

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 01986/17.1BEPRT
Data do Acórdão: 05-02-2025
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: JORGE CORTÊS
Descritores: IRC
REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO
TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO CONSOLIDADO

Sumário: I - A norma que estabelece a cessação do regime especial de tributação do grupo de sociedades pelo lucro consolidado, sempre que a sociedade dominante apresenta prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao exercício do início de aplicação do regime não ofende o princípio do tratamento nacional da liberdade de estabelecimento do Direito da União Europeia, porquanto o mesmo não é aplicável em situações como a dos autos em que a sociedade dominante tem a sua sede em território nacional.
II - A norma referida em 1) não colide com os princípios constitucionais da liberdade de iniciativa económica e da liberdade de organização empresarial, porquanto seja a facultatividade de tal regime fiscal, seja o estabelecimento de condições de acesso ao mesmo, aplicáveis de forma uniforme e transparente a todos os operadores económicos, não apenas garantem a prevenção da evasão fiscal, como promovem a livre concorrência em mercado aberto.
III - Não ocorre a violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade material dado que o regime especial de tributação em apreço encerra um critério claro e objectivo, de tratamento diferenciado de realidades empresariais diferentes em função da medida dessa diferença, sendo aplicável de modo uniforme a todos os contribuintes que optem por lançar mão de tal regime.

Nº Convencional: JSTA000P33232
Nº do Documento: SA22025020501986/17
Recorrente: A... SGPS, S.A.
Recorrido 1: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral

Texto Integral:

ACÓRDÃO

1. RELATÓRIO

1.1 A..., SGPS, SA, interpõe recurso contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação que deduziu e, consequentemente, manteve o ato de liquidação adicional de IRC n.º ...36, relativo ao exercício de 2011, no valor a reembolsar de € 4.422,94.

1.2 Admitido o recurso, a Recorrente apresentou alegações, onde concluiu nos seguintes termos:

1. O presente recurso visa obter a revogação da douda sentença proferida pela Meritíssima Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, no processo de impugnação judicial nº 1986/17.1BEPRT, da Unidade Orgânica 4, que julgou a impugnação improcedente.

2. Na parte “111.2) - DE DIREITO” a sentença, a págs. 7 ss. aprecia o que designa por “Da violação de normas e princípios de direito comunitário”, entendendo que, a esse respeito, não há violação alguma. Com o devido respeito, a recorrente não partilha o assim entendido pela sentença de 1ª Instância, pelas razões que passa a mencionar.

3. Em nossa opinião e com todo o respeito, a sentença recorrida não coloca a questão nos termos em que a devia colocar.

4. De facto, a págs. 13 e 14 a sentença menciona:

“Ora, contrariamente ao que a Impugnante refere, no exercício em causa não se verificava a distinção invocada pela Impugnante, consubstanciada na exigência, para poderem revestir a natureza de sociedades dominante do RETGS, de que as sociedades residentes em território português não fossem portadoras de prejuízos nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, permitindo que as sociedades residentes em outro Estado-Membro da UE fossem portadoras desses prejuízos”. // (...)

“Sucedde que, sem prejuízo do exposto, a decisão de cessação da tributação segundo o RETGS no caso em apreço não teve como fundamento o facto de a nova sociedade dominante ter sede ou direcção efetiva noutro Estado Membro da União Europeia que não Portugal — caso em que, à luz da jurisprudência do TJUE citada, tal restrição não seria compatível com o direito da União Europeia -, mas sim o facto de a nova sociedade dominante, com sede e direcção efetiva em Portugal, ter apurado prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime, o que, nos termos do disposto na al. c) do n.º 4 do artº 69.º do CIRC, impedia a sua inclusão (como sociedade dominante ou dominada no perímetro do RETGS”.

5. Todavia, no presente caso, o apuramento dos prejuízos fiscais nos últimos três exercícios não seria razão para a exclusão da dominante do perímetro do RETGS se, nessa altura, a legislação portuguesa estivesse de acordo com previsto no Direito Comunitário, previsão na qual não cabia a dita exclusão.

6. Ou seja: se as Diretivas da UE tivessem sido transpostas para o direito interno, quando deviam, a problemática da exclusão não se manifestava, pelo que a ocorrência da falta dessa

transposição demonstra, sem dúvida, que no caso ocorre a violação do Direito da UE.

7. Acresce que importa, pois, saber se deve ou não considerar-se admissível que relativamente ao mesmo regime - RETGS - o legislador crie distinções entre sociedades dominantes residentes em Portugal e as sociedades dominantes residentes em outro Estado-Membro da União Europeia (UE) ou no Espaço Económico Europeu (EEE), exigindo que, para poderem revestir a natureza de sociedades dominante do RETGS, as primeiras não fossem portadoras de prejuízos nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, mas já permitindo que as segundas sejam portadoras desses prejuízos.

8. Dito de outro modo: a questão fundamental destes autos traduz-se em saber se o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), inclusive, vigente em 2011, está ou não conforme ao disposto em Direito Comunitário - DC - (Direito da União Europeia - DUE), quando se verifica que o RETGS prevê distinções entre sociedades dominantes residentes em Portugal e as sociedades dominantes residentes em outro Estado-Membro da União Europeia (UE) ou no Espaço Económico Europeu (EEE), enquanto o DC/DUE não consente essa distinção, quando, considera que uma sociedade dominante residente fiscal em outro Estado-membro, que regista prejuízos fiscais em três exercícios ou mais, possa dispor em Portugal de, por exemplo, um estabelecimento estável, sendo esse grupo, cuja dominante não reside em Portugal, registou aqueles prejuízos, tributado em Portugal segundo o RETGS.

9. A nosso ver uma tal distinção constituiria uma violação dos princípios e normas de Direito Comunitário, nomeadamente do princípio da liberdade de estabelecimento, consagrado nos arts. 49º e 54º do Tratado de Funcionamento sobre a União Europeia (TFUE), na medida em que trataria as sociedades dominantes residentes em Portugal de forma diferente das sociedades residentes noutros Estados-Membros da UE ou do EEE.

10. Afigura-se-nos ser jurisprudência consolidada do TJUE que o princípio da liberdade de estabelecimento “compreende, para as sociedades constituídas nos termos da legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua atividade noutros Estados-Membros através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência” (v. Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, n.º 29, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, n.º 18).

11. De acordo com o seu teor literal as disposições do TFUE relativas à liberdade de estabelecimento são as que “visem assegurar o direito a um tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação” (Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 16 de julho de 1998, ICI, C-264/96, n.º 21; de 6 de dezembro de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, n.º 33, e Lidl Belgium, já referido, n.º 19).

12. Assim, é entendimento do TJUE que “admitir que um Estado-Membro possa aplicar livremente um tratamento diferente unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro esvaziaria as regras relativas à liberdade de estabelecimento da sua substância” (v., neste sentido, Acórdão do TJUE, de 27 de novembro de 2008, Papillon, C-418/07, n.º 26; Acórdão do TJUE de 28 de janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, n.º 18, e Acórdãos do TJUE de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft, C-397/98 e C-410/98, n.º 42).

13. Deste modo e salvo melhor opinião, se acolhêssemos a tese da sentença recorrida o que teríamos era que o requisito referente aos prejuízos a que alude a al. c), do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC é aplicável tanto a sociedades dominantes como a dominadas, estaríamos a reforçar uma desigualdade de tratamento em função do lugar em que se encontra instalada a sociedade dominante (em Portugal ou noutro Estado-membro da UE), o que seria inadmissível no plano comunitário (cfr., entre outros, n.ºs. 31 e 32, Acórdão Papillon, C-418/07 de 27 de novembro de 2008), o que se traduzia numa discriminação em face do direito comunitário, uma vez que impor-se-ia um tratamento diferenciado em relação a dois grupos empresariais que se encontrem numa posição substancialmente idêntica, exceto no que diz respeito ao fator que dá origem à distinção e que, neste caso, se traduz no local onde está estabelecida a sociedade dominante (neste sentido veja-se, nomeadamente, o Acórdão Schumacker, C-279/93, o Acórdão Asscher, C-107/94 e o Acórdão Royal Bank of Scotland, C- 311/97).

14. A alínea c) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC pretende acautelar a fraude e a evasão fiscais relacionadas com a aquisição de sociedades com prejuízos; tal objetivo é concretizado, tanto no caso em que a sociedade dominante tem a sua sede ou direção efetiva em Portugal como no caso em que a sociedade dominante tem a sua sede ou direção efetiva noutro Estado-Membro da União Europeia.

15. E não se vislumbra que as justificações tipicamente apresentadas pelo TJUE permitam justificar a discriminação que é patente no caso destes autos, visto que de nenhuma delas se consegue descortinar uma razão para o legislador manter o normativo em causa, ou seja, tratar diferentemente as sociedades dominantes residentes em território português das sociedades dominantes não residentes na UE ou no EEE (v., entre outros, Acórdão proferido pelo TJUE, em 12 de junho de 2014, nos Processos apensos n.ºs C-39/13, C-40/13, da análise a normas semelhantes às aqui em causa, o TJUE entendeu que elas traduzem um tratamento fiscal diferente e discriminatório em razão da localização da sociedade dominante).

16. Vejam-se as Diretivas Comunitárias que regulam vários aspetos relativos à tributação dos grupos de sociedades, nomeadamente a Diretiva 2011/96/UE, de 30 de novembro de 2011, com as várias alterações que sofreu (Diretiva 2014/86/UE do Conselho, de 8 de julho de 2014), e a Diretiva 2015/121 do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, sendo que foi a Diretiva de 2014 que levou à introdução do art.º 69º-A pela Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro, pelo que se mantêm e reforçam os objetivos que esta prossegue, nomeadamente da aproximação dos regimes vigentes no direito interno e no plano comunitário.

17. Além do exposto, reforçam o que foi dito, a Diretiva 2009/133/CE, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma sociedade europeia (SE) ou de uma sociedade cooperativa europeia (SCE) de um Estado-Membro para outro, e a Diretiva do Conselho 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

18. E todos estes mecanismos têm como objetivo não sujeitar a condições menos favoráveis os grupos constituídos pelo direito interno em face do direito comunitário, pelo que se reforça uma violação do direito comunitário, nomeadamente do art.º 26º do TFUE, violação que, desde já, se invoca, visto que as disposições fiscais aqui em causa, fundamentalmente o já referido art.º 69º, n.º 4, c), do CIRC, se interpretado no sentido que lhe é dado pela douda sentença, criam uma restrição ao mercado interno e dificultam a criação de grupos de sociedades em face dos grupos constituídos de acordo com o Direito da União Europeia.

19. E nem se diga que à data dos factos, isto é, nos períodos de tributação de 2012 e 2013, o ordenamento português estava conforme o Direito Comunitário, na medida em que a Lei n.º 82-

C/2014, de 31 de dezembro, apenas se aplica a períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2015.

20. Com efeito, o facto de o legislador nacional não adequar atempadamente o ordenamento jurídico interno ao Direito Comunitário não impede que o contribuinte invoque uma norma comunitária com vista a obter uma interpretação das normas internas conforme ou compatível com o Direito Comunitário (cfr. Acórdãos do Tribunal de Justiça, processos C- 221/88, C-80/86).

21. O Direito da União Europeia constitui um primado em face de todo o Direito interno, sendo, portanto oponível a todo o Direito estadual.

22. E, no que diz respeito às Diretivas atrás mencionadas há que reconhecer-lhe efeito direto (cfr. Acórdão do TJUE, processo C-555/07), efeito direto este reconhecido no art.º 288.º do TFUE (ex-artigo 249.º do TCE).

23. Do exposto resulta que, sem prejuízo de eventual responsabilidade do Estado por não adequar atempadamente o direito nacional, deve o direito interno ser interpretado em conformidade com o Direito da União Europeia, não restando quaisquer dúvidas de que não pode ser exigível à sociedade dominante do RETGS, estabelecida em território português, para que possa ser qualificada dominante, não registe prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início de aplicação do regime.

24. Assim, o disposto na al. c), n.º 4, art.º 69º do CIRC deve ser interpretado como não sendo aplicável às sociedades dominantes do RETGS.

25. Como não foi assim que decidiu, a douta sentença recorrida enferma de erro na interpretação que faz da al. c), n.º 4, art.º 69º do CIRC.

26. Acresce que, como refere a sentença sob recurso, a impugnante, ora recorrente, também alegou vícios consistentes na violação de princípios e normas constitucionais.

27. A recorrente não se conforma com o expendido pela sentença de 1ª Instância defendendo que nenhum daqueles vícios foi violado.

28. Na verdade, a Constituição da República Portuguesa consagra os princípios da liberdade de iniciativa e de organização empresarial nos artigos 61.º e art.º 80.º, al. c).

29. Estes princípios podem ser vistos em sentido positivo, impondo ao legislador promover a liberdade de empresa, e em

sentido negativo, na medida em que o legislador não deve introduzir restrições que sejam desproporcionadas ou injustificadas face ao direito de livre organização empresarial, sendo que, no âmbito fiscal, não deve criar tais restrições à liberdade das empresas se organizarem adotando a estrutura de grupos de sociedades - cfr. douto Acórdão n.º 199/2005, processo n.º 117/04, 2ª secção, do Tribunal Constitucional.

30. Face ao exposto neste douto Acórdão, a recorrente entende que a norma da alínea. c), do n.º 4, do art.º 69.º do CIRC, viola o princípio da liberdade de iniciativa económica e de organização empresarial, previstos nos arts. 61.º e 80.º, al. c) da CRP, na medida em que impõe uma restrição às sociedades que compõem o perímetro do grupo, sendo tal restrição desproporcionada e injustificada se não estiver em causa o risco de evasão e fraude fiscais, o que no caso dos autos não sucedeu, uma vez que a existência desse risco não consta como provada no elenco dos factos constantes do probatório.

31. E ainda quanto ao princípio da neutralidade a recorrente mais acrescenta que o princípio da neutralidade, consagrado no art. 81º, f), da Constituição da República Portuguesa (CRP) significa que, independentemente da forma escolhida para organizar a atividade societária, o sistema fiscal não deve criar obstáculos que interfiram nessa escolha. Dito de outra forma: a escolha do modo de organização das sociedades não deve ser determinada por motivos fiscais, mas por razões relacionadas com a maior eficiência e maximização dos lucros obtidos pelo grupo (v. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2015, 8ª edição, Almedina, pág. 175.).

32. Ou seja, a escolha do modo de organização das sociedades não deve ser determinada por motivos fiscais, mas por razões relacionadas com a maior eficiência e maximização dos lucros obtidos pelo grupo.

33. E, portanto, o regime especial de tributação de grupos deve prever uma carga tributária incidente sobre o grupo que se aproxime daquela a que estariam sujeitas cada uma das empresas integrantes do perímetro do RETGS se individualmente consideradas (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional no n.º 430/2016, processo n.º 367/13, 3ª secção).

34. Do exposto conclui-se que a norma prevista na al. c), do n.º 4 do art. 69º do CIRC é inconstitucional, constitui um entrave à escolha do grupo da forma jurídica que pretende adotar para desenvolver a sua atividade, isto porque, ao limitar que sejam incluídas no grupo sociedade que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, torna menos atrativo o desenvolvimento de atividades através

desta forma de organização empresarial e não prevê uma carga fiscal incidente sobre o grupo semelhante à que estaria sujeita cada empresa se tributada individualmente.

35. Como não foi assim que considerou, a sentença recorrida enferma de erro na interpretação daquela norma do CIRC.

36. Outro princípio decisivo e que fundamenta o RETGS é o princípio constitucional da capacidade contributiva, sendo este uma condição e parâmetro de tributação.

37. E no RETGS prevê-se o grupo como uma unidade jurídica para efeitos fiscais, pelo que é ao nível do grupo que a capacidade contributiva é quantificada, sendo este objeto de uma tributação única em sede de IRC.

38. Assim, o RETGS surge como uma técnica de tributação de um grupo alternativa à tributação pelo regime normal, estimulando o desenvolvimento de atividades económicas num determinado país.

39. Cabe também referir que o princípio da capacidade contributiva surge como uma expressão do princípio da igualdade em matéria de impostos, traduzindo a ideia que cada pessoa deve ser tributada em função da sua capacidade contributiva e, por outro lado, que “os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical)”.

40. Ora, a capacidade contributiva de um grupo económico é severamente afetada através da exclusão de sociedades que preencham o requisito previsto na al. c), do n.º 4, do art.º 69.º do CIRC.

41. E tal é reforçado pela violação do princípio da igualdade, uma vez que, nesta situação, dois contribuintes com a mesma capacidade contributiva são tributados de forma diferente apenas pela impossibilidade de uma sociedade que registe prejuízos fiscais anteriores ao início da aplicação do regime, conforme definido na al. c), do n.º 4, do art.º 69.º, do CIRC, pertencer ao RETGS.

42. Assim, sendo interpretada no sentido que lhe é dado pela AT, é inconstitucional a al. c), do n.º 4, do art.º 69.º, do CIRC, por violação do princípio da igualdade material previsto no art.º 13.º da CRP como expressão do princípio da capacidade contributiva concretizado no n.º 2, do art.º 104.º, da CRP.

43. Considerando todo o anteriormente exposto, a sentença recorrida devia ter julgado a impugnação procedente.

44. Como não foi assim que decidiu, a referida sentença violou, nomeadamente, os princípios e normas atrás apontados.

SEM PRESCINDIR,

45. Considerando que a decisão da questão suscitada pela Recorrente na impugnação por si apresentada - saber se o disposto na alínea c) do n.º 4 do art. 69.º do CIRC é aplicável no caso dos autos -, termos previstos no artigo 267.º do TFUE, formula agora a recorrente pedido de reenvio, com o seguinte objeto:

a. A questão que se suscita é a de saber se:

i. - considerando o princípio da liberdade de estabelecimento, previsto nos artigos 49.º e 54.º do TFUE, e o princípio geral do primado do Direito Comunitário, bem assim como o que decorre da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, com as várias alterações que sofreu da Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de Novembro de 2011, e da Diretiva 2014/86/UE do Conselho de 8 de julho de 2014, relativas ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados- Membros diferentes, o disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC deve ou não ser interpretado no sentido de que a não existência de prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do RETGS, constitui requisito a que deve obedecer a sociedade dominante do RETGS?

1.3 Notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira da interposição do recurso, a mesma não ofereceu contra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público, tendo o Senhor Procurador-Geral Adjunto emitido parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, mantendo-se na integra a douta sentença recorrida.

Cumpre decidir.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. Fundamentação de facto

A sentença efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

1. No exercício de 2011, a sociedade "A..., SGPS, S.A.", ora Impugnante, integrava o perímetro de consolidação de um grupo de sociedades com opção pela tributação em IRC de acordo com o regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS), sendo sociedade dominante a sociedade "Grupo B... SGPS S.A.", NIPC ...07 - facto não controvertido, cfr. artigos 1.º e

2 da petição inicial e relatório do procedimento inspetivo.

2. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º ...44, foi a ora Impugnante alvo de uma ação inspetiva, de âmbito parcial, em sede de IRC, com referência ao exercício de 2011, levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto - fls. 65 a fls. do processo administrativo (PA) junto aos autos a fls. 155 do SITAF.

3. Em 02/12/2015 foi elaborado o relatório do procedimento inspetivo referido em 2), de onde se retira o seguinte:

«(...)

11.2 - MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

Motivo: *Análise interna da Declaração Periódica de Rendimentos de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), adiante designada por Modelo 22, de sujeitos passivos integrados num grupo de sociedades e cuja empresa-mãe optou pelo "Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) previsto, nos artigos de 69º a 71º do Código do IRC.*

Incidência Temporal: *Período fiscal de 2011*

Âmbito: *Parcial IRC, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 14º do RCPITA*

(...)

11.3 - OUTRAS SITUAÇÕES

(...)

11.3.1 - Enquadramento da SC Capital

(...)

No ano de 2011, deu-se uma mudança, na aplicação do RETGS dentro do Universo de empresas do Grupo B..., por alteração na composição do Grupo, constituindo-se como nova dominante a Grupo B... SGPS, SA, (...). O referido grupo havia sido constituído em 2006 e tinha como dominante a empresa C... SGPS, SA, (...)

(...)

11.3.3 - Ações inspetivas externas realizadas

Da consulta efetuada às bases de dados da Autoridade Tributária, verificamos que a SC Capital já havia sido alvo de um procedimento de inspeção externa, ao exercício de 2011, no âmbito das ações de "controlo das SGPS", credenciada pela Ordem de Serviço n.º

Como resultado da referida ação, foram efetuadas correções meramente aritméticas ao resultado tributável declarado, em sede de IRC, no montante global de €294.525,79, (...) Dado a empresa ter sido analisada externamente, no âmbito do procedimento inspetivo identificado, não se procederam a mais diligências com exceção das descritas no ponto seguinte.

II.4 Diligências efectuadas

Análise dos Critérios de elegibilidade para a formação do perímetro de sociedades (...)

Desta primeira análise resultou logo a evidência de que nova dominante não parecia reunir as condições para integrar o grupo de sociedades já existente, dado que apresenta prejuízos fiscais

sucessivos desde o exercício de 1999, isto é, apresenta prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores, o que colide com o requisito expresso na alínea c) do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC.

(...)

Da leitura da referida norma, parece resultar que não obstante não poderem fazer parte do grupo de sociedades aquelas que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, é estabelecida uma excepção, de não aplicação da referida limitação, a sociedades dominadas e apenas a estas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos.

Assim, nesta medida em que a sociedade Grupo B... SGPS apurou prejuízos fiscais aos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime (2008, 2009 e 2010) não reúne as condições para poder ser considerada sociedade dominante do Grupo Fiscal, por violação do disposto na al. c) do n.º 4 do artº 69.º do CIRC.

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 IRC

Face ao exposto no ponto II.4 e atendendo ao disposto na al. b) do n.º 8 do art.º 6º do CIRC, na redação em vigor à data dos factos, dada pela lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro «O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando: Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respetiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser o pretende ser aplicado», estabelecendo o nº 9 do referido normativo «os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se: ao final da tributação anterior ao da verificação dos fatos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8», conclui-se que face à constatação da inclusão de uma sociedade que não reúne os requisitos para ser incluída no Grupo Fiscal, constitui um facto bastante, para determinar a cessação do regime com efeitos a partir do final de 2010, já não se aplicando, por conseguinte, o referido regime no período de tributação de 2011 e seguintes, conforme o estabelecido na al. b) do n.º 8 e n.º 9 do art.º 69º do CIRC. Nesta sequência, propõe-se, relativamente a todas as empresas que fazem parte do Grupo B..., elencadas no ponto II.3.1 e por conseguinte à sociedade SC Auto, a alteração do regime de tributação de rendimentos de “Grupo de sociedades” para geral e consequentemente a liquidação das declarações de rendimentos Modelo 22 entregues individualmente, e no caso em apreço posteriormente corrigidas pela autoridade tributária, resultando que a sociedade em análise seja tributada pelo resultado fiscal

obtido, -€75.736,57 (...)" - cfr fls. 64 a 51 do PA junto aos autos, a fls. 155 do SITAF.

4. Em 22/12/2015 foi emitida a liquidação de IRC n.º ...36, do exercício de 2011, no montante a reembolsar de €4.422,94 - cfr. 89 do processo físico.
5. Da liquidação referida em 4) foi deduzida reclamação graciosa - cfr. fls. 2 a fls. 37 do processo de reclamação graciosa (RG) junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
6. Em 20/09/2016, a Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direção de Finanças do Porto proferiu informação no sentido do indeferimento da reclamação graciosa - a 94 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
7. Sob a informação referida em 6), recaiu despacho do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 de 10/10/2016, com o seguinte teor:

“Nos termos e com os fundamentos constantes do parecer infra, projeto o **indeferimento do pedido**. // Notifique-se para, no prazo do 15 (quinze) dias e por estrito, exercer, querendo, o direito de audição prévia, previsto no art 60º da L.G.T. - cfr. fls. 91 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.”

8. Sob correio registado de 11/10/2016, foi a Impugnante notificada na pessoa do respetivo Mandatário, para, querendo exercer o seu direito de audição sobre o projeto de decisão referido em 7) - cfr. fls. 94-95 do processo de **rg** junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
9. A Impugnante exerceu o seu direito de audição no procedimento de reclamação graciosa - cfr. fls. 96 e seguintes do processo de RG, a fls. 231 do SITAF.
10. *Com data de 07/11/2016, o Sr. Chefe de Finanças Adjunto do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 proferiu despacho com o seguinte teor:*
«Em exercício do direito de audição, vem o(a) reclamante apresentar as suas alegações. Da análise das mesmas, a fls. 96 a 99, conclui-se que não são apresentados novos factos susceptíveis de alterarem os fundamentos que levaram à proposta de indeferimento da reclamação (fls. 91 a 93) em que se baseou apenas no cumprimento dos normativos legais ao caso aplicáveis, pelo que, no uso de competências que me foram delegadas, indefiro o pedido, nos termos e com os fundamentos constantes do projecto de decisão, tornando-se definitiva a mesma decisão. (...)” - cfr. fls. 101 e 102 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
11. Em 12/12/2016, a Impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho referido em 10) em que alega, além do mais, a incompetência do autor do despacho de indeferimento - cfr. fls.

- 106-158 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
12. Por despacho de 31/01/2017, o Sr. Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 proferiu despacho em que declara a nulidade do despacho referido em 10) - cfr. fls. 160 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.
13. Por despacho de 01/02/2017, o Sr. Chefe de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 proferiu despacho com o seguinte teor:

DESPACHO

Em exercido do direito de audição, vem o{a} reclamante apresentar as suas alegações. // Da análise das mesmas, a fls. a 99, conclui-se que não são apresentados factos novos susceptíveis de alterarem os fundamentos que levaram á proposta de indeferimento da reclamação, que se baseou apenas no cumprimento dos normativos legais ao caso aplicáveis, pelo que. Indefiro o pedido, nos termos e com os fundamentos constantes do projecto de decisão, tornando-se definitiva a mesma decisão. // Notifique-se o(e) reclamante para, querendo, recorrer hierarquicamente da decisão, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, do CPPT, no prazo de 30 (trinta) dias, referido no artigo 66º n.º 2 do mesmo diploma, ou impugnar, no preze de 3 (três) meses, nos termos do artigo 102º n.º 1 do citado código. - cfr. fls. 163 do processo de RG junto aos autos, a fls. 231 do SITAF.

14. Em 06/03/2017, a Impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho referido em 13) - cfr. fls. 1 -59 do processo de RH junto aos autos, a fls. 466 do SITAF.

15. Em 15/05/2017, a Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direção de Finanças do Porto proferiu informação no sentido do indeferimento do recurso hierárquico - cfr. fls. 63-66 do processo de RH junto aos autos a fls. 466 do SITAF.

16. Sob a informação referida em 15), recaiu despacho de 30/05/2017, da Sra. Diretora de Finanças Adjunta, por delegação, assinado eletronicamente, com o seguinte teor: «*Em concordância com o informado, indefiro o pedido*» - cfr. fls. 62 do processo de RH junto aos autos a fls. 466 do SITAF.

17. Sob correio registado de 01/06/2017, foi o despacho referido em 16) remetido ao Exmo. Mandatário da Impugnante - cfr. fls. 67 do processo de RH junto aos autos a fls. 466 do SITAF.

18. Em 01/09/2017, foi remetida a este Tribunal via correio a p.i. que deu origem aos presentes autos - cfr. fls. 44 do **sitaf**.

X

Em sede de fundamentação da decisão da matéria de facto consignou-se o seguinte:

«Inexistem factos não provados com relevância para a decisão a proferir. // A decisão sobre a matéria de facto baseou-se na análise dos documentos juntos aos autos e constantes do

processo administrativo apenso, cujo teor não foi impugnado, no confronto com a posição das partes assumida nos respetivos articulados».

X

3.2. Fundamentação de direito

3.2.1. A presente intenção recursória centra-se sobre os alegados vícios da sentença seguintes:

- i) Erro de julgamento, porquanto a interpretação da norma do artigo 69.º, n.º 4, alínea c), do CIRC, segundo a qual este normativo é aplicável tanto às sociedades dominantes como às sociedades dominadas no âmbito do Regime Especial de Tributação do Grupo de Sociedades, ofende o princípio da liberdade de estabelecimento do Direito da União Europeia, consagrado nos arts. 49º e 54º do Tratado de Funcionamento sobre a União Europeia (TFUE) [conclusões 1) a 25)].
- ii) Erro de julgamento, atendendo a que a interpretação do normativo em referência viola os princípios constitucionais da liberdade de iniciativa económica e da liberdade de organização empresarial, bem como o princípio da igualdade material, previstos nos arts. 61.º e 80.º, al. c) da CRP, respetivamente [conclusões 26) a 35)].
- iii) Erro de julgamento, porquanto a interpretação que fez vencimento na instância da norma sob escrutínio ofende o princípio constitucional da capacidade contributiva [conclusões 36) a 44)].
- iv) Do reenvio prejudicial [conclusão 45)]

A sentença julgou improcedente a impugnação, mantendo na ordem jurídica o acto tributário impugnado [liquidação adicional de IRC de 2011]. Considerou, em síntese, que a violação do Direito da União Europeia não se comprova nos autos, porquanto «a decisão de cessação da tributação segundo o RETGS no caso em apreço não teve como fundamento o facto de a nova sociedade dominante ter sede ou direcção efetiva noutro Estado Membro da União Europeia que não Portugal - caso em que, à luz da jurisprudência do TJUE citada, tal restrição não seria compatível com o direito da União Europeia -, mas sim o facto de a nova sociedade dominante, com sede e direcção efetiva em Portugal, ter apurado prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime, o que, nos termos do disposto na al. c) do n.º 4 do art. 69.º do CIRC, impedia de a sua inclusão (como sociedade dominante ou dominada) no perímetro do RETGS».

3.2.2. Antes de entrarmos na apreciação do objecto do recurso, importa proceder ao enquadramento seguinte.

O regime especial de tributação dos grupos de sociedades (artigos 69.º a 71.º do CIRC) corresponde a um regime especial

de tributação favorável ao contribuinte que tem em vista permitir aproveitar as sinergias do grupo de sociedades e garantir a tributação pelo rendimento empresarial real do mesmo, através da consolidação de resultados do exercício das sociedades constituintes do grupo. Tal regime especial de tributação pode, todavia, ser usado para práticas de evasão fiscal, como seja, por exemplo, a dissipação de resultados tributários através da inclusão de empresas deficitárias. Daí a necessidade de cláusulas de salvaguarda ou de requisitos negativos, cuja verificação determina a exclusão da sociedade do grupo (artigo 69.º/4, do CIRC), bem como a cessação da aplicação do regime (artigo 69.º/8, do CIRC) (Neste sentido, v. Acórdão do TCAS, de 17-04-2012, P. 05315/12 e Acórdão do STA, de 07-12-2022, P. 0494/18.8BEPRT.).

3.2.2. No que respeita ao fundamento do recurso referido em *i)*, a recorrente alega que o preceito em apreço, na forma como foi aplicado ao caso, consubstancia uma violação do princípio de Direito da União Europeia do tratamento nacional, em matéria de liberdade de estabelecimento; considera que ocorre um tratamento discriminatório, consoante a residência da sociedade seja em território nacional ou em outro Estado-membro da União Europeia; invoca vários instrumentos de Direito da União Europeia para concluir que «todos estes mecanismos têm como objetivo não sujeitar a condições menos favoráveis os grupos constituídos pelo direito interno em face do Direito da União Europeia».

Apreciação. Nos presentes autos encontra-se em apreciação a correção à matéria coletável imposta na sequência da cessação da aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado do grupo de sociedades em causa, na medida em que «a sociedade Grupo B... SGPS [sociedade dominante do grupo] apurou prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime (2008, 2009 e 2010), [pelo que a mesma] não reúne as condições para poder ser considerada sociedade dominante do Grupo Fiscal, por violação do disposto na al. c) do n.º 4 do artº 69.º do CIRC» (V. ponto II.4.1. do Relatório Inspectivo, n.º 3 do probatório.). Com base na presente asserção foi determinada a cessação do regime de tributação pelo lucro consolidado com efeitos reportados a 2011 (V. ponto III.1. IRC do Relatório Inspectivo, n.º 3 do probatório.).

A norma aplicada ao caso é a que resulta do disposto no artigo 69.º/4/al. c), do CIRC (“Âmbito e condições de aplicação [do Regime Especial de Tributação do Grupo de Sociedades]”). Tal norma tem o teor seguinte: «[n]ão podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes: // (...) // c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais

de dois anos». Entretanto, através da Lei n.º 82-C/2014, de 31/01, foi aditado ao CIRC o artigo 69.º-A, que estende à sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu o regime do artigo 69.º do CIRC a partir de 01.01.2015.

A propósito de correcção em exame e com vista a sustentar o carácter acertado da mesma, escreveu-se na sentença sob recurso o seguinte:

«Sucedee que, sem prejuízo do exposto, a decisão de cessação da tributação segundo o RETGS no caso em apreço não teve como fundamento o facto de a nova sociedade dominante ter sede ou direção efetiva noutro Estado Membro da União Europeia que não Portugal - caso em que, à luz da jurisprudência do TJUE citada, tal restrição não seria compatível com o direito da União Europeia -, mas sim o facto de a nova sociedade dominante, com sede e direção efetiva em Portugal, ter apurado prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime, o que, nos termos do disposto na al. c) do n.º 4 do artº 69.º do CIRC, impedia a sua inclusão (como sociedade dominante ou dominada (Entendimento este, sobre a interpretação a conferir ao disposto na alínea c), do n.º 4, do artigo 69.º do CIRC, cuja aplicação esteve na base das conclusões vertidas no RIT, já validado pelo STA no Acórdão de 28/02/2024, proferido nos autos.)) no perímetro do RETGS».

O artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [TFUE] (Eur-lex.europa.eu.) estabelece a proibição de restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição inclui restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro. A liberdade de estabelecimento abrange o acesso às atividades não assalariadas, o seu exercício, a constituição e a gestão de empresas, «nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais (...)».

O Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE] teve ocasião de densificar a noção de liberdade de estabelecimento ínsita ao preceito em exame. Fê-lo, desde logo, através do Acórdão de 20/11/1995, proferido no P. C-55/95 [Reinhard Gebhard]. O tribunal pondera que «[a] noção de estabelecimento na acepção do Tratado é, portanto, uma noção muito ampla, que implica a possibilidade de um nacional comunitário participar, de modo estável e contínuo, na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem e dela tirar benefício, favorecendo assim a interpenetração económica e social no interior na Comunidade no domínio das actividades não assalariadas (...)» (§25 do Acórdão.); que «o acesso a certas actividades não assalariadas e o seu exercício podem ser subordinados ao respeito de determinadas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas justificadas pelo

interesse geral, como as normas relativas à organização, à qualificação, à deontologia, ao controlo e à responsabilidade (...)» (§35 do Acórdão citado.). Mais refere o TJUE que «as medidas de regulamentação de uma actividade económica «susceptíveis de afectar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado devem preencher quatro condições: aplicarem-se de modo não discriminatório, justificarem-se por razões imperativas de interesse geral, serem adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassarem o que é necessário para atingir esse objectivo» (§37 do Acórdão citado.).

Nesta linha, os Acórdãos do TJUE invocados pela recorrente (Como sucede com o Acórdão do TJUE, de 08/03/2001, Processos apensos C-397/798 e C-410/98 e com o Acórdão do TJUE, de 12/06/2014, Processos apensos C-39/13, C-40/13 e 41/13.) procedem à aplicação do princípio de Direito da União Europeia do tratamento nacional, em sede de liberdade de estabelecimento, com incidência fiscal, das sociedades não residentes no Estado-Membro de acolhimento da respectiva actividade. O que não está em causa nos presentes autos, porquanto a cessação do regime do RETGS, ocorreu em relação a sociedade com sede em Portugal, sem que exista qualquer conexão com outro Estado-Membro da União Europeia, nem se comprova a existência de ofensa ao tratamento nacional de sociedades com sede noutro Estado-Membro da União Europeia. Por outras palavras: compulsados os Acórdãos e os textos normativos de Direito da União Europeia invocados pela recorrente, verifica-se que os mesmos não se reportam à situação dos autos. É que a cessação do regime do REGTS deveu-se a não preenchimento de uma condição de aplicação do regime fiscal em apreço: a da inexistência de prejuízos na sociedade dominante nos três exercícios anteriores ao da aplicação do regime. Tal condição é aplicável de forma uniforme a todas as sociedades que operam em território nacional, independentemente da sede das sociedades membros do grupo fiscal, pelo que, no caso em exame, o nexo de ligação com o Direito da União Europeia não existe. A cessação do regime de tributação pelo lucro consolidado deve-se apenas ao não preenchimento do requisito negativo da inexistência de prejuízos nos três exercícios anteriores ao exercício em que a sociedade dominante, com sede e direcção efectiva em Portugal, veio a integrar o perímetro de consolidação.

A este propósito, perante uma situação semelhantes à dos autos, o STA teve ocasião de referir, reiterando a jurisprudência assente sobre a questão em exame, que:

«[f]ace à jurisprudência do TJUE, afigura-se ser claro que não são compatíveis com o direito da União Europeia restrições à tributação de grupos segundo o regime de unidade fiscal derivadas de a sociedade dominante não ser residente em Portugal. // No entanto, no caso em apreço, a recusa da aplicação do regime de tributação de grupo não tem como

fundamento o facto de a sociedade dominante ter sede ou direcção efetiva num Estado Membro diferente da União Europeia, pois que, o indeferimento da aplicação do RETGS foi baseado no facto de a nova sociedade dominante - *Grupo B... SGPS* - ter apurado prejuízos fiscais nos três períodos anteriores ao do início da aplicação do regime, o que significa que não reúne as condições para poder ser considerada sociedade dominante do Grupo Fiscal, por violação do disposto na al. c) do n.º 4 do artº 69.º do CIRC. // A sociedade dominante apontada nos autos não envolve empresa com sede social, administração central ou estabelecimento principal na União, mas antes uma empresa nacional, o que significa que, tal como referido na decisão recorrida, o legislador nacional, ao determinar os requisitos em que é permitido às empresas optarem pelo RETGS e de integração no grupo de outras empresas que a empresa dominante opta por adquirir e incluir no grupo, fazendo cessar esse mesmo regime quando tais requisitos não são cumpridos, não está a criar qualquer obstáculo a quaisquer destas liberdades, nem tão pouco ao funcionamento do mercado interno, na medida em que o que o legislador nacional teve como objectivo, foi precisamente assegurar o funcionamento eficiente do mercado interno ao salvaguardar a igualdade entre as diferentes empresas e grupos empresariais no tocante à possibilidade de beneficiarem do mesmo e, por outro lado, precaver-se contra a utilização da situação de vantagem fiscal concedida aos grupos de sociedades para a prossecução de outros fins com frustração dos visados, evitando assim que o regime possa ser utilizado com finalidades exclusivamente fiscais». (Acórdão do STA, de 08/05/2024, P. 0501/18.4BEPRT.)

Dito de outra forma: «[o] que, aparentemente, a recorrente considera é que nos outros estados-membros da UE não é exigida tal condição relativa à inexistência de prejuízos fiscais. Mas nesse caso não estamos perante tratamento discriminatório em razão da localização da sociedade dominante como defende a recorrente, mas apenas perante regimes legais distintos, o que pode contender com a harmonização desses regimes, mas não com a violação do disposto nos artigos 49º e 54.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia» (Parecer do Digno Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal.).

Não releva para a resolução do caso a invocação de que à data o Estado português não havia adaptado o Direito interno ao Direito da União Europeia. Por um lado, porque a decisão de não aplicação do RETGS se deveu ao não preenchimento do requisito inscrito no artigo 69.º/4/c), do CIRC, por parte de uma sociedade com sede em Portugal. E não por parte de sociedade com sede noutro Estado membro da União Europeia. Por outro lado, porque o regime em causa visa potenciar as formas de organização empresarial em mercado concorrencial aberto e evitar formas de aproveitamento fiscal que possam distorcer tal

concorrência. Sendo o mesmo um corolário das liberdades do mercado interno. O carácter claro, objetivo, transparente de tais regras e a sua aplicação uniforme reforçam tais liberdades (Neste sentido, v. Acórdão do STA, de 08/05/2024, P. 0501/18.4BEPRT).

Ao julgar no sentido referido a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser confirmada nesta parte.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

3.2.3. No que respeita ao fundamento do recurso referido em *ii)*, a recorrente alega que: «a norma da alínea. c), do n.º 4, do art.º 69.º do CIRC, viola o princípio da liberdade de iniciativa económica e de organização empresarial, previstos nos arts. 61.º e 80.º, al. c) da CRP, na medida em que impõe uma restrição às sociedades que compõem o perímetro do grupo, sendo tal restrição desproporcionada e injustificada se não estiver em causa o risco de evasão e fraude fiscais, o que no caso dos autos não sucedeu, uma vez que a existência desse risco não consta como provado no elenco dos factos constantes do probatório»; mais refere que «a norma prevista na al. c), do n.º 4 do art. 69º do CIRC é inconstitucional, constitui um entrave à escolha do grupo da forma jurídica que pretende adotar para desenvolver a sua atividade, isto porque, ao limitar que sejam incluídas no grupo sociedade que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, torna menos atrativo o desenvolvimento de atividades através desta forma de organização empresarial e não prevê uma carga fiscal incidente sobre o grupo semelhante à que estaria sujeita cada empresa se tributada individualmente».

Apreciação. São duas as linhas de argumentação da recorrente para colocar sob censura o preceito do artigo 69.º, n.º 4, alínea c), do CIRC. Por um lado, afirma que tal regime colide com o princípio constitucional da livre iniciativa económica. Por outro lado, assevera que a disposição em exame afronta o princípio da neutralidade fiscal.

Vejamos cada um destes argumentos de *per si*.

No que respeita à invocação relativa ao princípio da livre iniciativa económica, o Tribunal Constitucional, através do Acórdão n.º 597/2024, de 24/09/2024, teve ocasião de se pronunciar, rejeitando a presente alegação. O referido deve ser reiterado. Em síntese, o regime que condiciona a inclusão da sociedade dominante do grupo fiscal à não verificação de prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao início da aplicação do RETGS não afecta as liberdades de iniciativa económica e de organização económica das empresas, dado que, seja a facultatividade de tal regime fiscal, seja o estabelecimento de condições de acesso ao mesmo, aplicáveis de forma uniforme e transparente a todos os operadores económicos, não apenas garantem a prevenção da evasão fiscal (que de outra forma

ocorreria com a inclusão de sociedades em situação deficitária), como promovem a livre concorrência em mercado aberto, dado que se previne o emprego do grupo fiscal para fins alheios aos da eficiência económica que estão na base da sua criação. Tais requisitos negativos são proporcionados ao fim que se pretende alcançar, o qual consiste em instituir um regime de tributação adequado às formas mais eficientes de organização das empresas, sem criar condições discriminatórias entre os operadores económicos e sem permitir a distorção da concorrência através do recurso indevido ao instrumento da consolidação fiscal.

No que respeita à invocação da ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, colhe-se do aresto do Tribunal Constitucional citado (Acórdão n.º 597/2024, de 24/09/2024) a orientação que se ora se reitera no sentido da improcedência de tal alegação.

Em síntese, o carácter transparente e uniforme das regras em apreço, associado às distorções da concorrência passíveis de resultar do uso indevido do mecanismo da consolidação fiscal do grupo empresarial afastam a procedência da alegação de ofensa ao princípio da neutralidade fiscal. Ao invés, tal princípio, na medida em que impõe uma regra transparente de isonomia em matéria de tratamento fiscal do rendimento das empresas sujeitas ao RETGS sai reforçado pela existência de regras claras que condicionem o acesso ao regime de tributação pelo lucro consolidado, de forma que tal acesso resulte, em primeira linha, das necessidades do mercado em concorrência aberta e da eficiência económica que tal postula.

Ao julgar no sentido referido a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser confirmada nesta parte.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

3.2.4. No que respeita ao fundamento do recurso referido em *iii*), a recorrente alega que o regime de exclusão do grupo fiscal das sociedades que não preencham o requisito do preceito do artigo 69.º, n.º 4, alínea c), do CIRC, ofende os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade material.

Apreciação. No que respeita ao princípio da capacidade contributiva podemos afirmar que o mesmo exige o tratamento fiscal dos contribuintes proporcionado em função da sua capacidade económica, devendo a razão e a medida da tributação assentar nessa proporção (Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, Almedina, 7.ª Edição, p. 230.). «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos *segundo o mesmo critério* – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. // Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos

“impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)» (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12/02/2003.).

No que se reporta à alegação da recorrente segundo a qual o regime do REGTS em apreço colide com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade material, o Tribunal Constitucional, através do Acórdão n.º 597/2024, de 24/09/2024, teve ocasião de se pronunciar, em termos que se entende ser de reiterar.

Em síntese, as alegadas ofensas aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade material não se comprovam, dado que o regime sob escrutínio, encerra um critério claro e objectivo, de tratamento diferenciado de realidades empresariais diferentes em função da medida dessa diferença, sendo aplicável de modo uniforme a todos os contribuintes que optem por lançar mão de tal regime.

Ao julgar no sentido referido a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser confirmada nesta parte.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

3.2.5. No que respeita ao requerimento do reenvio prejudicial, a recorrente pretende a intervenção do TJUE quanto à questão levada à conclusão 45).

Apreciação. O artigo 267.º do TFUE estabelece que «[s]empre que uma questão [sobre a interpretação do Direito da UE] seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal» (JOUE, 26.10.2012, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>). Todavia, a questão de Direito da União Europeia suscitada pela recorrente não tem pertinência para a resolução do litígio, porquanto tal resolução não convoca a aplicação de normas de Direito da União Europeia, incluindo as invocadas pela recorrente, estando a mesma circunscrita a normas de direito interno, como resulta da presente

fundamentação (Neste sentido, apreciando situação idêntica à que está em causa nos autos, v. Acórdãos do STA, de 06/11/2024, P. 0540/18.5BEPRT e de 05/06/2024, P. 0924/17.6BEPRT.).

Motivo por que se impõe rejeitar o presente requerimento.

Dispositivo

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de contencioso tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Registe e Notifique.

Lisboa, 5 de fevereiro de 2025. - Jorge Cortês (relator) - Anabela
Ferreira Alves e Russo - José Gomes Correia.