que não se verificam os motivos de caducidade do regime em 2003 e informar a inspecção desta alteração.*

*Refira-se que o sujeito passivo entregou sempre as declarações de 2002, 2003 e 2004 como declaração de grupo, conforme prints anexos.*

**X)** em 15-09-2005, o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, manifestando concordância com a Informação n.º .../05, revogou aquele despacho de 17-06-2004, o que foi comunicado à C... SGPS, SA nos termos do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

*Em referência ao assunto em epígrafe, informa-se que, por despacho de 15.09.2005 do Exm.º Sr. Subdirector-Geral, foi revogado o anterior despacho de 17.06.2004 de caducidade do RETGS para o exercício de 2003, em virtude de se ter verificado que existia uma declaração de alterações entregue a 27 de Janeiro de 2003, portanto no prazo legal, não se verificando por isso os motivos de caducidade para o exercício de 2003, subjacentes no anterior despacho.*

**Y)** Na sequência da declaração de opção pela aplicação do RETGS apresentada pela C... SGPS, SA, todas as sociedades dominadas (inclusivamente a ora Requerente) passaram a indicar sempre, no quadro 4 da Mod. 22, o número de pessoa colectiva da sociedade da sociedade C..., SGPS, S.A., era a sociedade dominante (artigo 40.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**Z)** Na sequência da inspecção à C... SGPS SA relativa ao exercício de 2003, efectuada em 2007, a Administração Tributária entendeu que apenas quanto a esse exercício deveria ser anulada a aplicação do regime ao grupo (página 8 do Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 13), tendo procedido a

liquidações autónomas relativas a esse exercício, em relação Às sociedades que integravam o grupo, entre as quais a ora Requerente (artigos 50.º a 52.º do pedido de pronúncia arbitral, não impugnados);

**AA)** No ano de 2008, na sequência da Informação n.º .../2008, referida na alínea F), a Administração Tributária passou a entender que os efeitos da cessação do RETGS se estendiam aos anos de 2004, 2005 e 2006;

**BB)** A W... SA não foi incluída no grupo em 2003 porque um funcionário da ‘C...SGPS’ estava convencido que a aquela iria ser vendida em 2003, o que veio a suceder em 2004 (prova testemunhal);

**CC)** Em 30-12-2011, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

#### **4.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam dos processos administrativos e ainda com fundamento em afirmações da Requerente não controvertidas.

Não se provou que a Requerente tenha prestado garantia para suspender execuções fiscais destinadas a cobrança coerciva das quantias liquidadas.

#### **5. Matéria de direito**

A Administração Tributária efectuou uma acção de fiscalização externa à C... SGPS, SA, enquanto sociedade dominante do Grupo B..., em que se integrava a Requerente, A..., SA.

A sociedade dominante tinha optado, em 2002, pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), através da declaração a que se refere o n.º 7 do art.º 63º do CIRC, na redacção resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, então vigente.

Na sequência dessa opção, as sociedades que integravam o grupo, inclusivamente a ora Requerente, apresentaram declarações modelo 22 individuais, assinalando a sua inclusão no grupo e indicando o NIF da C... SGPS, SA, como sociedade dominante, nomeadamente nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Os Serviços de Inspeção Tributária entenderam, numa inspeção realizada em 2007 à C... SGPS, SA, que tinham ocorrido irregularidades ao nível da composição do perímetro do Grupo no exercício de 2003 (documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Nessa inspeção, a Administração Tributária concluiu *«que a aplicação do regime ao grupo no exercício de 2003 deve ser anulada, devendo cada uma das sociedades que o integraram ser tributadas autonomamente no referido exercício»*.

No entendimento dos Serviços de Inspeção Tributária, as referidas irregularidades respeitavam à inclusão no RETGS de duas empresas que não deveriam fazer parte dele – casos da sociedade S... e da sociedade H..., e respectivas subsidiárias – e pela não inclusão de uma empresa que preenchia os requisitos legais para ser incluída – caso da sociedade W... .

Em 2008, a Administração Tributária efectuou uma acção inspectiva à Requerente A..., SA, de que *«resultou a anulação, relativamente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, da aplicação do Regime Especial de Tribulação dos Grupo de Sociedades»*.

Nesta inspeção, entendeu a Administração Tributária que *«a cessação da aplicação do regime ocorrida na data de 31.12.2002 tem como consequência a desconsideração da aplicação do regime às Sociedades que compunham o grupo, e à consequente tributação autónoma nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006»*.

Este entendimento de que, além do exercício de 2003, também os exercícios de 2004, 2005 e 2006 eram abrangidos pelos efeitos da cessação de aplicação de RETGS foi suportado no Despacho de 18.07.2008, exarado na Informação n.º .../2008 da Direcção de Serviços do IRC, em que o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos adoptou *«O entendimento de que os efeitos da caducidade do regime, ocorrida em 31.12.2002, se estendem a todo o período que, a partir desta data, estava abrangido pela opção pelo regime acima referida, designadamente aos exercícios de 2004, 2005 e 2006 (para além do próprio exercício de 2003)»*, informação essa que foi junta ao Relatório da Inspeção Tributária como Anexo n.º 1. (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Na sequência da inspecção, foram emitidas as liquidações impugnadas, relativas aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

A Requerente impugnou as liquidações através de reclamações graciosas e, depois, recursos hierárquicos, que foram indeferidos.

Paralelamente, em Julho de 2009, a C... SGPS, SA pediu à Direcção de Serviços do IRC a reapreciação da situação gerada com as irregularidades na composição do grupo e exercícios em que a caducidade do RETGS produzia efeitos, tendo sido emitida a Informação n.º .../2009, de 9 de Julho de 2009, em que, além do mais, se ponderou a gravosidade que acarreta o *«entendimento, sempre que tenham mediado vários exercícios entre aquele em que é detectado o incumprimento e aquele em que é realizada a acção de Inspecção»* e se manifestou o entendimento de que se afigurava *«curial com o espírito do legislador que a caducidade se restrinja ao(s) exercício(s) do incumprimento»* (documento n.º 16).

O Senhor Sub-Director Geral dos Impostos, em 06-08-2009, proferiu despacho relativamente à Informação n.º .../2009, em que refere que *«não obstante acompanhar, em termos gerais, o presente entendimento»* se lhe afigurava conveniente obter parecer do Centro de Estudos Fiscais (documento n.º 16).

Em 22-10-2009, o Centro de Estudos Fiscais emitiu o parecer n.º 49/09, em que manifestou o entendimento, em suma, de que

- *«mesmo que se aceite que, no caso em apreço, a vontade de continuar a aplicação do RETGS esteja comprovada pelo facto do sujeito passivo ter continuado nos exercícios subsequentes a proceder à entrega das declarações modelo 22 de acordo com o RETGS, a verdade é esta manifestação dessa vontade não foi formalizada nos termos estabelecidos no n.º 6»* do artigo 63.º do CIRC;
- verificando-se a cessação da aplicação do regime nos termos do n.º 8 do artigo 63.º, apenas será possível retomar a respectiva aplicação mediante a apresentação de nova opção;
- o texto literal do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC parece infirmar a hipótese aventada na Informação n.º .../09 de que caducidade do RETGS se restringir ao exercício ou exercícios do incumprimento;

- uma análise do contexto em que a lei foi elaborada leva-nos a concluir que o legislador terá pretendido impor condições quer de natureza substancial quer de natureza formal bastantes exigentes quanto à aplicação do RETGS, enquanto regime propiciador de vantagens fiscais para as entidades abrangidas, na esteira, aliás, do regime de tributação pelo lucro consolidado que o antecedeu;
- o legislador considerando tratar-se de um regime que, além de apresentar diversas vantagens para os sujeitos passivos, nomeadamente através da possibilidade de compensação de lucros e prejuízos entre as sociedades do grupo, com um impacto significativo em termos de receita não arrecadada e susceptível de ser utilizado em termos de planeamento fiscal, terá deliberadamente pretendido estabelecer um regime bastante restritivo e exigente;
- não obstante se partilhar do entendimento de que as consequências da cessação da aplicação do RETGS nos termos do n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC podem, pelo menos em determinadas situações, ser excessivamente gravosas, a verdade é que *Dura lex, sed lex*, não competindo ao intérprete-aplicador substituir-se ao legislador.

Na sequência deste Parecer do Centro de Estudos Fiscais, foi elaborada em 09-11-2009 a informação n.º .../09, que consta do documento n.º 19, em que se concluiu que «*a caducidade do RETGS, no caso presente, abrange o período de 2003 a 2006, dado que em 2007 o sujeito passivo optou pelo RETGS, mantendo-se esta opção válida*», acrescentando-se que «*sendo os efeitos da cessação do RETGS excessivamente gravosos e desproporcionados em algumas situações, afigura-se-nos que o actual regime legal deveria ser reequacionado*».

O Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais manifestou concordância com esta Informação no Despacho n.º .../2010-XVIII, que consta do documento n.º 18, que foi objecto de impugnação que veio a ser julgada improcedente pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-06-2019, proferido no processo n.º 04326/10.7BCLSB.

No presente processo, a Requerente imputa às liquidações impugnadas os seguintes vícios, em suma:

- caducidade do direito à liquidação relativo ao exercício de 2004;
- vício de forma por fundamentação insuficiente e contraditória;

- erro das liquidações por sanção do suposto lapso relativo à ‘H...’ e a irrevogabilidade do acto praticado pela Direcção de Serviços do IRC em Setembro de 2005;
- erro das liquidações relativo à inclusão da ‘S..., S.A.’ e a suposta violação dos n.ºs 2 e 3 do então artigo 63.º do Código do IRC;
- erro das liquidações relativo à não inclusão da sociedade ‘W...’ e a sua irrelevância para a cessação dos efeitos do RETGS;
- violação do artigo 63.º do Código do IRC;
- violação dos princípios da proporcionalidade e da legalidade;
- inconstitucionalidade dos n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC na interpretação adoptada pela Administração Tributária;
- ilegalidade da liquidação de juros compensatórios.

### **5.1. Questão da caducidade do direito à liquidação relativo ao exercício de 2004**

A Requerente imputa à liquidação relativa ao exercício de 2004, que foi emitida em 2008, vício de violação de lei, por caducidade do direito liquidação.

O artigo 45.º da LGT estabelecia o seguinte, na redacção vigente em 2004 (resultante das alterações efectuadas pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro):

#### **Artigo 45.º**

##### **Caducidade do direito à liquidação**

*1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.*

*2. Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.*

3. *Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.*

4. *O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.*

Relativamente a IRC, que é imposto periódico, o prazo normal de caducidade de liquidação é de quatro anos, a contar do início do ano civil subsequente ao termo do exercício (n.ºs 1 e 4).

Por isso, relativamente ao exercício de 2004, a liquidação de IRC poderia ser efectuada até ao termo do ano de 2008 (ou mesmo posteriormente, considerando o período de suspensão decorrente da realização de inspecção, nos termos do artigo 46.º, n.º 1, da LGT).

Porém, a Requerente defende que é aplicável o prazo de três anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º, por se estar perante «erro evidenciado na declaração do sujeito passivo».

A Requerente defende, em suma, que se está perante uma situação deste tipo porque, tendo a Administração Tributária decidido a cessação do RETGS com efeitos a partir de 01-01-2003, apresentou a declaração modelo 22 relativa ao exercício de 2004, indicando a tributação segundo tal regime, tendo indicado na declaração o NIF da sociedade dominante, a C... SGPS, SA, o que pressupunha a não cessação daquele regime especial.

*«Por erro evidenciado na declaração do sujeito passivo deve entender-se aquele que é detectável mediante simples leitura ou análise sumária da declaração».* ( <sup>10</sup> )

Não é manifestamente o caso da referida declaração modelo 22, já que, através do mero exame da declaração, a Administração Tributária não podia aperceber-se que existiam os erros na composição do grupo que veio a entender que eram relevantes para a cessação do RETGS. Designadamente, na declaração modelo 22 nem sequer é incluída a listas das sociedades que

---

<sup>10</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-6-2012, processo n.º 0402/12.

integram o grupo, nem os factos que permitem concluir se reúnem ou não os requisitos para serem nele integradas para efeitos de aplicação do RETGS

Pelo exposto, não se verifica uma situação enquadrável no n.º 2 do artigo 45 da LGT, pelo que é aplicável o prazo de caducidade de quatro anos, previsto no seu n.º 1.

Tendo a liquidação relativa ao exercício de 2004 sido emitida e notificada dentro do prazo de quatro anos, improcede o vício de caducidade do direito de liquidação.

## **5.2. Vício de forma por fundamentação insuficiente e contraditória**

A Requerente refere, em conclusões, seguinte:

- *no que à fundamentação dos actos em crise diz respeito, as insuficiências da mesma, bem como as inseguranças do Fisco são bem visíveis, desde logo, no próprio Relatório de Inspeção notificado à Requerente, relativo aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, no qual assentaram as liquidações, que ademais subjazem aos despachos de indeferimento impugnados;*
- *na verdade, ao fim de tantos indeferimentos (de audições prévias, reclamações e recursos hierárquicos), a Requerente continua sem descortinar porque é que é inevitável que a prática dos supostos lapsos – a terem-se verificado (o que se contesta veementemente) – seja apta a fazer cessar os efeitos do RETGS, sendo que ficou patente que um dos alegados lapsos já não existia, que outro nunca existiu e que o terceiro não teve quaisquer efeitos negativos para a receita tributária, pelo que a AT nunca foi capaz de fundamentar a cessação do RETGS de modo suficiente, e/ou sequer a razão pela qual não procedeu à exclusão e/ou inclusão dessas empresas do Grupo (i.e. com uma subtracção dos lucros tributários e uma adição dos prejuízos), fazendo desaplicar o RETGS as sociedade...;*
- *porquanto se encontram inquinados de vício de forma por fundamentação insuficiente e contraditória, que equivale à falta de fundamentação, devem os despachos de*



---

*indeferimento dos recursos hierárquicos em crise e, bem assim, as liquidações que lhes subjazem, ser anulados, por frontal violação dos artigos 77.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, 124.º e 125.º, n.º 2, do CPA e 268.º, n.º 3, da CRP.*

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que *«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».*

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º da LGT que estabelece a regra geral de que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».*

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. ( <sup>11</sup> )

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente não é necessário que sejam apreciados todos os argumentos invocados pelos interessados no procedimento, mas sim que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

### **5.2.1. Vícios de forma de actos de segundo ou terceiro grau**

---

<sup>11</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

Antes de mais, é de notar que os vícios de forma de actos de segundo ou de terceiro graus, como é o caso das decisões dos recursos hierárquicos, podem ser fundamento da sua ilegalidade, mas dela não decorre a ilegalidade das liquidações que são seu objecto.

As irregularidades de natureza formal, designadamente as praticadas durante o procedimento de liquidação de tributos, podem repercutir-se nestes actos, afectando a sua validade.

Assim, os vícios dos actos em matéria tributária podem repercutir-se em actos posteriores, que tenham como pressuposto anteriores actos viciados, mas a ilegalidade de um acto não pode resultar supervenientemente da eventual ilegalidade formal de actos posteriores, como é o caso da decisão do recurso hierárquico em relação ao acto de liquidação.

As irregularidades de actos *posteriores* à prática dos actos de liquidação não podem afectar a sua validade, pois aqueles actos mantêm o conteúdo que têm, legal ou ilegal, independentemente de irregularidades posteriores.

Assim, por natureza, as ilegalidades formais e procedimentais repercutem-se nos actos posteriores a elas terem sido cometidas, mas não nos actos anteriores.

Sendo assim, não tem relevância invalidante dos actos de liquidação a alegada falta de fundamentação das decisões dos recursos hierárquicos.

Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD limita-se a aplicação de actos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT em que não se incluem as decisões dos recursos hierárquicos.

Por isso, as decisões dos recursos hierárquicos apenas pode ser apreciada pelos tribunais arbitrais na medida em que essas decisões incorporem os vícios que afectem os actos de liquidação impugnados, pois, nessas situações, está-se a apreciar mediatamente a ilegalidade do acto de liquidação.

Assim, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo ou terceiro graus, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade, mas apenas porque esta ilegalidade é incorporada e porque ao apreciar a ilegalidade do acto de segundo ou terceiro graus está-se, mediatamente, a apreciar a mesma legalidade do anterior acto de liquidação.

Mas, já não tem a ver com a legalidade de actos de liquidação, mesmo mediatamente, apreciar a ilegalidade de vícios autónomos desses actos de segundo ou terceiro graus, não derivados do anterior acto de liquidação, como é o caso dos vícios de forma que apenas afectem aqueles actos de segundo ou terceiro graus.

E, se é certo que a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT lhe permitia incluir na competência dos tribunais arbitrais, sem qualquer limitação, a apreciação da legalidade de actos de segundo grau [pelo menos as proferidas em reclamações graciosas, como de vê pelo artigo 124.º, n.º 4, alínea a), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril], também o é que o artigo 2.º do RJAT não estendeu dessa forma a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, restringindo-a, actualmente, à «*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*» e à «*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*».

Assim, a falta de fundamentação das decisões dos recursos hierárquicos apenas poderia conduzir, a verificar-se, à anulação dessas decisões, que, podendo ser relevante para outros efeitos, nunca poderia justificar a ilegalidade dos actos de liquidação aí impugnados.

Pelo exposto, é de concluir que o conhecimento de vícios de forma de decisões dos recursos hierárquicos que não são vícios dos actos de liquidação não se insere na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e que, para efeito da questão da anulação do acto de liquidação, que se insere naquela competência, é inútil apreciar a questão da falta de fundamentação das decisões dos recursos hierárquicos.

### **5.2.2. Vícios de fundamentação insuficiente e contraditória dos actos de liquidação**

Assim, é apenas em relação à fundamentação dos actos de liquidação, que é a que consta do relatório da acção inspectiva que foi efectuada à Requerente, que há que apreciar se se está perante fundamentação insuficiente ou contraditória.

Nos termos do n.º 2 do artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, vigente ao tempo da prática os actos de liquidação impugnados, *«equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto»*.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a *«AT não só não demonstrou de que forma a cessação do RETGS motivada pela prática dos supostos lapsos resulta da lei, como a levou a sufragar posições sucessivamente contraditórias, com enorme desconforto e insegurança»*;
- *«num primeiro momento, a AT entendeu que teria ocorrido um lapso na definição do perímetro (i.e., ‘H...’) a título de falta de uma obrigação declarativa ou acessória, que deveria apenas ser corrigido e aceite aritmeticamente (fê-lo, em relação ao exercício de 2002); mais tarde, por referência ao mesmo lapso cometido em 2003 decidiu fazer cessar a aplicação do RETGS (em 2004), mas acabou depois por ripristinar a aplicação do RETGS (em 2005), revogando aquele despacho de 2004 e não originando a cessação dos efeitos do RETGS»*;
- *«algum tempo depois já assim não era: afinal, tal falta era suficiente para fazer cessar o RETGS – posição de 2007, vertida no Relatório que constitui o doc. n.º 13»*;
- *«ao mesmo tempo, procurou-se motivar a cessação dos efeitos do RETGS noutros dois lapsos – posição também de 2007, (...) o que, aliás, se percebe pois o lapso referente à ‘H...’ tinha sido sanado anteriormente...»*;
- *«mais tarde, alterou-se, de novo, a posição adoptada no sentido de que a não aplicação do RETGS se aplicaria apenas a 2003, passando a defender-se que os efeitos da cessação do RETGS deveriam estender-se a outros exercícios (i.e., também para 2004, 2005 e 2006) – posição de 2008, decorrente do doc. n.º 14»*;
- *«a própria AT foi sempre reconhecendo que a interpretação citada não decorre da Lei, está apenas no domínio do campo interpretativo, e acarreta efeitos perversos, mas sem retirar as devidas consequências legais – cfr. docs. n.ºs 14 e 16»*;
- *«posteriormente à prática dos actos de liquidação em crise tentou a AT, seja com novos pareceres da Direcção de Serviços do IRC e do CEF (cfr. docs. n.ºs 16 e 18 em*

---

*anexo ao r.i.) e com a orientação do SEAF, ter uma posição única, mas claro está numa postura de fundamentação a posteriori, mais para justificar o que havia feito».*

Como a Requerente diz, a Autoridade Tributária e Aduaneira não teve uma posição uniforme quanto aos efeitos da cessação do RETGS, mas, a partir da Informação n.º .../2008, que foi notificada à Requerente em anexo, manteve a posição aí defendida sobre a cessação do RETGS e seus efeitos quanto aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Por outro lado, como fundamentação dos actos tributários para efeitos de apreciação da sua legalidade apenas releva a fundamentação contemporânea do acto, sendo irrelevantes fundamentações anteriores e posteriores à sua prática, como é jurisprudência pacífica. ( <sup>12</sup> )

Por isso, é apenas à face do Relatório da Inspeção Tributária em que se baseiam as liquidações e da Informação n.º .../2008, para que remete, que há que apreciar a questão da insuficiência de fundamentação.

Afigura-se que o Relatório da Inspeção Tributária é suficientemente explícito sobre as razões por que a Administração Tributária entendeu que tinha cessado o regime do RETGS, esclarecendo quais as irregularidades que se entendeu terem existido no exercício de 2003 quanto à composição do grupo e apreciando a argumentação apresentada pela Requerente no exercício do direito de audição e indicando as várias normas contidas no artigo 63.º do CIRC, na redacção então vigente, em que baseou o seu entendimento.

Da mesma forma, quanto aos efeitos da cessação do RETGS e sua extensão aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, é feita apreciação dos argumentos utilizados pela Requerente e designadamente, no essencial, é manifestado o entendimento de que, uma vez cessado o RETGS, passa a ser aplicado o regime geral de tributação, sendo a única forma prevista na lei para ele voltar a ser aplicado a formulação de uma opção nos termos dos n.º 1 e 7 do artigo 63.º do CIRC.

É, essencialmente, o que se refere nos seguintes excertos do Relatório da Inspeção Tributária:

---

<sup>12</sup> Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16-09-2015, processo n.º 0156/15, e de 06-07-2016, processo n.º 1436/15.

*O facto de o n.º 9 do art.º 63º CIRC dispor que os efeitos da, cessação se reportam ao final do exercício anterior ao da verificação dos factos que conduziram à caducidade não significa, ao contrário do que afirma o sujeito passivo, que os efeitos da caducidade se devem limitar ao exercício em que tais factos se verificam. Esta norma define, apenas, o momento em que os efeitos da cessação se iniciam. O momento em que tais efeitos terminam não se encontra expressamente definido no artigo porque tal não é necessário. Efectivamente, conforme claramente decorre dos n.ºs 1 e 7 do artigo, no RETGS entra-se, apenas e só, por opção. Cessados os efeitos de uma determinada opção eles nunca se reiniciam, e um eventual regresso ao regime dependera do exercício de uma nova opção.*

*Finalmente, interessa sublinhar que a opção pelo RETGS, uma vez comunicada, era, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 (tal como no anterior de 2003), e face à redacção do art.º 63º do CIRC que então vigorava, válida por um período de cinco exercícios. Enquanto regime especial de tributação, potencialmente muito vantajoso, o RETGS exige o cumprimento de um conjunto de requisitos. A não verificação de um ou mais desses requisitos determina a cessação da respectiva aplicação e à passagem ao regime geral de tributação em IRC. O sujeito passivo que, desta forma passa a estar enquadrado no regime geral, tem como única forma de se voltar a enquadrar no RETGS aquela que o art.º 63º do CIRC prevê; a opção a que se referem os seus n.ºs 1 e 7. Enquanto esta opção não é feita o regime de tributação aplicável é o geral.*

Pelo exposto, é de concluir que as liquidações impugnadas estão suficientemente fundamentadas e a fundamentação não enferma de incongruência.

A eventual incorrecção jurídica dos argumentos invocados pela Administração Tributária tem a ver com a legalidade substantiva das liquidações e não com a fundamentação.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao vício de falta de fundamentação.

### **5.3. Erro das liquidações por sanção do suposto lapso relativo à ‘H...’ e a irrevogabilidade do acto praticado pela Direcção de Serviços do IRC em Setembro de 2005**

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- no que concerne ao suposto lapso relativo à inclusão da ‘H...’ no RETGS, a AT veio a reconhecer, a final, que não se verificava qualquer motivo para a cessação do RETGS;
- ao concluir pela não cessação do RETGS, e ao ter-se pronunciado sobre este relativamente ao exercício de 2003, a AT acolheu – de forma expressa – o entendimento de que nenhuma outra correcção (maxime liquidação adicional de IRC), seria devida respeitante àquele exercício com base em alegadas irregularidades no perímetro do grupo;
- tendo em consideração que a AT foi chamada a pronunciar-se sobre o correcto enquadramento jurídico-fiscal a ser dado ao perímetro do RETGS em 2003 (doc. n.º 23), a decisão proferida nesse procedimento tributário foi, necessariamente, constitutiva de direitos para o Grupo B..., conformando a sua situação tributária, tal como prescreve o artigo 100.º da LGT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, além de, no essencial, remeter para as posições assumidas nas Informações e parecer do Centro de Estudos Fiscais referidos no probatório, defende o seguinte, em suma:

- nos aludidos despachos estava em causa tão somente e apenas a entrega da declaração de alterações no prazo legal do n.º 7 do art. 63º do CIRC, uma vez que o incumprimento deste prazo determina, como efeito directo e imediato da lei, a cessação da aplicação do RETGS por que se optou;
- não se pode confundir o conteúdo e o alcance do despacho do Sr. Subdirector-Geral, de 15-09-2005, com as conclusões do Relatório Final referente a IRC de 2003, efectuado à C... SGPS, SA, de acordo com o qual foram praticadas irregularidades na

composição do Grupo que determinaram a cessação do RETGS a partir de 31-12-2002;

- enquanto o despacho de 15-09-2005 profere uma decisão sobre o cumprimento tempestivo de uma obrigação declarativa, as conclusões do Relatório Final referente a IRC de 2003 da C... SGPS, SA, decorrem da análise aos elementos contabilístico-fiscais do Grupo para verificação do cumprimento das obrigações inerentes à aplicação do RETGS.

Como decorre das alíneas R) a X) da matéria de facto fixada, a C... SGPS, SA, na declaração relativa a alterações ao grupo apresentada em Janeiro de 2003, indicou como incluída no grupo a H..., Lda, apresentando depois, em Outubro do mesmo ano, um pedido de rectificação, com nova declaração de alterações, indicando aquela sociedade como excluída do grupo.

Sobre esse requerimento recaiu a Informação n.º .../04, em que se refere, além do mais, relativamente à H..., Lda, o seguinte:

- *«ao estar abrangida pelo regime simplificado desde o exercício de 2001, fica excluída do acesso ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos da alínea d) do n.º 4 do artº 63º do CIRC»*
- *«a declaração de grupo de 2002 entregue em substituição da anterior incluindo a H..., Lda, não está portanto correcta, devendo o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior» e*
- *«em relação à declaração de alterações para o exercício de 2003, entregue em 24 de Outubro de 2003, incluindo novas sociedades no perímetro do grupo, em virtude de ser entregue para além da data limite de 31 de Março de 2003 no nº 7 do artigo 63º do CIRC não tem base legal, verificando-se a caducidade do regime nos termos do nº 9 do artigo 63º do CIRC, no final do exercício anterior àquele em que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades, cessando a aplicação do regime no final do exercício de 2002*



O Senhor Subdirector-Geral do Impostos por despacho de 17-06-2004 manifestou concordância com esta Informação.

Constatando, depois, que, antes da declaração apresentada em Outubro de 2003, a C... SGPS SA tinha apresentado tempestivamente a declaração de alterações em Janeiro de 2003, o Senhor Subdirector-Geral do Impostos, por despacho de 15-09-2005, revogou o despacho de 17-6-2004, decorrendo da fundamentação da Informação em que se baseou que a revogação abrange apenas a parte do despacho de que decorria a cessação do RETGS por extemporaneidade da apresentação da declaração.

O alcance desta revogação do despacho que determinou a cessação do RETGS limita-se à eliminação dos efeitos desse despacho que declarara a cessação por extemporaneidade da apresentação da declaração, ficando com ele assente a posição da Administração Tributária no sentido de não ocorrer a extemporaneidade da apresentação da declaração, pelo que não havia motivo para a cessação do RETGS com esse fundamento (falta de apresentação tempestiva da declaração).

Por isso, não tem fundamento a pretensão da Requerente de que com o despacho de revogação foi manifestado *«o entendimento de que nenhuma outra correcção (maxime liquidação adicional de IRC), seria devida respeitante àquele exercício com base em alegadas irregularidades no perímetro do grupo»*.

Mas, se é certo que este despacho de revogação não implica o reconhecimento pela Administração Tributária da verificação de todos os requisitos de que depende a aplicação do RETGS, também o é que, ao pronunciar-se nesse despacho de 17-06-2004 (por remissão para a Informação n.º .../04) sobre a não inclusão da H..., Lda no grupo, referindo o dever de *«o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior»*, estava implicitamente a decidir que essa inclusão indevida não era motivo para cessação do regime, uma vez que tinha sido apresentada a declaração de rectificação. ( <sup>13</sup> )

---

<sup>13</sup> A declaração de rectificação relativamente a 2003 foi apresentada com o requerimento entregue em 24-10-2003 (datado de 14-07-2003) referido na alínea T) da matéria de facto fixada.

A necessidade de *«uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior»*, referida na Informação n.º .../04, referia-se ao exercício de 2002: *«A declaração de grupo de 2002 entregue em substituição da anterior incluindo a H..., Lda, não está portanto correcta, devendo o sujeito passivo entregar de novo, via internet, uma declaração de substituição do grupo a rectificar a anterior»*.

---

*«É admissível, em geral, a figura do acto administrativo implícito, pelo qual a vontade decisória se manifesta através de um acto onde esteja incluído um outro» ( <sup>14</sup> ). «No acto implícito a vontade da Administração manifesta-se através de um acto que exterioriza uma declaração de vontade no sentido de um certo conteúdo, onde está incluído outro acto do mesmo órgão dirigido a um outro conteúdo não expresso na declaração, podendo, ainda, manifestar-se mediante factos de que necessariamente este último se deduza». ( <sup>15</sup> )*

Assim, o despacho de 17-06-2004 , não revogado nessa parte pelo despacho de 15-09-2005, reconheceu que a irregularidade que constituía a indevida inclusão no grupo da H..., Lda não era fundamento para a cessação do RETGS, sendo um acto constitutivo de direitos, como defende a Requerente, pelo que não podia ser decidida posteriormente a cessação do RETGS com esse fundamento, em face do regime previsto no artigo 140.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991.

Aliás, mesmo que se considerasse inválido o acto de 17-06-2004 na parte em que reconheceu que a irregularidade que constituía a inclusão no grupo da H..., Lda no exercício de 2003, a sua revogação apenas poderia ser validamente efectuada no prazo de um ano, nos termos dos artigos 141.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, e 58.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, na redacção inicial. Neste caso, entre 17-06-2004 e 15-09-2005 decorreu mais de um ano, pelo que aquele reconhecimento se consolidou na ordem jurídica, quanto à irregularidade respeitante à inclusão da H..., Lda.

Pelo exposto, tem razão a Requerente quanto a este ponto, pelo que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, ao terem subjacente a relevância da irregularidade da inclusão da H..., Lda. para efeitos da cessação do RETGS.

Fica prejudicado, assim, conhecimento de outras questões quanto à legalidade ou ilegalidade deste fundamento da cessação do RETGS.

No entanto, desta ilegalidade não decorre necessariamente a anulação das liquidações, pois, nos casos em que o acto impugnado assenta em mais que um fundamento e cada um deles

---

<sup>14</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30-09-1992, processo n.º 014221, publicado em Apêndice ao Diário da República de 04-04-1995, página 199.

<sup>15</sup> Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-09-2004, processo 12166/03 e do Tribunal Central Administrativo Norte de 3003-2006, processo n.º 00676/00.

é suficiente para, por si só, justificar a decisão, o êxito da impugnação depende de serem imputadas ilegalidades a *todos os fundamentos invocados no acto*, pois, quando um acto de administrativo tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário (ou administrativo) é irrelevante que um deles seja ilegal, pois «*o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto*». ( <sup>16</sup> )

No caso em apreço, além da irregularidade imputada à inclusão no grupo da H..., Lda, são invocadas como suporte da decisão de cessação outras irregularidades (relativas à S..., S.A. e à W..., SA), pelo que não pode concluir-se, sem mais, que as liquidações não têm suporte legal.

#### **5.4. Questão do erro das liquidações relativo à inclusão da ‘S..., S.A.’ e violação dos n.ºs 2 e 3 do então artigo 63.º do Código do IRC**

A Administração Tributária entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que a S..., SA. foi incorrectamente integrada no grupo B... em 2003, pois entrou na sequência da aquisição, por parte da C... SGPS, de 10% do seu capital, em 18-12-2001, mas esta aquisição não lhe conferiu domínio total sobre a S..., porque a percentagem do respectivo capital que naquela data detinha, via R..., era de apenas 77% (10% + 77% = 87%, inferior aos 90% necessários).

Os fundamentos invocados no Relatório da Inspeção Tributária para a conclusão de que a S..., SA, ( e sociedades suas participadas T..., Lda: e U..., Lda), foi indevidamente incluída no grupo B... em 2003 são os seguintes:

---

(<sup>16</sup>) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 28055, em que se entendeu que «*tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável*».

A S..., SA, terá entrado na sequência da aquisição, por parte da C... SGPS, de 10% do seu capital, em 18.12.2001. No entanto, verifica-se que esta aquisição não confere domínio total sobre a S... à C... SGPS, visto que a percentagem do respectivo capital que naquela data detinha, via R..., era de apenas 77% (10% + 77% = 87%, inferior aos 90% necessários). A S... foi, assim, incorrectamente integrada no grupo em 2003.

Refira-se que em 11.11.2002 a C... SGPS adquire mais 231.224 acções, representativas de 6,3% do capital da R..., SA, subindo assim a sua participação (directa mais indirecta) nesta empresa para 99,7%, e consequentemente subindo também a participação total na S... para 92,2%. Uma vez que a participação da C... SGPS na S... já confere domínio total em 31.12.2002, terá já esta empresa condições para aceder ao regime no exercício de 2004 (após decorrido o período previsto na alínea b) do n.º 3 do art.º 63º do CIRC sobre a data da aquisição do domínio total).  
(...)

Para poder ingressar no grupo no exercício de 2003, satisfazendo o requisito temporal estipulado na alínea b) do n.º 3 do artº 63º do CIRC, o domínio total da C... SGPS sobre a S..., SA, teria que ser detido desde, pelo menos, 31.12.2001.

No entanto, naquela data a C... SGPS apenas detinha 87% do capital da empresa (10% directamente e 77% através da R...), participação inferior aos 90% necessários à existência do domínio total estipulado no n.º 2 do art.º 63º do CIRC. O limite dos 90% apenas é atingido em 11.11.2002, data em que a C... SGPS adquire mais 231.224 acções, representativas de 6,3% do capital da R..., SA, subindo assim a sua participação (directa mais indirecta) nesta empresa para 99,7%, e consequentemente subindo também a participação total na S..., SA. para 92,2% (anexo n.º 1, fls. 1 e 2). Nestas condições, a inclusão da S..., SA. no grupo, determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea a) do n.º 8 e do n.º 10, ambos do art.º 63º do CIRC.

(...)

*De facto, a alínea b) do n.º 3 do artigo em causa utiliza a expressão "sociedade dominada", que, para efeitos de aplicação do artigo, se encontra definida no seu n.º 2. Assim, resulta da articulação destas normas que uma "sociedade dominada" é aquela de que a dominante detém 90% ou mais do capital (e pelo menos 50% dos direitos de voto), e que esta "sociedade dominada" só pode integrar o grupo para efeitos fiscais se "a participação" de que resulta a sua qualidade de "dominada" (e não qualquer outra participação) já for detida pela dominante "há mais de um ano, com referência à data em que se inicia o regime".*

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a ‘C..., SGPS’ à data da inclusão da sociedade ‘S...no RETGS, detinha mais de 90% (92,24%) do capital desta sociedade;
- em 31 de Dezembro de 2003, ou seja no momento da verificação do facto tributário relevante relativo ao exercício 2003 – exercício da inclusão da ‘S...’ no perímetro do RETGS – aquela sociedade era já detida há mais de um ano pela sociedade dominante em mais de 90%;
- a interpretação da AT é a de que a ‘C..., SGPS’ não podia fazer incluir a sociedade ‘S...’ no RETGS, uma vez que não detinha, em 31 de Dezembro de 2001 (ou seja, um ano antes de a incluir no RETGS), 90% daquela sociedade, determinando, assim, a cessação automática do RETGS com base na alínea a) do número 8 do artigo 63.º do Código do IRC (à data dos factos);
- tal interpretação, todavia, não só não é imposta pela lei, como não é a que melhor privilegia o espírito subjacente às condições para a aplicação do RETGS, maxime as estabelecidas nos números 2 e 3, alínea b), do artigo 63.º, do Código do IRC (à data dos factos);
- é verdade que a lei se refere ao prazo de um ano em conjugação com a detenção a 90% das dominadas, mas apenas no caso e no exercício em que o grupo inicia a sua

- 
- tributação de acordo com o RETGS – cfr. artigo 63.º, n.ºs 2 e 3, alínea b) do Código do IRC (à data dos factos);
- ao invés, para as sociedades a incluir posteriormente – i.e., num grupo já existente e que foi tributado ao abrigo do RETGS (*in casu*, desde 2002) – a lei não impõe a situação de domínio prévio por nenhum prazo, conquanto a situação de domínio exista à data de inclusão da nova(s) sociedade(s) no perímetro do RETGS e, por maioria de razão, na data dos factos tributários;
  - mais a mais quando a sociedade dominante já detinha uma participação significativa na sociedade que passa a entrar no perímetro, tal como acontece com a ‘C... SGPS’ e a ‘S...’;
  - ou seja, para estas situações – caso da ‘S...’ – o momento relevante para a determinação do domínio (mais de 90%) é a data da sua inclusão no perímetro do RETGS, ou seja nos primeiros meses do exercício em causa;
  - foi isso mesmo que se verificou com a ‘S...’ que era detida por mais de 90% na data da sua inclusão, em Janeiro de 2003;
  - ainda que se entendesse que a participação superior a 90% deveria ser detida por mais de um ano, esse período temporal deve ser calculado à data da constituição do facto tributário, *in casu*, 31 de Dezembro de 2003 – ora, tal também se verifica com a participação da ‘S...’;
  - o grau de estabilidade de detenção de capital social que o RETGS pressupõe para sua aplicação basta-se com a condição de que sociedade dominante detenha uma participação – mas não necessariamente igual ou superior a 90% – na sociedade dominada há mais de um ano antes da opção pelo consolidado, i.e. desde que, no momento da opção, já detenha mais de 90% do capital da dominada, tal como sucedeu *in casu*;
  - existindo um grupo genericamente, a opção efectua-se no momento previsto no n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC (à data dos factos), designadamente na sua alínea b), que dispõe que: “[a] opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando [entre outros requisitos cumulativos] 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”;
- em lugar algum das citadas normas é possível inferir que o legislador desejasse que existisse um grupo previamente (i.e., com um ano antes) à aplicação do RETGS; o grupo tem, isso sim, de existir aquando da formulação da opção pelo RETGS;
  - se o legislador almejasse que o requisito temporal se cumulasse com o requisito da percentagem de participação, teria estabelecido, na alínea b) do número 3 do artigo 63.º do Código do IRC (à data dos factos) que “a sociedade detém a participação de 90% na sociedade dominada há mais de um ano”, ou que “a sociedade detém a participação indicada no n.º 2 deste artigo”, ou expressão equivalente; mas não foi essa a sua intenção!
  - pelo que, com base no artigo 63.º do Código do IRC (à data dos factos), não é possível concluir pela necessidade de detenção de 90% da sociedade dominada há mais de um ano antes de optar por integrá-la no regime, afigurando-se antes como correcta a interpretação segundo a qual seja obrigatória e necessária a detenção de 90% das participações sociais apenas no momento da opção pelo RETGS.

A Administração Tributária, além de remeter para o Relatório da Inspeção Tributária e o parecer do Centro de Estudos Fiscais, defende o seguinte, em suma:

- a participação da sociedade dominante do Grupo na sociedade S... só lhe confere domínio total em 31/12/2002, pois a 31/12/2001 a percentagem de capital nesta sociedade era de 87% (10% via directa + 77% via R...);
- a interpretação da Requerente não tem qualquer assento na letra ou no espírito da lei mais ignorando o sentido das particulares exigências impostas pelo legislador à aplicação do RETGS;
- assim como não colhe a outra interpretação avançada pela Requerente, para o caso de se entender que a participação superior a 90% devia ser detida por mais de 1 ano, de que este período temporal deve ser calculado à data da constituição do facto tributário, no caso a 31/12/2003, pelos mesmos motivos invocados no ponto anterior.

O artigo 63.º do CIRC, na redacção vigente em 2003, estabelecia o seguinte, no que aqui interessa:

### *Artigo 63.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.*

*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:*

*(...)*

*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;*

*(...)*

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

*(...)*



*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;*

(...)

*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);*

A controvérsia entre as Partes incide essencialmente sobre a interpretação da alínea b) do n.º 3 deste artigo 63.º, entendendo a Administração Tributária que, mesmo depois da opção inicial pela aplicação do RETGS, a inclusão de qualquer sociedade no regime depende de a sociedade dominante deter há mais de um ano a participação mínima de 90% no capital da sociedade dominada, indicada no n.º 2, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Esta exigência de que se verifiquem cumulativamente os requisitos de participação mínima de 90% no capital da sociedade dominada e que esta percentagem de participação seja detida há mais de um ano não consta da alínea b) do n.º 3 do artigo 63.º, pelo que o suporte textual para a exigência cumulativa desses dois requisitos assenta, na interpretação da Administração Tributária, no facto de naquela alínea se referir «*a participação na sociedade dominada*», que será a participação referida no n.º 2, com o volume mínimo de 90%, e não qualquer outra.

É certo que o facto de no n.º 3 do artigo 63.º se arrolarem os requisitos de verificação cumulativa (os requisitos que se exige que «*se verifiquem cumulativamente*») e o facto de nele não se incluir a indicação da percentagem de capital que tem ser detida há mais de um ano podem inculcar a interpretação de que aquele não é um requisito necessário para a opção pelo RETGS, pois a inserção adequada desse hipotético requisito de dimensão da participação seria a alínea b) do n.º 2. No entanto, o facto de o n.º 8 do artigo 63.º se prever a cessação da aplicação

do RETGS quando «*Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3*», conduz à conclusão de que o requisito previsto no n.º 2 também é de aplicação cumulativa com os do n.º 3.

Desta perspectiva, afigura-se que, como defende a Administração Tributária, «*a participação*» (com artigo definido) referida na alínea b) do n.º 3, será a participação a que alude o n.º 2, imprescindível para existir a relação de domínio para efeitos fiscais e cuja não verificação implica a cessação da aplicação do RETGS.

Por outro lado, afigura-se que a tese da Requerente de que a exigência de detenção da participação mínima de 90% há mais de um de ano apenas seria exigível no exercício em que o grupo inicia a sua tributação de acordo com o RETGS, colide com o preceituado na alínea a) do n.º 8 do artigo 63.º que determina a cessação da aplicação do RETGS quando deixar de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo.

Para além disso, resulta da parte final da alínea b) do n.º 3 do artigo 63.º que a exigência de detenção do capital da sociedade dominada é aferida «*com referência à data em que se inicia a aplicação do regime*» e este início é o do «*período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime*», como se depreende do n.º 7 do mesmo artigo, na redacção vigente em 2003.

Pelo exposto, tendo a percentagem da C... SGPS no capital da S..., SA, superado 90% apenas em 11-12-2002, esta não podia ser incluída no grupo no exercício de 2003, pois tal percentagem não era detida há mais de um ano.

Assim, ocorreu uma irregularidade relativa à inclusão da S..., SA, no grupo B..., para efeitos de aplicação do RETGS, no exercício de 2003, que, por força do disposto na alínea a) do n.º 8 do artigo 63.º, determina a cessação da aplicação do regime nesse exercício (pelo menos).

Por isso, não ocorreu o erro das liquidações relativo à inclusão da ‘S..., S.A.’ derivado da violação dos n.ºs 2 e 3 do então artigo 63.º do Código do IRC, que a Requerente lhes imputa.

## **5.5. Erro das liquidações relativo à não inclusão da sociedade ‘W..., SA’ e a sua irrelevância para a cessação dos efeitos do RETGS**

A fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária quanto à não inclusão da W..., SA, no RETGS é a seguinte:

*No exercício de 2003 deveria – e não foi – ter sido considerada no perímetro do grupo para efeitos fiscais a sociedade W..., SA. (NIPC:...), sobre a qual a C... SGPS detinha domínio total desde, pelo menos, 31.12.1999.*

*O capital a W..., SA. era totalmente detido pela C... SGPS até à data de 28.12.2001, em que esta aliena 32.550 acções, representativas de 46,5% do capital da empresa à V..., SA. O domínio total não é perdido com a venda, uma vez que a V..., SA. era já detida a 90% pela C... SGPS desde 5.12.2001.*

*Assim, em 01.01.2003 a C... SGPS detém ininterruptamente o domínio total sobre a W..., SA. há, pelo menos, 3 anos (pelo que o motivo de exclusão previsto na alínea c) do n.º 4 do artº 63º do CIRC não se aplica).*

*A venda de parte do capital da W..., SA à V..., SA., ocorrida em 28.12.2001, determinou (correctamente) que o grupo afastasse a primeira do regime no exercício de 2002, conforme o que dispõe a alínea f) do n.º 4 do artº 63º do CIRC (a V..., apesar de já ser dominada no exercício, ainda não cumpria o requisito temporal da alínea b) do n.º 3 do mesmo artigo), mas não justifica a sua exclusão em 2003 (anexo n.º 4, fls. 5).*

*A não inclusão da W... no grupo para efeitos fiscais no exercício de 2003 determina a cessação do regime para todo o grupo em 31.12.2002, nos termos da alínea d) do n.º 8 e do n.º 9, ambos do art.º 63º do CIRC.*

*As situações acima descritas determinam a caducidade da aplicação do RETGS ao Grupo B... SGPS na data de 31.12.2002. Desta situação resulta que a aplicação do regime ao grupo no exercício de 2003 deve ser anulada, devendo cada uma das sociedades que o integraram ser tributadas autonomamente no referido exercício.*

*(...)*

*Por fim, vem o sujeito passivo alegar que a não inclusão da W..., SA, no grupo fiscal no exercício de 2003 não deve determinar a cessação do RETGS, uma vez que essa*

*não inclusão não ocasionou qualquer "perda fiscal de receitas por parte da Administração Fiscal".*

*Este argumento não pode, contudo, determinar qualquer alteração ao enquadramento que se fez da situação da W..., SA. em 2003. De facto, a sua não inclusão no grupo naquele exercício, em que cumpria todos os requisitos de acesso ao RETGS, determina a cessação do regime para o grupo, nos termos da alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC. Não existe qualquer norma que contenha uma exceção ao disposto na referida alínea d) do n.º 8 do art.º 63º do CIRC para as situações que não trazem perdas ao Estado.*

Não é questionado pela Requerente que a W..., SA, deveria ter sido incluída no RETGS em 2003 e que a não inclusão constitui uma irregularidade.

A Requerente defende, no entanto, que tendo aquela sociedade prejuízos no exercício desde 2003, a consequência da não integração no grupo apenas prejudicou o próprio grupo.

Diz a Requerente que

- sob pena de um juízo de ilegalidade, desrazoabilidade, desproporcionalidade e injustiça, não pode ser essa a interpretação do disposto no artigo 63.º, n.º 8, alínea d) do Código do IRC, na redacção em vigor à data dos factos, e hoje revogada;*
- o que o artigo 63.º, n.º 8, alínea d) do Código do IRC pretendia evitar era que, de forma propositada, se deixassem de fora do RETGS sociedades com lucros (nomeadamente quando no perímetro não existem prejuízos suficientes para os absorver)... ora, precisamente o contrário que se verifica in casu.*
- é absolutamente desproporcionada a visão maximalista de que a não inclusão no RETGS de uma sociedade com prejuízos há-de determinar a cessação de todo o RETGS, mais a mais para diversos exercícios seguintes (2004, 2005 e 2006, em causa nos Autos), implicando o pagamento pelo Grupo B... de mais de 10 milhões de Euros;*
- tudo porque o funcionário da 'C... SGPS', presumindo que a sociedade ia ser vendida ainda em 2003 não quis enganar o Estado, não aditando, portanto, o nome da empresa 'W... à lista de sociedades que constavam do perímetro, tal como o próprio funcionário que cometeu o lapso esclareceu em Tribunal;*

- 
- em 2004, 2005 e 2006 – anos a que respeitam os presentes Autos – a ‘W...’ não foi incluída no perímetro, uma vez que a empresa foi efectivamente vendida em 2004.

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

- estabelece o n.º 1 do artigo 63.º do CIRC: “*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*”;
- preenchendo a sociedade ‘W..., SA’ os requisitos para ser integrada no RETGS, e não a tendo integrado, a sociedade dominante violou frontalmente o disposto na al. d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC, tendo também por esta via determinado a cessação de aplicação do RETGS com efeitos a partir do final de 2002;
- não releva para o efeito o facto de não ter existido, *in casu*, prejuízo para o Estado por a sociedade no exercício em questão ter apresentado prejuízos fiscais, porquanto a lei não faz essa distinção.

Do preceituado no artigo 63.º, n.º 1, do CIRC resulta a obrigatoriedade de aplicação do RETGS «*em relação a todas as sociedades do grupo*».

Por outro lado, por força da alínea d) do n.º 8 do mesmo artigo 63.º, «*o regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando (...) 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*».

Assim, a situação em apreço cabe na previsão desta norma, pois a W..., SA, foi integrada no grupo e estava em condições de ser incluída no âmbito do RETGS, sendo este um ponto sobre o qual não há controvérsia.

Por isso, como diz a Administração Tributária, preenchendo a sociedade W..., SA os requisitos para ser integrada no RETGS, e não o tendo integrado, está preenchida a hipótese prevista na alínea d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC, em que se prevê a cessação da aplicação daquele regime.

No entanto, como defende a Requerente, a aplicação estrita das específicas normas para determinadas situações deve ser afastada quando for incompatível com os princípios gerais impostos constitucional e legalmente à actividade da Administração Tributária pelos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Com efeito, o artigo 266.º, n.º 2, da CRP estabelece que *«os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé»* e o artigo 55.º da LGT reafirma estes princípios no procedimento tributário estabelecendo que *«a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários»*.

Os princípios constitucionais enunciados no n.º 2 do art. 266.º da CRP, para além de terem aplicação no que concerne aos actos praticados no exercício de poderes discricionários, introduzindo neste exercício aspectos vinculados cuja não observância é susceptível de constituir vício de violação de lei, não esgotam aí a sua aplicabilidade, aplicando-se também ao domínio de poderes vinculados, limitando o alcance das normas específicas que regulam situações determinadas, tendo no âmbito do direito administrativo e tributário uma função idêntica à que no âmbito do direito civil tem o princípio do abuso do direito (artigo 334.º do Código Civil). ( <sup>17</sup> )

No específico âmbito do direito tributário, em que são raros e pouco relevantes os casos de atribuição de poderes discricionários, a aplicação daqueles princípios constitucionais é reafirmada pelo artigo 55.º da LGT cumulativamente com o princípio da legalidade, o que revela que são princípios que devem ser ponderados e aplicados concomitantemente, com as limitações recíprocas que forem necessárias para sua optimização, quando forem incompatíveis as soluções a que cada um deles conduz.

Assim, na aplicação das leis tributárias, as normas que regulam uma determinada situação específica não podem ser encaradas isoladamente, antes terá de se atender à

---

<sup>17</sup> Essencialmente neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS *et al.*, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, nas anotações 7 a 9 ao artigo 55.º.

globalidade do sistema jurídico, com primazia para o direito constitucional, em que se englobam aqueles princípios, que também fazem também parte do bloco normativo aplicável e são também definidores da legalidade.

Tanto são normas legais a primeira parte do n.º 2 do art. 266.º da CRP e do artigo 55.º da LGT, que prevêm o princípio da legalidade, como as partes restantes que enunciam os outros princípios, como cada norma que, em determinada situação específica, impõe que a Administração Tributária efectue uma correção à matéria tributável ou uma liquidação.

Nesta linha de entendimento, a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a reconhecer que a aplicação do princípio da justiça prevalece sobre o princípio da legalidade estrita, nomeadamente em situações em que da violação deste não há prejuízo para o interesse público. ( <sup>18</sup> ) ( <sup>19</sup> )

Mas, não se pode olvidar que o princípio da legalidade estrita (subordinação à Constituição e à lei) é também um princípio constitucional enunciado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, pelo que a optimização da aplicação conjunta desse princípio e dos princípios da justiça e da proporcionalidade será atingida reservando a aplicação destes para os casos em que se seja manifesta a inaceitabilidade das consequências da aplicação da solução normativa especificamente prevista para determinada situação. ( <sup>20</sup> )

Afigura-se que no específico caso da aplicação do RETGS, o facto de das irregularidades não ter resultado prejuízo para o erário público não justifica, sem mais, a prevalência daqueles princípios da justiça e proporcionalidade sobre a regulamentação específica daquele regime.

---

<sup>18</sup> Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25-06-2008, processo n.º 0291/08 (em que se decidiu que não se justifica a aplicação do princípio da especialização dos exercícios, quando não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios) e de 19-11-2008, processo n.º 0325/08 (em que se entendeu «*constatando-se que contribuinte incorreu em vários erros na aplicação do princípio da especialização dos exercícios e constatando-se que, da globalidade deles, resultou ele próprio prejudicado, por ter invocado tardiamente mais custos do que os que antecipou, não há lugar a aplicação de juros compensatórios pela invocação de custos antecipados, por imperativo do princípio da justiça*»).

<sup>19</sup> No mesmo sentido, se pronunciam os Senhores Professores Doutores José Xavier de Basto e António Martins no Parecer uto pela Requerente

<sup>20</sup> Essencialmente neste sentido, em alguma medida, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 12-07-2001, proferido no processo n.º 667/00, publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, n.º 50, página 867: «*O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas pressupõe que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável, que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturais do ordenamento jurídico*».

Com efeito, o texto da alínea d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC não dá suporte textual para restrição do seu campo de aplicação às situações em que das irregularidades na aplicação do RETGS resultam prejuízos para a Fazenda Pública, o que se explica por a preocupação em obter receitas fiscais não ser a detectável primacial a intenção que lhe está subjacente, antes se visando impor às sociedades o cumprimento da exigência legal de inclusão no RETGS de todas as sociedades do grupo, limitando as possibilidades de abuso na aplicação do regime, bem como obrigar as sociedades a satisfazerem o especialmente relevante requisito formal da comunicação nos termos previstos no n.º 7, que tem em vista facilitar à Administração Tributária o controle do cumprimento da legalidade, em situações deste tipo em que é presumível que este controle seja acentuadamente difícil.

Na verdade, a possibilidade de opção pela aplicação do RETGS de que dispõem as sociedades comerciais, com a possibilidade de obtenção de vantagens fiscais por estas e consequente perda de receitas tributárias, justifica-se para atingir 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 cessação da aplicação do RETGS como resultado do não cumprimento dos requisitos legais, que tem como corolário a aplicação do regime geral de tributação, não pode ser considerada uma consequência ilegal, desrazoável, desproporcionada ou injusta.

Na verdade, esta consequência não é ilegal, pois tem suporte normativo claro, e não pode ser considerada injusta, por o regime normal de tributação ser o que se deve considerar o mais justo, na perspectiva legislativa, a que se deve atender num Estado de Direito (artigo 2.º da CRP).

Por outro lado, a previsão legal de formalidades e requisitos exigentes como condições para aplicação do RETGS justifica-se pelas acrescidas dificuldades de controle da legalidade da actuação dos sujeitos passivos inerentes à tributação de grupos, que podem ser constituídos por grande quantidade de sociedades, com reiteradas alterações da titularidade de participações



sociais e frequentes entradas e saídas de sociedades do âmbito do grupo de tributação (de que, aliás, o caso em apreço, de um grupo com dimensão considerável, não deixa de ser um exemplo).

Assim, a cessação da aplicação do RETGS que consta do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC, na redacção vigente em 2003, prevista como consequência para o não cumprimento dos requisitos legais e falta de cumprimento dos requisitos formais de comunicação, não se afigura uma consequência desrazoável ou desproporcionada para atingir o fim em vista, que é compelir os sujeitos passivos que optam pela aplicação do RETGS, obtendo vantagens e dificultando o controle do cumprimento da legalidade pela Administração Tributária, contribuírem para atenuar essas dificuldades, cumprindo especiais deveres de comunicação.

Nesse domínio em que a aplicação opcional de um regime de tributação mais favorável aos sujeitos passivos cria dificuldades de controle do cumprimento da lei pela Administração Tributária, é razoável que se lhes imponha o cumprimento de especiais formalidades destinadas a atenuá-las, como condição imprescindível para aplicação desse regime.

Pelo exposto, afigura-se que a alínea a) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC não é materialmente inconstitucional nem ilegal, designadamente à face dos princípios da justiça e da proporcionalidade, enunciados no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e no artigo 55.º da LGT.

## **5.6. Violação do artigo 63.º do CIRC e dos princípios da proporcionalidade e da legalidade**

A Requerente defende, em suma, que

- os números 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC (redacção em vigor à data dos factos) não deverão ser interpretados como prescrevendo outra consequência que não a da desconsideração das sociedades envolvidas como dominadas e a inclusão daquela que detinha prejuízos e, conseqüentemente, a neutralização, no âmbito do consolidado, das operações realizadas por essas sociedades;
- mesmo que assim não se entendesse, a cessação dos efeitos do RETGS ter-se-ia por esgotada necessariamente no exercício fiscal ao qual são imputados tais lapsos, posto

- que nos exercícios subsequentes são os próprios serviços tributários a confirmar que a situação é regular;
- em 2004, 2005 e 2006 a Requerente e as demais sociedades do ‘Grupo B...’ sempre cumpriram as suas obrigações como sociedades dominadas a que se aplicava o RETGS, com a entrega de todas as declarações fiscais e o cálculo dos impostos nesses precisos termos, tal como se deixou provado;
  - entendimento da AT é desconforme com os objectivos do próprio RETGS e é evidente que a opção pela continuação do RETGS se assumia pelo cumprimento de todas as exigências declarativas, nomeadamente pela Requerente, dado que se privilegiou uma lógica de continuidade na tributação, atendendo às realidades económicas em causa;
  - o n.º 8 do artigo 63.º do Código do IRC nada indica quanto ao âmbito temporal e/ou subjectivo da cessação, posto que no respectivo proémio se indica somente que “[o] regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando [...]”;
  - a norma contida na citada alínea b) do número 8 do artigo 63.º do Código do IRC aponta para a possibilidade de exclusão do perímetro de uma sociedade que não cumpra com os requisitos do RETGS, sem que se pronuncie quanto ao momento em que tal exclusão deve ocorrer;
  - e se assim é, caso tal sociedade seja excluída, não se compreende que possa extrair-se, da análise daquela norma, outra consequência que não a da desaplicação (ou cessação) do RETGS apenas e só em relação a essa sociedade e em relação ao exercício em que os factos tenham ocorrido;
  - um lapso declarativo – relativo a uma obrigação acessória – não pode ser sancionado e punido com tributação desproporcionada, como já se pronunciou a jurisprudência, designadamente no acórdão do STA de 26 de Junho de 2002, proferido no âmbito do processo n.º 383/02, no qual se refere que “a falta de uma declaração formal não pode sujeitar a imposto uma operação que materialmente não está a ele sujeita”;
  - é absolutamente desproporcionada a visão maximalista de que as alegadas irregularidades referentes ao exercício de 2003 hão-de determinar a cessação de todo

- o RETGS, e, além disso, para os exercícios seguintes, não obstante tudo estar conforme à regular aplicação do RETGS;
- como desadequada também é a decisão de estender a cessação de todo o RETGS a todas as sociedades e não apenas às sociedades dominadas (aleadamente) incluídas/excluídas de modo indevido no consolidado fiscal – sendo certo que nenhum lapso relativo à ora Requerente foi detectado em sede de inspecção tributária;
  - no caso da W..., SA, se o fundamento que justifica a tributação conjunta dos grupos de sociedades em sede de IRC é o princípio da neutralidade na tributação dos rendimentos empresariais, não se justifica que a não inclusão de uma sociedade no Grupo – que para mais aumentaria o montante de prejuízos dedutíveis – contribua para a cessação imediata e irredutível do RETGS e conduza a liquidações de imposto como se não tivesse havido tal regime;
  - não resulta inequivocamente dos n.ºs 1 e 7 do artigo 63.º do Código do IRC, na versão vigente em 2003, que, em face da cessação da aplicação do RETGS num determinado exercício, o contribuinte deva obrigatoriamente comunicar nova opção por aquele regime para poder beneficiar da sua aplicação no ano seguinte. Nem em 2007!
  - a consequência da cessação do RETGS não era clara, quanto a saber se estaria em causa a desconsideração desse mesmo âmbito das sociedades envolvidas e se deveria produzir efeitos nesse exercício ou para todo o período os cinco exercícios a que se aplicasse ou àqueles que faltassem até se concluir esse período;
  - a evolução legislativa anteriormente sumariada é, só por si, confirmação bastante que o próprio legislador apoiado pela própria AT, considerou a disciplina do REGTS constante dos números 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC, na redacção em vigor à data dos factos, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a interpretação nesses termos como excessivamente gravosa para as empresas, pelo que se preocupou em clarificar e até alterar tal disciplina nos traços supra referidos que impossibilitassem precisamente a ocorrência de outras situações equivalentes ao processo sub judice;
  - até possível admitir a aplicação retroactiva da lei nova, com a consequência, pelo menos, de o período de desconsideração do RETGS não se estender pelos cinco anos

- de exercícios, mas apenas por um exercício, como passou a ocorrer com a redacção do artigo 63.º, n.º 7, do CIRC introduzido pelo artigo 52.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (no sentido da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável, cfr. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, Coimbra, 1983, p. 251);
- a própria AT admitiu sempre outras leituras do disposto no artigo 63.º do Código do IRC (à data dos factos) condicentes com o espírito e a letra da lei e admitiu ser excessivamente gravoso o entendimento que adoptou;
  - os princípios da proporcionalidade e da legalidade obstam à interpretação adaptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
  - a alínea b) do número 8 do artigo 63.º do Código do IRC aponta para a possibilidade de exclusão do perímetro de uma sociedade que não cumpra com os requisitos do RETGS, sem que se pronuncie quanto ao momento em que tal exclusão deve ocorrer;
  - se a letra da lei abria espaço para interpretação, como referia a Informação com base na qual se apoiaram os actos tributários em crise, esta não podia deixar de respeitar as exigências da proporcionalidade;
  - não parece que a desconsideração dos efeitos do RETGS para todas as sociedades e, para mais, em anos subsequentes, da aplicação do mesmo RETGS (em que nenhum lapso foi encontrado), possa ser considerada como a medida consistente “em menos gravames, sacrifícios ou perturbações à posição jurídica dos administrados”, à luz dos números 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC e em face do citado artigo 266.º da CRP;
  - não determinando com precisão os n.º 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC a consequência da (alegada) prática de meros lapsos no preenchimento de uma obrigação acessória, e muito menos a “amplitude” dos efeitos da cessação do RETGS, não pode vir a AT, através de uma interpretação (!) administrativa – que, sublinhe-se, não vincula os particulares – procurar disciplinar o regime da cessação/desconsideração do RETGS e aplicá-lo à ora Requerente, acrescentando à lei um regime de cessação do RETGS não previsto em qualquer das disposições do artigo 63.º do Código do IRC;

- 
- as normas conjugadas dos n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 63.º do Código do IRC (na redação em vigor à data dos factos) na interpretação de que impõem a cessação do RETGS para todas as sociedades de um Grupo societário, e não apenas para aquelas em relação às quais terão sido praticados lapsos na inclusão ou exclusão no próprio perímetro do Grupo e, bem assim, e por maioria de razão para todos os exercícios compreendidos nos períodos então considerados para efeitos de aplicação do RETGS, e não apenas para o ano em que ocorreram os alegados ‘lapsos’, são materialmente inconstitucionais, por frontal violação dos artigos 2.º, 103.º e 266.º da Constituição, que em si encerra o princípio da proporcionalidade, inconstitucionalidade que desde já se invoca para todos os efeitos;

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

- não se pode falar numa “desproporcionalidade do entendimento do fisco” o facto de a cessação do RETGS a 31/12/2002 ter efeitos nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006;
- não estamos no âmbito da actividade discricionária da administração tributária, ou seja, não cabe à AT qualquer ponderação dos factos na aplicação da lei;
- donde não se poder confundir a gravosidade para o Grupo da desconsideração do RETGS nos exercícios referidos com a violação do princípio da proporcionalidade pela AT, pois a AT não se pode substituir ao legislador, aplicando o direito a constituir em substituição do direito constituído;
- a cessação da tributação do Grupo pelo RETGS por um período de 5 anos é uma consequência que resulta directa e imediatamente da lei e não, como insiste em defender a requerente, de uma decisão desproporcionada da AT.
- quanto muito, a AT poderia ter incorrido em erro na interpretação da lei e na sua aplicação aos factos, erro que procurou acautelar firmando a seu entendimento em parecer emanado do CEF e superiormente sancionado pelo SEAF.
- o princípio constitucional da proporcionalidade, consagrado no art. 5º do CPA, no nº 2 e do art. 266º da CRP, tem um sentido e um alcance inaplicável à situação em

apreciação nos presentes autos, uma vez que a cessação do RETGS decorre automaticamente da lei.

### **5.6.1. Interpretação dos n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 63.º do CIRC**

Os n.ºs 4, 7, 8, 9 e 10 do artigo 63.º do CIRC, na redacção vigente em 2003, estabeleciam o seguinte:

*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.*

(...)

*7 - A opção mencionada no n.º 1 é comunicada à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante e pelas sociedades dominadas através do envio de uma declaração de modelo oficial até ao fim do terceiro mês do período de tributação em*

---

*que se pretende iniciar a aplicação do regime e é válida por um período de cinco exercícios, findo o qual pode ser renovada nos mesmos termos.*

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

- a) Deixar 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 - *Quando não seja renovada a opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, bem como quando a cessação do regime resulte de algum dos factos previstos nas alíneas d) e e) do número anterior, os efeitos da cessação reportam-se, respectivamente, ao final do exercício anterior àquele em que deveria ser comunicada a renovação, ao final do exercício anterior àquele em que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do número anterior, ou ao final do exercício em que se verificam os factos previstos na alínea e) do número anterior*

---

*10 - Quando a cessação do regime resulte de algum dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8, os seus efeitos produzem-se no final do exercício anterior ao da verificação daqueles factos.*

#### **5.6.1.1. Questão da aplicação às situações previstas nas alíneas a) e d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC da excepção prevista na alínea b)**

O n.º 4 do artigo 63.º do CIRC não tem aplicação directa no caso em apreço, pois não foi fundamento de cessação do RETGS qualquer das situações aí previstas, sendo invocado apenas porque é para as situações aí previstas que remete a alínea b) do n.º 8, em que se prevê uma excepção que a Requerente pretende aplicar às situações previstas nas alíneas a) e d) do mesmo número.

No que concerne à interpretação do n.º 8, prevê-se aí, nas alíneas a) e d), a cessação do RETGS e não a exclusão da tributação no seu âmbito das sociedades em relação às quais se verifique falta de requisitos previstos nos n.ºs 2 e 3, ou se verifique a situação prevista na alínea d), que são as normas em que se enquadram as situações da S..., SA e da W... SA, em relação às quais se entendeu no presente acórdão que se verificaram irregularidades.

E, relativamente às situações previstas nas alíneas a) e d) do n.º 8, não se prevê a excepção prevista na alínea b) para as irregularidades referidas no n.º 4.

Por isso, não há o mínimo fundamento textual para interpretar as alíneas a) e d) como prevendo excepção idêntica à prevista na alínea b), nem aplicar às situações previstas naquelas a excepção referida, pois, se legislativamente se pretendesse que a excepção se estendesse a outras situações, isso seria referido, já que a hipótese de prever excepções estava presente na mente legislativa.

Assim, na tendo na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, nem se detectando a existência de uma omissão de regulamentação, não pode ser aplicada às situações referidas nas alíneas a) e d) a excepção prevista na alínea b), por força do disposto no n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil, que proíbe que seja *«considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal»*.



---

Nesta linha, se pronuncia, no essencial se o Parecer ( <sup>21</sup> ) junto pela Requerente como documento n.º 8, em que se refere, na página 22:

*(...) o não cumprimento dos requisitos legais previstos para que a tributação siga o RETGS não tem sempre as mesmas consequências, dependendo de quais, em concreto, os requisitos legais incumpridos. A lei é expressa em não fazer caducar, automaticamente e sem mais considerações, o regime, sempre que se trate de alguma das situações previstas no n.º 4 do artigo 63.º*

*De facto, na alínea b) do n.º 8 desse artigo, estabelece-se que o não cumprimento de qualquer dos requisitos previstos naquele n.º 4 determina a caducidade do regime, a menos que a sociedade irregularmente incluída no grupo "seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado". Não há dúvida, pois, que a lei quis tratar de forma diferenciada o não cumprimento dos requisitos do n.º 4, em relação aos restantes requisitos do regime; tanto assim que diferenciou, no n.º 8, o respectivo regime de caducidade: diferentemente dos demais incumprimentos, o incumprimento dos requisitos do n.º 4 só acarreta caducidade se a sociedade indevidamente incluída não for excluída do grupo a que o regime está a ser aplicado.*

#### **5.6.1.2. Questão dos exercícios a que se aplica a cessação do RETGS**

Pelo que se referiu nos pontos 5.4. e 5.5. deste acórdão, verificam-se duas irregularidades quanto à inclusão no RETGS da S..., SA, e à não inclusão da W..., SA, que se enquadram nas alíneas a) [com referência aos n.ºs 2 e 3] e d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC, que determina a cessação do RETGS.

Dos n.ºs 9 e 10 do mesmo artigo 63.º resultava, no que aqui interessa, que a cessação do RETGS produzia efeitos desde o «*final do exercício anterior àquele em que deveria ser efectuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do número anterior*» (n.º 9)

---

<sup>21</sup> Emitido pelos Senhores Professores Doutores José Xavier de Basto e António Martins.

e «quando a cessação do regime resulte de algum dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8, os seus efeitos produzem-se no final do exercício anterior ao da verificação daqueles factos» ( n.º 10).

Ponderando os efeitos automáticos desta cessação da aplicação do RETGS e tendo em conta que apenas está prevista a aplicação do RETGS com base na formulação de opção nos termos do n.º 7 do mesmo artigo, a Administração Tributária entendeu que apenas a partir de 2007, quando foi formulada nova opção de aplicação do RETGS, podia ser aplicado este regime, pelo que ele não poderia ser aplicado aos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Esta interpretação tem coerência, pelo que não é incompatível com o princípio da legalidade.

Mas, como defende a Requerente, esta interpretação não é a única possível e, na interpretação jurídica, a lógica formal não se deve sobrepor à adequada ponderação dos interesses conflitantes.

Na verdade, desde logo, em nenhuma destas normas se estabelece que a cessação do RETGS se mantém para exercícios seguintes àquele em que se verificam as irregularidades, pelo que a interpretação no sentido de que a aplicação do RETGS apenas cessa no exercício em que se verificam obstáculos à sua aplicação não deixa de ter o mínimo suporte textual, imprescindível para a adopção dessa interpretação.

Por outro lado, nos termos do n.º 7 do artigo 63.º, tendo sido formulada a opção, ela é válida por cinco anos, pelo que é perfeitamente plausível a interpretação no sentido de que, após a cessação no exercício em que ocorrem as irregularidades e obstam à aplicação do RETGS, permanece válida a opção pela sua aplicação em relação aos exercícios que faltarem para se completar o período de cinco.

Para além disso, se abstractamente se poderia aventar que, após a cessação, se ficaria numa situação de dúvida sobre a intenção da sociedade dominante de continuar a pretender a aplicação do RETGS, elas não poderiam justificar-se numa situação em que a constatação pela Administração Tributária de que se verificavam fundamentos de cessação em 2003 apenas ocorreu em 2007, quando os efeitos da opção formulada em 2002 já se tinham produzido em 2004, 2005 e 2006, e a manutenção dessa opção foi plúrimas vezes confirmada nas declarações modelo 22 anualmente entregues por todas as sociedades do grupo.

Por outro lado, na perspectiva legislativa, a possibilidade de as empresas optarem pelo RETGS tem subjacente um interesse público ( <sup>22</sup> ), que é considerado superior ao interesse em maximizar as receitas fiscais (como está ínsito na admissibilidade da opção), pelo que, numa perspectiva teleológica, é razoável pressupor que se pretendeu legislativamente restringir ao mínimo os efeitos da cessação, mantendo a aplicação do RETGS durante a totalidade do período abrangido pela opção em que não se verificam nenhuma irregularidade que justifique a sua não aplicação.

Pelo exposto, afigura-se que é perfeitamente plausível a interpretação adequada dos n.ºs 7 e 8 do artigo 63.º do CIRC, na redacção de 2003, de que a cessação de aplicação do RETGS apenas afecta o exercício ou exercícios em que se verificam irregularidades que a justificam, pelo menos nos casos em que, após o exercício em que se verificam as irregularidades, a vontade de continuação da aplicação do RETGS é reiterada anualmente através da apresentação das declarações modelo 22.

As justificadas dúvidas sobre qual destas duas interpretações possíveis deve ser adoptada são decisivamente desfeitas no sentido da preferência por esta última pela ponderação do princípio constitucional e legal da proporcionalidade, enunciado nos artigos 226.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Na ponderação do princípio da proporcionalidade há que esclarecer, desde logo, que não terá relevo apreciável a dimensão dos prejuízos que a Requerente diz derivarem para o grupo da não aplicação do RETGS, pois esse é um factor que não releva na interpretação jurídica: a interpretação que se adoptar, há-de ser a mesma para todas as situações jurídicas semelhantes, como pressupõe o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), que não se compagina com a variação de interpretações em função da dimensão do volume de negócios e de tributação dos sujeitos passivos (isto é, de alguma forma, será inadmissível adoptar uma interpretação para «ricos» diferente da que é feita para «pobres»).

Na ponderação deste princípio da proporcionalidade haverá que ter em conta também o que já se referiu no ponto 5.5., sobre haver justificação para a cessação da aplicação do RETGS

---

<sup>22</sup> Nomeadamente o interesse em promover «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», com se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-12-2012, processo n.º 021/12, já citado.

em relação a todas as sociedades do grupo por existência de alguma das irregularidades a que se referem as alíneas a) e d) do n.º 8 do artigo 63.º, uma vez que o regime deve abranger todas as sociedades do grupo e se justificam especiais exigências declarativas.

Mas, como defende a Requerente, a desconsideração dos efeitos do RETGS para todas as sociedades e em anos subsequentes em que nenhum lapso foi encontrado, não pode ser considerada como a medida que satisfaz as exigências do princípio da proporcionalidade.

Sobre o princípio da proporcionalidade, refere-se no acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 632/2008, de 23-12-2008, processo n.º 977/2008:

*«Com efeito, e como se disse, por exemplo, no Acórdão n.º 634/93 (referido também no Acórdão n.º 187/2001), a ideia de proporção ou proibição do excesso – que, em Estado de direito, vincula as acções de todos os poderes públicos – refere-se fundamentalmente à necessidade de uma relação equilibrada entre meios e fins: as acções estaduais não devem, para realizar os seus fins, empregar meios que se cifrem, pelo seu peso, em encargos excessivos (e, portanto, não equilibrados) para as pessoas a quem se destinem. Dizer isto é, no entanto, dizer pouco. Como se escreveu no Acórdão n.º 187/2001 (ainda em desenvolvimento do Acórdão n.º 634/93):*

*O princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios: princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos). ( <sup>23</sup> )*

<sup>23</sup> Em sentido idêntico, Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, páginas 571-572 referem que o princípio da proporcionalidade, também chamado da proibição do excesso, faz três exigências fundamentais à actuação da administração pública, que são a da idoneidade, que apela para a aptidão objectiva da medida administrativa para alcançar o fim público pretendido, a da necessidade, avaliada pela ausência de medidas alternativas igualmente capazes de produzir aquele mesmo fim público e, finalmente, a do equilíbrio ou proporcionalidade em sentido estrito, que exige que os custos impostos aos administrados não sejam excessivos comparados com os benefícios de interesse público que se pretendem alcançar.

No caso em apreço, afigura-se que a interpretação que a Administração Tributária fez do regime da cessação do RETGS, estendendo a sua não aplicação a exercícios em que não se verificou qualquer irregularidade, não passa, desde logo, o teste da adequação.

Na verdade, a criação do RETGS visou incentivar, através da possibilidade de atenuação da tributação resultante da compensação de lucros de umas empresas com prejuízos de outras, 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»*, sem perder de vista um conjunto de exigências destinadas a assegurar a eficácia do controle a efectuar pela Administração Tributária e evitar evasão fiscal.

Sendo aqueles os objectivos visados, tem de reconhecer-se que a interpretação adoptada pela Administração Tributária não passa os testes da adequação e exigibilidade, pois, ao impedir a aplicação do RETGS em exercícios em que não ocorreu qualquer irregularidade que obste à aplicação do regime e em que é inquestionável que subsistiu uma intenção do sujeito passivo de que o regime lhe seja aplicado, prejudica a possibilidade de satisfazer aqueles fins visados com a criação do RETGS, em vez de promover que eles sejam atingidos.

Por isso, serão materialmente inconstitucionais as alíneas a) e d) do n.º 8 do artigo 63.º do CIRC, na redacção vigente em 2003, na interpretação defendida pela Administração Tributária, por violação do princípio da proporcionalidade.

Consequentemente, resta como alternativa interpretativa, conforme à Constituição, a defendida pela Requerente, no sentido de que a cessação da aplicação do RETGS determinada naquelas normas abrange apenas o exercício ou exercícios em que se verificarem as irregularidades que justificam a cessação.

Deve acrescentar ainda, que ao contrário do que implicitamente defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 213.º, o princípio da proporcionalidade, enunciado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP e no artigo 55.º da LGT, não tem aplicação apenas no âmbito do exercício de poderes discricionários, como se explicitou no ponto 5.5. deste acórdão, pelo que devia ser tido em consideração pela Administração Tributária, quando confrontada com duas

interpretações possíveis, uma das quais ofende tal princípio, levando-a optar pela que se compagina com tal princípio.

Desta perspectiva, será materialmente inconstitucional a interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz dos citados artigos 266.º, n.º 2, e 55.º da LGT, como obstando à ponderação do princípio da proporcionalidade, no âmbito da determinação das consequências da cessação de aplicação do RETGS.

Pelo exposto, as liquidações impugnadas enfermam de vícios de violação de lei, por erro de interpretação do artigo 63.º, n.º 8, alíneas a) e d) do CIRC e ofensa do princípio da proporcionalidade, que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento nestes vícios, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2), o conhecimento das restantes questões de legalidade das liquidações suscitadas pela Requerente.

### **5.7. Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios**

Sendo ilegais as liquidações de IRC, são também ilegais as respectivas liquidações de juros compensatórios, que as têm como pressupostos (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pois enfermam dos vícios que afectam aquelas liquidações.

Por isso, justifica-se também a anulação das liquidações de juros compensatórios.

Sendo assim, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2), o conhecimento dos vícios autónomos que a Requerente imputa às liquidações de juros compensatórios.

### **5.8. Decisões dos recursos hierárquicos**

As decisões dos recursos hierárquicos interpostos das decisões de indeferimento das reclamações graciosas, tendo mantido as liquidações impugnadas, enfermam dos vícios que afectam estas, pelo que se justifica também a sua anulação.

### **5.9. Indemnização por garantia indevida**

A Requerente pede *«que seja reconhecido o direito (...) à indemnização prevista nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, ex vi artigo 13.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 10/ 2011, em razão da prestação pela Requerente de garantias com vista à suspensão dos processos de execução fiscal instaurados em virtude das dívidas de IRC cuja legalidade ora se contesta»*.

No entanto, não foi apresentada prova de que tenha sido prestada garantia para suspender processos de execução fiscal que tenham em vista a cobrança coerciva das quantias liquidadas.

Assim, tem de improceder este pedido de indemnização, sem prejuízo de o respectivo direito poder vir a ser reconhecido em execução do presente acórdão.

### **6. Decisão**

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

- julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade das liquidações e das decisões dos recursos hierárquicos interpostos das decisões de indeferimento da reclamações graciosas;
- anular as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios n.ºs 2008..., 2008 ... e 2008..., relativas aos exercícios de 2004, 2005 e 2006;

- anular os despachos de indeferimento dos recursos hierárquicos n.ºs 15/10, 16/10 e 17/10, referentes, respectivamente, a IRC de 2004, 2005 e 2006;
- julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o respectivo direito poder vir a ser reconhecido em execução do presente acórdão.

## **7. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **2.995.651,84**.

Lisboa, 02-03-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Diogo Leite de Campos)

(Fernando Araújo)

(Vota vencido)



## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido, no presente Acórdão, pelas razões seguintes:

I - Entendo correctamente identificadas as seis questões jurídicas a ponderar nas liquidações impugnadas, e que são:

- 1) a caducidade do direito à liquidação relativo ao exercício de 2004;
- 2) o vício de forma, por fundamentação insuficiente e contraditória;
- 3) o erro por sanção do suposto lapso relativo à H..., e a irrevogabilidade do acto praticado pela Direcção de Serviços do IRC em Setembro de 2005;
- 4) o erro relativo à inclusão da S..., e a alegada violação do art. 63º, 2 e 3 do CIRC, na redacção em vigor à data;
- 5) o erro relativo à não inclusão da sociedade W..., e a sua irrelevância para a cessação dos efeitos do RETGS;
- 6) a violação do art. 63º do CIRC, nomeadamente pela inconstitucionalidade dos seus n.os 4, 7 e 8 na interpretação perfilhada pela Requerida, resultante da violação dos princípios da proporcionalidade e da legalidade.

II - Acompanho o Acórdão no entendimento de que, nas questões 1) a 5), não será procedente o pedido da Requerente, por não existirem os vícios que ela imputa às liquidações impugnadas. Acompanho inclusivamente o Acórdão na solução dada à questão 3), reconhecendo que, não obstante poder haver ilegalidade por erro sobre os pressupostos de direito no que respeita à irregularidade da inclusão da H... para efeitos da cessação do RETGS, as liquidações impugnadas têm mais do que um fundamento, pelo que a sua anulação só poderá decorrer da invalidade de todos os fundamentos invocados, e não da invalidade de um só deles.

III - Ressalvado o maior respeito pela argumentação constante do presente Acórdão, já não o acompanho no entendimento adoptado quanto à questão 6).

O nº 7 do art. 63º do CIRC vigente em 2003 estabelecia que “*A opção mencionada no n.º 1 é comunicada à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante e pelas sociedades dominadas através do envio de uma declaração de modelo oficial até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação do regime e é válida por um período de cinco exercícios, findo o qual pode ser renovada nos mesmos termos.*” (sublinhado nosso - o nº 1 refere-se à opção pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo).

Isto autoriza a interpretação que a Requerida fez do regime então vigente: o RETGS vigorava por cinco exercícios, nem mais nem menos, e a reforçar esse entendimento está o facto de o final desse nº 7 do mesmo art. 63º impor que a renovação do RETGS se faça precisamente pelos mesmos cinco exercícios, “nos mesmos termos”, nem mais nem menos do que os mesmos cinco exercícios.

Por outras palavras, o RETGS não era expansível nem compressível, nem aditável nem fragmentável.

IV - Isso não é compaginável com a interpretação segundo a qual, cessando a aplicação do RETGS durante um dos exercícios que compõem o período de cinco exercícios, uma vez sanadas as irregularidades, o RETGS poderia ser retomado nos exercícios seguintes.

E isto por duas razões principais:

- 1) se isso fosse possível, a lei deveria ter previsto a suspensão do regime, não a sua cessação;
- 2) a aceitar-se uma suspensão por um exercício, o regime duraria cinco anos, mas teria sido válido por somente quatro exercícios, incumprindo a norma.

V - Por outro lado, o propósito de estabelecimento de um regime especial, como é o RETGS, não permitirá presumir que o legislador tivesse aberto o flanco a uma interpretação que frustraria completamente o disposto no art. 63º, 7 então vigente: nomeadamente a interpretação segundo a qual, sanada a irregularidade detectada num exercício, seria possível retomar, logo a

partir do exercício seguinte, a aplicação do regime por um período de cinco anos, fazendo tábua-rasa da frustração desse mesmo período, pelo sujeito passivo, no exercício anterior – o que abriria a porta a uma utilização completamente anómala do regime, assente na frustração sucessiva dos objectivos de periodização legalmente determinados, por parte de incumpridores crónicos que quisessem parasitar, ano sim ano não, as vantagens “especiais” do regime.

VI - Por essa razão, não consigo vislumbrar qualquer desproporcionalidade ou inadequação na interpretação perfilhada pela Requerida, que se ateuve à letra da lei, como devia, mais a mais num âmbito em que não lhe seria sequer possível ponderar se a previsão legal de um período fixo para a vigência do RETGS – logo, de cada RETGS uma vez iniciado – seria, ou não, gravoso para os sujeitos passivos em termos que pudessem ferir os ditames constitucionais de adequação e proporcionalidade.

É uma ponderação que, num Estado de Direito, deve caber exclusivamente ao legislador.

Admitir-se-á que, em casos como este, e com uma tal liberdade interpretativa reconhecida à Autoridade Tributária, o que poderia ganhar-se em adequação a alguns princípios constitucionais se poderia perder em inadequação a outros princípios constitucionais, nomeadamente o da legalidade e o da igualdade / capacidade contributiva, como se ilustrará com duas interrogações:

1) como poderia a Autoridade Tributária exigir o rigoroso acatamento do art. 63º do CIRC aos sujeitos passivos formalmente cumpridores, se ao mesmo tempo pudesse demonstrar flexibilidade, ou leniência, para com os não fossem estritamente cumpridores?

2) quanto à própria procedência de argumentos de proporcionalidade para interferir no automatismo de cessação de um regime especial previsto expressamente na lei, não seria ela, ipso facto, indutora de desigualdade entre quem usasse, e quem não usasse, tais argumentos?

Ou, pelo menos, de disparidade casuística, e, com ela, de insegurança?

VII - Entendo, em suma, que não se demonstra que tenha sido violado o princípio da proporcionalidade – se é que, também no meu entendimento, um tal princípio era sequer violável, de forma relevante, nas circunstâncias.

VIII - Desta disparidade minha quanto à posição que prevaleceu relativamente à “questão 6)” (violação do art. 63º do CIRC, nomeadamente pela inconstitucionalidade dos seus n.os 4, 7 e 8 na interpretação perfilhada pela Requerida, resultante da violação dos princípios da proporcionalidade e da legalidade), a somar à minha concordância com as respostas dadas no Acórdão às “questões 1) a 5)”, decorreria a improcedência do pedido, com as correspondentes consequências quanto às liquidações impugnadas, às decisões dos recursos hierárquicos, à liquidação de juros compensatórios e à indemnização por garantia indevida.

De novo: tudo, ressaltando o maior respeito pela argumentação constante do presente Acórdão.

(Fernando Araújo)