

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 0542/18.1BEPRT
Data do Acórdão: 13-12-2023
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: PEDRO VERGUEIRO
Descritores: IMPUGNAÇÃO JUDICIAL
IRC
REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO
GRUPO DE EMPRESAS
VIOLAÇÃO DE DIREITO COMUNITÁRIO
LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO
VIOLAÇÃO
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Sumário:

I - Face à jurisprudência do TJUE, afigura-se ser claro que não são compatíveis com o direito da União Europeia restrições à tributação de grupos segundo regime de unidade fiscal derivadas de a sociedade dominante não ser residente em Portugal.

II - No entanto, que, 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 A... 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.

III - 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.

IV - A decisão de constituição de um grupo de sociedades, e, bem assim, a opção pela aplicabilidade do regime especial de

tributação dos grupos de empresas (se cumpridos os requisitos de acesso) decisões que se encontram na inteira disponibilidade dos operadores económicos envolvidos, não correspondendo a qualquer imposição estadual (ou outra), quer a neutralidade quer as liberdades de iniciativa e de gestão e organização empresarial não se mostram afectadas.

V - O carácter opcional da consagração legal de um regime deste tipo afasta também a censura do mesmo à luz do princípio da tributação pelo lucro real, pois que a não aplicabilidade do RETGS tem como consequência a sujeição das sociedades ao regime comum do IRC, além de que o carácter geral e abstracto, das regras do RETGS - a respectiva universalidade, uma vez observados os pressupostos da sua aplicabilidade - assegura que este regime, ao permitir um tratamento fiscal diferenciado de certas realidades empresariais que por sua vez também se destacam materialmente da generalidade das empresas, evidencia que não está em causa uma violação do princípio da igualdade.

Nº Convencional:

JSTA000P31689

Nº do Documento:

SA2202312130542/18

Recorrente:

B..., S.A.

Recorrido 1:

AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Votação:

UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

Processo n.º 542/18.1BEPRT (Recurso Jurisdicional)



Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RELATÓRIO

“B..., S.A.”, devidamente identificada nos autos, inconformada, veio interpor recurso jurisdicional da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, datada de 30-07-2023, que julgou improcedente a pretensão pela mesma deduzida no presente processo de **IMPUGNAÇÃO** relacionado com o indeferimento do recurso hierárquico que interpôs do despacho de 06.09.2017 que indeferiu a reclamação graciosa apresentada da liquidação de IRC nº ...95, do exercício de 2012 no valor de € 85.449,48 e liquidação de IRC nº ...10, do exercício de 2013 no valor de € 50.284,97.

Formulou nas respectivas alegações, as seguintes conclusões que se reproduzem:

“ (...)

1. O presente recurso visa obter a revogação da douda sentença proferida pela Meritíssima Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAFP) no processo de impugnação judicial nº 542/18.1BEPRT, da Unidade Orgânica 4, que julgou a impugnação improcedente.

2. Com efeito, na petição da impugnação judicial a ora recorrente alegou vícios cometidos pela AT na aplicação que pela mesma AT foi feita do disposto na alínea c) do nº 4 do art. 69º do Código do IRC, traduzidos na violação, quer de princípios e normas de Direito da União Europeia quer de princípios constitucionais, uma vez, que, na opinião da impugnante, de tais princípios e normas resulta que a referida norma do Código do IRC não é aplicável às sociedades dominantes do RETGS. O mesmo é dizer, não é aplicável ao caso dos autos.

3. Todavia, a sentença recorrida, não acolhendo o defendido pela impugnante, julgou a impugnação improcedente, e porque com ela não se conforma, apresenta-se o presente recurso, o qual, portanto, visa a revogação daquela sentença.

Vejamos.

4. A questão que se coloca é a de 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 portadores desses prejuízos.

5. 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.

6. 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).

7. 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).

8. 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).

9. 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 EU), 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).

10. A alínea c) do n.º 4 do art.º 69º 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.

11. 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).

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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).

17. O Direito da União Europeia constitui um primado em face de todo o Direito interno, sendo, portanto oponente a todo o Direito estadual (QUADROS, Fausto, "Direito da União Europeia", Almedina, pp. 403.) .

18. 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).

19. Do exposto resulta que, se 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 registre prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início de aplicação do regime.

20. 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.

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

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

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

24. 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).

25. 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 nº 199/2005, processo n.º 117/04, 2ª secção, do Tribunal Constitucional.

26. Face ao exposto neste douto Acórdão, a recorrente entende que a norma da alínea. c), do nº 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.

27. 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.).

28. 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.

29. 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 nº 430/2016, processo nº 367/13, 3ª secção)

30. Do exposto conclui-se que a norma prevista na al. c), do nº 4 do art. 69º 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 sociedades 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.

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

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

33. 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.

34. 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.

35. 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)” (Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1998, Almedina, pág. 443.) .

36. 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 nº 4, do art.º 69.º, CIRC.

37. 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 nº4, do art.º 69.º, CIRC, pertencer ao RETGS.

38. Assim, sendo interpretada no sentido que lhe é dado pela AT, é inconstitucional a al. c), do nº 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 nº2, do art.º 104.º. da CRP.

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

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

SEM PRESCINDIR,

Considerando que a decisão da questão suscitada pela Recorrente na impugnação por si apresentada - saber se o disposto na alínea c) do nº 4 do art. 69º do CIRC - é a questão central dos presentes autos, nos termos previstos no artigo 267º do TFUE, formula agora a recorrente pedido de reenvio prejudicial, 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 49º e 54º 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 no alínea c) do nº 4 do artigo 69º 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?

Nestes termos,

Deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, a douda sentença recorrida deve ser revogada e substituída por outra que julgue a impugnação apresentada totalmente procedente.

SEM PRESCINDIR,

Deve ser formulado ao TJUE o pedido de reenvio prejudicial, atrás referido, nos termos previsto no artigo 267º do TFUE.”

A Recorrida **Autoridade Tributária e Aduaneira** não apresentou contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Cumpre decidir.



2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que a matéria apontada nos autos resume-se, em suma, em saber se deve ou não considerar-se admissível que relativamente ao mesmo regime - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (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 sejam portadoras de prejuízos nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, mas já permitindo que as segundas sejam portadoras desses prejuízos, que coloca em crise a aplicação do art. 69º nº 4 al. c) do CIRC, por violação do Direito Comunitário, em função da sua não conformidade com o disposto no art. 26º do TFUE bem como analisar a invocada violação de princípios constitucionais, como sejam os princípios da liberdade de iniciativa económica, da neutralidade, da capacidade contributiva e da igualdade.



3. FUNDAMENTOS

3.1. DE FACTO

Neste domínio, consta da decisão recorrida o seguinte:

“ ...

1. Nos exercícios de 2012 e 2013, a ora Impugnante integrava, como sociedade dominada, o perímetro de um grupo de sociedades com opção pela tributação em IRC de acordo com o RETGS, sendo dominante do grupo a sociedade “Grupo A..., SGPS, S.A.” - facto não controvertido – artigos 1º e 2º da p.i. e relatório do procedimento inspectivo;

2. No cumprimento da Ordem de Serviço nº ...56 e ...57, foi realizada, pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, uma acção de inspecção, de âmbito parcial, em sede de IRC, à sociedade “B..., S.A.”, aqui Impugnante, que incidiu sobre os exercícios de 2012 e 2013 - processo administrativo junto aos autos, fls. 51 a 62, doc. nº 006909261 a fls. 307 do SITAF;

3. Em 18.11.2016 e na sequência do procedimento de inspecção referido no ponto anterior, foi elaborado o RIT do qual consta, entre o mais, o seguinte:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)

[IMAGEM]

(...)” - processo administrativo junto aos autos, fls. 51 a 62, doc. nº 006909261 a fls. 307 do SITAF;

4. Em 07.12.2016 foi emitida a liquidação de IRC nº ...95, do exercício de 2012 no valor de € 85.449,48 e a liquidação de IRC nº ...10 do ano de 2013 no montante de € 50.284,97 – cfr. docs. 1 e 2 junto com a p.i.;

5. Em 07.06.2017, foi deduzida reclamação graciosa das liquidações referidas no ponto anterior – processo de reclamação graciosa junto aos autos, fls. 1 a 49, doc. nº 006909253 a fls. 214 do SITAF;

6. Com data de 29.06.2017 a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) exarou, relativamente à reclamação graciosa a que se alude no ponto anterior, informação nº ...17 - processo de reclamação graciosa junto aos autos, fls. 54 a 62, doc. nº 006909253 a fls. 214 do SITAF;

7. Sob a informação referida no ponto anterior recaiu, em 08.08.2017, o seguinte despacho:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - processo de reclamação graciosa junto aos autos, fls. 53, doc. nº 006909253 a fls. 214 do SITAF;

8. Em 25.08.2017, a B..., S.A., deduziu direito de audição - processo de reclamação graciosa junto aos autos, fls. 65 a 69, doc. nº 006909253 a fls. 214 do SITAF;

9. Com data de 06.09.2017, a Unidades dos Grandes Contribuintes (UGC) exarou informação nº ...17, sob que recaiu despacho, com o seguinte teor:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - processo de reclamação graciosa junto aos autos, fls. 71, doc. nº

006909253 a fls. 214 do SITAF;

10. Em 16.10.2017, a B..., S.A., apresentou recurso hierárquico do despacho de indeferimento da reclamação graciosa a que se alude no ponto anterior - processo de recurso hierárquico junto aos autos, fls. 3 a 54, doc. nº 006909252 a fls. 124 do SITAF;

11. Com data de 24.10.2017 a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) elaborou informação nº ...17, relativa ao recurso hierárquico identificado no ponto anterior - processo de recurso hierárquico junto aos autos, fls. 57 a 59, doc. nº 006909252, fls. 124 do SITAF;

12. Sob a informação referida no ponto anterior recaiu o seguinte despacho:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - processo de recurso hierárquico junto aos autos, fls. 56, doc. nº 006909252, fls. 124 do SITAF;

13. A Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) remeteu à Direcção de Serviços de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC), ofício nº ...03 de 25.10.2017, subordinado ao assunto “REMESSA DE AUTOS DE PROCEDIMENTO DE RECURSO HIERÁRQUICO “ - processo de recurso hierárquico junto aos autos, fls. 64, doc. nº 006909252, fls. 124 do SITAF;

14. Em 22.11.2017 a Direcção de Serviços de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas elaborou informação nº ...17, sob que recaiu em 07.12.2017 o seguinte despacho:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - processo de recurso hierárquico junto aos autos, fls. 65, doc. nº 006909252, fls. 124 do SITAF;

15. No cumprimento da Ordem de Serviço nº ...63 foi elaborado em 07.12.2015 relatório de inspecção tributária efectuada ao Grupo A... SGPS SA, relativo aos exercícios de 2012 e 2013, de onde decorre, entre o mais, o seguinte:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - cfr. verso de fls. 148 a fls. 167 do suporte físico do processo;

16. No cumprimento da Ordem de Serviço nº ...60 foi elaborado em 22.08.2014 relatório de inspecção tributária efectuada a C... SGPS SA, relativo aos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, de onde decorre, entre o mais, o seguinte:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - cfr. verso de fls. 169 a fls. 178 do suporte físico do processo;

17. No cumprimento da Ordem de Serviço nº ...64 foi elaborado em 01.10.2015 projecto de relatório de inspecção tributária efectuada a D...), SA, relativo aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, de onde decorre, entre o mais, o seguinte:

“ (...)

[IMAGEM]

(...)” - cfr. verso de fls. 180 a verso de fls. 195 do suporte físico do processo.

*

Factos não provados:

Inexiste matéria de facto não provada com interesse para a decisão da causa.

*

Motivação:

A convicção do Tribunal quanto aos factos provados fundou-se na análise

dos documentos constantes do P.A. e juntos aos autos, não impugnados, tudo conforme referido no final de cada ponto do probatório.”

«»

3.2. DE DIREITO

Assente a factualidade apurada cumpre, então, entrar na análise da realidade em equação nos autos, sendo que a este Tribunal está cometida a tarefa de saber se deve ou não considerar-se admissível que relativamente ao mesmo regime - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (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 sejam portadoras de prejuízos nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, mas já permitindo que as segundas sejam portadoras desses prejuízos, que coloca em crise a aplicação do art. 69º nº 4 al. c) do CIRC, por violação do Direito Comunitário, em função da sua não conformidade com o disposto no art. 26º do TFUE bem como analisar a invocada violação de princípios constitucionais, como sejam os princípios da liberdade de iniciativa económica, da neutralidade, da capacidade contributiva e da igualdade.

Nas suas alegações, a Recorrente insiste que está em causa 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, sendo que, se acolhêssemos a tese da sentença recorrida o que teríamos era que o requisito referente aos prejuízos a que alude a al. c), do nº 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 EU), o que seria inadmissível no plano comunitário (cfr., entre outros, nºs. 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).

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

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 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 nº 82-C/2014, de 31 de dezembro, apenas se aplica a períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2015, pois que, 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), verificando-se que o Direito da União Europeia constitui um primado em face de todo o Direito interno, sendo, portanto oponível a todo o Direito estadual, além de 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, ou seja, o disposto na al. c), nº 4, art.º 69º do CIRC deve ser interpretado como não sendo aplicável às sociedades dominantes do RETGS

A decisão recorrida começou por enquadrar a questão nos seguintes termos:

“Dispõe o artigo 49.º do TFUE que “No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades, na aceção do segundo parágrafo do artigo 54.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no capítulo relativo aos capitais.”

Por sua vez, estabelece o artigo 59.º do TFUE que “as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União são, para efeitos do disposto no presente capítulo, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros. Por “sociedades” entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas coletivas de

direito público ou privado, com exceção das que não prossigam fins lucrativos”

Dispõe o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que “1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. 3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos. 4. As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

Nesta medida, é assim estabelecido o princípio do primado do direito da UE, sobre o direito interno.

Sobre o princípio do primado do direito da UE sobre o direito interno, vide o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 15.07.1964, Costa/E.N.E.L., C-6/64, EU:C:1964:66.

“Aliás, como é jurisprudência assente do TJUE, muito embora a fiscalidade direta seja da competência dos EM, estes, no exercício de tal competência, devem fazê-lo com observância do direito da UE [cfr., entre outros, os Acórdãos do TJUE de 06.06.2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, n.º 32; de 08.03.2001, Metallgesellschaft e o. C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 37; de 23.02.2006, Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, n.º 28; de 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, n.º 36; de 03.10.2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, n.º 26; de 24.10.2019, Estado belga (Indemnité pour personnes handicapées), C-35/19, EU:C:2019:894, n.º 31].

O Tratado que institui a Comunidade Europeia (Tratado CE), à época em vigor, no seu art.º 12.º, previa que “... é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. O Conselho, deliberando nos termos do artigo 251.º, pode adotar normas destinadas a proibir essa discriminação”.

Esta disposição, no caso da fiscalidade direta, não tem aplicação autónoma, mas sim aplicação associada, designadamente, no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, com as liberdades fundamentais previstas nos então art.ºs 43.º (liberdade de estabelecimento) e 56.º (livre circulação de capitais) do mesmo Tratado [equivalentes aos art.ºs 45.º e 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)].

Quanto à liberdade de estabelecimento, esta implica assegurar o benefício do tratamento nacional no EM de acolhimento e impedir igualmente que o EM de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro EM de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (dupla vertente da liberdade de estabelecimento – cfr., v.g., os Acórdãos do TJUE, de 16.07.1998, Imperial Chemical Industries/Colmer, C-264/96, EU:C:1998:370, n.ºs 20 e 21, de 12.09.2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes

Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, n.ºs 41 e 42, e de 25.02.2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, n.ºs 20 e 21). – cfr. Acórdão do TCA Sul de 24.02.2022, proc. 1931/09.8BELRS.

“Como é dito no já citado Acórdão do TJUE de 07.09.2017, Egiom e Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, n.ºs 52 a 57: “52 A liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE reconhece aos nacionais de um Estado-Membro da União, confere-lhes o acesso às atividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas na legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Compreende, em conformidade com o artigo 54.º TFUE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da União, o direito de exercerem a sua atividade no Estado-Membro em causa por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (acórdão de 17 de julho de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, n.º 17 e jurisprudência referida).

53 No que se refere ao tratamento no Estado-Membro de acolhimento, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 49.º, primeiro parágrafo, segundo período, TFUE deixa expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica apropriada para o exercício das suas atividades noutro Estado-Membro, não devendo essa livre escolha ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (acórdão de 17 de maio de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, n.º 40 e jurisprudência referida).

54 Por outro lado, devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, dificultem, ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (acórdão de 8 de março de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, n.º 59 e jurisprudência referida).

(...) 56 Esta diferença de tratamento é suscetível de dissuadir uma sociedade-mãe não residente de exercer em França uma atividade por intermédio de uma sociedade afiliada com sede nesse Estado-Membro e constitui, como tal, uma restrição à liberdade de estabelecimento.

57 Essa restrição só pode ser admitida se disser respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por razões imperiosas de interesse geral reconhecidas pelo direito da União. Nesta hipótese, é ainda necessário que a restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e que não vá além do necessário para alcançar esse objetivo (acórdão de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, n.ºs 26 e 29 e jurisprudência referida)” – cfr. Acórdão do TCA Sul supra citado.

Ora, não obstante o que ficou dito, considera o Tribunal que 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.

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, sendo que a verificação dos pressupostos para integrarem um Grupo de sociedades, não constitui qualquer condicionamento desproporcionado de restrição ao mercado interno e dificuldade na criação de grupos.

Aliás, bem pelo contrário, tanto mais que a definição mediante regras claras e objectivas das condições de aplicação do RETGS, tornam este regime especial de tributação transparente, facilmente compreensível e antecipável, decorrendo então o respeito pela necessária amplitude nas escolhas e na planificação da vida económica e empresarial por parte dos operadores económicos, máxime, as empresas/grupos, em situação de igualdade, visando uma melhor reestruturação de empresas e promoção de competitividade.

Ademais, e como referido pelo Supremo Tribunal Administrativo, “Este regime especial de tributação reveste, assim, um aspeto dinâmico podendo cessar se deixarem de se verificar as respetivas condições, mas podendo também vir a ter lugar quando as condições não reunidas em determinado momento passarem a verificar-se.” (cfr. Acórdão do STA de 03.12.2014, rec. n.º 256/12), o que reforça ainda mais a constatação de que o normativo em causa não constitui qualquer condicionamento desproporcionado de restrição ao mercado interno e dificuldade na criação de grupos, nem das liberdades económicas fundamentais que o TJUE tem entendido a salientar como de evitar serem violadas pelos Estados-Membros na sua competência em matéria de legislação de impostos diretos. ...”.

Que dizer?

Sobre esta matéria e ao mais suscitado no âmbito do presente recurso, como se verá infra, em termos essenciais, e envolvendo uma outra empresa que integrava o mesmo grupo, cabe ter presente o exposto no **Ac. deste Supremo Tribunal de 11-10-2023, Proc. nº 1126/18.0BEPRT** (Em que o Relator deste processo é o mesmo.), onde se pondera que:

Antes de avançar, crê-se pertinente dar nota que nos anos 2012 e 2013 estava em vigor do art. 69º do CIRC na redacção do D.L. nº 159/2009, de 13-07, onde se estabelece sobre o âmbito e condições de aplicação do RETGS o seguinte:

1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo.

2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

3 - A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;

b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.

d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

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

a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;

c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;

d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

f) O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;

g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 10.

5 - O requisito temporal referido na alínea b) do n.º 3 não é aplicável quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano, sendo relevante para a contagem daquele prazo, bem como do previsto na alínea c) do n.º 4, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente.

6 - Quando a participação é detida de forma indireta, a percentagem de participação efetiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma direta e indireta, a percentagem de participação efetiva resulta da soma das percentagens das participações.

7 - A opção mencionada no n.º 1 e as alterações a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 8, bem como a renúncia ou a cessação da aplicação

deste regime *devem ser comunicadas* à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da competente declaração prevista no artigo 118.º, nos seguintes prazos:

a) No caso de opção pela aplicação deste regime, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação;

b) No caso de alterações na composição do grupo:

i) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8;

ii) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações nos termos da alínea e) do n.º 8;

c) No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;

d) No caso de cessação, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 8.

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

a) Deixar de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3, sem prejuízo do disposto nas alíneas d) e e);

b) Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respetiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado;

c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos;

d) Ocorram alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos sem que seja feita a sua inclusão no âmbito do regime e efetuada a respetiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos e prazo previstos no n.º 7;

e) Ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respetiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7.

9 - Os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:

a) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação deste regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;

b) Ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do

n.º 8 ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime nos termos da alínea e) daquele número;

c) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8.

10 - As entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente artigo, podem optar pela aplicação deste regime ao respetivo grupo.» (realce nosso).

De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 3 e da alínea f) do n.º 4, as Requerentes não podiam optar por serem tributadas segundo este regime, por a sociedade dominante e as detentoras do capital não terem sede nem direcção efectiva em território português.

O TJUE, em acórdão de 12-06-2014, proferido nos processos apensos n.ºs C-39/13, C-40/13 e C-41/13, decidiu o seguinte:

1) Nos processos C-39/13 e C-41/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual uma sociedade-mãe residente pode constituir uma unidade fiscal com uma subfilial residente quando a detém por intermédio de uma ou várias sociedades residentes, mas não pode constituir essa unidade fiscal quando detém a subfilial por intermédio de sociedades não residentes que não dispõem de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.

2) No processo C-40/13, os artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro por força da qual o regime da unidade fiscal pode ser concedido a uma sociedade-mãe residente que detenha filiais residentes, mas não a sociedades-irmãs residentes cuja sociedade-mãe comum não tem a sua sede nesse Estado-Membro, nem dispõe aí de um estabelecimento estável.

Com a redacção dada ao CIRC pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, as normas do artigo 69.º do CIRC passaram a ter as seguintes redacções:

1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo.

2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75 % do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto.

3 - A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;

b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;

d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

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

a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;

c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;

d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;

f) (Revogada.)

g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 11. (Rectificada pela Declaração de Rectificação 18/2014, de 13 de Março)

Para além disso, a mesma Lei n.º 82-C/2014, aditou ao CIRC o artigo 69.º-A, com a seguinte redacção:

Artigo 69.º -A

Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu

1 - Pode igualmente optar pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto na presente subsecção a sociedade dominante, como tal qualificada nos termos do n.º 2 do artigo anterior que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as seguintes condições:

a) Seja residente de um Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;

b) Detenha a participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

c) Não seja detida, direta ou indiretamente, pelo menos, em 75 % do capital, por uma sociedade residente em território português que reúna os requisitos previstos no artigo anterior para ser qualificada como dominante, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto, nos termos do n.º 6 do artigo anterior;

d) Não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

e) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC;

f) Revista a forma de sociedade de responsabilidade limitada;

g) Quando detenha um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas e não se verifique relativamente a este qualquer das situações previstas nas alíneas a), c), d) ou e) do n.º 4 do artigo anterior, com as necessárias adaptações.

2 - A opção prevista no número anterior determina a aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades relativamente a todas as sociedades dominadas com sede e direção efetiva em território português relativamente às quais se verifiquem as condições estabelecidas nos n.ºs 3 e 4 do artigo anterior, bem como ao estabelecimento estável da sociedade dominante situado neste território através do qual sejam detidas as participações.

3 - A opção pelo regime nos termos do presente artigo depende da comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, na declaração a que se refere o n.º 7 do artigo anterior, de qual a sociedade com sede e direção efetiva neste território pertencente ao grupo designada para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante nos termos do presente Código, sem prejuízo da responsabilidade solidária da sociedade dominante e das demais sociedades pertencentes ao grupo pelo pagamento do imposto, nos termos do artigo 115.º.

4 - Nos casos em que a sociedade dominante possua um estabelecimento estável em território português através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas, o disposto no número anterior é obrigatoriamente observado por este.

5 - Em tudo o que não estiver previsto no presente artigo é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo anterior.

Nesta matéria, pode dizer-se que à face da referida jurisprudência do TJUE, afigura-se ser claro que não são compatíveis com o direito da União Europeia restrições à tributação de grupos segundo regime de unidade fiscal derivadas de a sociedade dominante não ser residente em Portugal.

De qualquer forma, para além de se afigurar claro que a questão colocada pela Recorrente neste domínio tem a resposta afirmativa que reclama nos autos, não se justifica o reenvio pretendido pela Recorrente, já que, 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 A... 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.

Diga-se ainda, quanto ao reenvio pretendido pela Recorrente, o mesmo também não se justifica, pois os artigos 49.º e 54.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia versam sobre a equiparação entre empresas nacionais e empresas com sede social, administração central ou estabelecimento principal na União e não sobre a exigência da não existência de prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do RETGS, enquanto requisito a que deve obedecer a sociedade dominante do RETGS, o que implica, também, o indeferimento do pedido de reenvio prejudicial.

Nestas condições, de nada vale a alegação da Recorrente no sentido de que, à data dos factos, isto é, nos períodos de tributação de 2012 e 2013, o ordenamento português não estava conforme o Direito Comunitário, na medida em que a Lei nº 82-C/2014, de 31-12 apenas se aplica a períodos de tributação iniciados em ou após 01-01-2015 e ainda que 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, dado que, não está preenchido como que o requisito base desta análise, pois que 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, sendo que a verificação dos pressupostos para integrarem um Grupo de sociedades, não constitui qualquer condicionamento desproporcionado de restrição ao mercado interno e dificuldade na criação de grupos, além de que a definição mediante regras claras e objectivas das condições de aplicação do RETGS, tornam este regime especial de tributação transparente, facilmente compreensível e antecipável, decorrendo então o respeito pela necessária amplitude nas escolhas e na planificação da vida económica e empresarial por parte dos operadores económicos, máxime, as empresas/grupos, em situação de igualdade, visando uma melhor reestruturação de empresas e promoção de competitividade, o que implica a improcedência da pretensão da Recorrente nesta sede, nada mais se impondo apreciar, até porque, no que diz respeito à aplicação, em concreto, da situação em apreço às sociedades envolvidas,

nomeadamente a ora Recorrente e suas consequências, importa ter presente o **Acórdão deste Supremo Tribunal** de 12-10-2022 proferido nestes autos, já transitado em julgado, onde se ponderou que:

“(…)

Antes de mais, se dirá que é hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.9, do C. Civil; artº.11, da L.G.Tributária).

Deixando de lado todas as outras características legalmente exigidas para que possa ser aplicado o RETGS no caso dos autos e que não são objecto de dissenso entre as partes (v.g. características da participação societária relevante - cfr.artº.69, nº.2, do C.I.R.C.), deve este Tribunal fazer a exegese do artº.69, nº.4, do C.I.R.C., norma que consagra os requisitos comuns a todas as empresas do grupo, os quais são impeditivos, de forma inicial ou superveniente, a que uma determinada sociedade integre o grupo de empresas para efeitos fiscais e, especificamente, na cédula do I.R.C., assim consubstanciando uma norma anti-abuso específica (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 12/03/2014, rec.256/12; Luís Miguel Belo, Paulo Alves Rodrigues e Zita Margarida Almeida, "A Tributação dos Grupos de Sociedades: Um Regime em Evolução", in Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP (2019), Ano I, nº.1, pág.23; Rui Marques, Código do IRC anotado e comentado, Almedina, 2019, pág.581, em anotação ao artº.69).

Concretamente, nos termos do artº.69, nº.4, al.c), do C.I.R.C., como regra, não poderão integrar o grupo as sociedades (sejam dominantes ou dominadas) que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime. O que releva é o facto de a sociedade ter registado, efectivamente, prejuízos fiscais nos exercícios anteriores ao início da aplicação do regime, sendo, assim, irrelevante uma eventual perda do direito à dedução dos mesmos prejuízos (cfr.artº.52, nº.8, do C.I.R.C.). Já não se aplicando a exclusão acabada de identificar quando, tratando-se de sociedades dominadas, a participação (90%) já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos. No fundo, pretende-se obstar à aquisição de sociedades com prejuízos registados, tendo subjacente uma motivação fiscal, nomeadamente, por via da utilização dos respectivos prejuízos fiscais reportáveis (cfr.Rui Marques, ob.cit., pág.582, em anotação ao artº.69; Luís Miguel Belo, Paulo Alves Rodrigues e Zita Margarida Almeida, ob.cit., pág.23).

Para chegar à conclusão de que a al.c), do artº.69, nº.4, do C.I.R.C., sob exegese, abarca na sua previsão igualmente as sociedades dominantes, o aplicador do direito deve chamar à colação o elemento literal da norma (a letra constitui o limite de interpretação da norma legal, assim ostentando uma função negativa na hermenêutica jurídica), tal como o elemento lógico/teleológico. Concretizando, o legislador utiliza no corpo da norma constante do artº.69, nº.4, do C.I.R.C., a expressão "*sociedades*", com tal expressão abrangendo tanto as dominantes como as dominadas, dado que a identificada norma consagra os requisitos comuns a todas as sociedades do grupo, impeditivos de participação no mesmo, conforme supra mencionado. Daí que o legislador sinta a necessidade da menção das "*sociedades dominadas*" que possam ser abrangidas pela excepção à regra geral de não possibilidade de adesão ao grupo por empresas que registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores, no caso das "*sociedades dominadas*", se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos. Fazendo apelo ao elemento lógico/teleológico na interpretação da norma, deve o aplicador do direito concluir pela aplicação da examinada al.c), do nº.4, tanto às sociedades dominantes, como às sociedades dominadas, atento

o carácter geral do regime consagrado no mesmo preceito (presumindo o aplicador do direito que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados - artº.9, nº.3, do C.Civil).

"In casu", como se retira do teor do relatório de inspecção identificado no nº.3 do probatório supra, a nova sociedade dominante não reunia condições para integrar o grupo de sociedades já existente, dado que apresentava prejuízos fiscais sucessivos desde o exercício de 1999, isto é, em prazo superior aos três exercícios anteriores, assim colidindo a sua inclusão no grupo com o requisito expresso acabado de examinar e consagrado no artº.69, nº.4, al.c), do C.I.R.C., na redacção em vigor nos anos fiscais de 2012 e 2013, requisito que lhe era aplicável, contrariamente ao decidido pelo Tribunal "a quo".

Com estes pressupostos, a A. Fiscal determinou, para todas as sociedades que integravam o concreto RETGS a alteração do regime de tributação de rendimentos para o regime geral de I.R.C. (cfr.nº.3 do probatório supra), nomeadamente, a sociedade aqui impugnante e, consequentemente, a entrega individual da declaração de rendimentos Modelo 22, assim tendo sido a sociedade "E..., S.A." tributada individualmente pelo resultado fiscal obtido nos exercícios de 2012 e 2013 (cfr.artº.69, nºs.8, al.b), e 9, al.c), do C.I.R.C., na redacção em vigor em 2012 e 2013). ...".

A Recorrente defende ainda que 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), sendo que 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 nº 199/2005, processo n.º 117/04, 2ª secção, do Tribunal Constitucional, verificando-se que a norma da alínea c), do nº 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, sendo que quanto ao princípio da neutralidade consagrado no art. 81º, f), da Constituição da República Portuguesa (CRP), independentemente da forma escolhida para organizar a actividade 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, 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 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.

Por outro lado, 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)”, sendo que 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, CIRC, além de 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, CIRC, pertencer ao RETGS, o que significa que, 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.

Nesta matéria, importa notar que o RETGS foi introduzido no nosso ordenamento jurídico através do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31/12. No preâmbulo daquele diploma, esclarece o legislador que “[c]om a publicação do Código das Sociedades Comerciais foi estabelecida a regulamentação das sociedades coligadas, nas quais se incluem os grupos em que se verifica o domínio total de uma sociedade sobre outra ou outras. Deu-se, assim, tratamento no direito comercial a uma realidade económica que tem igualmente merecido consagração noutras legislações.” E, por isso, concretiza-se que “[i]mporta agora retirar dessa disciplina as consequências fiscais necessárias através da consideração dos grupos, constituídos por domínio total, como uma unidade económica para efeitos de tributação nos impostos sobre o rendimento.”

Como ensinava SALDANHA SANCHES, «[q]uando estamos perante um grupo de sociedades no sentido de um “conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando as suas próprias personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica comum”, estamos perante uma realidade que deve ser adaptada às regras gerais de tributação das sociedades. Reconhecer este facto e dar um tratamento conjunto a esta forma de actividade empresarial é uma imposição das regras de bem tributar, (...) assim dando unidade jurídica e um tratamento conjunto aos grupos de sociedades» (in Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, 2007, Coimbra Editora, pp. 360-361).

A introdução do RETGS no CIRC foi operada pela Lei n.º 30.º-G/2000, de 29/12, que substituiu o anterior regime (criado pelo DL n.º 414/87) de tributação pelo lucro consolidado, por um regime de tax relief (cfr. SALDANHA SANCHES, op. cit., p. 362), nos termos do qual o resultado do grupo resulta de uma mera soma algébrica dos resultados de cada elemento do grupo individualmente apurado, permitindo que as sociedades que têm prejuízos possam “cedê-los” às empresas do grupo com lucros, equilibrando o resultado do grupo considerado a final.

O regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) rege-se, no essencial, pelas normas dos artigos 69.º a 71.º do CIRC. O artigo 69.º estabelece o âmbito e as condições de aplicação do regime especial, no artigo 70.º estabelecem-se as regras de determinação do lucro tributável do grupo, e no artigo 71.º o regime de dedução de prejuízos fiscais.

O RETGS caracteriza-se, na sua essência, pela opção da sociedade-mãe do grupo em tributar conjuntamente a unidade económica que encima. À época dos factos, considerava-se existir um grupo de sociedades, para

efeitos fiscais, “quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto” (artigo 69.º, n.º 2, do CIRC).

O regime, em si mesmo considerado, reconduz-se ao cálculo do lucro tributável do grupo pela sociedade dominante (cfr. artigo 70.º do CIRC), *“através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”* (n.º 1), *“corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais”* (n.º 2).

O RETGS não é mais do que um mecanismo de cálculo algébrico de uma unidade económica, com as correcções pontualmente previstas na legislação fiscal. Atribui-se relevância fiscal a um conjunto de individualidades que se comportam no mercado como se de uma única individualidade se tratasse. Não obstante, cada uma das entidades que compõem o grupo mantém a sua individualidade: personalidade jurídica, órgãos sociais, independência patrimonial, etc.

Com este pano de fundo, e no que diz respeito à análise dos princípios apontados pela Recorrente, a decisão recorrida refere o seguinte:

“(…)

Quanto à inconstitucionalidade invocada por violação do princípio da neutralidade, previsto no artigo 81.º alínea f) da CRP, bem como da liberdade da iniciativa económica e de organização empresarial, previsto nos artigos 61.º e 80.º, alínea c) da CRP, e citando de igual modo o mesmo Acórdão n.º 430/2016 do Tribunal Constitucional: “É certo que da Constituição portuguesa resulta reconhecida a liberdade de iniciativa económica privada, tal como decorre do artigo 61.º, n.º 1, a que se associa a liberdade de iniciativa e organização empresarial (artigo 80.º, alínea c), também da CRP). Uma das dimensões relevantes daquela liberdade é, sem dúvida, a liberdade empresarial ou a liberdade de exercício da atividade empresarial, a que se assinalam os limites ditados pelo «interesse geral», também referidos no n.º 1 do artigo 61.º da Constituição. Do lado do Estado, o exercício daquelas liberdades é, em grande medida, garantido pelas incumbências constitucionalmente cometidas ao Estado com vista a assegurar «o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral» (artigo 81.º, alínea f), CRP). O princípio da «equilibrada concorrência» ou da «concorrência salutar dos agentes económicos» (alínea f), do artigo 81.º e alíneas a) e c), do artigo 99.º da CRP) é, pois, uma garantia institucional da ordem económica constitucional. Ora, por seu turno, a liberdade de gestão fiscal pode ser entendida como uma expressão da liberdade económica e de empresa, dela decorrendo o respeito pela necessária amplitude nas escolhas e na planificação da vida económica e empresarial por parte dos operadores económicos, máxime, as empresas. Do outro lado, a promoção, pelo Estado, das melhores condições de um funcionamento eficiente dos mercados (constante do citado artigo 81.º, alínea f), CRP) e a proibição ou limitação de ingerência na gestão das empresas privadas (artigo 86.º, n.º 2, CRP), consubstanciam-se também na exigência de neutralidade fiscal, de modo a que os impostos – e a respetiva configuração – e o próprio sistema fiscal não constituam um condicionamento desproporcionado das liberdades assinaladas nem sirvam de elemento de distorção dos

mercados (sobre a neutralidade fiscal, vd., entre outros, JOSÉ CASALTA NABAIS, Manual de Direito Fiscal, cit., pp. 159-160)."

Como se extrai do citado Acórdão, o RETGS, é um regime especial – e facultativo – de tributação de grupos de sociedades, não sendo então de aplicação obrigatória, permitindo-se aos grupos de sociedades que optem pelo sistema de tributação nele contido, desde que cumpridos os requisitos exigidos pelo legislador.

Nesta perspectiva, não se vislumbra, que considerar-se como válida a interpretação da AT, já aqui validada pelo STA, esta seja suscetível de ser um entrave à escolha do RETGS como forma jurídica que o grupo pretende adoptar para desenvolver a sua atividade ou ainda antes, quando adquirem a participação de uma sociedade, como sustenta a Impugnante, bem como é suscetível de pôr em causa as liberdades invocadas.

Com efeito, sendo a decisão de constituição de um grupo de sociedades, e, bem assim, a opção pela aplicabilidade do regime especial de tributação dos grupos de empresas (se cumpridos os requisitos de acesso) decisões que se encontram na inteira disponibilidade dos operadores económicos envolvidos, não correspondendo a qualquer imposição estadual (ou outra), quer a neutralidade quer as liberdades de iniciativa e de gestão e organização empresarial não se mostram afectadas.

O certo é que a actividade das empresas em grupo, como a de quaisquer outros contribuintes, se encontra subordinada a critérios de fiscalidade que estão legalmente definidos, onde sempre o legislador goza de um amplo espaço de liberdade de conformação legislativa.

Ao fixar o legislador 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, o Estado não está a criar qualquer obstáculo à liberdade de organização e de gestão empresarial, mas, por um lado, a assegurar o funcionamento eficiente dos mercados ao salvaguardar a igualdade entre as diferentes empresas e grupos empresariais no tocante à possibilidade de beneficiarem do mesmo e, por outro, a 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 pelo legislador, evitando assim que o regime possa ser utilizado com finalidades exclusivamente fiscais. Como referido pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 767/2019, de 3.02 "A previsão pelo legislador deste regime especial de tributação obedece, assim, a objetivos fiscais e extrafiscais, competindo ao legislador fixar os requisitos positivos e negativos em que é permitido às empresas optarem por tal regime. (...) Trata-se, diferentemente, de uma decisão legislativa em vista de fins de política fiscal e de política económica, no sentido de proporcionar um regime especial de tributação de empresas que reúnam determinadas condições e que desejem ser tributadas em sede de IRC de acordo com o mesmo. Daí que também na fixação dos mencionados requisitos de aplicabilidade do RETGS – designadamente dos que constam dos n.ºs 3, 4 e 8 do artigo 69.º acima transcrito – o legislador goze de um amplo espaço de liberdade."

Ademais, a vantagem fiscal concedida aos grupos de sociedades através do RETGS, que pode implicar para o Estado perda de receitas, é justificada pelos potenciais efeitos positivos do ponto de vista económico que se visam alcançar com esse mecanismo, sendo que os requisitos exigidos para integração de novas empresas no grupo e continuidade do mesmo pelo sistema fiscal não constitui qualquer condicionamento desproporcionado das liberdades assinaladas nem servem de qualquer elemento de distorção dos mercados, bem pelo contrário, sendo que como o regime é de adesão voluntária, caberá sempre às sociedades, no

uso da sua liberdade de organização, avaliar se devem agrupar-se ou não, ou adquirir e/ou incluir novas sociedades no grupo, em conformidade com os benefícios e custos que tal opção possa implicar, dispondo assim sempre as mesmas de ampla margem de liberdade no tocante à composição do grupo.

Acresce que a definição pelo legislador de regras claras e objetivas das condições de aplicação do RETGS, tornam este regime especial de tributação transparente, facilmente compreensível e antecipável, pelo que privilegia até as liberdades de iniciativa económica e de organização empresarial por parte dos operadores económicos, máxime, as empresas e a neutralidade assinalada.

Ademais, a disposição em causa, na interpretação feita pela AT, constitui outrossim uma garantia de que o RETGS se aplica apenas às empresas (grupos empresariais) que reúnam as condições legalmente exigidas para o efeito, não colocando então em causa, porque perante um regime opcional, os princípios da neutralidade e das liberdades de iniciativa económica e de organização empresarial.

Essa liberdade e neutralidade não é afectada pelo sistema fiscal, que tem, além do mais, uma função de regulação da economia no sentido de promover o reforço e a consolidação do tecido empresarial, salvaguardando a igualdade entre as diferentes empresas e grupos empresariais no tocante à possibilidade de beneficiarem do regime em causa.

Ademais, acrescenta-se que, valorando e ponderando os interesses em jogo, é evidente que o fim de interesse público prosseguido se afigura mais valioso do que a gravidade de um hipotético e mero constrangimento das escolhas dos operadores económicos quanto à respetiva organização empresarial e fiscal, pelo que é de improceder o invocado.

Alega ainda a Impugnante a violação dos princípios da capacidade contributiva previsto no artigo 104.º, n.º 2 da CRP e da igualdade (artigo 13.º), alegando em súmula que a capacidade económica de um grupo económico é afectado severamente através da exclusão de sociedades que não preencham o requisito previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC e tal é reforçado pela violação do princípio da igualdade, uma vez que dois contribuintes 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 alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC, pertencer ao RETGS.

Ora, a relação entre os princípios invocados da igualdade tributária, e da capacidade contributiva, têm sido assinalada pela doutrina e pela jurisprudência.

Desde logo, “(...) Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, o princípio da capacidade contributiva, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que “a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto”. E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitetar o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um (cfr. o acórdão n.º 187/2013 e a jurisprudência aí citada).” - cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13.04.

Parafraseando Casalta Nabais, (*in* Manual de Direito Fiscal, 5ª ed. Coimbra, 2009, p. 153) “configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu

fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e não qualquer outro.”

Ademais e ainda nas palavras do Tribunal Constitucional, “O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (TEIXEIRA RIBEIRO, Lições de Finanças Públicas, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (CASALTA NABAIS, ob. cit., pág. 157). Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003: «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», entendendo-se esse critério como sendo aquele 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). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)». Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio». Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas:

uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.” - cfr. Acórdão n.º 590/2015, de 11.11.2015.

No caso vertente, mostra-se questionada pela Impugnante, à luz dos princípios enunciados, a interpretação dada pela AT à alínea c) do n.º 4 do artigo 69.º do CIRC.

Todavia e à luz dos princípios enunciados, não se acompanha a argumentação expendida pela Impugnante, desde logo porque e retomando a análise desenvolvida no Acórdão n.º 430/2016 do Tribunal Constitucional inicialmente descrita, o RETGS é um regime especial – e facultativo – de tributação de grupos de sociedades.

Com efeito, o regime não é de aplicação obrigatória, permitindo-se aos grupos de sociedades que optem pelo sistema de tributação nele contido, desde que cumpridos os requisitos exigidos, sendo que a especificidade do regime em apreço reside na consideração do “grupo de sociedades”, tal como definido no artigo 69.º, n.º 2, como a unidade fiscal relevante quer para a determinação do lucro tributável (cfr. artigo 70.º, n.º 1), quer para a aplicação de um regime específico de dedução dos prejuízos fiscais (cfr. artigo 71.º), não sendo menos certo que os requisitos previstos na norma encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal.

Por outro lado, o normativo em causa constitui uma garantia de que o RETGS se aplica apenas às empresas (grupos empresariais) que reúnam as condições legalmente exigidas para o efeito, não colocando então em causa, porque perante um regime opcional, os princípios convocados, não se vislumbrando sequer qualquer medida arbitrária porque desprovida de fundamento.

Como referido pelo Tribunal Constitucional no já citado Acórdão n.º 767/2019, de 03/02, “A definição mediante regras claras e objetivas das condições de aplicação do RETGS – opção pela aplicação, renúncia ou cessação da aplicação –, além de representar uma garantia de igualdade de tratamento dos grupos empresariais, tornam este regime especial e favorável de tributação transparente, facilmente compreensível e antecipável no contexto do planeamento fiscal.”

E “se podem ser assinaladas vantagens ao regime especial de tributação dos grupos de empresas para efeitos de apuramento da matéria coletável do IRC, nomeadamente pela aproximação do legislador fiscal à realidade económica subjacente à agregação das sociedades, dificilmente cabe tomar por paradigma aquele regime especial, o qual, recorde-se, é de aplicação facultativa e de acesso condicionado aos requisitos estabelecidos pelo legislador, não abrangendo, assim, todas ou outras possíveis realidades de empresas plurissocietárias. É também um regime de aplicação circunscrita ao IRC, não sendo (ou não sendo ainda) replicado noutros impostos com significativa importância na vida empresarial (como o IVA). Aliás, o próprio RETGS não prescinde da entrega individualizada das declarações de rendimentos de cada uma das sociedades que compõem o grupo, mesmo que estabeleça o cálculo da matéria coletável do IRC a partir da soma algébrica dos lucros e prejuízos declarados pelas várias sociedades.” - cfr. o já citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016.

Nesta senda, não se vislumbra que a capacidade contributiva do grupo seja afectada, porquanto tem sempre a sociedade dominante a opção de aplicação do regime, mas sempre que cumpra os requisitos para o efeito.

Ademais, e quanto aos casos hipotéticos avançados pela Impugnante, a comparação proposta não encontra cabimento pois afasta-se da estrutura e interpretação da norma em análise, desde logo porque o princípio da igualdade exige positivamente um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. Porém, a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois a ele pertence, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente.

Em termos materiais, as diferenças factuais podem justificar um tratamento diferenciado, desde que objectivo, razoável ou racionalmente alicerçado, pois a igualdade exige que se trate por igual o que é igual e de modo desigual o que é desigual, assim como proíbe o tratamento desigual de situações iguais e o tratamento igual de situações desiguais. Dito de outro modo, o princípio constitucional da igualdade não pode ser entendido de forma absoluta, em termos tais que impeça o legislador de estabelecer uma disciplina diferente quando diversas forem as situações que as disposições normativas visam regular.

O princípio da igualdade, entendido como limite objetivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a realização de distinções. E se o legislador prevê, na interpretação que aqui fizemos, a impossibilidade de integrar um grupo uma sociedade dominante que tenha registado prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, o legislador apenas está a fixar limites, requisitos objectivos e claros, não sendo de questionar a temporalidade escolhida na sua liberdade de conformação legislativa.

Ademais, acrescenta-se, a disposição em causa e na interpretação que é efetuada, constitui apenas uma garantia de que o RETGS se aplica apenas às empresas/grupos que reúnam as condições legalmente exigidas para o efeito, visando, e como referido pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 767/2019, de 03/02, “justamente efetivar e potenciar a igualdade dos contribuintes perante a lei fiscal.”

Em jeito de conclusão, e citando ainda o Tribunal Constitucional: “Em si mesmo considerado, o RETGS não é constitucionalmente imposto. Aliás, as partes nada alegam nesse sentido nem contra o simples carácter facultativo da aplicabilidade do mesmo. Trata-se, diferentemente, de uma decisão legislativa em vista de fins de política fiscal e de política económica, no sentido de proporcionar um regime especial de tributação de empresas que reúnam determinadas condições e que desejem ser tributadas em sede de IRC de acordo com o mesmo. Daí que também na fixação dos mencionados requisitos de aplicabilidade do RETGS – designadamente dos que constam dos n.ºs 3, 4 e 8 do artigo 69.º acima transcrito – o legislador goze de um amplo espaço de liberdade. Por isso mesmo, e tal como referido na decisão recorrida, a «alteração superveniente ao regime jurídico aplicável [...] com a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, [...] ainda que inclua normas revogatórias, não importa – nem desta resulta da sua exposição de motivos qualquer questão sobre a inconstitucionalidade do regime anterior, e aplicável ao caso – qualquer aceitação que o regime até então vigente padece de qualquer vício, mormente de violação de qualquer princípio enformador da lei fundamental.» O carácter opcional da consagração legal de um regime deste tipo afasta também, e desde logo, a censura da norma em apreciação à luz do princípio da tributação pelo lucro real (sobre este, cfr. o Acórdão n.º 753/2014, n.º 3). Com efeito, a não aplicabilidade do RETGS tem como consequência a sujeição das sociedades ao regime comum do IRC e, em relação a este, nada vem alegado no sentido de o mesmo violar o artigo 104.º, n.º 2, da Constituição. Ou seja, a norma

sindicada, per se, não constitui um obstáculo à observância de tal princípio. Por outro lado, o carácter geral e abstrato, das regras do RETGS – a respetiva universalidade, uma vez observados os pressupostos da sua aplicabilidade – assegura que este regime, ao permitir um tratamento fiscal diferenciado de certas realidades empresariais que por sua vez também se destacam materialmente da generalidade das empresas, evidencia que não está em causa uma violação do princípio da igualdade.” - cfr. o já citado Acórdão n.º 767/2019, de 03/02. ...” (fim de citação).

Perante o carácter assertivo do que ficou exposto e porque se mantém a mesma posição em relação ao que ali ficou decidido e respectivos fundamentos, sem olvidar o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil, resta apenas reiterar o que ficou ali consignado, sendo que as alegações da Recorrente não têm a virtualidade de colocar em crise o que ficou dito nos termos descritos, o que significa a decisão recorrida também não merece qualquer censura nesta matéria, situação que tem um verdadeiro efeito de implosão no que concerne ao presente recurso.

4. DECISÃO

Nestes termos, na improcedência do impetrado reenvio prejudicial, acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de harmonia com os poderes conferidos pelo art. 202.º da Constituição da República Portuguesa, em negar provimento ao recurso jurisdicional interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão judicial recorrida.

Custas pela Recorrente.

Notifique-se. D.N..

**Lisboa, 13 de Dezembro de 2023. - Pedro Nuno Pinto Vergueiro (relator)
- Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes.**