

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 772/2022-T**

**Tema: IRS. RETGS. Dedução à colecta, no âmbito do grupo de sociedades, do benefício do SIFIDE.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

1. A contribuinte A..., S.A., NIPC ..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 13 de Dezembro de 2022, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico, e a ilegalidade parcial do acto de autoliquidação n.º ... entregue em 22 de Março de 2019 em substituição da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente a 2017, n.º..., que fora entregue em 18 de Junho de 2018, na parte relativa à dedução do benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação & Desenvolvimento Empresarial – SIFIDE, de montante indevidamente calculado, no que respeita à colecta do grupo no âmbito do RETGS, sendo de €241.755,41 o valor do pedido.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20 de Fevereiro de 2023; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 23 de Fevereiro de 2023, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 28 de Março de 2023, e posteriormente o Processo Administrativo.
9. Por Despacho de 5 de Abril de 2023, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo sido as partes notificadas para apresentarem alegações escritas, indicando-se o dia 20 de Agosto de 2023 como data-limite para a prolação e comunicação da decisão arbitral.
10. A Requerente apresentou alegações em 21 de Abril de 2023.
11. A Requerida apresentou as suas alegações em 4 de Maio de 2023.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

## **II – Matéria de Facto**

### **II. A. Factos provados**

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade residente em território português, responsável pela gestão e supervisão de um grupo de sociedades, o “Grupo B...”, do qual a Requerente é a sociedade dominante, e ao qual é aplicado o RETGS (opção comunicada nos termos do art. 69º do CIRC).
2. No exercício de 2017, o Grupo B... era encabeçado pela Requerente e composto pelas sociedades:
  - a. C..., S.A. (“C...”)
  - b. D..., Lda. (“D...”)
  - c. E..., Lda. (“E...”)
  - d. F..., Lda. (“F...”).
3. Em 18 de Junho de 2018, a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação de 2017, com referência ao “Grupo B...”, identificada com o n.º..., tendo procedido à autoliquidação do imposto devido.
4. Em 22 de Março de 2019, ao abrigo do disposto no art. 122º, 1 e 2 do CIRC, a Requerente submeteu uma declaração Modelo 22, identificada com o n.º..., em substituição da declaração 18 de Junho de 2018.
5. Nesta indicou-se que no período de tributação de 2017 o Grupo B... apurou uma matéria colectável no valor de € 8.125.737,67, que corresponde à soma algébrica dos resultados fiscais das sociedades integrantes do Grupo, deduzida de prejuízos fiscais reportáveis de exercícios de tributação anteriores, o que deu origem a uma colecta de IRC e derrama estadual no montante global de € 1.920.762,96, à qual, entre outros, foram deduzidos seguintes montantes:
  - a) € 338.785,87 a título de dupla tributação internacional;
  - b) € 509.057,76, referente a benefícios fiscais; e
  - c) € 8.036,09 relativo a pagamentos especiais por conta.
6. Em 28 de Maio de 2020, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC de substituição, tendo em vista a sua correcção.
7. É que a dedução efectuada a título de benefícios fiscais, no montante de € 509.057,76, corresponde ao crédito de imposto do SIFIDE da “C...”, enquanto outra empresa do “Grupo B...”, a “F...”, dispunha também, no exercício de 2017, de créditos fiscais de

SIFIDE, no montante de € 241.755,41, disponíveis para dedução, mas que não foram objecto de dedução à colecta do Grupo, nos termos e para os efeitos de aplicação do RETGS – pelo que a Requerente pretende deduzir à colecta de IRC do grupo do qual é a sociedade dominante, com referência a 2017, esse benefício fiscal SIFIDE, no montante de € 241.775,41.

8. Em 20 de Fevereiro de 2021 essa reclamação graciosa foi indeferida por Despacho do Director de Finanças de Lisboa.
9. Em 10 de Maio de 2021 a Requerente interpôs recurso hierárquico daquela decisão, que foi indeferido por despacho do Director de Serviços do IRC de 13 de Setembro de 2022, sendo notificado em 15 de Setembro de 2022.
10. Tal como fizera na reclamação graciosa, a AT fundamentou deste modo o indeferimento: *“De acordo com o artigo 68.º- A da LGT, a AT está vinculada às orientações genéricas «...constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias». Concluindo que, tendo por base a Ficha Doutrinária referente ao processo n.º 1203/2020 – PIV 17265, onde são tratadas as questões relativas ao SIFIDE II, na qual é referido que se trata de um benefício concedido individualmente, cuja dedução no âmbito do grupo deverá atender aos pressupostos existentes à data em que nasce o direito ao benefício, a Requerente “tem direito a deduzir o benefício fiscal em questão até ao limite da coleta apurada na DM22 individual da sociedade «F...»”.*
11. Especificamente, a AT invocou o facto de o benefício fiscal SIFIDE ter sido adquirido pela sociedade “F...” antes de 1 de Janeiro de 2017, ou seja, antes do início da vigência do RETGS, valendo para um regime em que as sociedades eram tributadas individualmente, mas deixando de valer quando as mesmas sociedades passam a ser tributadas em conjunto.
12. Percorrida sem sucesso a via administrativa, em 13 de Dezembro de 2022 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

## **II. B. Matéria não-provada**

---

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

## II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria

de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### **III. Sobre o Mérito da Causa**

#### **III. A. Posição da Requerente**

1. A Requerente começa por lembrar que o SIFIDE, criado para vigorar de 2006 a 2011, e o SIFIDE II, criado para vigorar de 2011 a 2015, criaram a possibilidade de sujeitos passivos de IRC deduzirem à sua colecta de IRC uma parcela do investimento em I&D, correspondente a “despesas elegíveis”.
2. E que com a criação do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro – o regime do SIFIDE passou a integrar aquele código, nos seus arts. 35º e seguintes, tendo sido concomitantemente alterado.
3. O prazo de reporte do montante a deduzir à colecta que não fosse passível de utilização (por insuficiência de colecta) passou de 6 anos (nos períodos de tributação até 2012) para 8 anos (nos períodos de tributação de 2013 em diante), nos termos do art. 38º, 4 do CFI.
4. E foi nesse âmbito que a Requerente pretendeu deduzir em 2017, em relação ao “Grupo B...”, os montantes de dedução à colecta a título de SIFIDE atribuídos à “F...”, gerados nos períodos de tributação de 2012 e 2013.
5. No período de tributação de 2012, tinha ficado o valor de € 58.483,99 disponível para dedução, a título de SIFIDE atribuído à “F...”, nos seis períodos de tributação subsequentes, ou seja, até 2018.
6. No período de tributação de 2013, tinha ficado o valor de € 183.271,42 disponível para dedução, a título de SIFIDE atribuído à “F...”, nos oito períodos de tributação subsequentes, ou seja, até 2021.
7. Perfazendo os dois valores um total de € 241.755,41 que, em 2017, estava disponível para dedução, a título de SIFIDE atribuído à “F...”.
8. A Requerente lembra que os indeferimentos, tanto da reclamação graciosa como do recurso hierárquico, apontam para a Ficha Doutrinária n.º 1203/2020, à qual a AT está

vinculada (nos termos do art. 68º-A da LGT) e da qual a AT retira o entendimento de que, tendo o benefício fiscal sido adquirido pela sociedade “F...” antes da sua entrada para um grupo sujeito ao RETGS, a dedução encontra-se limitada à colecta individual apurada pela sociedade, não extravasando para o âmbito do grupo: não sendo, portanto, o benefício dedutível à colecta do Grupo, e até ao limite da mesma.

9. O facto é que nem relativamente ao RFAI (arts. 22.º segs. do CFI), nem relativamente ao SIFIDE (arts. 35.º segs. do CFI), o legislador consagrou qualquer norma específica relativa à questão da dedução dos dois benefícios no âmbito do RETGS.
10. No entanto, a Requerente sustenta que a remissão do art. 38º, 1 do CFI para o art. 90º, 1 do CIRC torna relevante o nº 6 desse art. 90º, o qual não estabelece qualquer distinção temporal relativamente à agregação, no montante apurado no grupo societário, das deduções relativas a cada uma das sociedades componentes do grupo.
11. Daí infere a Requerente que a AT, na leitura da Ficha Doutrinária n.º 1203/2020, foi injustificadamente restritiva quanto ao disposto no art. 90º, 6 do CIRC – já que, pelo menos, a norma não proíbe a dedução do montante do benefício apurado antes da aplicação do RETGS à entidade beneficiária.
12. Depois de considerações gerais sobre interpretação restritiva, a Requerente entende que essa interpretação conflitua, no caso concreto, com a precedência da solução de colecta agregada do Grupo, para efeitos da dedução do benefício fiscal – no seu entender, a única compatível com princípios constitucionalmente consagrados, como os da legalidade, da protecção da confiança e da segurança jurídica, ou da separação de poderes.
13. E insiste que, da leitura do art. 90º, 6 do CIRC, não se retira a existência de uma hipótese em que a dedução de benefícios fiscais se encontre limitada à colecta individual da sociedade beneficiária que adquiriu o direito, estando esta integrada no perímetro fiscal de um RETGS – sendo a regra, pelo contrário, a da colecta agregada, visto que há uma relevância fiscal que é atribuída ao conjunto.
14. A Requerente sublinha que o RETGS é uma forma de determinação de uma base de tributação comum de um grupo de sociedades, não se assumindo como um modelo de consolidação total e pleno, antes um mero “*group pooling*” – pelo que a aplicação do RETGS resulta da agregação dos resultados individuais apurados por cada sociedade que

compõe o grupo societário, através do apuramento prévio, e em separado, dos rendimentos e perdas de cada entidade – embora, no fim, apenas conte o resultado fiscal do grupo, correspondente à soma algébrica dos resultados individuais de cada sociedade, sendo sobre esse resultado agregado, de grupo, que recaem as deduções relativas a cada uma das sociedades, nos termos do art. 90º, 6 do CIRC – o qual, faz notar a Requerente, não impõe qualquer limitação quanto aos montantes que cada sociedade que compõe o grupo gerou para dedução ao resultado agregado, e nem por essa via, nem por qualquer outra, faz perder direitos ou benefícios às sociedades em resultado da sua adesão ao RETGS.

15. A Requerente rejeita argumentos que procurem demonstrar que o benefício SIFIDE tenha sido atribuído na condição de não-integração de uma sociedade beneficiária num grupo de sociedades; pelo contrário, defende que o SIFIDE não pode ser um benefício estanque, visto que o seu objectivo, de fomento de actividades de I&D, é independente da integração, ou não, num grupo, podendo até dar-se o caso de a integração num grupo societário ser favorável ao crescimento daquelas actividades.
16. E rejeita também que ocorra, aqui, uma transmissão de benefício fiscal em violação do art. 15º do EBF, ou ainda que haja algum paralelismo com a solução do reporte de prejuízos fiscais por uma sociedade que entra num grupo, estabelecida pelo art. 71º, 1, a) do CIRC.
17. Termina pedindo a reversão da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, interposto contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, pedindo a consequente correcção da autoliquidação de IRC, o reembolso de imposto no montante correspondente à dedução à colecta não efectuada, no total de € 241.755,41, e o pagamento, pela AT, de juros indemnizatórios.
18. Em alegações, a Requerente insiste ser dedutível o montante de € 241.755,41, a título de SIFIDE, disponível para dedução e originado na esfera da “F...”, previamente à integração desta no grupo fiscal sujeito ao RETGS, grupo no qual a Requerente é sociedade dominante – fazendo assentar esse entendimento no regime dos arts. 35º segs. do CFI, especificamente da remissão do art. 38º do CFI para o art. 90º, 6 do CIRC, e da ausência de qualquer limitação temporal à solução legal.
19. E a Requerente insiste que o art. 90º, 6 do CIRC estabelece inequivocamente que as deduções relativas a cada uma das sociedades são efectuadas no montante apurado a nível

consolidado, e que, portanto, a única coisa que a Requerida faz, na sua interpretação restritiva, é querer excluir as situações, como a da “F...”, em que o benefício se constituiu antes da integração no grupo societário.

20. A Requerente sublinha ainda que o legislador teve oportunidades para estabelecer uma excepção ao regime do art. 90º, 6 do CIRC, como o fez relativamente ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (“CFEI”) e à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”), e não o fez – não obstante ter alterado frequentemente o CFI, como recentemente na Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro, e portanto ter tido ocasião para fazê-lo.
21. Em qualquer dos casos, ter-se-ia o grupo fiscal sujeito ao RETGS a beneficiar, agregadamente, de um benefício fiscal cujo direito decorre de investimentos elegíveis levados a cabo somente por uma das sociedades integrantes, no caso a “F...”, pelo que não procede a objecção da pretensa violação do art. 15º do EBF.
22. Até porque, materialmente, o que está em causa é apenas um montante: para a Requerente, o que é dedutível está limitado à colecta apurada pelo grupo, enquanto que, para a AT, está limitado à colecta individual apurada pela “F...”.

### **III. B. Posição da Requerida**

1. Na sua resposta, a Requerida sustenta que resulta claro, do regime do SIFIDE aprovado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, que o benefício fiscal é concedido ao sujeito passivo do IRC que realiza as despesas elegíveis mediante a dedução de uma percentagem daquelas despesas à colecta do período em que o investimento é efectuado, podendo a dedução ser reportada, em caso de insuficiência da colecta, a um número de exercícios subsequentes, e que isso denota que se trata de um “prémio” fiscal concedido ao sujeito passivo que realiza as despesas elegíveis e cumpre os demais pressupostos legais – de acordo com o princípio de que cada sociedade é obrigada a apurar individualmente o seu resultado líquido do exercício, o seu lucro tributável, a sua matéria colectável, a sua colecta e o seu imposto, devido ou a recuperar, e que é esse cálculo individual que depois

- é agregado para efeitos de cálculo da matéria colectável do grupo, nos termos do art. 90º, 6 do CIRC.
2. A Requerida reconhece que a “F...”, tendo realizado despesas elegíveis em 2012 e 2013, ficou com o direito a um “prémio fiscal” consubstanciado na possibilidade de efectuar a dedução daquelas despesas “ao montante apurado nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência”, mas insiste que a integração daquela sociedade no perímetro do grupo abrangido pelo RETGS não alterou nem cessou o direito subjectivo ao SIFIDE que se consolidou na sua esfera jurídica, mas que esse direito tem necessariamente que ser exercido nos mesmos moldes em que aconteceria se fosse tributada autonomamente – pois de outro modo estaria a transferir-se, para as demais sociedades do grupo, o direito a usufruir do benefício, o que não é permitido pelo art. 15º do EBF (para as demais sociedades e não ao próprio grupo, dado que o grupo não é sujeito passivo na relação tributária, nos termos da solução de “*group pooling*”).
  3. Essa transferência do efeito do benefício fiscal para a esfera de sujeitos passivos que não tinham preenchido os respectivos pressupostos, as demais sociedades do grupo, equivaleria, em suma, a defraudar os objectivos extrafiscais prosseguidos com a atribuição do benefício SIFIDE.
  4. Sublinha ainda que, sendo as deduções a título do SIFIDE efectuadas nos termos do art. 90º do CIRC, nem este normativo nem o RETGS fazem qualquer menção às deduções por benefícios fiscais cujo direito se tenha constituído em momento anterior ao da aplicação do Regime, o que significa que a solução deve ser encontrada na natureza dos benefícios fiscais, enquanto direitos subjectivos sujeitos a regras estritas de transmissibilidade, e na natureza, objectivos e modo de funcionamento do RETGS consagrado no art. 69º do CIRC.
  5. No caso, só por previsão legal expressa é que um benefício fiscal nascido e sedimentado em exercícios anteriores ao do início da aplicação do RETGS se transmitiria a outras sociedades de um grupo, depois de aplicado o REFGS, em derrogação do art. 15º do EBF, até por ter de se ponderar possíveis efeitos indesejáveis de tal solução, como o de propiciar o aproveitamento indevido da dedução por sociedades sem capacidade para o

seu aproveitamento, sem possibilidade de responderem ao incentivo económico do “prémio”.

6. Conclui a Requerida que, na falta de norma expressa, a dedução a efectuar à colecta do “Grupo B...”, em conformidade com o disposto no art. 90º, 6 do CIRC continua a ser balizada pelo montante da colecta apurada na declaração periódica de rendimentos individual da sociedade “F...”, a ser enviada nos termos do art. 120º, 6, b) do mesmo CIRC.
7. Em alegações, a Requerida limita-se a reiterar a posição assumida na sua Resposta.

### **III. C. Fundamentação da decisão**

#### **III. C. 1. A questão a decidir**

A matéria controvertida resume-se à questão de saber se o montante de SIFIDE disponível para dedução, cujo direito foi adquirido pela sociedade “F...” previamente à sua entrada no RETGS, deverá ser deduzido:

- a) considerando o limite da colecta individualmente apurada pela F... no período de tributação de 2017; ou, ao invés,
- b) considerando o limite permitido pela colecta a ser apurada, nesse mesmo período de tributação de 2017, pelo grupo fiscal abrangido pelo RETGS.

E, materialmente, a controvérsia prende-se com o apuramento do *quantum* admissível para a dedução – para a Requerente, está limitado à colecta apurada pelo grupo; para a AT, está limitado à colecta individual apurada pela “F...”.

#### **III. C. 2. A questão da colecta única no RETGS**

1. O SIFIDE II (por simplicidade, SIFIDE apenas), consagrado no art. 38º do Código Fiscal do Investimento (CFI), é um benefício automático que decorre directamente da lei; sendo um incentivo fiscal à investigação e desenvolvimento, permite a dedução à colecta de IRC, de certas despesas incorridas com aquelas actividades, tidas como “elegíveis”, e

- dentro de certos limites.
2. É um benefício objectivo, assente na definição de um tipo de beneficiários e certas categorias de actividades.
  3. É um benefício de especial importância. Por um lado, como benefício, já espelha a ponderação que atribui a certos interesses públicos extrafiscais, a título excepcional, uma relevância superior à do interesse público na tributação. Por outro lado, preso que está a actividades de investigação e desenvolvimento (I&D) tidas como cruciais para a produtividade e para o crescimento económico, o SIFIDE está excluído do limite geral à relevância de benefícios fiscais em IRC, que se indica no artigo 92.º do CIRC, nos termos da al. b) do nº 2 do mesmo artigo.
  4. Nem o CFI nem o EBF contém uma norma geral para a dedutibilidade de benefícios fiscais de sociedades abrangidas pelo RETGS; no caso do SIFIDE, há somente a remissão genérica para o art. 90º do CIRC, estabelecendo-se que a dedução do benefício fiscal deverá fazer-se à colecta apurada nos termos desse art. 90º.
  5. Ao contrário do que sucede em matéria de prejuízos fiscais, em relação aos quais a lei demarca os nascidos antes da vigência do RETGS dos nascidos depois dessa vigência, o art. 90º, 6 do CIRC não procede a uma semelhante distinção, não discriminando entre benefícios nascidos antes da subordinação ao RETGS, e benefícios nascidos depois – não sendo a sua origem temporal relevante, portanto, para a respectiva dedutibilidade no âmbito do RETGS.
  6. Como, no âmbito do RETGS, só o grupo societário passa a dispor de colecta, as deduções relativas a cada uma das sociedades do grupo passam a efectuar-se no montante de colecta apurado para o grupo – directamente sobre essa colecta do grupo.
  7. Isso basta para afastarmos a ideia de “transmissão de benefícios fiscais”, das sociedades para o grupo, em resultado da adopção do RETGS (não se descortinando qualquer negócio jurídico translativo que, a existir, seria proibido pelo art. 15º do EBF); há somente uma questão de “portabilidade” do benefício fiscal para dentro do grupo no qual a sociedade beneficiada passou a integrar-se, com simples consequências de cálculo e de agregação de valores. A sociedade integrada no grupo não passou a ser um sujeito jurídico diferente da sociedade que já existia antes da integração, e não há evidentemente qualquer negócio

jurídico a ligar esses dois momentos da mesma sociedade.

8. Sucede somente que a lei faz decorrer efeitos dessa integração, e nomeadamente a submissão à particular disciplina do RETGS – um regime que comporta a necessidade de um novo reporte de valores, agora já não no âmbito das sociedades individualmente consideradas, mas no agregado do grupo societário.
9. Ora, não pode ficcionar-se limitações no modo como opera a integração das sociedades no âmbito do RETGS, nomeadamente restringido a possibilidade de reporte *intertemporal* de benefícios segundo critérios não definidos legislativamente<sup>1</sup>: nomeadamente, estabelecendo discriminações entre benefícios SIFIDE nascidos antes da subordinação ao RETGS, e benefícios SIFIDE nascidos depois da aplicação desse regime.
10. A sociedade integrada num grupo societário, insistamos, é a mesma sociedade que existia antes dessa integração; e a sociedade a que se aplica agora o RETGS é a mesma que existia antes da respectiva aplicação – ao menos no sentido de que não foi o RETGS que precisamente lhe modificou a natureza. Nada, na adopção desse regime, faz presumir que caducou o direito ao benefício previamente constituído, quando o que unicamente está em causa é a nova forma e âmbito do seu reporte.
11. Não faria sentido, aliás, que a lei subentendesse uma truncagem no reporte dos benefícios fiscais, limitando os obtidos antes da aplicação do RETGS, e depois, com plena incongruência, deixasse de o referir na disciplina legal da liquidação – no momento preciso em que, prevendo no art. 90º, 2, c) do CIRC a dedução relativa a benefícios fiscais, no nº 6 do mesmo art. 90º estabelece que  
*“Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efectuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.”*
12. Esta norma só faz sentido na medida em que se reconheça que, ao menos para efeito de aplicação do RETGS, o grupo societário passou a incorporar os direitos e as obrigações das empresas que integraram o Grupo, incluindo o direito aos benefícios fiscais que já

---

<sup>1</sup> Como sublinhou Ricardo da Palma Borges na sua declaração de voto de vencido, no Proc. nº 648/2015-T do CAAD, e o reiterou Alexandra Coelho Martins, na sua declaração de voto de vencido, no Proc. nº 489/2020-T do CAAD.

detinham à data em que ingressaram no perímetro do grupo, ou à data em que, integradas no grupo, este optou pela subordinação ao RETGS: é que a dedução de benefícios fiscais é associada por lei, expressamente e como acabámos de ver, ao resultado fiscal do grupo e não ao resultado que tenha sido apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram, pelo que não se vislumbra qualquer base para introduzir, contra a letra da lei, e menos ainda por analogia (com o reporte de prejuízos fiscais, art. 71º CIRC), se porventura essa analogia fosse permitida, uma limitação à portabilidade dos benefícios para dentro de um grupo societário<sup>2</sup>.

13. Combinemos o nº 9 do art. 90º do CIRC (“*Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.*”) com o nº 6 do mesmo art. 90º que transcrevemos antes, e impõe-se a conclusão de que a limitação das deduções até concorrência da colecta, para se impedir uma liquidação de valor negativo que eventualmente implicasse reembolsos, só pode referir-se à única colecta que ocorre no âmbito do RETGS: a colecta do grupo, visto que as colectas das sociedades componentes do grupo deixam de ter relevância jurídica.

### **III. C. 3. A inexistência de lacuna e a única solução legal**

14. Não há lacuna normativa. Haveria uma lacuna dessas se o legislador, em vez de prever uma única colecta (a de grupo), tivesse previsto duas, uma a colecta de cada sociedade em separado, com as suas próprias deduções e limites, operada directamente em cada declaração periódica de rendimentos, e outra a colecta do grupo societário, vamos imaginar que por mero somatório das colectas individuais, e portanto já sem lugar a deduções.
15. Se o legislador tivesse previsto essa solução de duas colectas, ou de colectas sobrepostas (e não está impedido de fazê-lo *de iure condendo*), então é que poderia eventualmente descobrir-se uma lacuna, caso o legislador viesse a ser omissivo, ou incompleto, na especificação do modo de articulação entre esses dois níveis de colecta, e das consequências dessa articulação.

---

<sup>2</sup> Um ponto enfatizado na fundamentação das decisões dos Procs. n.os 482/2019-T e 381/2019-T do CAAD.

16. A solução das duas colectas nem seria difícil de alcançar, visto que o RETGS não dispensa as sociedades integradas no grupo, e a própria sociedade dominante nele, de entregarem declarações periódicas de rendimentos (arts. 70º, 1 e 120º, 6, b) do CIRC). Bastava, portanto, a lei ter previsto duas colectas, tantas quantas as declarações exigidas.
17. Mas, manifestamente, não foi esse o caminho seguido: no caso do RETGS há uma única colecta, e é relativamente a essa colecta que são calculadas as deduções relativas a cada sociedade do grupo, e é essa colecta “de grupo”, portanto, que é o limite para essas deduções.
18. Tal a solução estabelecida no art. 90º, 6 do CIRC: logo, não há neste ponto qualquer lacuna normativa, qualquer necessidade de integração, qualquer necessidade de recurso à analogia ou a lugares paralelos no sistema legal tributário.
19. Quando muito, por um preciosismo interpretativo, admitiríamos uma lacuna regulatória, a ausência de uma norma que, casuisticamente, estabelecesse expressamente que o regime que limita o reporte de prejuízos fiscais não tem aplicação em mais nenhuma situação, podendo admitir-se que, no elenco das situações distintas, figurasse esta da dedução de todos os benefícios fiscais na colecta do grupo. Mas o facto de não existir essa norma casuística nada prova, e certamente não alicerça nenhum argumento *a contrario*.
20. A inexistência de uma tal norma casuística explica-se, aliás, porque o art. 71º, 1 do CIRC tem uma vocação clara de norma anti-abuso, e não é possível descortinar um mesmo propósito em relação à dedução de benefícios fiscais, e ainda mais benefícios de especial importância como o SIFIDE.
21. Ao pretender aditar uma nova regra à norma do art. 90º, 6 do CIRC, nomeadamente a de que o direito aos benefícios fiscais gerados antes da entrada das empresas no grupo de sociedades confere a dedução à colecta, mas tendo como limite máximo a colecta individual de cada uma dessas empresas, a AT afasta-se do regime legal vigente, e quer, através da interpretação, antecipar uma solução que *de iure condendo* se lhe afigura preferível.
22. Só que mesmo essa solução, a vir a existir, será antitética do modo de funcionamento do RETGS, um regime especial que agrega resultados e tributa em função da agregação, sem prejudicar os direitos e as obrigações das empresas que integram o grupo, incluindo o

direito aos benefícios fiscais que já detinham à data em que se operou a alteração do regime de tributação – um regime que, insista-se, associa a dedução de benefícios fiscais ao resultado fiscal do grupo e não ao resultado que tenha sido apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram. O intuito do RETGS é assumidamente o de fazer vigorar regras de agregação, de compensação e de “*Group Pooling*”, e a segmentação de colectas seria o caminho diametralmente oposto<sup>3</sup>.

23. Insistamos também que a adição de uma nova regra, que é aquilo que a AT pretende fazer, não é integração de lacuna, ainda que se perceba o interesse retórico de cobrir com essa roupagem a nova regra.
24. Em suma, a lei é clara ao associar a dedução de benefícios fiscais ao resultado fiscal do grupo e não ao resultado que tenha sido apurado individualmente por cada uma das sociedades que o integram.
25. Assim sendo, o benefício fiscal obtido pela “F...” em 2012 e 2013 passou a ser dedutível nos resultados do Grupo B... quando esta sociedade passou a integrá-lo e passou a aplicar-se, ao “Grupo B...”, o RETGS – e isto independentemente de a sociedade “F...”, individualmente considerada, apresentar insuficiência de colecta, se fosse essa a colecta legalmente relevante.
26. O pedido arbitral mostra-se ser, por conseguinte, procedente por violação do art. 90º, 2, c), do CIRC.

### **III. C. 4. O restabelecimento da situação e os juros indemnizatórios**

27. A Requerente pede o reembolso de imposto no montante correspondente à dedução à colecta não efectuada, no total de € 241.755,41, e o pagamento, pela AT, de juros indemnizatórios.
28. De harmonia com o disposto no art. 24º, b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido*

---

<sup>3</sup> Um ponto que sobressai na fundamentação da decisão do Proc. nº 440/2021-T do CAAD.

- praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no art. 100º da LGT, aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) do RJAT.
29. Ainda nos termos do art. 24º, 5 do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43º, 1 da LGT e 61º, 5 do CPPT, implicando, em princípio, o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.
30. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, há, assim, lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, dado que a liquidação é imputável à AT, já que foi elaborada de acordo com um entendimento que a AT publicitou na sua Ficha Doutrinária n.º 1203/2020 (tornando relevante o art. 43º, 2 da LGT), e dado que o imposto foi efectivamente pago.
31. Pela regra do art. 61º, 5 do CPPT, os juros seriam contados desde a data do pagamento indevido do imposto. Sucede, todavia, que o art. 43º, 1 da LGT faz depender o dever de juros indemnizatórios da circunstância de haver “erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”, e tal erro, na verdade, só se torna manifesto com o indeferimento, em 20 de Fevereiro de 2021, da Reclamação Graciosa – uma decisão que, na sequência da autoliquidação, evidencia um erro da Administração, que, ao querer manter na ordem jurídica os valores da autoliquidação, sustentou o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
32. São, pois, devidos juros indemnizatórios, contados a partir de 20 de Fevereiro de 2021, data do indeferimento da reclamação graciosa por Despacho do Director de Finanças de Lisboa, e até à data do processamento da nota de crédito do imposto indevido.
33. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

#### **IV. Decisão**

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados contra a autoliquidação de IRC do Grupo B... no período de 2017, anulando parcialmente essa autoliquidação, no que respeita à desconsideração do benefício SIFIDE II a que tinha direito a sociedade “F...”;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados a partir de 20 de Fevereiro de 2021;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

#### **V. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 241.755,41 (duzentos e quarenta e um mil, setecentos e cinquenta e cinco euros e quarenta e um cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VI. Custas**

Custas no montante de € 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 18 de Julho de 2023

Os Árbitros

Fernando Araújo

Cristina Maria da Costa Pinto

José Nunes Barata