

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 67/2020-T

Tema: IRC – Grupo de sociedades; Benefício fiscal adquirido anteriormente.

SUMÁRIO:

Tendo em conta a presunção do legislador razoável, integrada no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, dever-se-á interpretar o artigo 4.º, n.º 1 e n.º 3, do Regime do SIFIDE no sentido de que, ao prescrever que os beneficiários daquele benefício fiscal podem deduzir ao montante apurado nos termos do art.º 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, se reporta à sociedade individual, que veio a ser integrada num grupo sujeito ao RETG e, em cuja esfera jurídico-tributária o benefício se formou.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 04 de Fevereiro de 2020, A... SGPS, NIPC ..., com sede na Rua ... n.º..., ..., ...-... Maia, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação adicional n.º 2019..., consubstanciada no documento de compensação n.º 2019..., referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), do período de 2015, e correspondentes juros compensatórios, no valor total de € 162.342,57, bem como do indeferimento do pedido da reclamação graciosa, notificado

através do Ofício n.º 2019..., de 14 de Novembro de 2019, que teve aquele ato como objeto.

2. Para fundamentar o seu pedido, alega a Requerente, em síntese, que o benefício fiscal SIFIDE, cujo direito se constituiu na esfera jurídica da sociedade participada pela Requerente – a B..., S.A. - antes do início da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) ao Grupo de Sociedades em que se encontra integrada, pode ser deduzido à coleta do Grupo, nos termos do n.º 6 do art.º 90º do CIRC, tendo como limite o montante desta coleta.
3. No dia 05-02-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado o Exm.º Sr. Professor Doutor Rui Duarte Morais, nos termos do artigo 11.º n.º 2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Dr. João Menezes Leitão.
5. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respetivos encargos.
6. Na sequência do requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes para que o árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico, foi designado árbitro-presidente nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro e do artigo 5.º do Regulamento de Selecção e de Designação de Árbitros em Matéria Tributária, o ora relator, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
7. Em 11-03-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

8. Em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 25-08-2020.
9. No dia 30-09-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
10. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
11. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, abstiveram-se as partes de o fazer.
12. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente A... SGPS, S.A., foi na qualidade de sociedade dominante de um grupo de sociedades abrangido pelo RETGS, sujeita a uma ação de inspeção, em cumprimento da ordem de serviço n.º 0I2018..., na qual se concretizaram as correções em sede de IRC, para o exercício de 2015, decorrentes de correções apuradas na esfera da sociedade dominada B..., S.A., NIF..., no âmbito da ordem de serviço no 0I2018... .
- 2- Entre as correções efetuadas pelos serviços de inspeção, está a desconsideração do montante de € 137.919,53 a título de SIFIDE, reconhecido na esfera da B..., S.A., sociedade pertencente ao perímetro do Grupo tributado pelo RETGS, gerado antes da sua entrada para o Grupo.
- 3- A B..., SA dispunha dos seguintes valores suscetíveis de dedução referente ao benefício fiscal SIFIDE:
 - a. Exercício de 2009: € 179.203,67;
 - b. Exercício de 2010: € 232.503,81;
 - c. Exercício de 2011: € 302.753,38.
- 4- Na Declaração periódica de rendimentos Modelo 22 do Grupo da Requerente, relativa ao exercício de 2015, foi inscrito, no Campo 706 do Quadro 6, como “Saldo não deduzido no período anterior”, o valor total de benefícios fiscais concedidos à B..., S.A., de € 714 460,85, tendo sido efetivamente deduzida à coleta, no Campo 355 do Quadro 10 – Cálculo do Imposto, a quantia de €137.919,53.
- 5- A B..., S.A., na declaração periódica de rendimentos modelo 22 individual relativa ao exercício de 2015, apurou prejuízos fiscais.
- 6- Do Relatório de Inspeção Tributária relativo à declaração do Grupo (doc. n.º 5 ao requerimento inicial) consta, para além do mais, o seguinte:

III.2. GRUPO – CORREÇÃO À DEDUÇÃO À COLETA DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Na declaração de Grupo, foi deduzido à coleta, a título de *Benefícios Fiscais* - campo 355 do quadro 10 da DM22 - o valor de €137.919,53.

Analisado o quadro 07 do Anexo D à DM22 do Grupo – *Benefícios Fiscais*, extraiu-se a seguinte informação:

Quadro 6 – Declaração do Benefício Fiscal no Anexo D à DM22 do Grupo

073 SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 28) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º a 40.º do CFI (revogado) e art.ºs 35.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec. Lei n.º 462/2014, de 31/10 e art.ºs 38.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016AM, de 28/06)						
Diploma	Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período	Dedução do período		Saldo que transita para períodos seguintes
001	709	714.460,87	710	711	137.919,53	712 576.541,34

Ou seja, na declaração de Grupo, foi considerada a existência de um crédito fiscal total de €714.460,87, proveniente do SIFIDE – *Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial* – Benefício Fiscal regulado pela Lei 40/2005 de 2005.08.03 (cria o SIFIDE) e Lei 55-A/2010 de 2010.12.31 (OE2011, art. 133.º, aprova o SIFIDE II)³.

O Benefício Fiscal em causa foi concedido à sociedade B..., SA., entidade dedicada ao *"Estudo, pesquisa, investigação e desenvolvimento de soluções inovadoras em produtos, softwares, tecnologias e processos produtivos para a indústria. Construção, avaliação, desenvolvimento e aplicação de protótipos e sua apresentação à indústria. Estudos de mercado e avaliação das necessidades e tendências da indústria, com identificação de novas tecnologias e oportunidades de negócio, e desenvolvimento tecnológico e científico"*.

De acordo com informação disponibilizada pela B..., nomeadamente declarações comprovativas⁴ das entidades certificadoras do SIFIDE, os créditos fiscais atribuídos no âmbito deste incentivo fiscal foram os seguintes:

Quadro 7 – SIFIDE - Ano das Candidaturas e Crédito Fiscal concedido

Candidatura ao Ano	Credito Fiscal Deferido (1)
2009	179.203,67
2010	232.503,81
2011	302.753,38
Total	714.460,86

Nota: Todos comunicados pela Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I&D Empresarial à B... em 10 Janeiro de 2013

Anexo 1 - cópia dos documentos de suporte ao crédito fiscal no âmbito do SIFIDE

Por insuficiência de coleta, nem as declarações individuais da B... (entre 2009 e 2013), nem as declarações do Grupo (em 2014), deduziram os créditos fiscais discriminados.

Em 2015, na DM22 de Grupo, foi inscrito como "Saldo não deduzido no período anterior" o valor total de €714.460,86⁵ (ver campo 709 do Quadro 6).

Desta quantia, foi deduzido no período (2015) o valor de €137.919,53 (ver campo 711 do Quadro 6), coincidente com a dedução à coleta relevada no Q10 – *Calculo do Imposto*, da DM22 do Grupo⁶:

Quadro 8 – Dedução à coleta do Grupo - campo 355 do Quadro 10 da DM22

Benefícios fiscais	355	137.919,53
--------------------	-----	------------

³ Entretanto, com alterações introduzidas pela Lei 83-C/2013 de 2013.12.31 (OE2014, art. 211º) e pelo DL 162/2014 de 2014.10.31 (aprova o novo CFI – Código Fiscal do Investimento).

⁴ Declarações do Ministério da Economia e do Emprego, representado por Comissão Certificadora para os Incentivos Fiscais à I & D Empresarial.

⁵ Há uma diferença de €0.01 (meramente declarativa em 2015; deduzida em excesso em 2017 (ver nota de rodapé seguinte)).

⁶

Candidatura ao Ano	Credito Fiscal Diferido	Prazo para dedução - até ao 6º exercício imediato	Credito Disponível para dedução à coleta	Dedução afetada - deduzido à coleta DM22 do Grupo	Benefício perdido	Crédito disponível para exercício seguinte
	(1)		(2)	(3)	(4=1-3)	(5=2-3-4)
2009	179.203,67	2015	em 2015 714.460,88	137.919,53	41.284,14	535.257,19
2010	232.503,81	2016	em 2016 535.257,19	480.467,44	0,00	54.789,75
2011	302.753,38	2017	em 2017 54.789,75	54.789,76	0,00	-0,01
Total SIFIDE	714.460,86		deduzido em 3 anos	673.176,73		

Posição do sujeito passivo em relação à dedução à coleta do Grupo do Benefício Fiscal SIFIDE

Questionado o sujeito passivo sobre a legalidade desta dedução fiscal na declaração do Grupo, face ao facto de se tratar de um Benefício Fiscal atribuído a uma das empresas integrantes do Grupo em data anterior ao início da opção pelo RETGS, veio defender⁷ que:

“ Código Fiscal do Investimento (CFI) não contém uma norma geral que estabeleça solução uniforme relativamente à limitação (ou não) da dedutibilidade dos benefícios fiscais em caso de sociedades abrangidas pelo RETGS. Aliás, muito pelo contrário, nomeadamente quanto ao benefício DLRR e CFEI, o legislador sentiu necessidade de consagrar expressamente o modo de operar a dedução do benefício fiscal sempre que seja aplicável o RETGS. Por outro lado, quanto ao SIFIDE, o legislador nada estabeleceu no que diz respeito ao limite da dedutibilidade no caso de sociedades abrangidas pelo RETGS.

(ii) Conforme referido no ponto anterior, quando o legislador quis colocar uma limitação referente a determinado benefício fiscal, no âmbito do RETGS, o legislador exprimi-o claramente. Observando a letra da lei, no n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, esta norma não faz qualquer tipo de distinção entre benefícios fiscais gerados antes ou depois da entrada no âmbito do RETGS. Caso a limitação aos benefícios gerados anteriormente ao âmbito de vigência do RETGS estivesse contemplada nesse artigo, o legislador não teria necessidade de criar exceções, como precisamente o fez para o CFEI ou para a DLRR.

(iii) Quanto à aplicação por analogia do regime dos prejuízos fiscais apurados antes do Grupo, consideramos que, novamente, o legislador sentiu necessidade, mediante a introdução da alínea a), do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC, de expressamente limitar a dedução dos prejuízos fiscais apurados pelas sociedades antes da sua entrada no RETGS. Aliás, se percorrermos o regime específico do RETGS no CIRC, não encontramos qualquer norma que, quer expressa, quer tacitamente, limite a dedução dos benefícios fiscais apurados antes do âmbito de vigência do RETGS. Ora, mesmo que se pudesse falar numa lacuna presente nestas normas tributárias, o n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária refere que as mesmas “não são susceptíveis de integração analógica”, pelo que, não se pode aplicar por analogia o regime dos prejuízos fiscais a uma matéria completamente distinta, mesmo que numa abordagem simplista, e que, sobretudo, não está regulada.

”

Enquadramento Fiscal do SIFIDE

Os benefícios fiscais atribuídos no âmbito do SIFIDE, são concedidos às empresas que estejam nas condições estabelecidas pela Lei nº 40/2005⁸, de 3 de Agosto, artigos 4º e 5º (âmbito e condições de dedução), independentemente de serem ou não tributadas pelo RETGS previsto no art. 69º e seguintes do CIRC.

Para poderem usufruir deste benefício, as sociedades têm de realizar as despesas consideradas elegíveis pelo art. 3º do referido diploma. – critério de natureza objectiva.

Na verdade, não consta do próprio diploma - que estabelece o SIFIDE - uma norma a regular a dedução deste benefício no âmbito do RETGS.

No entanto, sendo o SIFIDE um benefício fiscal **concedido individualmente**, a sua dedução no âmbito do Grupo deverá **atender aos pressupostos existentes à data em que nasce o direito ao mesmo**.

Vejamos:

De acordo com o normativo que estabelece o SIFIDE II⁹ - Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II:

⁷ E-mail de 2018-11-19

⁸ Diploma que cria o SIFIDE.

⁹ Nas normas transcritas, em tudo semelhante ao SIFIDE I.

Artigo 3.º

Despesas elegíveis

nº1 - Consideram-se dedutíveis as seguintes categorias de despesas, desde que se refiram a actividades de investigação e desenvolvimento.....

Artigo 4.º

Âmbito da dedução

nº1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento,

nº3 - A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.

nº4 - As despesas que, por insuficiência de colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato.

(negrito e sublinhado nosso)

Conforme determina o normativo legal transcrito, o crédito fiscal obtido no âmbito do SIFIDE pelos **sujeitos passivos de IRC** que tenham investido em determinada **categoria de despesas**, pode ser deduzido ao **montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência**.

Ora, na data em que a B... obteve tal benefício fiscal (a ela comunicado a 10 Janeiro de 2013 com referência ao seu investimento de 2009, 2010 e 2011, em **despesas consideradas elegíveis**), dispunham os normativos legais que o mesmo fosse passível de dedução à **sua coleta** (pois a ela foi objectiva e individualmente atribuído), e **até à sua concorrência**, pelo período àquela data estipulado de 6 anos (período a que o benefício respeita, mais seis).

Assim, **na data da obtenção deste Benefício Fiscal** SIFIDE, a empresa promotora do investimento em I&D, **individualmente** tributada pelo Regime Geral de Tributação, adquiriu o direito, que não lhe poderá ser mais negado face a um dos princípios de direito fiscal – Princípio da Segurança Jurídica – de dedução **à sua coleta** deste crédito fiscal. Até que se esgote o prazo para a sua dedução, e até que haja coleta, este direito é incontestável. Inerentemente, não poderá o mesmo (direito de dedução de benefício fiscal) ser estendido a outra realidade tributável na sequência da opção pelo RETGS. Veja-se que, na data em que nasceu o direito ao mesmo, o Grupo nem sequer existia.

Diferente seria se o benefício fiscal SIFIDE tivesse sido atribuído para anos em que a empresa já estivesse integrada no RETGS. Se atribuído na vigência de um Grupo, o benefício fiscal seria passível de dedução até à concorrência da coleta desse Grupo.

Correcção Fiscal

Sendo determinante o facto de a B... , nos períodos de tributação de 2009, 2010 e 2011, não integrar o perímetro fiscal do Grupo que viria a constituir-se apenas em 2014, o Benefício Fiscal nascido na sua esfera jurídica só poderá ser aproveitado até ao limite da sua coleta individual que, em 2015, se apresentaria inexistente (caso fosse liquidada), porquanto foi por si declarado/apurado prejuízo fiscal [ver **Quadro 3 – Resultado Tributável Consolidado (Grupo)**: declarado prejuízo fiscal de - €110.664,10 entretanto corrigido, como já se referiu, para - €97.464,10 (correção dos €13.200,00 no âmbito da OI2018)].

Nos termos descritos, apura-se uma correcção ao imposto - IRC, na esfera do Grupo, de €137.919,53.

- 7- A A... SGPS foi notificada da liquidação adicional de IRC de 2015 aqui em causa (cfr. docs. N.ºs 3 e 4 ao requerimento inicial), da qual apresentou reclamação graciosa.
- 8- Em 19 de Novembro de 2019, a A... SGPS foi notificada da decisão de indeferimento do pedido da reclamação graciosa, através do Ofício n.º 2019..., de 14 de Novembro de 2019 (cfr. doc. n.º 1 ao requerimento inicial).
- 9- A 17-09-2019, a Requerente apresentou garantia bancária para suspensão do processo de execução fiscal relativo à liquidação objeto da presente ação arbitral (cfr. doc. n.º 7 ao requerimento inicial).

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Como é consensual entre as partes, a questão a dirimir nos presentes autos de processo arbitral reconduz-se a apurar se o benefício fiscal SIFIDE, cujo direito se constituiu na esfera jurídica da sociedade participada pela Requerente – a B..., S.A. - antes do início da aplicação do RETGS ao Grupo de Sociedades em que se encontram integradas, pode ser deduzido à coleta do Grupo, nos termos do n.º 6 do art.º 90º do CIRC, tendo como limite o montante desta coleta, quando, como acontece no caso, a sociedade em cuja esfera jurídico tributária se gerou o benefício fiscal, apurou, no período tributário ora em causa, prejuízo fiscal.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

A Requerente, aponta que, no caso do RETGS, a coleta é determinada ao nível do Grupo, que o n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC refere que a liquidação efetuada pelo sujeito passivo na declaração periódica de rendimentos tem por base a matéria coletável que dela conste, e que à matéria coletável apurada são efetuadas as deduções legalmente previstas, onde se inclui a relativa a benefícios fiscais, prescrevendo o n.º 6 daquele artigo 90.º que “*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1*”, notando, ainda, a Requerente que não é feita qualquer diferenciação entre os benefícios apurados antes e após a vigência do RETGS.

Conclui a Requerente, uma vez que o legislador, quer na legislação específica do SIFIDE, na forma de liquidação de IRC, quer na própria legislação do RETGS, não criou nenhuma regra de dedução específica do SIFIDE, que fica claro que só restará aplicar o regime geral previsto no n.º 6 do artigo 90.º do Código do IRC.

Mais, efetua a Requerente um périplo pelos regimes jurídicos da derrama municipal, da dedutibilidade de prejuízos fiscais e dos benefícios fiscais, para concluir que se o legislador não criou uma norma específica no sentido de que os benefícios fiscais, ou pelo menos o benefício fiscal *sub iudice*, deveriam ser dedutíveis ao lucro tributável da sociedade dominada, e não ao do grupo de sociedades, então é porque foi seu propósito que assim não fosse.

Vejamos:

*

O ponto de partida na apreciação da questão que nos ocupa não pode deixar de ser o texto legal do regime do benefício fiscal que nos ocupa.

A esse propósito, o Regime do SIFIDE aprovado pela Lei n.º 40/2005, de 03-08-2005, dispõe que:

Art.º 3.º - Despesas elegíveis

1 - Consideram-se dedutíveis as seguintes categorias de despesas, desde que se refiram a actividades de investigação e desenvolvimento, tal como definidas no art.º anterior: (...)

Art.º 4.º - Âmbito da dedução

- 1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante apurado nos termos do art.º 83.º [actual 90.º] do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação de 1 de Janeiro de 2006 a 31 de Dezembro de 2015, numa dupla percentagem: (...)
- 2 - A dedução é feita, nos termos do art.º 83.º [actual 90.º] do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.
- 3 - As despesas que, por insuficiência da colecta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato. (...).

Já o art.º 90.º do CIRC aplicável dispõe que:

- 1 - A liquidação do IRC processa-se nos termos seguintes: (...)
- 2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada: (...)
- c) A relativa a benefícios fiscais; (...)
- 6 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

Começando por esta última norma, que será, julga-se, o fundamento mais sólido da pretensão da Requerente, cumprirá, desde logo, esclarecer que, salvo melhor opinião, a mesma regula apenas a sede onde deverão ser efetuadas as deduções referidas no n.º 2, relativas a cada uma das sociedades, e não, obviamente, a sede relativamente à qual devem ser aferidos os pressupostos das deduções a efectuar.

Dito de outro modo, o sentido que se atribui àquele n.º 6 do artigo 90.º do CIRC, no que para o caso importa, é o de que as deduções relativas a benefícios fiscais titulados pela Requerente serão efetuadas à coleta do grupo de sociedades, *se e na medida* em que a Requerente tenha direito a tal.

Ou seja: o n.º 6 do artigo 90.º do CIRC não responde à questão de saber se a Requerente, como sociedade dominante do grupo sujeito ao RETGS, tem, ou não, direito à dedução do benefício SIFIDE, como pretende no caso.

A resposta a esta questão ter-se-á de procurar, então, noutra sede.

A este propósito, o art.º 4.º do Regime do SIFIDE, atrás transcrito, prescreve, singelamente, que os beneficiários daquele podem deduzir ao montante apurado nos termos do art.º 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento.

A este propósito, propugna a Requerente que, no caso de aplicação do RETGS, não é feito qualquer apuramento nos termos do art.º 90.º do CIRC, relativamente às sociedades individuais, mas, unicamente, relativamente ao grupo no seu todo.

Também aqui não se pode concordar com a tese da Requerente.

Com efeito, o próprio n.º 6 desse artigo 90.º, onde a Requerente se ampara, apenas faz sentido no pressuposto de que também é feito o apuramento, nos termos desse artigo, relativamente às sociedades individuais que integram o grupo.

Assim não fosse, ou seja, se, como sustenta a Requerente, não fosse feito qualquer apuramento, nos termos daquele artigo, relativamente às sociedades individuais, a prescrição do número 6 do art.º 90.º em causa seria uma perfeita inutilidade, já que na hipótese aí formulada (ou seja, quando fosse aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades), apenas haveria um apuramento – relativo ao grupo no seu todo – pelo que em mais lado algum se poderia por a hipótese de efetuar as deduções a que alude o n.º 2 daquele mesmo artigo 90.º.

Do mesmo modo, percorrendo o RETGS no seu todo, constata-se que a relevância, para efeitos fiscais, do lucro tributável do grupo, não é exclusiva, sendo conferida relevância pontual aos lucros ou prejuízos fiscais individuais de cada uma das sociedades.

Assim decorre do art.º 70.º do CIRC aplicável, que dispõe que o lucro tributável *“do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”*.

Esta norma abona assim mais um subsídio à tarefa interpretativa em curso, ao esclarecer, contundentemente, que as sociedades individuais têm, à luz do CIRC, lucros tributáveis e prejuízos fiscais próprios, que serão, para determinados efeitos jurídico-tributários, relevantes.

O que se vem de dizer é igualmente confirmado pelo teor do art.º 105.º/4 do mesmo CIRC aplicável, que dispõe que, para efeitos do cálculo do pagamento adicional por conta, é devido pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades do grupo, e não pelo grupo no seu todo, solução que tem como consequência que, mesmo num grupo deficitário, as sociedades lucrativas terão a obrigação de proceder ao referido pagamento.

No mesmo sentido, dispõe ainda o art.º 87.º-A/3 do mesmo CIRC, que “*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.*”.

Também aqui se verifica a atribuição de relevância ao lucro tributável apurado individualmente por cada sociedade integrante de um grupo sujeito ao RETGS, em detrimento do lucro tributável do grupo, computado nos termos do art.º 70.º do CIRC.

Por fim, e ainda no que respeita à regulamentação própria dos grupos de sociedades para efeitos de IRC, é de mencionar o art.º 115.º do Código desse imposto aplicável, que dispõe que “*Quando seja aplicável o disposto no artigo 69.º, o pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite.*”, evidenciando assim, não só a existência e a relevância do lucro tributável (e consequentemente do prejuízo fiscal) das sociedades individuais do grupo, como que, efetivamente, o RETGS tem subjacente sempre a capacidade contributiva individual e a relevância do imposto (coleta) devido por cada sociedade individual.

Isto mesmo já foi circunstanciadamente explicado no acórdão arbitral proferido no processo 648/2015-T do CAAD², em termos transponíveis para o presente caso, podendo-se, ali, ler que:

² Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=19&id=2032>

“A tese da Requerente é a de que o direito ao benefício fiscal passa a ter como limite não o que consta dos n.ºs 3 e 4 do artigo 32.º-A do EBF, mas o limite geral da coleta do grupo, até porque apenas esta subsiste.

Como se sabe, o RETGS não elimina a individualidade própria de cada sociedade que o integra – bem pelo contrário - pois continua a exigir que se faça a distinção entre situação fiscal do grupo e situação fiscal de cada uma das sociedades que o compõem.

Estas mantêm, pois, a sua autonomia jurídica e fiscal. A jurisprudência tem entendido, e bem (v. g. proc. 05376/12 do TCA Sul, citando o Ac. do STA a propósito da transmissibilidade de prejuízos – proc. n.º 0909/10, de 02-02-2011), que o RETGS é dominado por uma lógica de tributação conjunta, sendo a tributação em sede de IRC feita tendencialmente pelo seu resultado agregado, como se de uma só sociedade se tratasse, correspondendo à unidade económica do conjunto que se comporta no mercado como se efectivamente fosse uma única empresa.

Contudo, é, todavia, claro que cada sociedade do grupo não perde a sua personalidade jurídica e individualidade jurídico-organizativa e patrimonial, nem deixa de ser sujeito de relações tributárias próprias pelo facto de passar a integrar o grupo de sociedades.

Isso manifesta-se de vários modos:

- A tributação em sede de RETGS baseia-se na soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais das sociedades do perímetro do grupo de sociedades;
- Cada uma das sociedades incluídas no perímetro deve apresentar também uma declaração periódica de rendimentos, que, todavia, só não é objecto de liquidação (cfr. art.º 120.º, n.º 6, do CIRC);
- Está limitada a integração de sociedade que tenha registado prejuízos nos três exercícios anteriores;
- Só os prejuízos gerados após a constituição do REGTS pertencem ao grupo, não os anteriores;

A doutrina tem considerado que o RETGS (artigo 69.º e seguintes do CIRC), é um regime especial de determinação do lucro tributável que se baseia na soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais das sociedades do perímetro. Ele afastou-se do conceito alemão do “Organschaft, expresso na consolidação e aproximou-se do sistema britânico do “tax relief” onde, num grupo de sociedades, as que têm créditos fiscais (prejuízos)

podem cedê-los às empresas do grupo que têm ganhos, de modo a reduzir os impostos pagos por estas” (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 362). Gonçalo Avelãs Nunes considera que o RETGS se aproxima do regime de Group Relief (in Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC - Contributo para um Novo Enquadramento Dogmático e Legal do seu Regime, Coimbra, Almedina, 2001, p. 187). É um sistema que agrega as contas das sociedades, obtendo um lucro tributável do grupo. Nesta linha, é claro que o RETGS não modifica nem elimina as posições individuais de cada sociedade integrante, apenas permite a compensação de resultados positivos e negativos (Nuno Sá, A tributação dos grupos de sociedades na mais recente reforma do IRC, 2014, p. 9, tese de mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, em linha: <http://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/16044>).

É também o que resulta do artigo 70.º do CIRC quando prevê que o lucro tributável do grupo seja calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. Esta norma confirma a tese de que cada sociedade não perde a sua personalidade jurídica e tributária nem deixa de ser sujeito de relações tributárias próprias pelo facto de passar a integrar um grupo de sociedades, porque, se “dum lado [há] a independência jurídica das sociedades agrupadas, que permanecem formalmente como entidades dotadas de individualidade jurídico-organizativa e patrimonial própria; doutro lado, [há] a unidade económica do conjunto, que se comporta efetivamente no mercado como [se] de uma única empresa se tratasse” (José Engrácia Antunes, Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório, Revista Direito GV2, Jun-Dez 2005, p. 47, disponível em linha: http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/rdgv_02_p029_068.pdf).

Também a doutrina considera que um dos princípios basilares da tributação dos grupos de sociedades é o princípio da neutralidade, segundo o qual o imposto sobre o rendimento deve ser uniforme e não influenciar as decisões empresariais (princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, consagrado no artigo 61.º da CRP), e que decorre da liberdade de organização empresarial (sobre este tema cfr. José A. Engrácia Antunes, Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2002), independentemente de qual seja o modelo de estrutura societária utilizado

para o exercício das actividades económicas. E o autor defende que este princípio tem sido posto em causa pelo legislador que, ciente da poupança fiscal que este regime representa, procura, como sublinha Casalta Nabais (Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, Coimbra, Almedina, 2013), contornar os efeitos negativos que provoca na receita fiscal através de uma interferência difusa nas escolhas e estratégias empresariais.

O TCA Norte, no Ac. proferido no proc. 00138/2004, 25.5.2008 considerou que “o principal fundamento que justifica a opção pela tributação conjunta do grupo de sociedades em sede de IRC resulta do princípio da neutralidade na tributação dos rendimentos da atividade empresarial. Segundo ele, o sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independentemente da forma organizativa da empresa”.

Seja como for, se é fora de dúvida que o RETGS é dominado por uma lógica de tributação conjunta, isto é, se o grupo de sociedades é tributado em sede de IRC tendencialmente pelo seu resultado agregado, como se de uma só sociedade se tratasse, também é verdade que não se trata, todavia, de uma lógica de tributação unitária, como se de uma só sociedade se tratasse (vejam-se as inúmeras restrições ao RETGS previstas nos artigos 69.º e 71.º do CIRC). As sociedades que compõem o RETGS mantêm a sua individualidade e autonomia fiscal, o que se manifesta de diversos modos, conforme acima demonstrado.

Neste preciso sentido, se sufragou, inequivocamente, o STA que, a propósito da dedução de prejuízos disse: "prevendo o CIRC, nos seus [actuais] artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, (...) a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo" (cf. Acórdão do STA, proc. n.º 0909/10, de 02-02-2011; no mesmo sentido, vide, ainda, Acórdão do mesmo Tribunal, proferido no processo n.º 0309/11, de 22-06-2011).

Isso decorre, por exemplo, do artigo 71.º do CIRC já referido, o qual, nada dizendo sobre dedução (à coleta) de benefícios fiscais, estabelece um regime especial de dedução de prejuízos fiscais, distinguindo e conferindo um tratamento fiscal diferenciado entre prejuízos anteriores e posteriores à inclusão da sociedade no RETGS. O regime reforça a tese sufragada pela doutrina e jurisprudência de que estamos perante um regime de tributação conjunta, mas não de um regime de tributação unitária, caso em que as partes componentes perderiam todas as

suas características e se diluiriam totalmente as posições activas e passivas que aportem ao grupo no quadro do RETGS.

Para os primeiros prejuízos, verificados em períodos de tributação anteriores ao início de aplicação do regime, estabelece o preceito a regra de que só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo “até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitem”. De modo que é preciso calcular este limite anualmente. Daí, é claro que os prejuízos gerados antes do REGTS continuam a pertencer à sociedade onde foram gerados e que os aportou (cfr. n.º 6 do art.º 120.º do CIRC), sendo dedutíveis nos termos dos artigos 70.º e 71.º, conforme ali previsto. A al. a) do n.º 1 ao artigo 71.º do CIRC configura-se como uma norma anti-abuso por limitar a dedução ao lucro tributável de prejuízos individuais, gerados antes da integração da sociedade que os detém, e para evitar a utilização abusiva do RETGS.

Por conseguinte, os Tribunais Superiores têm feito a distinção de que, quanto a prejuízos fiscais, estes só pertencem ao grupo se forem apurados no âmbito de vigência do RETGS. A jurisprudência tem dito que os prejuízos fiscais gerados pelo grupo obedecem à mesma regra da identidade subjectiva, reflectindo-se esta na seguinte asserção legislativa: "os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada exercício do período de aplicação do regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo" (cf. artigo 65.º, n.º 1, alínea b), do CIRC).

Conclui, assim (o STA), in concreto, no que respeita aos prejuízos fiscais gerados no âmbito da aplicação do RETGS, que: (i) o titular do respectivo direito à dedução é, à semelhança do que sucede relativamente a todas as entidades susceptíveis de gerarem prejuízos fiscais, o ente fiscal que os gerou, ou seja, o grupo de sociedades sujeito ao RETGS e materializado na respectiva sociedade dominante (cf. artigo 64.º, n.º 1, do CIRC); (ii) tratando-se de prejuízos fiscais apurados no âmbito da aplicação do RETGS, o respectivo - e único - titular do correspondente direito dedutivo (o grupo de sociedades) apenas poderá exercê-lo mediante subtracção desses prejuízos do grupo aos subsequentes lucros tributáveis desse mesmo grupo (cf. artigo 65.º, n.º 1, alínea b), do CIRC).

Ora,

Havendo embora lugar, no RETGS, para a diferenciação da situação jurídica dos prejuízos fiscais gerados antes e após integração no grupo da sociedade que os aporta, parece-nos curial constatar que a solução (neutra) da lei seja, mutatis mutandis, a mesma para os benefícios

fiscais, atentos os limites materiais e subjectivos do regime constante no artigo 32.º-A do EBF. Fundamento que, a nosso ver, sai robustecido pelo facto de os benefícios fiscais constituírem, como se fez notar, supra, uma realidade dotada de uma dogmática própria, sujeita ao princípio da reserva de lei formal e ao princípio da legalidade fiscal, conforme n.º 2 do artigo 103.º da CRP.

Não tem, pois, razão a Requerente ao afirmar que só existe uma coleta de IRC (artigo 113.º, repetido em vários pontos do seu argumentário), argumento que é desmentido pela obrigação de determinar “o imposto como se aquele regime não fosse aplicável” (artigo 120.º n.º 6 do CIRC). De facto, há tantas colectas, quantas as sociedades integradas no RETGS e a lei requer, quanto a todas e cada uma delas, o apuramento individual do imposto (IRC) anualmente devido, como se o RETGS não fosse aplicável. O ponto reside em como conciliar a existência de colectas individuais com a regra do RETGS que impõe o apuramento da coleta do grupo, nos termos referidos no n.º 6 do artigo 90.º do CIRC.

Aqui diremos que, uma coisa é a imposição legal segundo a qual, no RETGS, as deduções relativas a benefícios fiscais são efectuadas no montante apurado relativamente ao grupo (cfr. o n.º 6 do artigo 90.º do CIRC), outra bem diferente e à qual aquele preceito não responde é a de saber qual o limite dessa dedução. Ora, esse limite é o que resulta do regime específico do benefício em causa e aportado, em concreto, pela concreta sociedade beneficiária para o grupo. Assim sendo, é em razão disso que o n.º 6 do artigo 90.º do CIRC manda que "as deduções referidas no n.º 2 (onde se incluem as relativas a benefícios fiscais), relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1."

Ora, este n.º 6 confirma o que vem sendo dito. Com efeito, os benefícios fiscais que nele se permite deduzir à coleta, por força do n.º 2 do artigo 90.º CIRC, são os benefícios fiscais que se constituíram na esfera de cada sociedade integrada no RETGS, e com a precisa conformação que na esfera jurídica destas esses benefícios fiscais nela podem ser relevados, à luz da obrigação que individualmente impende sobre cada uma delas, de apurar individualmente todos os agregados fiscalmente relevantes até à determinação do imposto devido como se o RETGS não fosse aplicável. Isso mesmo é corroborado pelo referido n.º 6 do artigo 120.º do CIRC, conforme supra-referido, onde concretamente se dispõe que:

“6 — Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades:

- a) A sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 70.º;
- b) Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.” (sublinhado nosso)

Isto significa que cada uma das sociedades integradas no RETGS continua obrigada a apurar individualmente a sua situação fiscal, a calcular, de forma individualizada todos os agregados fiscais relevantes, incluindo, no caso, os benefícios fiscais de que disponham e o imposto que seria devido individualmente, e a manter todos os registos e demais suportes a eles respeitantes. E estão, por isso, obrigadas a apurar individualmente o seu Resultado Líquido do exercício, o seu Lucro Tributável, a sua Matéria Coletável, a sua Coleta e o seu Imposto, devido ou a recuperar.

Ora, se cada sociedade integrada no RETGS está obrigada ao apuramento individual da sua coleta, do montante dos seus próprios benefícios fiscais (dedutíveis à sua coleta) e o seu IRC individual, conforme exigido pelo preceito (n.º 6 do art.º 120.º), bem se vê que o montante do benefício fiscal susceptível de apuramento pela Requerente não pode ser outro que não o que resultar do procedimento individual de apuramento do seu próprio imposto, no respeito pela aplicação conjugada do artigo 32.º-A do EBF com o n.º 6 do artigo 120.º do CIRC. Montante esse que deve ser relevado no grupo nos termos do artigo 90.º, n.º 6, do CIRC, deduzindo-se os montantes “relativos a cada uma das sociedades”.

A tese da Requerente segundo a qual, no RETGS, não há colectas individuais, mas tão só a do grupo, além de não ter suporte legal no IRC, como demonstrado, é, ainda, desmentida pelo regime estabelecido para outros benefícios fiscais.

A título de exemplo, note-se que a Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho, que aprova o crédito fiscal extraordinário ao investimento, no artigo 3.º, n.º 5, ao regular a dedução do benefício, quando seja aplicável o regime especial de tributação de grupos de sociedades, estabelece os limites da dedução do benefício em causa, tendo precisamente por referência a determinação da coleta individual da sociedade beneficiária (...).

Senão, vejamos, tendo presente o teor do referido preceito:

“(…)

5- Aplicando-se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1:

- a) Efectua-se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, com base na matéria coletável do grupo;
- b) É feita até 70% do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada exercício, o limite de 70% da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as despesas ilegíveis, caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

6- (...)”.

Não há dúvida que o legislador estabelece o limite de dedução do benefício tendo por referência a “coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as despesas elegíveis, caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades”, o que pressupõe o apuramento da coleta individual da sociedade beneficiária dentro do grupo.

E nem se argumente que se trata de uma opção expressa do legislador para este tipo de benefício, opção que falha no regime das Sociedades de Capital de Risco, onde o legislador não faz qualquer referência ao procedimento no caso de aplicação do RETGS. Acontece que, no caso em apreço, como ficou demonstrado, os limites ao montante dedutível do benefício, tendo por referência a coleta da Sociedade de Risco, já resulta do seu próprio regime, tornando desnecessária qualquer ulterior regulamentação.

Podemos, desta forma, concluir que, no caso dos benefícios fiscais às SCR, emergente da conjugação das normas vindas de referir, o regime da relevação em IRC dos benefícios fiscais anteriormente existentes, releváveis no seio do grupo, não padece de nenhuma incompletude. Por outro lado, é possível concluir que, no caso e ao contrário do que se veio a verificar noutros casos, o legislador não sentiu aqui a necessidade de criar regras específicas em vista à sua relevação no quadro do grupo de sociedades, porquanto a disciplina desta questão já se encontra totalmente regulada, conforme supra exposto, não carecendo, como se vê, de regras adicionais em vista ao estabelecimento dos limites à sua relevação.

Porque estas sociedades apenas trazem consigo, para dentro do perímetro, as posições jurídicas que individualmente detinham. E, no caso, a posição que a SCR detinha era e é a que resulta da aplicação individual do regime do art.º 32.º-A do EBF.

Finalmente, pode argumentar-se que para os benefícios fiscais o RETGS e o CIRC não estabelecem um regime paralelo ao que se consagra no artigo 71.º do CIRC para os prejuízos fiscais. A verdade é que, no rigor das coisas, essa previsão no CIRC seria tautológica, em vista do disposto nos preceitos vindos de referir, como se demonstrou supra. E isto porque este benefício fiscal se constitui, vive e morre balizado num quadro normativo que contém todos os elementos necessários à sua plena efectivação, tal como decorre desse artigo 32.º-A do EBF. Não nos parece que falte no RETGS ou no CIRC qualquer norma que discipline uma realidade que já está integralmente regulada no artigo 32.º-A do EBF e que, sendo pré-existente, só pode ser relevada nos termos em que ela mesma passou a existir no momento em que se verificaram os seus pressupostos substantivos, como tal requeridos pelo preceito (cfr. artigo 12.º do EBF). Nesta óptica, os artigos 32.º-A do EBF, 90.º, n.º 6, e 120.º, n.º 6, do CIRC contêm toda a disciplina jurídica necessária para propiciar a dedução pelas SCR (únicas sociedades que podem aceder ao benefício fiscal) às suas próprias colectas, dos valores que a lei manda deduzir sempre que: (1) tenham realizado o investimento de risco; e (2) tenham coleta com as características nele previstas que permita tal dedução.

De modo que a SCR, quando passa a integrar o RETGS, traz consigo o direito subjectivo ao benefício fiscal tal qual ele se constituiu na sua esfera jurídica e, ainda, o poder / dever de o relevar nos exactos termos do artigo 120.º, n.º 6, do CIRC e, sendo assim, tal direito pode efectivar-se na coleta do grupo mas apenas nos termos e limites em que tal direito, assim transportado, é individualmente materializável. Nada mais.

Consequentemente, bem se vê que o efeito potenciador “gratuito” dos benefícios fiscais apenas por força da constituição de um REGTS, desejado pela Requerente, é contrariado pela letra e espírito da lei, até porque o RETGS já consagra as suas próprias vantagens e representaria, na prática, despesa fiscal “gratuita”.

Tanto mais quanto é certo que os benefícios fiscais são um instrumento de política fiscal autónomo, dotado de uma racionalidade específica, uma realidade diferente do próprio imposto, ao passo que os prejuízos fiscais são um agregado emergente do processo de liquidação lato sensu do imposto. Os benefícios fiscais apresentam claramente uma sensibilidade acrescida, não podendo o montante dos que sejam concretamente releváveis depender da configuração ou do modo como se apuram os lucros (individuais ou agrupados).”.

Aqui chegados, ter-se-á de concluir, julga-se, que o art.º 4.º, n.º 1 e n.º 3 do Regime do SIFIDE, ao prescrever que os beneficiários daquele podem deduzir ao montante apurado nos termos do art.º 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, bem como que as despesas que, por insuficiência da coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao sexto exercício imediato, se reporta à sociedade individual em cuja esfera jurídico-tributária o benefício se formou anteriormente à entrada da sociedade no perímetro de um grupo sujeito ao RETGS, o que, de resto, é consentâneo, não só com a *ratio legis* do benefício fiscal em causa, como, igualmente, com a *ratio legis* do próprio RETGS.

Efetivamente, o benefício em causa assenta na realização de gastos em investigação e desenvolvimento, sendo que os gastos são, por natureza, individuais (ou seja, têm de ser realizados pela própria sociedade beneficiária, não sendo aceites gastos realizados pelo grupo).

Por outro lado, a finalidade do benefício é incentivar a realização de investimentos produtivos, ou seja, suscetíveis de gerar lucro tributável, sendo, justamente, por isso que a dedução apenas é permitida até à concorrência daquele, penalizando-se (ou melhor, não se beneficiando) a realização de investimento não produtivo.

Já o RETGS, na prossecução das suas finalidades próprias, não deixa de ter notórias preocupações anti-abuso, no sentido de evitar a formação, ampliação, ou redução de grupos, tendo em vista a obtenção de vantagens fiscais indevidas, sendo exemplo disso mesmo a norma do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, que tem em vista evitar a integração de sociedades em grupos para efeitos fiscais, tendo unicamente em vista usufruir da dedutibilidade de prejuízos acumulados, beneficiando, por assim dizer, sociedades economicamente não produtivas.

Ora, a solução propugnada pela Requerente nos autos redundaria, precisamente, num resultado análogo, ou seja, uma sociedade (como, no caso, a B...), que realizou investimentos em investigação e desenvolvimento que se revelam não produtivos, veria o seu valor incrementado, por via da possibilidade de permitir a um grupo deduzir um benefício fiscal que ela própria não poderia deduzir.

Como também se explicou no já citado acórdão arbitral proferido no processo 648/2015-T do CAAD:

“A operação material de dedução de certo benefício fiscal e o direito subjectivo a deduzir certo benefício fiscal, colado à esfera do seu titular (SCR), e substantivamente fixado na norma que o estabelece, são coisas diferentes. Uma coisa é a operação material de emprego ou imputação dos agregados a que se refere o n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, outra, bem diferente, é a delimitação substantiva do direito (subjectivo) a certo benefício. Isto é, uma coisa é o benefício substantivo, subjectivamente fixado na esfera jurídica de alguém que a ele demonstrou ter direito e outra é o modo como a lei manda que esse benefício opere.

A Requerente, com o devido respeito, confunde o direito a deduzir à coleta (consustanciado na operação material para o efeito, que aqui não está em causa) com o montante (direito subjectivo) que há para deduzir.

Além disso, a Requerente também confunde dois momentos bem distintos.

Porque uma coisa é o momento da constituição do direito ao benefício fiscal, quando se deu a sua materialização na esfera da SCR, a qual ocorreu num momento preciso no tempo através da verificação dos seus pressupostos e dos seus limites substantivos – previstos no artigo 32.º-A do EBF – e muito antes da sua integração do RETGS.

Outra coisa é o momento da dedução à sua colecta das realidades previstas no n.º 2 do artigo 90.º do CIRC. Este não só é temporalmente posterior e instrumental do primeiro como depende da existência da coleta gerada pela própria SCR, com exclusão de quaisquer outras colectas de sociedades que não desenvolvam a atividade de capital de risco e que, por isso, não podem ser incentivadas – cfr. artigo 120.º, n.º 6, do CIRC.

Alega a Requerente, no artigo 92.º da sua p. i., que “se a intenção do legislador tivesse sido estabelecer limites à dedução à coleta do grupo de benefícios fiscais das sociedades, consoante o direito à dedução destes tivesse sido adquirido em momento anterior à opção pelo RETGS, tê-lo-ia previsto expressamente, como o fez, por exemplo, para os prejuízos fiscais”.

De facto, o legislador nada disse, ao contrário do que fez para os prejuízos fiscais (artigo 71.º). Mas isso apenas significa que na ausência de uma norma que permita a dedução desses benefícios a realidade diferente da que já resulta do n.º 3 e 4 do art.º 32.º-A do EBF, essa dedução não pode ser alargada para além dos limites fixados imperativamente no regime substantivo de onde o direito a deduzir provém (cfr. artigo 2.º, n.º 1, do EBF, “os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional...”).

Bem revela a Requerente conhecer tais princípios, mas não retira deles as ilações certas quanto a benefícios fiscais. Pois que, nesta matéria, contendo, repete-se, o artigo 32.º-A do EBF, articulado com o disposto nos artigos 120.º, n.º 6, e 90.º, n.º 6, do CIRC, toda a disciplina necessária para cálculo individual do montante do benefício fiscal em causa, nada mais há a deduzir do que aquilo que deste regime resulta.

Importa lembrar que estamos, aqui, no domínio da determinação substantiva do direito a benefícios fiscais a qual, sujeita como está ao princípio da legalidade fiscal e da reserva absoluta de lei formal, não pode fazer-se a não ser nos estritos termos previstos na lei. E esta lei, o que prevê é o que está escrito nos referidos n.ºs 3 e 4 do artigo 32.º do EBF: as SCR podem deduzir até à concorrência das suas próprias colectas passadas e futuras.

E não até à concorrência das colectas de outras sociedades (integradas no RETGS) que, não desenvolvendo a atividade de capital de risco, não produzem a coleta a que se refere o n.º 3 do artigo 32.º-A do EBF. Porque isso introduziria uma subjectividade tal no benefício que este deixaria de ter como limite as forças económicas de uma SCR para passar a ter como horizonte um limite variável, em função do tamanho do RETGS, de sociedades que nem desenvolvem a atividade que a lei concretamente incentiva, mas outras actividades comerciais várias, não incentivadas por lei.

A interpretação da Requerente, de que, quanto maior for o grupo, maior é o benefício fiscal não tem, assim, apoio legal em vista da natureza e dos limites do benefício fiscal em causa, do regime substantivo de IRC aplicável e das obrigações específicas de apuramento individual da coleta, do benefício fiscal e do imposto das sociedades integradas, como se aquele regime não fosse aplicável, os quais limitam o montante do benefício nos termos do artigo 32.º-A do EBF. Por tudo o que vai exposto, alicerçando-se a solução propugnada, como ficou demonstrado, nas normas legais mencionadas não assiste razão à Requerente quanto à alegada inconstitucionalidade da interpretação sufragada pela AT na liquidação em causa por violação do princípio da legalidade fiscal, incluindo nas vertentes da determinabilidade e da segurança jurídica.

Pelo contrário, a prevalecer a tese da Requerente, essa sim é que conduziria a um resultado interpretativo inconstitucional do artigo 32.º-A do EBF, em especial do seu n.º 4, atentas as circunstâncias do caso, por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Na situação em apreço, como vimos, o benefício fiscal constitui-se entre 2007 e 2008, quando a SCR não estava integrada em qualquer grupo sujeito ao RETGS, ou seja, numa data em que o benefício só podia ser deduzido à sua própria coleta. Como ficou dito, a segunda parte do n.º 4 do artigo 32.º do EBF dispõe que a dedução será efetuada na liquidação do IRC respeitante ao exercício em que foram realizados os investimentos ou, quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida poderá sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos cinco exercícios seguintes.

A seguir-se a interpretação da Requerente, a dedução não seria feita nas mesmas condições que existiam em 2007/8, ou seja, a possibilidade de dedução do benefício teria “aumentado” por força da posterior integração da sociedade num grupo, ou seja, passaria a existir uma outra coleta que, em regra, será maior que a da sociedade individualmente considerada, com a consequente violação do regime do artigo 32.º-A do EBF e toda a lógica e razão de ser do mesmo. Ao que acresce a violação do princípio da neutralidade da tributação dos grupos.

Ao carecer de fundamento legal, a tese da Requerente é que conduziria a uma interpretação inconstitucional, do referido preceito, por violação do princípio da legalidade fiscal do regime dos benefícios fiscais, nas vertentes da determinabilidade e da segurança.”.

Assim, e tendo, para além do mais, em conta a presunção do legislador razoável, integrada no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, dever-se-á interpretar o artigo 4.º, n.º 1 e n.º 3, do Regime do SIFIDE no sentido de que, ao prescrever que os beneficiários daquele podem deduzir ao montante apurado nos termos do art.º 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, se reporta à sociedade individual em cuja esfera jurídico-tributária o benefício se formou anteriormente à entrada da sociedade no perímetro de um grupo sujeito ao RETGS, pelo que não pode ser aproveitado e reportado esse benefício para além da coleta que essa mesma sociedade apuraria caso não fizesse parte do grupo sujeito ao RETGS.

Deste modo, nada haverá a censurar à liquidação adicional ora em crise, que deverá ser mantida, improcedendo o pedido arbitral principal.

*

A Requerente peticiona, subsidiariamente, a anulação da liquidação de juros compensatórios, por entender que a liquidação dos juros compensatórios aqui em causa tem subjacente apenas e tão só, uma divergência na interpretação e aplicação do Direito.

A este propósito, dispõe o artigo 35.º da LGT aplicável que:

“São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente”.

Efectivamente, e como se escreveu no Acórdão do STA de 11-03-2009, proferido no processo 0961/08:

“I - A liquidação de juros compensatórios pela Administração Fiscal está umbilicalmente ligada à existência de uma concreta liquidação de imposto devido pelo contribuinte.

II - O retardamento da liquidação de imposto só dá origem a juros compensatórios, se estiver demonstrada a culpa do contribuinte em tal situação de retardamento.

III - A culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, pelo padrão de esmero do bonus pater familiae, hipoteticamente colocado na situação concreta.

IV - A compreensível dúvida, dificuldade, ou divergência razoável de critério quanto à qualificação e enquadramento de determinada situação tributária não concorre para a integração do dito conceito de culpa – pelo que, por tal via, não se dá azo à cominação de juros compensatórios.”

No caso é o que se passa, já que a atuação da Requerente assentou numa interpretação plausível da lei, não se podendo formular o juízo de que se tenha desviado do padrão razoável do *bonus pater familiae*.

Desse modo, e pelo exposto, não se podendo considerar imputável ao contribuinte o retardamento da prestação tributária, não se verificarão os pressupostos do art.º 35.º da LGT, referido, pelo que deverá a liquidação de juros compensatórios ser anulada, procedendo o pedido arbitral subsidiário.

*

A Requerente formula, ainda, o pedido acessório de condenação da AT no pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida.

Dispõe o artigo 53.º da LGT que:

“1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”

Tem sido entendido pela jurisprudência que *“O direito à indemnização pela prestação de garantia indevida previsto no art. 53º da LGT constitui-se, independentemente da existência de erro imputável aos serviços, com o vencimento de causa que demorou mais de três anos a ser resolvida.”*³.

Já, nos termos do n.º 2 daquele artigo 53.º, tem sido entendido que *“Deste dispositivo legal resulta, para o que aqui releva, que o direito à indemnização pela garantia indevidamente prestada, a atribuir sem dependência do prazo a que alude o n.º 1 artigo supra citado, depende da verificação, além do mais (e simplificada), dos seguintes pressupostos de facto: a) a prestação da garantia (com vista à suspensão da execução fiscal que tenha por objeto a cobrança de dívida emergente da liquidação impugnada); b) a existência de prejuízos emergentes da prestação dessa garantia; c) o vencimento na impugnação judicial, onde seja verificado o erro imputável aos serviços.”*

³ Cfr. Ac. do TCA-Norte de 16-04-2009, proferido no processo 00280/06.8BEPNF.

Deve, assim, entender-se que a indemnização por prestação de garantia indevida, prevista no n.º 1 do art.º 53.º da LGT, não pressupõe a verificação de erro imputável aos serviços. Não obstante, não prescinde que a resolução da causa tenha demorado mais de 3 anos, o que, no caso não ocorre.

Já nos termos do n.º 2 daquele mesmo artigo, não é aplicável o referido prazo de 3 anos, mas pressupõe-se a ocorrência de erro imputável aos serviços, que, no caso, e pelos mesmos fundamentos anteriormente expostos relativamente à anulação da liquidação de juros compensatórios, se julga não existir.

Com efeito, e como se referiu, o presente dissídio radica em diferentes, mas plausíveis, interpretações do direito, pelo que se deverá considerar legítimas as posições sustentadas por ambas as partes.

Pelo exposto, e não se verificando os pressupostos do referido artigo 53.º da LGT, deverá improceder o pedido acessório ora em apreço.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular a liquidação de juros compensatórios, objeto da presente ação arbitral, bem como a decisão da reclamação graciosa que a manteve;
- b) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral, absolvendo a Requerida do mesmo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 162.342,57, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Novembro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Rui Duarte Morais)

O Árbitro Vogal

(João Menezes Leitão)