

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 153/2021-T

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

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr. José Almeida Fernandes e Dr. Jorge Carita, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-07-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em ..., ...-... Almancil (a “A...”),

B..., LDA., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em..., ...-... Almancil,

C..., LDA., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em..., ...-... Almancil,

D..., LDA., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em..., ...-... Almancil,

E..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em ..., ..., ...-... Almancil,

F..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede ..., ...-... Almancil, e

G..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede em ..., ..., ...-... Almancil,

(doravante cada uma, individualmente e abreviadamente, designada por “Requerente” e, em conjunto, designadas por “Requerentes”), vieram, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes actos:

- autoliquidações de IRC relativas ao período de 2018, que deram origem às seguintes liquidações:
 - n.º 2019..., datada de 11 de Novembro de 2019, relativa à A..., S.A;
 - n.º 2019..., datada de 14 de Novembro de 2019, relativa à B..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 11 de Novembro de 2019, reativa à C..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à D... , LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 7 de Novembro de 2019, relativa à E..., S.A.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à F..., S.A.;
 - n.º 2019..., relativa à G..., S.A.,
- despacho de indeferimento de reclamação graciosa datado de 7 Janeiro de 2021, proferido pelo Senhor Diretor de Finanças de Faro.

As Requerentes pedem ainda indemnização pelos custos incorridos pelas Requerentes B..., Lda. e F..., S.A., com a prestação indevida de garantia, por garantia indevida e ainda a restituição das quantias pagas pelas Requerentes C..., Lda. e D..., Lda., acrescidas de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 16-03-2021.

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

Em 28-06-2021, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 16-07-2021.

A AT apresentou Resposta, em que suscitou a excepção da incompetência material do tribunal arbitral e, subsidiariamente, pediu a suspensão da instância até prolação de decisão pelo TAF de Loulé no âmbito do processo n.º .../21...BELLE, e, caso assim não se entenda, seja julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 21-1-2021 foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

Como as suas alegações, a Requerente junto cópia da contestação que a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou no referido processo n.º .../21...BELLE.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

Não há nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a excepção da incompetência.

2. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Na conservatória do Registo comercial de Lisboa, na matrícula ..., foi efectuado a 21-11-2018, o pedido de registo de Constituição da Sociedade H..., SGPS, Unipessoal, Lda, NIF:... (Insc.1 -AP. 82/...1), com o capital social de 35,00, pertencente à sociedade I..., SGPS, S.A., NIF:....;

- B) As Requerentes formaram um grupo fiscal sujeito ao RETGS, do qual a A... era sociedade dominante (o Grupo J...), desde:
- (i) 01-01-1992 (ainda ao abrigo do antigo regime do consolidado fiscal), no caso da A..., da C..., Lda. e da B..., Lda.;
 - (ii) 01-01-2007, no caso da D..., Lda. e da F..., S.A.,
 - (iii) 01-01-2010, no caso da E..., S.A.; e
 - (iv) 01-01-2013, no caso da G..., S.A.
- C) Até 01-01-2019, a A... foi titular da totalidade das participações sociais das Subsidiárias, as quais têm as seguintes firmas:
- (i) B..., Lda., com o NIF/NIPC ...;
 - (ii) C..., Lda., com o NIF/NIPC ...;
 - (iii) D..., Lda., com o NIF/NIPC ...;
 - (iv) E..., S.A., com o NIF/NIPC...;
 - (v) F..., S.A., com o NIF/NIPC ...; e
 - (vi) Sociedade Imobiliária G..., S.A., com o NIF/NIPC... .
- D) As Requerentes adoptam e adoptaram durante os períodos de tributação em análise um ano fiscal equivalente ao ano civil;
- E) A A..., enquanto sociedade cindida, e a H..., enquanto sociedade beneficiária, levaram a cabo uma operação de Cisão-Fusão, de que resultou ser destacada parte do património da A... sem dissolução desta, incluindo as participações nas Subsidiárias (para além de equipamentos, trabalhadores, etc.), e subsequente integração por fusão no património da H...;
- F) O Projeto de Cisão-Fusão, que consta do Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, foi aprovado pelos órgãos de administração das sociedades envolvidas em 26-11-2018 e depositado em 27-11-2018 (certidões permanentes da A... e da H... que constam dos documentos n.ºs 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- G) No projecto de cisão-fusão refere-se o seguinte, além do mais:

2.8 Data a partir da qual as novas participações sociais concedem o direito de participar nos lucros e particularidades desse direito (art. 119.º, n.º 1, al. h) do CSC)

As novas participações darão direito a participar nos lucros a partir da data em que a fusão produzirá efeitos, i.e. 1 de janeiro de 2019.º (página 7 do Projeto de Cisão-Fusão do Documento n.º 3)

2.9 Data efectiva da fusão do ponto de vista conta contabilístico (art. 119.º, n.º 1, al. i) do CSC)

A data de produção de efeitos do ponto de vista contabilístico será a data de produção de efeitos da cisão-fusão, i.e. 1 de janeiro de 2019” (página 8 do Projeto de Cisão-Fusão / Documento n.º 3).

(...)

2.16. Produção de efeitos e termo

Nos termos do artigo 113.º do CSC, aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma, a presente cisão-fusão será aprovada pelos detentores de capital e registada, sujeita a termo para produção de efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente às 00h 00m 00s do dia 1 de janeiro de 2019» (página 9 do Projeto de Cisão-Fusão / Documento n.º 3).

- H) No dia 21-12-2018, foi efectuado o pedido de registo de a operação de cisão-fusão (Insc.3 - AP. 188/...), mediante o destaque de parte do património da sociedade A..., S.A. (A...)(sociedade cindida) sem dissolução, para fundir essa parte com o património da sociedade H..., SGPS, Lda (H...), (sociedade incorporante)(documento n.º 5);
- I) A indicação do dia 01-01-2019, como data produção de efeitos da cisão-fusão consta do registo da H... (inscrição n.º 3, Ap. 188/...);
- J) Ao longo do mês de Junho de 2019, entre dia 6 e dia 17, as Requerentes, sociedades que pertenciam ao Grupo J... até às zero horas de 1 de Janeiro de 2019, entregaram as declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC, relativas ao período de tributação entre 01-01-2018 e 31-12-2018, tendo devidamente

assinalado os campos 1 e 8 do quadro 4 da folha de rosto e indicado no campo 9 do mesmo quadro o número de identificação fiscal da sociedade dominante do grupo de sociedades, i.e., a A...;

- K) A partir de 25-06-2019, as Subsidiárias foram notificadas por Via CTT de que as suas declarações apresentavam o erro central “*D5B – Sujeito passivo não existe como fazendo parte de um grupo de sociedades*”;
- L) A 28-06-2019, as Subsidiárias apresentaram uma questão via E-Balção à AT no sentido de esclarecer as razões que impediam a normal validação das declarações;
- M) Em 09-07-2019, a A... enviou à AT o documento que consta do processo administrativo com a designação «Procº+2855-2019_DSIRC.pdf», cujo teor se dá como reproduzido, em que solicitou «*a reposição a nível do sistema do regime especial de tributação dos grupos de sociedades no exercício de 2018 e consequente validação da sua declaração modelo 22 e demais sociedades do grupo*»;
- N) Em 18-07-2019, a AT, através da Senhora Dra. K..., pediu esclarecimentos adicionais às Requerentes, tendo as mesmas levado ao conhecimento da AT todos os factos e documentos e entenderam relevantes, o que fizeram via contacto telefónico, no dia 19 de Julho de 2019, e e-mail, em 23-07-2019 (Documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) Na sequência da apresentação da documentação, foi elaborada pela Autoridade Tributária e Aduaneira a Informação n.º 844/2019 cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte

III-CONCLUSÃO

1. Refere o nº 11 do art. 8º do CIRC que "Sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação

coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa"

2 A cisão-fusão foi registada em 21 12 2018. Logo, para efeitos fiscais, não pode relevar a data da produção de efeitos contabilísticos a partir de 1 de janeiro de 2019, dado que a mesma não se situa no mesmo período de tributação em que ocorreram os efeitos jurídicos.

3 Sendo a data de produção dos efeitos fiscais da operação de cisão-fusão a data do registo comercial, isto é, 21.12.2018, é nesta data que cessa o RETGS ao Grupo J..., SA.

4 A base de dados do Grupo J..., SA apresenta como data de ocorrência da cessação, 31 12 2018, em vez de 21.12 2018, estando, no entanto, correta a data Fim RETGS em 31.12.2017.

Assim sendo, no período de tributação de 2018, as sociedades do Grupo estão sujeitas ao regime geral de tributação em IRC, pelo que as declarações modelo 22 de 2018 das sociedades do Grupo J..., SA, tendo sido preenchidas no regime de grupos, apresentam o erro "D5B - Sujeito passivo não existe como fazendo parte de um grupo de sociedades", devendo, por isso, ser corrigidas para o regime geral de tributação em IRC e submetidas de novo para validação (documento do processo administrativo «Procº+2855-2019_DSIRC.pdf»;

P) Sobre esta informação, a Senhora Diretora de Serviços do IRC proferiu despacho em 7 de Outubro de 2019 nos seguintes termos:

Concordo.

Informe-se (cópia P/OL)⁽¹⁾

Q) A 14-10-2019, a A... foi notificada, através do Ofício n.º..., datado de 08-10-2019, do despacho de 7 de Outubro de 2019, proferido por subdelegação de competências, da Senhora Diretora de Serviços do IRC;

¹ O texto manuscrito não é perfeitamente legível, mas afigura-se que é esse o seu texto, que está em sintonia com a informação em que se baseia, em que não se faz uma proposta de indeferimento, e com o teor do ofício através do qual o despacho foi comunicado, em que não se profere uma decisão de indeferimento, mas comunica-se que «foi sancionado o seguinte entendimento».

R) No referido ofício refere-se, além do mais, o seguinte:

Relativamente ao assunto referenciado, comunica-se que, por meu despacho, de 2019.10.07, proferido por subdelegação de competências, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. Refere o nº 11 do art. 8º do CIRC que "Sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa".

2 A cisão-fusão foi registada em 21.12.2018. Logo, para efeitos fiscais, não pode relevar a data da produção de efeitos contabilísticos a partir de 1 de janeiro de 2019, dado que a mesma não se situa no mesmo período de tributação em que ocorreram os efeitos jurídicos.

3. Sendo a data de produção dos efeitos fiscais da operação de cisão-fusão a data do registo comercial, isto é, 21.12.2018, é nesta data que cessa o RETGS ao Grupo J..., SA.

4. A base de dados do Grupo J..., SA apresenta como data de ocorrência da cessação, 31.12.2018, em vez de 21.12.2018, estando, no entanto, correia a data Fim RETGS em 31.12.2017.

Assim sendo, no período de tributação de 2018, as sociedades do Grupo estão sujeitas ao regime geral de tributação em IRC, pelo que as declarações modelo 22 de 2018 das sociedades do Grupo J..., SA, tendo sido preenchidas no regime de grupos, apresentam o erro "D5B - Sujeito passivo não existe como fazendo parte de um grupo de sociedades", devendo, por isso, o sujeito passivo corrigir as declarações para o regime geral de tributação em IRC e submetê-las de novo para validação.

(«Procº+2855-2019_DSIRC.pdf»);

S) A A... apresentou um requerimento, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, no qual solicitou a indicação da fundamentação legalmente exigida e, bem assim, dos respetivos meios de reação ao seu dispor (artigo 52.º do pedido de pronúncia arbitral);

T) Na sequência da apresentação do requerimento referido na alínea anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou àquela, em 04-11-2019, o ofício n.º ... (cuja cópia consta do documento n.º 2 anexo à petição da acção junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a sua resposta), em que se refere o seguinte:

Relativamente ao V/ requerimento - resposta ao N/ Ofício ..., de 08 de outubro de 2019, de novo cumpre-nos informar o seguinte:

1. De acordo com o print do Projeto de Cisão-Fusão, em anexo, verificou-se o destaque de parte do património da sociedade A..., SA, sem dissolução desta, para fundir essa parte com o património da sociedade H..., SGPS, UNIPessoal, LDA.NIF... .

2. A sociedade incorporante H..., SGPS, UNIPessoal, LDA, foi constituída, conforme print do registo comercial, na totalidade do capital social, pela I..., SGPS, SA, NIF..., em 21.11.2018, sociedade dominante de um Grupo fiscal sujeito ao RETGS desde 01.01.2013.

3. De acordo com o Anexo 1 - Lista de Bens a Transmitir, do projeto de cisão-fusão, verifica-se que na rubrica das Participações em Sociedades Comerciais, constam as sociedades dominadas pela A..., SA (à exceção das sociedades cessadas em IRC em 21.12.2018).

4. No requerimento do sujeito passivo, está precisamente em causa a data a partir da qual o Grupo J..., SA cessa para efeitos de aplicação do RETGS.

5. A cisão-fusão foi, segundo o que refere o respetivo projeto de cisão e que não cabe aqui apreciar, realizada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal previsto no art 73º do CIRC, verificando-se os efeitos contabilísticos a partir de 1 de janeiro de 2019.

6. A cisão-fusão consta do registo comercial como tendo sido efetuada em 21.12.2018, pelo que, para efeitos fiscais, não pode relevar a data da produção de efeitos contabilísticos (01.01.2019), dado que a mesma não se situa no mesmo período de tributação em que ocorreram os efeitos jurídicos, conforme resulta do disposto no n.º 11 do art. 8.º do CIRC, isto é, "Sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante, para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa.

7.º Dado que à data de produção dos efeitos fiscais da operação de cisão-fusão é a data do registo comercial, isto é, 21.12.2018, é nesta data que cessa o RETGS ao Grupo J..., SA, sendo a data Fim RETGS em 31.12.2017.

8- Assim sendo, no período de tributação de 2018, as sociedades do Grupo estão sujeitas ao regime geral de tributação em IRC, pelo que às declarações modelo 22 de 2018 das sociedades do Grupo J..., SA, tendo sido preenchidas no regime de grupos, apresentam o erro "D5B - Sujeito passivo não existe como fazendo parte de um grupo de sociedades", devendo, por isso, ser corrigidas para o regime geral.

9. Do presente ato cabe ação administrativa para o Tribunal Administrativo competente, nos termos do n.º 2 do art.º 97.º do CPPT e artigo 50.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no prazo de três meses a partir da data da presente notificação (artigos 58.º e 59.º do CPTA).

Pode, igualmente, apresentar recurso hierárquico, no prazo de trinta dias a contar da presente notificação, nos termos do artigo 80.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do n.º 2 do art.º 66.º do CPPT.

- U) Em 04-12-2019, a A... interpôs recurso hierárquico da decisão contida neste ofício n.º ...;
- V) O recurso hierárquico referido na alínea anterior foi indeferido por despacho de 18-12-2020, proferido pela Senhora Subdirectora da Autoridade Tributária e Aduaneira, com os fundamentos que constam do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido (parte do processo administrativo com a designação «*indef+RH.pdf*»);
- W) A A... impugnou a decisão de indeferimento do recurso hierárquico através de acção administrativa que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé com o n.º .../21...BELLE (documento n.º 1 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a sua Resposta);
- X) As Requerentes apresentaram declarações de rendimentos Modelo 22 relativas ao exercício de 2018 de substituição conformes com a posição da AT, efectuando autoliquidações que deram origem às seguintes liquidações emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira:
- n.º 2019..., datada de 11 de Novembro de 2019, relativa à A..., S.A;
 - n.º 2019..., datada de 14 de Novembro de 2019, relativa à B..., LDA.;
 - n.º 2019 2910510381, datada de 11 de Novembro de 2019, reativa à C..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à D..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 7 de Novembro de 2019, relativa à E..., S.A.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à F..., S.A.;
 - n.º 2019..., relativa à G..., S.A.,
- Y) As Requerentes apresentaram reclamação graciosa das liquidações referidas, nos termos que constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Z) A reclamação graciosa, que tem o n.º ...2020..., foi indeferida por despacho de 31-12-2020, proferido pelo Senhor Director de Finanças de Faro, nos termos que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia

arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, adoptando os fundamentos da decisão do recurso hierárquico, em que se refere, além do mais, o seguinte:

- *"De acordo com o que estabelece o art.º 113.º do CSC, o diferimento da eficácia de uma operação de reestruturação está dependente de que a mesma esteja "sujeita a condição ou termos suspensivos" e de ocorrerem, antes da verificação destes, "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" podendo "a assembleia de qualquer das sociedades deliberar que seja requerida a resolução ou a modificação do contrato."*

- *"Na situação sub judice, embora o projeto de cisão mencione o art.º 113.º do CSC e fixe uma produção de efeitos automática a ocorrer às 0 (zero) horas do dia 1 de janeiro de 2019 aquele normativo legal não se aplica ao caso concreto, na medida em que não existiram "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" e, logo, "tampouco houve lugar a qualquer modificação ou resolução do contrato de Cisão-Fusão", conforme informa a recorrente no §24.º do direito de audição.*

- *"A eficácia da Cisão - Fusão em apreço ocorre na data do registo da operação na Conservatória do Registo Comercial, com a transmissão de todos os direitos e obrigações do património destacado para a sociedade beneficiária (cfr. art.º 112.º do CSC)."*

- *"Quanto à fixação de uma data convencionada a partir da qual as operações da sociedade cindida são consideradas do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade incorporante, a mesma apenas releva no plano contabilístico e fiscal, desde que os efeitos retroativos se situem dentro do mesmo período de tributação em que a operação se tornou eficaz."*

- *"Os efeitos jurídicos bem como os efeitos contabilísticos e fiscais de uma operação de reestruturação, não se confundem nem se excluem entre si, mas quando se evolui do plano meramente contabilístico para o plano jurídico, observa-se que não é permitida a aplicação de uma data convencionada com*

produção de efeitos a ocorrer automaticamente no futuro, isto é, em data posterior à inscrição da Cisão-Fusão no registo comercial."

- "Reitera-se que, nos termos do art.º 112.º do CSC, a data do registo da operação em apreço, apresenta uma eficácia constitutiva e não meramente declarativa."

- "Verifica-se assim que a produção de efeitos jurídicos, contabilísticos e fiscais da operação de Cisão-Fusão controvertida ocorreu no dia 21 de dezembro de 2018 e não às 0 (zero) horas do dia 1 de janeiro de 2019 como pretende recorrente."

- "Face ao exposto, a cessação da aplicação do RETGS ao Grupo J... do qual a A... era a sociedade dominante ocorreu em 31 de dezembro de 2017, data que respeita ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos pressupostos da cessação, conforme prescreve a al. c) do n.º9 do art.º 69º do CIRC.º"

- "Deste modo, no período de tributação de 2018 não é aplicável o RETGS ao Grupo J..., dado que a Cisão - Fusão produziu efeitos jurídicos, contabilísticos e fiscais a 21 de dezembro de 2018, de acordo com o que estabelece o art.º 112.º do CSC e o n.º11 do art.º 8.º do CIRC.º"

AA) As Requerentes B..., Lda. e F..., S.A. não procederam ao pagamento voluntário do imposto adicionalmente liquidado pela AT, na sequência do que esta instaurou os seguintes processos de execução fiscal:

i. o processo de execução fiscal n.º ...2020..., para cobrança coerciva do montante total de € 255.298,91, relativo ao IRC de 2018 da Requerente B..., Lda. (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ii. o processo de execução fiscal n.º ...2020..., para cobrança coerciva do montante total de € 2.195.563,04, relativo ao IRC de 2018 da Requerente F..., S.A. (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- BB) Para suspensão dos mencionados processos de execução fiscal, B..., Lda. e F..., S.A. ofereceram, ao abrigo do disposto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT, garantia idónea, sob a forma de constituição de hipotecas voluntárias sobre imóveis, em 18 de março de 2020 (documentos n.ºs 12 e 13, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- CC) A prestação das referidas garantias envolveu custos, tais como o pagamento de Imposto de Selo nos valores de € 16.610,55 e € 1.932,28 cuja liquidação foi efetuada perante Notário, bem como outras despesas decorrentes desse acto notarial, que conjuntamente ascenderam a € 22.847,51 (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- DD) As Requerentes C..., Lda. e D..., Lda., efectuaram o pagamento da respectivas liquidações, nos montantes de € 1.624,04 e € 26.409,58 respectivamente (Documentos n.ºs 15 e 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- EE) Em 12-03-2021, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Requerentes e no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a questão da incompetência da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, pelas seguintes razões, em suma:

-
- a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira;
 - será inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação do pedido arbitral aqui formulado pela requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem;
 - pese embora o presente p.p.a venha interposto na sequência de um indeferimento de um recurso hierárquico, tendo em conta a causa de pedir, o que está em causa é obter do presente Tribunal arbitral uma condenação da AT a reconhecer à requerente a verificação das condições de aplicação do regime especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, ao exercício de 2018, mormente saber se os artigos 112.º, 113.º do Código das Sociedades Comerciais, igualmente aplicáveis às operações de cisão, pelo disposto no artigo 120.º, todos do CSC, permitem que a data de produção de efeitos jurídicos possa ser fixada em data posterior à data da inscrição do registo comercial, com conseqüente anulação das liquidações;
 - com a presente acção arbitral, o que a requerente pretende é obter o reconhecimento de um direito;
 - , inexistente no âmbito do RJAT, qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas pelos tribunais arbitrais condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no mesmo RJAT: poderes declaratórios com fundamento em ilegalidade;
 - a pretensão jurídica formulada pela requerente reconduz-se ao reconhecimento de um direito ou ao pedido de condenação à prática de um acto devido, que não poderão ser obtidos por esta via;
 - uma eventual condenação da AT a proceder ao reconhecimento do peticionado pela requerente quanto aos efeitos fiscais da fusão, se encontra excluída do âmbito da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

As Requerentes dizem o seguinte sobre esta excepção, em suma:

- a posição da ata assenta num equívoco ao dizer que sustentada num equívoco ao partir do pressuposto de que o presente pedido de pronúncia arbitral vem interposto na

sequência do Despacho de Indeferimento de um Recurso Hierárquico e não de uma Reclamação Graciosa;

- a competência dos Tribunais Arbitrais inclui a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação desde que tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, como sucedeu in casu;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou as Requerentes de que podiam apresentar impugnação judicial da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, sendo a apresentação de pedido de pronúncia arbitral um meio alternativo;
- o objeto dos presentes autos é a apreciação da legalidade do Despacho de Indeferimento e, mediatamente, a legalidade das Autoliquidações, ainda que daí decorra, naturalmente, a análise do enquadramento legal aplicável;
- as Autoliquidações, apresentadas pelas Requerentes em substituição das anteriormente apresentadas e recusadas na medida em que alegadamente o RETGS do Grupo J... já teria cessado, não devem ser confundidas com a Decisão da Diretora de IRC, i.e. o despacho que prolatou o entendimento da AT sobre as razões que levaram à cessação da aplicação do RETGS, recusando a sua reintrodução;
- não sendo, em momento algum, requerida a anulação, por parte deste Tribunal, da Decisão da Diretora de IRC, nem tampouco necessário fazê-lo.

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

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

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

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

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

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT,*

que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.

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

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

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

Não há, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas à verificação dos pressupostos da aplicação do RETGS ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto ou autoliquidação que tenha como pressuposto a desconsideração do RETGS quando ele deveria ser aplicado não deixa de ser um acto tributário de liquidação ilegal. E a pretensão de apreciação da legalidade ou da ilegalidade dessa desconsideração subjacente a um acto de liquidação não deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, em que se materializa essa desconsideração.

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

interpretação restritiva, designadamente que afaste a possibilidade e de impugnação com fundamento em erro na aplicação do RETGS (²).

Por outro lado, não existiu nenhuma decisão administrativa eficaz em relação às Requerentes que alterasse a aplicação do RETGS, tendo-se a Autoridade Tributária e Aduaneira limitado a manifestar a justificar o seu entendimento de que *«sendo a data de produção dos efeitos fiscais da operação de cisão-fusão a data do registo comercial, isto é, 21.12.2018, é nesta data que cessa o RETGS ao Grupo J..., SA»*, pelo que as declarações cuja admissão foi recusada pelo sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira deveriam *«por isso, ser corrigidas para o regime geral de tributação em IRC e submetidas de novo para validação»*.

Interpretando este acto, conclui-se que se está perante um acto que não é imediatamente lesivo para a A..., pois não altera a sua esfera jurídica, tendo apenas em vista indicar a conduta que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendia que devia ser adoptada no âmbito da autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2018. Assim, está-se perante um acto interlocutório do procedimento de liquidação, com natureza de acto opinativo, que *«recomenda certo comportamento fiscal ao contribuinte, para que este, na óptica da Administração, não venha a suportar consequências danosas»*, como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 07-06-1989, processo n.º 3616, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-5-1991, página 729.

Sendo um acto interlocutório inserido no âmbito de um procedimento de liquidação de IRC, iniciado com a apresentação das declarações modelo 22 originárias e que culminou com as declarações de substituição e as liquidações impugnadas efectuadas de harmonia com estas,

² Sobre uma situação deste tipo, em que foram anuladas liquidações, em processo de impugnação judicial, com fundamento em vício relativo à não verificação dos requisitos de cessação do RETGS, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-01-2016, processo n.º 0342/15, em que se refere:

«Daqui decorrendo, portanto, que as liquidações adicionais impugnadas (exercícios de 2004 e 2005) enfermam de erro na aplicação dos pressupostos de direito [erro que, como bem sublinham a sentença recorrida e o MP, se traduz na ilegalidade do próprio pressuposto em que assentaram essas liquidações: não está verificado o pressuposto constante da al. c) do n.º 8 do art. 63.º do CIRC, o qual foi verificado por decisão judicial transitada em julgado, sendo irrelevante que na data da prática dos actos tributários impugnados a ilegalidade do pressuposto ainda não tivesse sido declarada judicialmente».

Apreciando os requisitos da aplicação do RETGS em processo de impugnação judicial, pode ver-se ainda o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 28-01-2021, processo n.º 417/08.2BEBJA.

a A... pode na impugnação das liquidações invocar qualquer ilegalidade anterior, como resulta do artigo 54.º do CPPT.

Por outro lado, o despacho de 07-10-2019, em que se explica a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira, foi proferido na sequência de um requerimento da A..., pelo que nem poderia produzir efeitos em relação às restantes Requerentes.

Assim, não há qualquer limitação à impugnabilidade dos actos de autoliquidação derivada de algum acto administrativo anterior consolidado na ordem jurídica que determinasse a cessação do RETGS, pois nenhum existia, quando os Requerentes apresentaram as autoliquidações que estão subjacentes às liquidações impugnadas.

Para além disso, mesmo quando, tendo sido praticados actos de liquidação ou autoliquidação, se estiver perante uma situação em que poderia ser mais útil para o contribuinte o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (por possibilitar, para além da apreciação da legalidade de actos, a definição para o futuro dos direitos do contribuinte), o uso da acção em vez da impugnação judicial é uma mera **faculdade**, como decorre do próprio texto do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dizer que «*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*». Isto é, o que se prevê nesta norma **é limitação ao uso da acção e não limitação ao uso do processo de impugnação judicial**.

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

Por outro lado, pelo que se referiu, não existiu qualquer acto administrativo decidindo a cessação do RETGS praticado antes das autoliquidações e liquidações com base nelas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não se coloca o possível obstáculo à impugnabilidade que poderia advir do regime do artigo 53.º, n.º 3, do CPTA (aventado no despacho deste Tribunal Arbitral de 21-10-2021).

Por isso, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Questão da suspensão da instância

Subsidiariamente em relação a excepção de incompetência, a Autoridade Tributária e Aduaneira pede a suspensão da instância por estar pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, uma acção administrativa (processo n.º .../21...BELLE), que tem por objecto indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela A..., S.A. contra a decisão de cessação da aplicação do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades ao Grupo J... com efeitos a 31-12-2017, ao invés de a 31-12-2018, proferido pela Senhora Directora de Serviços do IRC da AT, através do Ofício n.º..., de 28-12-2020 (documento n.º 1 junto com as alegações das Requerentes).

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamenta a sua pretensão de suspensão da instância dizendo o seguinte, em suma:

- somente a anulação do acto de indeferimento do despacho do Recurso Hierárquico, poderá determinar a apreciação da legalidade das liquidações;
- o mesmo pedido, que aqui é apresentado, foi já formulado, quer mediata ou imediatamente, pela Requerente, representada pelo mesmo mandatário judicial, no processo n.º .../21...BELLE, a correr seus termos no TAF de Loulé;
- conforme mais lhe apraz, tenta indevidamente, através de diversos meios processuais e perante diversas instâncias, fazer valer as suas pretensões e discutir tão só e apenas o que aqui está em questão i.e., a decisão de cessação da aplicação do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades ao Grupo J... com efeitos a 31.12.2017 proferido pela Exma. Directora de Serviços do IRC da AT, através do Ofício n.º..., de 28.12.2020;
- a apreciação da legalidade do despacho que indeferiu a aplicação do RETGS com efeitos a 2018 é prévia à análise das liquidações que dela são mero efeito e que se discutem no tribunal arbitral;
- nos termos do artigo 272.º do CPC, o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta;

-
- a presente instância, depende do julgamento prévio do ato administrativo em matéria tributária que, não comportando a apreciação da legalidade do ato de liquidação, define o direito que se lhe aplica;
 - não cabendo na esfera de competência do CAAD a apreciação de atos administrativos em matéria tributária, deve nos termos do n.º 2 do artigo 272.º CPC ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, determinar-se a suspensão da instância.

A Requerente opõe-se à suspensão da instância dizendo o seguinte, em suma:

- inexistente prejudicialidade entre os presentes autos e a ação administrativa de impugnação, a correr termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, Unidade Orgânica 2, como Processo n.º .../21.../BELLE, a que se assume a RFP se refere (interposta na sequência do indeferimento de Recurso Hierárquico apresentado perante a Decisão da Diretora de IRC);
- a ilegalidade da cessação de aplicação de um RETGS, no que toca à liquidação de IRC de um dado ano, pode ser sindicada e resolvida por via de Processo Arbitral;
- a AT quer a todos os títulos protelar uma decisão final quanto à ilegalidade das Autoliquidações, por autónoma sindicância ou outro meio, cabendo a este Tribunal, à luz do princípio da economia processual, da celeridade e da tutela jurisdicional efetiva, por estar em posição para tal, administrar a justiça que lhe é pedida;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira alega na contestação apresentada no âmbito do referido Processo n.º .../21.../BELLE a suposta litispendência do mesmo face aos presentes autos (cf. Documento n.º 1 que se junta), o que significa também, que a ser como a RFP pede, tutela alguma seria destinada às Requerentes, num desenlace por demais inadmissível.

O artigo 272.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estabelece que *«o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado»*.

No caso em apreço, é a relação de prejudicialidade que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca.

Como ensina ALBERTO DOS REIS, «*sempre que numa acção se ataca um acto ou facto jurídico que é pressuposto necessário de outra acção, aquela é prejudicial em relação a esta*». (3)

A relação de prejudicialidade reconduz-se à dependência entre objectos processuais. Uma causa é prejudicial em relação a outra quando nela é objecto de apreciação uma questão cuja resolução pode alterar uma situação jurídica que tem de ser considerada para a decisão de outra causa.

A apreciação da questão da legalidade das liquidações que são impugnadas no presente processo depende da solução que se der à questão da possibilidade da aplicação do RETGS em 2018, pois é erro por não aplicação deste regime o único vício imputado às liquidações impugnadas.

A apreciação da questão da aplicação do RETGS constitui um pressuposto necessário da decisão sobre a legalidade das liquidações, pelo que se verifica uma relação de prejudicialidade.

Em situações deste tipo, «*o juiz da causa subordinada pode ser normalmente competente para decidir a causa prejudicial; mas como esta está proposta e o julgamento dela pode destruir a razão de ser da outra causa, considera-se razoável a suspensão da instância subordinada*». (4)

Porém, resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 272.º, designadamente do uso da palavra "**pode**", usualmente utilizada na técnica legislativa para exprimir a atribuição de poderes discricionários, a suspensão da instância por pendência de causa prejudicial é de natureza facultativa (5).

O n.º 2 do mesmo artigo confirma a não obrigatoriedade de suspensão da instância, preceituando que, «*não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se*

³ *Comentário ao Código de Processo Civil*, volume 3.º, 1946, página 206.

⁴ ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, volume 3.º, 1946, página 268.

⁵ Neste sentido, LEBRE DE FREITAS, *Código de Processo Civil – Anotado*, Vol. I, 2.ª edição, página 544.

obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens».

Assim, a faculdade de ordenar a suspensão, como se infere da expressão "*o tribunal pode ordenar a suspensão*", que o tribunal deverá usar ou não em função da previsível utilidade ou não de proferir decisão na causa subordinada, isto é, decisão de suspensão terá de assentar num juízo sobre a conveniência ou não da suspensão.

No caso em apreço, é manifesto que a duração previsível da acção administrativa instaurada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé referida, iniciada em 2021, constitui um inconveniente importante à suspensão.

Na verdade, é óbvio que o presente processo pode terminar muito antes daquela acção administrativa n.º .../21.../BELLE, inclusivamente por a decisão que aí vier a ser proferida ser passível de recurso, com a grande amplitude que se prevê no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ao contrário do que sucede com a que vier a ser proferida no presente processo arbitral que, presumivelmente será decidido no prazo de 6 meses a contar da data da constituição do Tribunal Arbitral, ou mesmo antes e com muito limitadas possibilidades de impugnação e recurso.

Por outro lado, a arbitragem tributária foi criada para permitir aos contribuintes obterem a celeridade na resolução de litígios, exigida pelo princípio constitucional da tutela judicial efectiva em prazo razoável (artigo 20.º, n.º 4, da CRP).

São, aliás, facilmente compreensíveis as razões por que, num Estado de Direito, há interesse público na celeridade da apreciação jurisdicional dos litígios, o que é particularmente evidente em matéria tributária, em que a demora na decisão dos litígios prejudica, no caso de improcedência da pretensão anulatória, o interesse da rápida disponibilidade de recursos para afectação à satisfação das necessidades públicas que justificam a tributação, e implica, no caso de procedência da pretensão, uma forte lesão patrimonial para o erário público, a nível de juros indemnizatórios ou indemnizações por garantias indevidas, que também afecta o interesse público e, em última análise, atinge todos contribuintes.

Nestas circunstâncias, é manifestamente inconveniente para o interesse público a suspensão da instância, não se vendo mesmo quaisquer vantagens da suspensão do presente

processo que possam superar o enorme inconveniente da perda de celeridade, pelo que, desde logo, será de afastar a suspensão, por força do disposto no artigo 272.º, n.º 2, do CPC.

Para além disso, como se vê pela Contestação apresentada pela Autoridade Tributária e Aduaneira naquela acção administrativa n.º .../21.../BELLE, foi aí suscitada a questão da litispendência com o presente processo, pelo que nem é seguro que venha a ser proferida decisão naquela acção, pois a litispendência constitui excepção dilatória que tem como consequência a extinção da instância [artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea i) e 278.º, n.º1, alínea e) do CPC].

Por outro lado, a existir a litispendência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a preferência legislativa, revelada pelo artigo 13.º, n.º 4, do RJAT, é pela tramitação do processo arbitral, como se infere de aí se estatuir que *«a apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclude o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa»*.

Decorre desta norma que, quando um mesmo pedido de declaração de ilegalidade de um acto de liquidação é suscitado perante um tribunal arbitral e um tribunal tributário é a apreciação pelo tribunal arbitral que prevalece, pois elimina o direito de, com os mesmos fundamentos, utilizar meios administrativos ou judiciais de impugnação.

Assim, a solução legislativa prevista para situações deste tipo, é a prolação de decisão no processo arbitral e não a suspensão do processo arbitral para aguardar a prolação de decisão pelo tribunal tributário.

Neste contexto, para além de a suspensão da instância ser manifestamente contrária ao interesse público da celeridade que legislativamente se pretendeu obter com a arbitragem tributária e, por isso, os prejuízos da suspensão superam as hipotéticas vantagens, a solução pressuposta por aquele n.º 4 do artigo 13.º é a prolação da decisão no presente processo.

Pelo exposto, indefere-se o requerimento de suspensão da instância.

5. Matéria de direito

5.1. Questão da data da cessação de aplicação do RETGS

Até às zero horas do dia 1 de janeiro de 2019, a A... foi titular direta e indireta de

As Requerentes formavam um grupo fiscal sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual a A... era sociedade dominante (o “Grupo J...”).

Até Às zero horas do dia 01-01-2019, a Requerente A... foi detentora de mais de 75% das participações sociais das restantes Requerentes (as “Subsidiárias”).

A A..., enquanto sociedade cindida, e a H... SGPS, Unipessoal Lda. (“H...”), enquanto sociedade beneficiária, levaram a cabo uma operação de cisão-fusão nos termos do artigo 118.º, n.º 1, alínea c) do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”) (a “Cisão-Fusão”).

O Projeto de Cisão-Fusão veio a ser objeto de registo comercial, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea p) do Código do Registo Comercial, em 27-11-2018 e as deliberações da Assembleia Geral de sócios das duas sociedades que aprovaram a Cisão-Fusão, foram adoptadas em 21-12-2018.

No Projeto de Cisão-Fusão e nas deliberações referidas foi indicada a data de 01-01-2019, como sendo a data em que a Cisão-Fusão produziria efeitos jurídicos, sendo esta data que consta do registo comercial.

As Requerentes apresentaram declarações modelo 22 relativas ao exercício de 2018 aplicando o RETGS, mas o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não permitiu tal apresentação.

Na sequência de requerimento da A..., a Autoridade Tributária e Aduaneira esclareceu as razões da não admissibilidade das declarações modelos 22 aplicando RETGS,

As Requerentes apresentaram então declarações modelo 22 relativas ao exercício de 2018 nos termos do regime geral do IRC, de que vieram a resultar as liquidações impugnadas.

5.1.1. Posições das Partes

As Requerentes apresentaram reclamação graciosa das liquidações que veio a ser indeferida, pelas razões seguintes razões, em suma:

- o art.º 113.º do CSC, o diferimento da eficácia de uma operação de reestruturação está dependente de que a mesma esteja "sujeita a condição ou termos suspensivos" e de ocorrerem, antes da verificação destes, "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" podendo "a assembleia de qualquer das sociedades deliberar que seja requerida a resolução ou a modificação do contrato.";
- embora o projeto de cisão mencione o art.º 113.º do CSC e fixe uma produção de efeitos automática a ocorrer às 0 (zero) horas do dia 1 de janeiro de 2019 aquele normativo legal não se aplica ao caso concreto, na medida em que não existiram "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam" e, logo, "tampouco houve lugar a qualquer modificação ou resolução do contrato de Cisão-Fusão", conforme informa a recorrente no §.24 º do direito de audição;
- a eficácia da Cisão - Fusão em apreço ocorre na data do registo da operação na Conservatória do Registo Comercial, com a transmissão de todos os direitos e obrigações do património destacado para a sociedade beneficiária (cfr. art.º 112.º do CSC).";
- a fixação de uma data convencionada a partir da qual as operações da sociedade cindida são consideradas do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade incorporante, apenas releva no plano contabilístico e fiscal, desde que os efeitos retroativos se situem dentro do mesmo período de tributação em que a operação se tornou eficaz;
- não é permitida a aplicação de uma data convencionada com produção de efeitos a ocorrer automaticamente no futuro, isto é, em data posterior à inscrição da Cisão-Fusão no registo comercial;
- nos termos do art º 112.º do CSC, a data do registo da operação em apreço, apresenta uma eficácia constitutiva e não meramente declarativa;

- a produção de efeitos jurídicos, contabilísticos e fiscais da operação de Cisão-Fusão controvertida ocorreu no dia 21-12-2018 e não às 0 (zero) horas do dia 01-01-2019, pelo que é aquela e não esta a data de cessação do RETGS.

As Requerentes defendem o seguinte, em suma:

- o despacho de Indeferimento da reclamação graciosa incorre em lapso ao ignorar por completo o termo suspensivo a que as partes sujeitaram a produção de efeitos do Projeto de Cisão-Fusão e o facto de todos os restantes efeitos jurídicos, para além dos efeitos contabilísticos e fiscais, terem ocorrido às zero horas de 1 de janeiro de 2019;
- está em causa a oposição de um termo suspensivo inicial, que é, possibilidade explicitamente reconhecida por todas as fontes do Direito das Sociedades Comerciais / Societário (independentemente de não haver qualquer regulação específica das circunstâncias em que tal oposição pode ser efetuada, o que releva do Direito Civil).

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira reafirma a posição assumida na decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, dizendo ainda o seguinte, em suma:

- as sociedades participantes derogaram o disposto no artigo 112.º do CSC, ao fixar a data de produção de efeitos em 01-01-2019, sem que tenha sido identificado quer o evento substanciador da condição ou termo suspensivos da eficácia da cisão-fusão quer definidos os fins visados pelo diferimento da produção de efeitos jurídicos, ou seja, as mudanças relevantes prefiguráveis nos elementos de facto em que as deliberações se basearam, que se pretendiam acautelar;
- tanto a alínea i) do n.º 1 do art. 98.º como a alínea i) do art. 119.º, do CSC apenas indicam que do projecto deve constar, entre outros elementos, a data a partir da qual as operações da sociedade fundida ou cindida são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da ou das sociedades resultantes da

- fusão ou da cisão, o que pressupõe, naturalmente, uma data coincidente com a da produção de efeitos jurídicos ou anterior e não posterior;
- o diferimento da eficácia da cisão-fusão para uma data diferente da que resulta do art. 112.º do Código das Sociedades Comerciais, mediante a aposição de um termo suspensivo, pressupõe não só a especificação do evento futuro cuja ocorrência desencadeia esse efeito, como também a previsão das mudanças nos elementos de facto em que se basearam as deliberações, cuja relevância pode levar qualquer sociedade a impedir a cisão-fusão, ou a modificar os termos em que estas foram deliberadas;
 - no Projecto de cisão-fusão, apenas, consta que a operação “será sujeita a termo para produção de efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente às 00h00m00s do dia 1 de janeiro de 2019”, pelo que, na falta da verificação dos elementos essenciais que podem justificar a aplicação do regime especial do artigo 113.º do CSC;
 - o artigo 113.º, alude às circunstâncias em que a condição ou o termo suspensivo podem ser apostos no projecto de fusão ou cisão, nem faria sentido que assim não fosse, por se tratar de um desvio ao princípio geral estabelecido pelo artigo 112.º.
 - o sentido útil do artigo 113.º é pois o de instituir um processo de fazer valer “as mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam”, o que não implica que, embora elas possam estar previstas pelas sociedades participantes, venham efectivamente a ocorrer no período que decorre entre a data do registo comercial e o momento da verificação da condição ou termo suspensivos;
 - a data relevante para efeitos fiscais deve situar-se no mesmo período de tributação em que ocorra a produção de efeitos jurídicos e, logicamente, que não seja posterior à que resultar do artigo 112.º ou, em casos especiais, do artigo 113º, do CSC, requisitos que não estão preenchidos na situação sob análise.

Antes de mais, há que precisar que o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril),

é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (⁶)

Quando dois actos têm por objecto definir a posição da Administração Tributária sobre a mesma situação jurídica, o segundo, quando não é confirmativo, é revogatório por substituição. (⁷)

Os actos que indeferem impugnações administrativas podem ser confirmativos, não alterando a ordem jurídica, quando «*se limitem a reiterar, com os mesmos fundamentos, decisões contidas em atos administrativos anteriores*» (artigo 53.º, n.º 1, do CPTA).

Nos casos em que a decisão fundamentada da impugnação administrativa aprecia um acto sem fundamentação expressa (como sucede nos casos de impugnação de autoliquidação), não se está perante uma situação em que o acto seja confirmativo, à face do preceituado no

⁶ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

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

⁷ Na terminologia do art. 79.º da LGT, como sucedia nos arts. 138.º e seguintes do CPA de 1991, a «anulação» administrativa tem a designação de «revogação».

O art. 165.º do CPA de 2015, precisou a terminologia distinguindo entre «revogação», que «é o acto administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade, e a «anulação administrativa», que «é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro acto, com fundamento em invalidade».

No entanto, no procedimento tributário e contencioso tributário não houve qualquer alteração.

artigo 53.º, n.º 1, do CPTA, pelo que se está perante uma situação de revogação por substituição, em que a fundamentação do acto que subsiste na ordem jurídica após a decisão é a que consta desta, como está ínsito no artigo 173.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015. (⁸)

Assim, no caso em apreço, tendo as liquidações impugnadas origem em autoliquidações, a fundamentação relevante para apreciação da legalidade será a da decisão da reclamação graciosa que as confirmou.

5.1.2. Apreciação da questão

O artigo 8.º, n.º 11, do CIRC estabelece que *«sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa»*.

No caso em apreço, no ponto 2.9 do projecto de cisão-fusão refere-se que *«a data de produção de efeitos do ponto de vista contabilístico será a data de produção de efeitos da cisão-fusão, i.e. 1 de janeiro de 2019»* e no ponto 2.16 refere-se que *«nos termos do artigo 113.º do CSC, aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma, a presente cisão-fusão será aprovada pelos detentores de capital e registada, sujeita a termo para produção de efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente às 00h 00m 00s do dia 1 de janeiro de 2019»*.

Por isso, para efeitos do preceituado no artigo 8.º, n.º 11, do CIRC, a data de produção de efeitos sob o ponto de vista contabilístico é 01-01-2019, e como esta data se situa *«num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa»*, pelo que desta norma decorre que a data de 01-01-2019 é também relevante para efeitos fiscais.

⁸ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-10-1999, processo n.º 023379, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-09-2002, página 3102, e de 29-05-2002, processo n.º 047541, publicado em Apêndice ao Diário da República 10-02-2004, página 4047.

Porém, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que a data indicada no projecto de cisão fusão não foi validamente indicada, a face do artigo 113.º do Código das Sociedades Comerciais, por este apenas permitir a sujeição da cisão-fusão a termo suspensivo dependente «*mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam*» e, neste caso, o termo fixado não dependeu de quaisquer mudanças desse tipo.

E, no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, não sendo válido o termo inicial fixado, a operação de Cisão-fusão produziu efeitos imediatamente, na data em que o registada, que foi 21-12-2018, pelo que, não se situando no exercício de 2018 a data de produção de efeitos do ponto de vista contabilístico (01-01-2019), esta não pode ser considerada para efeitos fiscais e, conseqüentemente, o RETGS terminou naquela primeira data.

Em última análise, a Autoridade Tributária e Aduaneira que o artigo 113.º apenas permite fixar um termo incerto (tratar-se-á de um termo incerto), enquanto as Requerentes entendem que podem fixar um termo independentemente de mudanças dos elementos de facto.

A controvérsia entre as Partes incide essencialmente sobre a interpretação dos artigos 112.º e 113.º do Código das Sociedades Comerciais que estabelecem seguinte:

Artigo 112.º

Efeitos do registo

Com a inscrição da fusão no registo comercial:

- a) Extinguem-se as sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de nova sociedade, todas as sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade;*
- b) Os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade.*

Artigo 113.º

Condição ou termo

Se a eficácia da fusão estiver sujeita a condição ou termo suspensivos e ocorrerem, antes da verificação destes, mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam, pode a assembleia de qualquer das sociedades deliberar que

seja requerida a resolução ou a modificação do contrato, ficando a eficácia deste diferida até ao trânsito em julgado da decisão a proferir no processo.

O regime previsto nestes artigos para a fusão de sociedades é aplicável à cisão de sociedades por forma do disposto no artigo 120.º do Código das Sociedades Comerciais.

Não havendo qualquer conceito de «termo» próprio do direito tributário, é aplicável o conceito civilístico, por força do preceituado no artigo 11.º, n.º 2, da LGT, que estabelece que *«sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei»*.

O conceito civilístico de «termo» resulta do artigo 278.º do Código Civil, em que se estabelece, sob a epígrafe «Termo» que *«se for estipulado que os efeitos do negócio jurídico comecem ou cessem a partir de certo momento, é aplicável à estipulação, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 272.º e 273.º»*.

Quando *«os efeitos do negócio são diferidos, na sua existência ou apenas na sua efectividade, para um momento ulterior à conclusão do negócio»* está-se perante um termo inicial, suspensivo ou dilatatório. (⁹)

«Termo certo será pois aquele do qual se sabe por antecipação em que momento preciso se verificará. No termo incerto, pelo contrário, este momento é desconhecido. Sabe-se que ele há-de chegar, mas não quando chegará». (¹⁰)

Assim, no projecto de cisão-fusão, ao estabelecer-se que a produção de efeitos contabilísticos e gerais começa a 01-01-2019, não dependente de qualquer evento está a fixar-se um termo suspensivo certo.

O artigo 113.º do Código das Sociedades Comerciais, contendo como hipótese normativa *«se a eficácia da fusão estiver sujeita a condição ou termo suspensivos»*, aplica-se tanto ao termo suspensivo certo como ao incerto, prevendo apenas a possibilidade de modificação ou resolução do contrato de fusão-cisão, se, após as deliberações das assembleias

⁹ MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, volume II, 1974, página 386.

¹⁰ MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, volume II, 1974, página 386.

gerais, ocorrerem *«mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam»*.

Assim, não tem qualquer suporte legal a interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz na decisão da reclamação graciosa no sentido de que *«o diferimento da eficácia de uma operação de reestruturação está dependente de que a mesma esteja "sujeita a condição ou termos suspensivos" e de ocorrerem, antes da verificação destes, "mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam"»*

Pelo contrário, o que permite o artigo 113.º, é que no caso de existirem tais *«mudanças relevantes»*, possa ser resolvido ou modificado o contrato de cisão-fusão, inclusivamente podendo ficar sem efeito o termo suspensivo previsto antes dessas mudanças.

Assim, como defendem as Requerentes (¹¹), o artigo 113.º CSC supõe casos em que a eficácia da fusão está sujeita a condição ou a termo suspensivos, o que pressupõe a licitude da oposição à fusão dessas duas cláusulas acessórias e a consequência da oposição dessas cláusulas lícitas é suspensão da eficácia do registo da operação até à data indicada.

Por isso, como dizem as Requerentes, *«o depósito efetuado no dia 21 de dezembro de 2018 não produziu quaisquer efeitos jurídicos imediatos, suspensos que estavam da verificação do referido termo»* e *«nenhum elemento do património, nenhum recurso nem qualquer posição jurídica da A... foi transmitida para a H... antes de 1 de janeiro de 2019»*.

Assim, sendo a data da produção de efeitos contabilísticos da operação de cisão-fusão 01-01-2019 e sendo também nessa data que se produzem os efeitos jurídicos da operação, situam-se ambas no mesmo período de tributação, pelo que, por força d preceituado no artigo 8.º, n.º 11, do CIRC, *«a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais»*.

Pelo exposto a decisão da reclamação graciosa que confirmou as autoliquidações enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação do artigo 113.º do Código das Sociedades Comerciais.

Pelas mesmas razões, as autoliquidações e as liquidações que com base naquelas foram efectuadas enfermam de erro ao não aplicarem o RETGS que vigorou até 31-12-2018.

¹¹ Citando RAUL VENTURA, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, e Almedina, 1990, p.278-281 e Jorge M. Coutinho de Abreu, (Coord.), “Código das Sociedades Comerciais em Comentário – Volume II páginas 310-311.

6. Indemnização por garantia indevida

As Requerentes B..., Lda. e F..., S.A. não pagaram as quantias que lhe foram liquidadas, pelo que foram instauradas execuções fiscais para cobrança coerciva do montantes de € 255.298,91, relativo ao IRC de 2018 da Requerente B..., Lda (execução fiscal n.º ...2020...) e de € 2.195.563,04, relativo ao IRC de 2018 da Requerente F..., S.A. (execução fiscal n.º ...2020...).

Estas Requerentes prestaram garantias para suspender essas execuções, sob a forma de constituição de hipotecas voluntárias sobre imóveis, e pedem indemnização por garantia indevida.

O art. 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *«legalidade da dívida exequenda»*, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

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 objecto 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 número 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.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

Como resulta do teor expresso do n.º 1 deste artigo 53.º, apenas se prevê indemnização, com este regime simplificado a que alude o artigo 171.º do CPPT, nos casos de prestação de **garantia bancária ou equivalente** e não nos de prestação de garantia da dívida por outros meios, designadamente hipotecas. (¹²)

Assim, impedem os pedidos de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o eventual direito a indemnização poder ser exercido em processo autónomo. (¹³)

¹² Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2012, processo n.º 0528/12, e de 10-10-2018, processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18.

¹³ Como também entendeu o Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos citados.

7. Reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios

As Requerentes C..., Lda. e D..., Lda., efetuaram o pagamento da respectivas liquidações n.ºs 2019... e 2019..., nos montantes de € 1.624,04 e € 26.409,58, e pedem que lhes sejam devolvidos os montantes pagos, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *« A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de

anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

7.1. Reembolso de quantia paga

Na sequência da anulação das liquidações de IRC n.ºs 2019... e 2019..., nos montantes de € 1.624,04 e € 26.409,58, as Requerentes C..., Lda. e D..., Lda têm direito a serem reembolsadas da quantia que cada uma delas pagou, o que é consequência imediata da anulação.

7.2. Juros indemnizatórios

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, há direito a juros indemnizatórios em caso de anulação por vício que constitua «erro», entendendo-se como tal os vícios que na dogmática administrativa tem tal designação, que são os vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito.

No caso em apreço, as liquidações n.ºs 2019 ... e 2019 ... enfermam de vícios desses tipos, que são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as autoliquidações que lhes estão subjacentes foram efectuadas de acordo com o entendimento comunicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os juros indemnizatórios devem ser contados relativamente a cada um dos montantes a reembolsar desde as datas em que foram efectuados os respectivos pagamentos, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

8. Pedido de «reposição das Autoliquidações Originárias das Requerentes relativas ao período de tributação de 2018 e apresentadas em junho de 2019».

As Requerentes pedem a «reposição das Autoliquidações Originárias das Requerentes relativas ao período de tributação de 2018 e apresentadas em junho de 2019».

O artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, estabelece o seguinte:

1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;*
- b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;*
- c) Rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;*
- d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.*

Como resulta desta norma, cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira retirar da anulação das liquidações os efeitos que foram devidos.

Excepção a esta regra é a apreciação de direito a juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida que, como se disse, se insere nas compôs dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Assim, não se toma com deste pedido de reposição das Autoliquidações Originárias das Requerentes relativas ao período de tributação de 2018 e apresentadas em junho de 2019.

8. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar improcedente a exceção da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- B)** Indeferir o requerimento de suspensão da instância formulado pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- C)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às questões de ilegalidade das liquidações e da decisão da reclamação graciosa n.º ...2020...;
- D)** Anular o despacho de 07-01-2021, do Senhor Director de Finanças de Faro, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2020...;
- E)** Anular as seguintes liquidações de IRC:
 - n.º 2019..., datada de 11 de Novembro de 2019, relativa à A..., S.A;
 - n.º 2019..., datada de 14 de Novembro de 2019, relativa à B...), LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 11 de Novembro de 2019, reativa à C..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à D..., LDA.;
 - n.º 2019..., datada de 7 de Novembro de 2019, relativa à E..., S.A.;
 - n.º 2019..., datada de 13 de Novembro de 2019, relativa à F..., S.A.;
 - n.º 2019..., relativa à G..., S.A.;
- F)** Julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida;
- G)** Julgar procedente o pedido de reembolso e juros indemnizatórios formulado pela Requerente C..., Lda, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsá-la da quantia de € 1.624,04, acrescida de juros indemnizatórios determinados nos termos do ponto 7.2. deste acórdão;
- H)** Julgar procedente o pedido de reembolso e juros indemnizatórios formulado pela Requerente D..., Lda e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsá-la da quantia de € 26.409,58, acrescida de juros indemnizatórios determinados nos termos do ponto 7.2. deste acórdão;

I) Não tomar conhecimento do pedido de reposição das Autoliquidações Originárias das Requerentes relativas ao período de tributação de 2018 e apresentadas em junho de 2019.

9. 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **1.691.391,66**, valor indicado pelas Requerentes, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 15-11-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Almeida Fernandes)

(Jorge Carita)

(vencido, conforme declaração junta)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Manifesto a minha adesão à Decisão tomada quanto à improcedência da exceção de incompetência do Tribunal suscita pela Requerida, porquanto, como vem defendido, o que está em causa é a apreciação da legalidade de uma autoliquidação, na sequência do indeferimento de uma Reclamação Graciosa (que não Recurso Hierárquico, porquanto esse foi apresentado conta a decisão da AT de fazer cessar o RETGS), não havendo qualquer limite a que o Tribunal na sua análise não aprecie a matéria relativa à verificação ou não dos pressupostos de aplicação do RETGS.

Já não posso estar de acordo, o que faço muito respeitosamente, em relação às restantes decisões.

No que diz respeito à questão B). do Ponto 8 do Acórdão, quanto ao pedido de suspensão do presente processo apresentado pela Requerida, entendo que o Tribunal, embora a tal não estivesse obrigado, deveria ter admitido tal pedido.

Efetivamente, admitindo algum livre arbítrio na apreciação casuística das situações de determinação da existência ou não de prejudicialidade, mas salvo o devido respeito, que é muito, entendo que no presente caso não estão reunidos os pressupostos de aplicação, “à contrário”, do disposto no n.º 2 do art.º 272.º do Código de Processo Civil (CPC), como também não me parece que um tribunal deva decidir da sua competência para prosseguir a lide em função da morosidade de outro, ou da amplitude da recorribilidade das decisões de cada um deles.

A harmonia que deveria existir entre as decisões judiciais fica, deste modo, posta em causa.

Sobre a mesma questão de direito, com base na mesma realidade fáctica e relativamente ao mesmo contribuinte, poderão assim vir a ser tomadas duas decisões, que tanto podem ser convergentes ou absolutamente divergentes.

Para diminuir as probabilidades disso acontecer, o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), começa por tratar a situação ao nível do processo gracioso, por intermédio do seu artº 68º., nº. 2, que consagra o seguinte:

“2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.”

Ou seja, a lei impede a apresentação de uma reclamação graciosa, quando, com o mesmo fundamento, tiver sido apresentada impugnação judicial.

Assim, se evitam duas decisões contraditórias e se impede a utilização de mais do que um mecanismo para se obter a apreciação, por exemplo, da legalidade de um determinado ato jurídico/fiscal.

As regras das relações entre uma impugnação e uma reclamação constam igualmente do disposto no artº. 111.º do mesmo CPPT, que transcrevemos:

“3 - Caso haja sido apresentada, anteriormente à recepção da petição de impugnação, reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto, esta deve ser apensa à impugnação judicial, no estado em que se encontrar, sendo considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.

4 - Caso, posteriormente à recepção da petição de impugnação, seja apresentada reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto e com diverso fundamento, deve esta ser apensa à impugnação judicial, sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação.”

O que está em causa nos presentes autos é, no fundo a decisão da AT de negar o reconhecimento da existência de um Grupo de sociedades para efeitos fiscais, no ano de 2018, cuja legalidade o presente Tribunal se considera competente para conhecer, quando anteriormente com os mesmos fundamentos a Requerente utilizou o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAF), onde se encontra pendente uma ação administrativa.

Então, o que acontece, se com os mesmos fundamentos for apresentada nova impugnação judicial.

A regra das reclamações gratuitas acima referidas, se aqui aplicadas, impediriam que a segunda ação - a posterior - não pudesse continuar a sua tramitação.

Contudo, a mesma não é aplicada e, somos remetidos, por via do disposto no artº. 29º., nº. 1 do RJAT para o disposto no artº. 272º. do CPC (em sede de procedimento nos Tribunais Administrativos e Fiscais, por remessa prevista no artº. 2º do CPPT).

E quando a esta questão, é perfeito o enquadramento que dela faz a presente Decisão que, com a devida vénia, transcrevo:

“A apreciação da questão da legalidade das liquidações que são impugnadas no presente processo depende da solução que se der à questão da possibilidade da aplicação do RETGS em 2018, pois é erro por não aplicação deste regime o único vício imputado às liquidações impugnadas.

A apreciação da questão da aplicação do RETGS constitui um pressuposto necessário da decisão sobre a legalidade das liquidações, pelo que se verifica uma relação de prejudicialidade.

Em situações deste tipo, *«o juiz da causa subordinada pode ser normalmente competente para decidir a causa prejudicial; mas como esta está proposta e o julgamento dela pode destruir a razão de ser da outra causa, considera-se razoável a suspensão da instância subordinada.* (14) “

Ora, porque se entende tratar-se um poder discricionário e de uma faculdade, este Tribunal Arbitral entende, usando tal poder, não utilizar tal faculdade.

E é aqui que surge a minha respeitosa discordância.

¹⁴ ALBERTO DOS REIS, *Comentário ao Código de Processo Civil*, volume 3.º, 1946, página 268.

Considero que o Tribunal tem esse poder discricionário, mas entendo que, neste caso concreto, deveria ter feito uso dessa faculdade, a qual consistira em proceder à suspensão da instância, considerando a ação intentada anteriormente junto do TAF de Loulé, com o mesmo propósito, causa prejudicial em relação a esta.

E tudo isto resulta tanto mais evidente quando melhor se faça a análise do disposto no n.º 2 do art.º 272.º do CPC, que transcrevemos:

«não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens».

Ou seja, defende este Acórdão que a suspensão não é obrigatória. Com o que concordamos. Mas ignora, com todo o respeito, as situações em quem ela pode ser dispensada. Ou seja:

SE

“...houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão...”

OU

“...se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens»

Nada permite concluir que a ação pendente no TAF de Loulé tenha sido intentada com o propósito, único (nem sem ser único) de obter a suspensão do presente processo.

O juízo de conveniência, quanto à decisão de não suspender, tem a ver com o facto do processo do TAF só ter sido intentado em 2021. Ou seja, no mesmo ano em que este processo....

Por outro lado, invoca-se que a sentença no TAF pode ser objeto de recurso e no CAAD tais possibilidades estão muito limitadas.

Todos admitimos que estão naturalmente mais limitadas, tendo sido esse um dos objetivos e propósitos do alargamento da competência do CAAD aos processos tributários, mas não podemos esquecer as mais variadas situações em que tais recursos podem acontecer, agora acrescidas das situações de oposição entre Decisões do próprio CAAD.

E convém não esquecer que os destinatários de ambos dos recursos (CAAD/TAF) são rigorosamente os mesmos (TCA, STA e TC), não havendo discriminação para que nesses Tribunais de recurso os processos do CAAD tramitem mais rapidamente que os outros.

Respeitosamente, não levo a necessidade de celeridade processual ao ponto de, com esse argumento, que pouco tem de objetivo, porque o juiz de 1.ª Instância até já pode ter a sentença feita, não se determinar a suspensão destes autos.

Como referi, não me parece que um Tribunal deva decidir da sua competência para prosseguir a lide em função da morosidade de outro, ou da amplitude da recorribilidade das decisões de cada um deles.

Manifesto, por isso, respeitosamente, a minha posição no sentido da suspensão do presente processo arbitral, por existência de causa prejudicial.

Atendendo a que este Tribunal não se decidiu pela suspensão da instância por existência de causa prejudicial, pelas razões que constam da presente Decisão e relativamente às quais aqui manifesto o meu respeitoso desacordo, apresento, igualmente, as razões que me levaram, também, a não acompanhar os restantes membros do Coletivo no seu entendimento quanto à questão de fundo.

Trata-se, no fundo, de apurar a legalidade da decisão da AT ao determinar a cessação da aplicação do RETGS para o ano de 2018 no Grupo da qual a Requerente era a sociedade dominante, tudo acoberto da invocada ilegalidade das autoliquidações do IRC das empresas do Grupo.

Os factos relevantes para apreciação da causa estão devidamente resumidos na presente decisão, nos seguintes parágrafos:

“As Requerentes formavam um grupo fiscal sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual a A... era sociedade dominante (o “Grupo J...”).

A A..., enquanto sociedade cindida, e a H... Holdings SGPS, Unipessoal Lda. (“H...”), enquanto sociedade beneficiária, levaram a cabo uma operação de cisão-fusão nos termos do artigo 118.º, n.º 1, alínea c) do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”) (a “Cisão-Fusão”).

O Projeto de Cisão-Fusão veio a ser objeto de registo comercial, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea p) do Código do Registo Comercial, em 27-11-2018 e as deliberações da Assembleia Geral de sócios das duas sociedades que aprovaram a Cisão-Fusão, foram adoptadas em 21-12-2018.

No Projeto de Cisão-Fusão e nas deliberações referidas foi indicada a data de 01-01-2019, como sendo a data em que a Cisão-Fusão produziria efeitos jurídicos, sendo esta data que consta do registo comercial.”

De seguida, o Tribunal faz a resenha da posição de cada uma das partes para depois expressar o sentido da sua decisão.

A primeira norma invocada como determinante para se aceitar a tese da Requerente tem a ver com o disposto no n.º 11 do art.º 8.º do CIRC, que não é de mais transcrever:

“11 - Sempre que, no projeto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa.” **(Redação da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC)**

No caso concreto, como se sabe, o Projeto de Cisão/Fusão refere outra data para produção de efeitos jurídicos, que é a de 01.01.2019 e que contraria a data de efeitos constitutivos da operação em causa, que é dada do registo comercial: 27.11.2018.

Atrás dos efeitos jurídicos a Requerente quer levar os efeitos contabilísticos e fiscais.

Contudo, os novos efeitos fiscais pretendidos para a operação de Cisão/Fusão, só serão aceites, por via da estipulação do citado n.º, 11 do art.º 8.º do CIRC, se a data indicada para produção de efeitos contabilísticos se situar no mesmo período de tributação com o da produção de efeitos jurídicos.

Caso nada fosse dito no Projeto quanto a estes aspetos, a Cisão/ Fusão produziria todos os seus efeitos (jurídicos, contabilísticos e fiscais) no exercício de 2018, ano em que assim já não seria possível aplicar o RETGS.

Mas o Projeto, no seu ponto 2.9 determina o seguinte:

«a data de produção de efeitos do ponto de vista contabilístico será a data de produção de efeitos da cisão-fusão, i.e. 1 de janeiro de 2019»

E no ponto 2.16 refere-se que:

«nos termos do artigo 113.º do CSC, aplicável por força do artigo 120º do mesmo diploma, a presente cisão-fusão será aprovada pelos detentores de capital e registada, sujeita a termo para produção de efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente às 00h 00m 00s do dia 1 de janeiro de 2019».

Ou seja, o Projeto procedeu à alteração de duas realidades diferentes:

- i).** A alteração da data de produção de efeitos contabilísticos para a data de produção de efeitos da Cisão/Fusão, fixada em 1 de janeiro de 2019. Ou seja, para o ano civil seguinte;
- ii).** A alteração da data de produção de efeitos jurídicos – 27 de novembro de 2018 - para a data fixada no Projeto - 1 de janeiro de 2019. Ou seja, para o ano civil seguinte.

Poderíamos ficar por aqui, dizendo que os efeitos contabilísticos/fiscais do Projeto se dão em períodos de tributação diferentes da mesma não podem ser extraídas consequências fiscais.

Ou seja, não se pode aceitar que tenham continuado a existir um Grupo para efeitos fiscais em 2018, e que o mesmo não tenha caducado, devendo nesse ano cada uma das sociedades que o compunham ser tributadas cada uma por si.

E, na minha modesta opinião, nada mais seria necessário dizer.

Contudo, a Requerente fez constar do Projeto, a sujeição da operação em causa a “termo de produção de efeitos”, o que lhe permitiria levar essa produção de efeitos para 1 de janeiro de 2019, ao abrigo do disposto no art.º 113.º do CSC.

Por seu turno, a AT entendeu não estarem reunidas as condições previstas na lei para aplicação dessa disposição do CSC.

E, com todo o respeito por posições contrárias, entendo que a AT tem razão e que a Requerida defendeu com propósito essa posição.

Remete a Requerida para o texto da lei, referindo a mesma que a atribuição de tais efeitos à Cisão/Fusão, está dependente de “*mudanças relevantes nos elementos de facto em que as deliberações se basearam*», o que não se verificou no caso concreto.

É o que consta das Alegações finais da Requerida (ponto XXII) ao referir que para fixação de um termo suspensivo, necessário se torna “...que tenha sido identificado o evento substanciador da condição ou termo suspensivo da eficácia da cisão-fusão quer definidos os fins visados pelo diferimento da produção de efeitos jurídicos, ou seja, as mudanças relevantes prefiguráveis nos elementos de facto em que as deliberações se basearam.”

Melhor reforça a sua posição a Requerida com diversos ensinamentos Doutrinários, nomeadamente do Prof Raúl Ventura, quanto à melhor interpretação dos art.ºs 112º e 113º. do CSC, na sua melhor interligação e nos termos e condições de derrogação do regime previsto no primeiro dos artigos, pelo estatuído no segundo.

Partilho com a Requerida o que a mesma faz constar do ponto XXVII das suas alegações, quanto à possibilidade de derrogação do regime previsto no artº. 112º. do CSC mediante a fixação de um termo suspensivo o que “...pressupõe não só a especificação do evento futuro cuja ocorrência desencadeia esse efeito, como também a previsão das mudanças nos elementos de facto em que se basearam as deliberações, cuja relevância pode levar qualquer sociedade a impedir a cisão-fusão, ou a modificar os termos em que estas foram deliberadas.”

Por isso, a Requerida entende que no Projeto de Cisão/Fusão não estão previstos os elementos essenciais que podem justificar a aplicação do regime especial previsto no artº. 113, já que naquele Projeto apenas se refere que operação em causa “... será sujeita a termo para produção d efeitos, devendo a produção de efeitos ocorrer automaticamente às 00h00m00s do dia 1 de janeiro de 2019.”

E quanto à falta destes elementos na situação concreta aqui em discussão, a presente Decisão não encontrou, na minha respeitosa opinião, resposta que me permitisse acompanhar o sentido da mesma.

Entendo, por isso, que a cessação do REGTS ocorreu validamente em 31.12.2017, não sendo por isso, aplicável ao exercício de 2018, ano em que devem ser mantidas as Declarações Modelo 22 e respetivas autoliquidações de cada uma das sociedades anteriormente integrantes do Grupo em causa.

Lisboa, 15 de outubro de 2021

(Jorge Carita)